



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor

# AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO

Trabajo de Investigación

POR

**Luciano Esteban Ferreira**

Número de registro: 28605  
Correo electrónico: luchoferreira47@gmail.com

**Federico Luciano Hannoun**

Número de registro: 28639  
Correo electrónico: hannoun.federicoluciano@gmail.com

**Cristian Andrés Iriart**

Número de registro: 28647  
Correo electrónico: iriartcristian@gmail.com

**Nicolás Pablo Vargas Zingaretti**

Número de registro: 28803  
Correo electrónico: nvargaszingaretti@gmail.com

DIRECTOR:

**Prof. Diego Enrique Bürky**

M e n d o z a - 2 0 1 9

## **Resumen**

A través de este trabajo de investigación desarrollaremos el impacto y la metodología del Ajuste por Inflación en el Impuesto a las Ganancias. La finalidad de este estudio es no sólo relacionar el efecto financiero en la determinación e ingreso del Impuesto a las Ganancias como consecuencia de la inflación en la República Argentina, sino también determinar el mecanismo procedimental para llevarlo a cabo en la práctica.

Los impuestos son una de las principales fuentes de recursos con la que cuenta un Estado para satisfacer las necesidades de orden público. Tales tributos se ven distorsionados en su base imponible por la realidad económica en la cual está inmerso el país.

Frente al escenario actual, impositivamente no se ve reflejada la verdadera capacidad contributiva, por lo que en el instituto del Impuesto a las Ganancias se retoma con más fuerza el precepto legal del Ajuste por Inflación, el cual en los últimos años había alcanzado mayor relevancia a través de su aplicación por la violación del principio de no confiscatoriedad.

Introducida la última reforma fiscal, se impusieron nuevos lineamientos de cómo y cuándo procedería el cálculo del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

El objeto de la investigación se orientó a realizar un entendimiento sobre los aspectos teóricos formulados en la legislación vigente para poder plasmarlo desde el punto de vista práctico en el ámbito de nuestra profesión.

Hemos contemplado un enfoque de investigación cuantitativo descriptivo, ya que la problemática de nuestro análisis se centra en verificar el impacto que genera la inflación en el Impuesto a las Ganancias, y así medirlo y probar, dependiendo el caso, su confiscatoriedad mediante un análisis individualizado y pormenorizado del contribuyente. Se brindan todas las herramientas necesarias, mediante un proceso específico de ajuste, para poder aplicarlo y así disminuir la incidencia de este fenómeno monetario en los tributos.

Los métodos de investigación utilizados en nuestra labor han sido específicamente de análisis documental de normativa vigente, jurisprudencia y doctrina. Además, se ha recopilado información

de cursos dictados por profesionales en la carrera de grado de Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas.

Teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente, deducimos que es de suma importancia tal mecanismo a efectos de expresar la capacidad contributiva real. Sin embargo, existen ciertos asuntos cuya madurez jurídica hará que el Ajuste por Inflación Impositivo cumpla con la finalidad de reflejar la verdadera renta gravada en todos sus aspectos técnicos.

Palabras claves: Ajuste por inflación impositivo, capacidad contributiva, confiscatoriedad, Impuesto a las Ganancias, fallo Candy S.A.

# Índice

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>1</b>
<hr/>	
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>ÁMBITO TRIBUTARIO NACIONAL</b>	<b>3</b>
<hr/>	
<b>1. ESTADO</b>	<b>3</b>
<b>2. LEYES TRIBUTARIAS</b>	<b>4</b>
<b>3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN</b>	<b>6</b>
3.1. Legalidad o reserva de ley	6
3.2. Irretroactividad	7
3.3. Capacidad contributiva	8
3.4. Igualdad	9
3.5. Equidad	10
3.6. Proporcionalidad	10
3.7. No confiscatoriedad	11
3.8. Generalidad	12
3.9. Razonabilidad	12
3.10. Tutela judicial efectiva o tutela jurisdiccional	13
3.11. Solve et repete y las garantías constitucionales	14
3.12. Conclusión	16
<b>4. IMPUESTO A LAS GANANCIAS</b>	<b>16</b>
4.1. Objetivo	17
4.2. Historia del Impuesto a las Ganancias en la Argentina	17
4.3. Hecho Imponible y aspectos sustanciales	18
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>INFLACIÓN EN LA REPÚBLICA ARGENTINA</b>	<b>21</b>
<hr/>	
<b>1. HISTORIA Y CONTEXTO ECONÓMICO</b>	<b>21</b>
<b>2. NOCIONES SOBRE INFLACIÓN</b>	<b>22</b>
2.1. Índices inflacionarios	23
2.2. Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC)	23
2.3. Índice de Precios al Consumidor (IPC)	24
2.4. Impacto de la inflación sobre el Impuesto a las Ganancias	27
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>AJUSTE POR INFLACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS</b>	<b>28</b>
<hr/>	
<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>28</b>
<b>2. APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN</b>	<b>29</b>
2.1. Sujetos obligados	30
<b>3. MECANISMO DE AJUSTE</b>	<b>32</b>
3.1. Ajuste estático	32
3.2. Ajuste Dinámico	40
3.3. Disposiciones transitorias	43
<b>4. VÍA JUDICIAL POR CONSIDERARSE CONFISCATORIO EL GRAVAMEN</b>	<b>44</b>

## II

<b>5. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL</b>	<b>48</b>
5.1. “Santiago Dugan Trocello S.R.L.” - C.S.J.N. - 30/06/2005	49
5.2. “Candy S.A.” - C.S.J.N. - 03/07/2009	51
5.3. “Gunningham, Diego Juan” - C.N. Fed. Cont. Adm. - 03/12/2009	53
5.4. “Automotores J.M. Fangio S.A” - C.N. Fed. Cont. Adm. - 24/08/2010	54
5.5. “Bertoto, Bruera y Cía. S.A.C. y F. – C.S.J.N. - 19/05/2010	55
5.6. “Magalcuer S.A.” - C.N. Fed. Cont. Adm. - 24/08/2010	55
5.7. “Banco Bradesco Argentina S.A.” - C.N. Fed. Cont. Adm. - 15/02/2011	56
5.8. “Gunningham, Diego Juan s/recurso de apelación” – T.F.N. - 03/08/2011	56
5.9. “M. Royo S.A.C.I.I.F. c/ Estado Nacional” - C.S.J.N. – 06/07/2016	58
<b>6. MECANISMOS PARA DIEZMAR EL EFECTO DE LA INFLACIÓN</b>	<b>60</b>
6.1. Revalúo impositivo	60
6.2. Actualización de altas por el artículo 89 de la L.I.G.	62

### **CAPÍTULO IV**

#### **CASOS PRÁCTICOS DE AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO** **64**

---

<b>1. CASO PRÁCTICO N° 1: APLICACIÓN DEL TÍTULO VI DE LA L.I.G.</b>	<b>64</b>
<b>2. CASO PRÁCTICO N° 2: APLICACIÓN POR CONFISCATORIEDAD.</b>	<b>79</b>
2.1. Variante Caso N° 2	81

#### **CONCLUSIÓN** **83**

---

#### **BIBLIOGRAFÍA** **86**

---

## Introducción

El presente trabajo tiene como objetivo exponer cómo la inflación y el contexto económico que atraviesa la República Argentina afecta a la capacidad contributiva de los contribuyentes en la determinación del Impuesto a las Ganancias.

En este escenario, vamos a desarrollar cómo las disposiciones del Título VI de la ley de Impuesto a las Ganancias y su aplicación, ya sea por violación del principio impositivo de no confiscatoriedad o por el cumplimiento de los requisitos establecidos con la reforma tributaria, puede ocasionar variaciones en el cálculo del impuesto. Por lo tanto, a lo que se apunta con este trabajo es determinar el mecanismo establecido en la Ley para llevarlo a cabo en la práctica.

Hemos contemplado un enfoque de investigación cuantitativo descriptivo, ya que la problemática de nuestro análisis se centra en verificar el impacto que genera la inflación en el Impuesto a las Ganancias, y así medirlo y probar, dependiendo el caso, su confiscatoriedad mediante un análisis individualizado y pormenorizado del contribuyente. Se brindan todas las herramientas necesarias, mediante un proceso específico de ajuste, para poder aplicarlo y así disminuir la incidencia de este fenómeno monetario en los tributos.

Los métodos de investigación utilizados en nuestra labor han sido específicamente de análisis documental de normativa vigente, jurisprudencia y doctrina. Además, se ha recopilado información de cursos dictados por profesionales en la carrera de grado Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas.

Abordaremos desde el punto de vista teórico y práctico los distintos enfoques en los cuales es posible aplicar el Ajuste por Inflación Impositivo, segmentando la labor en cuatro partes.

El primer capítulo sirve de prólogo para poder conocer cual es la motivación que posee el Estado para poder detraer de la población los tributos, también como se constituyen estos y sus principios constitucionales más relevantes. Además se hará especial hincapié en el impuesto que nos concierne, el Impuesto a las Ganancias.

Luego, en el segundo capítulo, nos centramos en el fenómeno inflacionario, sobre el cuál es necesario conocer su conceptualización y tener en cuenta sus nociones básicas, entendiendo como está compuesto y así poder evaluar su impacto en los impuestos.

Los dos apartados siguientes se encuentran íntimamente relacionados. El tercer capítulo se encarga de dejar en claro el procedimiento a seguir mediante mecanismos de ajuste, el cual se encuentra complementado con la jurisprudencia pertinente. Además, el cuarto capítulo, viene a completar mediante casos prácticos el entendimiento del proceso de ajuste por inflación impositivo. Se prevén las alternativas que se dan en mayor medida en la actualidad.

La investigación de campo está dirigida a poder simplificar la burocracia y complejidad que conlleva la aplicación de un mecanismo totalmente novedoso para la mayoría de los profesionales del medio por la paralización en su aplicación años atrás.

En la actualidad, el cumplimiento de lo dispuesto por la ley de Impuesto a las Ganancias para la aplicación del tema de referencia es un hecho y ya existen sujetos obligados a incorporar al Resultado Impositivo dicho ajuste, esto en virtud de poder relacionar el efecto financiero en la determinación e ingreso del impuesto como consecuencia de la inflación.

El Ajuste por Inflación Impositivo lleva más de dos décadas suspendido, por lo cual plantearemos algunas cuestiones que, desde nuestro punto de vista, el Fisco debería aclarar o perfeccionar a efectos de poder realizar un mejor y más correcto análisis de este precepto legal que nos aproxime más al verdadero concepto de renta gravada, siendo ésta última demostrativa de capacidad contributiva.

## CAPÍTULO I

### ÁMBITO TRIBUTARIO NACIONAL

Siempre hemos considerado que las interrelaciones entre los individuos que habitan en una sociedad son esenciales para que cada uno de ellos pueda desarrollar su potencial individual. El Estado permite que este precepto se lleve a cabo, dirigiendo la sociedad para poder funcionar mejor, coordinando instituciones públicas y hasta organizando nuestra cultura. Es importante destacar este apartado debido a que el Estado, a través de su poder de imperio, determina en forma coactiva la recaudación de ingresos mediante los distintos impuestos que prevé la normativa argentina, dentro de los cuales nosotros nos centramos en el Impuesto a las Ganancias.

#### 1. ESTADO

“El Estado es la comunidad políticamente organizada, asentada sobre un territorio, e integrada por personas ligadas a una autoridad pública por relaciones de subordinación, y cuyo fin es el bien común de los ciudadanos que la componen” (Atchabahian, 2012). Como se planteó anteriormente, busca conseguir un conjunto de condiciones de la vida social, que hacen posible a las asociaciones y a cada uno de sus miembros, el logro más pleno de sus objetivos.

El Estado debe intervenir hasta donde el sujeto privado no pueda lograr un objetivo para los ciudadanos, por lo tanto, el límite de la intervención son las garantías constitucionales, las cuales explicitaremos posteriormente.

Los habitantes, afincados en un territorio, desean satisfacer sus necesidades de orden colectivo, las cuales no podrían ser atendidas aisladamente. Para esto surge la hacienda pública, que es la encargada de coordinar económicamente a las personas y a los bienes públicos, es decir, es el accionar del gobierno, cuya dirección y ejecución está orientada hacia la obtención y aplicación de medios económicos.

En la hacienda pública los planes de gestión administrativa pueden y deben ser rígidos, ya que es la única manera de preservar los intereses de las personas y controlar la actividad de los administradores. La gestión de la hacienda es exclusivamente administrativa y no especulativa.

En el estudio de los elementos de la hacienda, es imprescindible describir los órganos que le dan vida mediante la acción que cumplen sobre la materia administrable. Las diversas funciones admi-



nistrativas de la hacienda se encuentran distribuidas entre tres órganos (González, Mónica y (otros), 2017):

- **ÓRGANO VOLITIVO:** Tiene a su cargo la formación de la voluntad de la hacienda, es decir, le incumbe elaborar las decisiones que han de ejecutar los demás órganos. Tienen competencia que la Constitución les ha dado a los funcionarios públicos que componen los órganos volitivos. Dicta la voluntad de lo que se va a hacer, actúa con sujeción a normas de competencia delimitadas, por el texto constitucional y por las leyes que lo reglamentan. Este órgano reposa en el pueblo, quien por la imposibilidad de deliberar colectivamente, delega las facultades de volición en su representante directo: El Poder Legislativo.
- **ÓRGANO DIRECTIVO:** Funciones complementarias a las del órgano volitivo, porque contribuye a poner en ejecución las decisiones adoptadas por éste, al completar y reglamentar esas expresiones de voluntad, y dirigir y coordinar la labor de los órganos de ejecución. Está a cargo de la administración general del país, desde el punto de vista político y desde el punto de vista administrativo. Dirige y coordina la labor de los órganos de ejecución. Este órgano actúa como nexo entre los órganos volitivo y ejecutivo.
- **ÓRGANO EJECUTIVO:** Están representados por el conjunto de funcionarios y empleados que realizan la labor material de administración o gestión de la hacienda, a fin de cumplir con las instrucciones y decisiones de los órganos directivo y volitivo. Son órganos ejecutivos, todos los agentes o servicios que efectúan tareas propias de la gestión económica del Estado.

Es importante que cada uno tenga claro su mandato constitucional. No se puede, delegar en otro órgano la actividad que le es propia. Esto es el equilibrio de los poderes y de esa manera se logra garantizar democracia, república y federalismo.

La importancia de citar estos órganos consiste en conocer la división de poderes que existe en Argentina, haciendo mayor hincapié en el Poder Legislativo.

## **2. LEYES TRIBUTARIAS**

Si la satisfacción de las necesidades humanas a que tiende la hacienda se logra mediante la aplicación de bienes económicos que, por su naturaleza, son escasos y se deben conseguir con el esfuerzo del ente, es evidente que sin la presencia de un plan determinado será muy difícil conseguir la suficiencia de tales bienes económicos, como para contemplar plenamente aquellas necesidades.

Por tal motivo, se requiere formular a priori un plan financiero, que compulse y valúe las necesidades a cubrir y los medios destinados al logro de ese propósito.

En otros términos, como la previsión y el orden son factores esenciales en la acción económica, es indispensable la preparación periódica de planes financieros, que reciben la designación de presupuestos.

El presupuesto es un plan preventivo relativo al probable curso de los ingresos y egresos de medios pecuniarios. El presupuesto es un instrumento obligatorio que fija, para un período determinado, los gastos a efectuar con fondos del tesoro público, y valúa el producido de las fuentes de recursos con que aquéllos han de ser cubiertas.

Conociendo previamente en qué se va a gastar, resta saber cómo vamos a financiar esas erogaciones. Aquí es donde surge la potestad tributaria que posee el Estado, conferida mediante la Constitución Nacional al poder Legislativo.

El Estado tiene necesidad de recursos, la cual se va a satisfacer mediante ingresos tributarios, no tributarios (como tasas, derechos, regalías, alquileres, multas, etc.), contribuciones, venta de bienes y servicios de administraciones públicas, recursos propios de capital, entre otros. Nuestro trabajo se centra en los recursos por atribuciones fiscales que le ingresan al Estado, y para esto se debe sancionar una ley que cree el tributo, para proveer al Estado el dinero para financiar sus objetivos.

El Poder Legislativo es el único que puede crear, modificar o suprimir impuestos destinados a cubrir el gasto público. A esta facultad se le conoce como soberanía fiscal, potestad tributaria, poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa o poder de imposición.

La facultad del Estado para crear impuestos se origina en la voluntad del pueblo. La Constitución establece que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes, entre estos el Poder Legislativo, que se integra por representantes del pueblo (diputados y senadores).

Cabe destacar que el poder de detracción impositivo que posee el Estado no es total, sino que tiene limitaciones que se basan en garantías constitucionales que posee el contribuyente para no ser perjudicado gravemente.

### **3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN**

Los principios jurídicos de la tributación nos entregan un conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes, los cuales representan limitaciones constitucionales del poder tributario. La potestad tributaria consiste en el poder de imperio que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear tributos, cuyo pago y cumplimiento será exigido, según la competencia espacial estatal atribuida, comprendiendo también el poder de eximir y de conferir beneficios impositivos, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas. De esta manera encontramos un conjunto de principios aplicables en materia tributaria que por un lado se refieren a la esencia de los tributos y, por otro lado, funcionan como límites infranqueables a la referida potestad tributaria del Estado.

Una de las facultades a la cual se da mayor importancia en el Derecho Tributario es el derecho de la propiedad, consagrado en nuestra Constitución Nacional (artículos 14°, 17° y 20°). No es un derecho absoluto, de modo que se pueden establecer limitaciones como las contribuciones y la posibilidad de expropiación, siempre y cuando no se vulneren principios constitucionales. La Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina sostuvo que “el control de constitucionalidad, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en que tal derecho, cuya función social se ha de tener presente, se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo” (Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, sentencia del 03/07/2009).

A continuación, explicaremos los distintos principios constitucionales tributarios de la Argentina, comentando jurisprudencia de la Corte Suprema, como órgano supremo defensor del cumplimiento de la Constitución por excelencia.

#### **3.1. Legalidad o reserva de ley**

El tributo reconoce como única fuente a la ley, por lo tanto no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*). Esto implica la imposibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado. También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de ley.

El tributo se adeuda por el acaecimiento de un hecho previsto en una norma como presupuesto de la obligación (hecho imponible). Debe ser una ley en sentido material y formal.

El principio de legalidad está consagrado en diversas disposiciones de nuestra Constitución. El art. 17° establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°. Por otro lado, el artículo 52° establece que es la Cámara de Diputados a quien le compete exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones. Y por último el art. 75°, al referirse a las atribuciones conferidas al Congreso de la Nación, dispone que es competencia de éste establecer los derechos de importación y exportación (inc. 1°), imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, y contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (inc. 2°).

Este principio importa una garantía al derecho de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (Schestakow, Carlos y (otros), 2016).

Asimismo, se encuentran prohibidas las normas genéricas que no precisen los elementos básicos y estructurales del tributo. En este sentido, Villegas sostiene que la ley debe tener el siguiente contenido mínimo:

1. Configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria;
2. La atribución del crédito a un sujeto activo determinado;
3. La determinación del sujeto obligado al pago;
4. Elementos necesarios para fijar el quantum de la obligación, es decir, base imponible y alícuota;
5. Las exenciones;
6. Los supuestos de infracciones y sanciones correspondientes;
7. El órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago;
8. El tiempo por el cual dura el impuesto.

### **3.2. Irretroactividad**

Las leyes rigen, en principio, para el futuro, por razones de certeza y seguridad jurídica. El art. 3° del Código Civil establece que las leyes se aplicarán a partir de su entrada en vigencia a las consecuencias de las relaciones y a las situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo,

sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. Por último dispone que la retroactividad establecida por ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

En materia tributaria, constituye una cuestión controvertida el alcance retroactivo de las leyes que crean tributos. La gran mayoría de la doctrina considera inconstitucionales a las leyes retroactivas en cuanto a tributos, aunque la Constitución Nacional no se refiere expresamente a la irretroactividad de la ley tributaria.

La Dra. García Vizcaíno (2017) distingue dos tipos de retroactividad en la tributación. La genuina o propia, aquella en la que la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. Y por otro lado, la retroactividad no genuina o impropia, cuando la ley es aplicada a situaciones actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso de los hechos imposables de ejercicio. Este último tipo es, en general, aceptado por los tribunales constitucionales.

### **3.3. Capacidad contributiva**

La capacidad contributiva se encuentra consagrada implícitamente en la Constitución Nacional. Consiste en la aptitud económico-social de cada habitante de deber concurrir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad contributiva.

Villegas sostiene que nuestra Constitución, al referirse a los tributos, lo hace con una terminología que no puede dejar lugar a dudas. En el art. 4° se habla de contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso. Por su parte, el art. 16° -in fine- agrega que la igualdad es la base del impuesto. Y además, el art. 75° en su inc. 2°, dispone que al otorgarse al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que ellas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

Villegas (2016) también señala que la conexión de las expresiones igualdad, equidad y proporcionalidad torna viable llegar a la siguiente conclusión: La igualdad a que se refiere la Constitución, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino, según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio éste que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable. Tiene cuatro implicancias fundamentales:

1. Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente a un impuesto, deben contribuir en razón de un tributo u otro, salvo que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la tributación;
2. El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado;
3. No pueden seleccionarse como hechos imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva;
4. En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad.

Para la Corte Suprema la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (“Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, 1989, Fallos 312:2467).

La Corte sostuvo también que si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica (“López López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, 1991, Fallos 314:1293).

### **3.4. Igualdad**

El art. 16° de la Constitución Nacional dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. No se refiere a igualdad matemática, sino al de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas circunstancias, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas. Algunos lo vinculan con la capacidad contributiva, otros con la generalidad o con la proporcionalidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina sentó la siguiente Jurisprudencia: “En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16° de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstan-

cias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurientes según las diferencias constitutivas de los mismos” (Fallos: 145:283).

### **3.5. Equidad**

Contemplado expresamente en el art. 4° de la Constitución establece, en términos generales, que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. La proporción justa o equitativa de los tributos se halla ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad.

Es necesario examinar las posibles consecuencias de la política fiscal a emplear por el país antes de ser puesta en ejercicio, evaluando quienes en definitiva terminarán cargando en mayor medida con el tributo, y que éstos tengan mayor capacidad contributiva, de manera proporcional. La equidad es un sinónimo de justicia, y que un impuesto sea justo se ve reflejado cuando, por ejemplo, se aplican exenciones y subsidios a gente que se encuentra en situación de riesgo social. Guarda relación con la finalidad de promover el bienestar general consagrada en el Preámbulo de la Constitución.

Juan Carlos Luqui (1993) afirma que la equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llegase a denegar el ejercicio de esos derechos destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema, la libertad individual.

### **3.6. Proporcionalidad**

Exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado con relación a ella. No implica prohibir la progresividad del impuesto. La proporcionalidad está dada por una alícuota constante, mientras que en la progresividad, a medida que aumenta la base imponible, aumenta la alícuota.

La Corte Suprema, en 1928, en el fallo “Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 151:359), sostuvo que la proporcionalidad del art. 4° de la Constitución es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los arts. 16° y 75° inc. 2°, de la carta magna. Así también consideró que la proporcionalidad está referida a la riqueza y admitió los impuestos progresivos (“Gregorio Morán c/ Provincia de Entre Ríos,

30/11/1934, Fallos: 171:390; “Ayerza, Alejandro c/ Provincia de Córdoba, 26/08/1940, Fallos: 187:495; “Mason de Gil, Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa”, 12/4/1943, Fallos: 195:270).

La Corte sostiene que la proporcionalidad que menciona la Constitución, debe entenderse en su real significación, y lo que quiere establecer no es una proporcionalidad rígida, sino una proporcionalidad graduada. Esa graduación se funda en el propósito de la igualdad de sacrificio en los contribuyentes.

### **3.7. No confiscatoriedad**

La Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación. La tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales.

No se encuentra expresamente contemplado en la carta magna, pero sí de forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los arts. 14°, 17°, 18° y 33°. La propiedad puede verse perjudicada, por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad, que en muchos países ha sido consagrado expresamente en sus constituciones políticas. Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (doctrina de la Corte Suprema Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

Luqui sostiene que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad. No toda la doctrina comparte este criterio.

La Corte, desarrolló su teoría de las contribuciones confiscatorias y para ello toma en cuenta el porcentaje del 33% sobre la renta posible o productividad posible, esto es la capacidad productiva potencial (vgr. Impuesto sucesorio - Fallos: 234:129; 235:883; contribución territorial - Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157; ahorro obligatorio - Fallos: 318:676 y 785). Sin embargo, en relación a los límites de confiscatoriedad en materia de Impuesto a las Ganancias, entendió que el criterio para determinar el límite no puede estar férreamente atado a ese parámetro porcentual. Así, en mayoría, ha dicho que “si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (...), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer



razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar” (Candy S.A. c/ AFIP y otros s/ acción de amparo”, sentencia del 03/07/2009).

La prueba de la confiscatoriedad de un tributo recae sobre quien la invoque, ya que es una cuestión de hecho y prueba. La Corte ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

### **3.8. Generalidad**

Se desprende del principio de igualdad y está plasmado en el Preámbulo y en el art. 33° de la Constitución. Implica que los tributos se aplican abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstos por la ley y no a una parte de ellos.

Alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona se encuentra en las condiciones que según la ley lo obliga a pagar el impuesto, ello debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura económica, no admitiendo que se grave una parte de la población en beneficio de otra.

La exención impositiva constituye la excepción a este principio, teniendo validez constitucional porque no se otorga por razones de clase, sino por medio de apreciación del poder legislativo y con el propósito de lograr una efectiva justicia social o fomentar una determinada actividad o región.

La Corte Suprema ha dicho que la generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación. No es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra (Fallos: 157:359, 162:240, 168:305, 188:403). El Máximo Tribunal sostuvo que el Congreso Nacional puede eximir de gravámenes fiscales toda vez que estime ser ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de las facultades otorgadas por la Constitución (Fallos: 18:340, 68:227, 104:73, 188:272, 237:239).

### **3.9. Razonabilidad**

Si bien ningún derecho es absoluto, tampoco puede ser vedado. Catalina García Vizcaíno distingue dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica, la de ponderación y la de selección:

- La primera la relaciona con el principio de confiscatoriedad, haciendo un análisis de si a determinado hecho impositivo, puede imputársele una contribución con monto exorbitante, para lo cual es necesario examinar si media equilibrio, proporción, igualdad entre el hecho antecedente y la prestación.
- En cuanto a la razonabilidad de selección la relaciona con el principio de igualdad, debiéndose valorar las circunstancias que se dan para aplicar una discriminación en materia tributaria, de lo cual concluiremos si es razonable la distinción aplicada por la norma a ciertas categorías, sujetos, etc.

La razonabilidad funciona independientemente como garantía innominada y como complemento del resto de las garantías constitucionales. Se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto.

### **3.10. Tutela judicial efectiva o tutela jurisdiccional**

Este principio se sustenta fundamentalmente en las garantías constitucionales y en los tratados internacionales con jerarquía constitucional. La garantía del debido proceso legal, no sólo importa la existencia del proceso, sino también su desarrollo en condiciones de relativa igualdad para las partes y de imparcialidad del juez en su conducción y culminación.

De tal forma, el libre acceso a la jurisdicción judicial en procura de justicia, no debe ser frustrado por consideraciones de orden procesal o de hecho (C.S.J.N, Fallos: 246:87; 225:123; 229:411 y 507; 234:82, entre otros). En segundo lugar, la observancia en el proceso de las formas sustanciales relativas a la acusación, defensa y sentencia fundada. Y por último, el derecho a acceder a una segunda instancia para revisión de la sentencia.

Si bien la Constitución Nacional, en su art. 109, prohíbe expresamente la actividad judicial del Poder Ejecutivo, la creciente complejidad que ha ido adquiriendo la Administración Pública derivó en el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a los órganos administrativos. La Corte Suprema no la considera violatoria del debido proceso, siempre que se den determinadas condiciones y se cumplan ciertos requisitos:

1. Que en el procedimiento administrativo se respete el derecho de defensa;
2. Que el pronunciamiento del órgano administrativo con función jurisdiccional, quede sujeto a control judicial suficiente, el cual será adecuado a las modalidades de cada situación jurídica;

3. Que, como principio, deben estar en juego intereses de la Administración, es decir, la llamada jurisdicción administrativa no es apta para resolver conflictos entre particulares (Fallos: 247:646).

El plazo de duración, es otro de los conceptos que encierra la garantía del debido proceso. El pacto de San José de Costa Rica, de jerarquía constitucional, en el art. 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos al referirse a las garantías judiciales estableció que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable...”. La Corte Suprema era renuente para aplicar este Pacto a los procedimientos administrativos. Con el paso del tiempo fue cambiando su postura paulatinamente. Este principio logra una mayor protección de los contribuyentes, sin lugar a dudas.

Por último, cabe tener en cuenta en relación al tema, la doctrina de la Corte Suprema que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18° de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos: 205-549 y 267-393). Muchos tribunales adhieren a esta doctrina rechazando la nulidad por la violabilidad de la defensa en juicio, por lo que hay que ser cautos cuando utilizamos este fundamento como pilar de nuestra defensa (Ruotolo, Claudio y (otros), 2018).

### **3.11. Solve et repete y las garantías constitucionales**

Este principio encuentra su fundamento en que la discusión de la deuda impositiva no puede privar al fisco de la regular percepción de los recursos, y deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Por lo tanto la regla solve et repete significa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.

Este principio sólo tiene aplicación para los tributos, no se aplica en las multas, pues vulnera el principio de presunción de inocencia.

La Corte respalda este principio aceptando que la exigencia de depósitos previstos como requisito de viabilidad de los recursos de apelación no es contraria a los derechos de igualdad y de defensa en juicio (Fallos: 155:96; 261:101; 278:188; 307:1753 entre otros), siempre y cuando no se demuestre que el previo pago prive al contribuyente de acceder a la justicia, por la imposibilidad económica de pagar o porque lo perjudica económicamente de manera excesiva.

En esos casos, la doctrina de la Corte autoriza a atenuar el rigorismo de la regla del solve et repete en supuestos de excepción que involucran situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional por aplicación del art. 18° de nuestra Constitución Nacional y el art. 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (“Microómnibus Barrancas de Belgrano”, Fallos: 312:2490 y otros). Así por ejemplo falló en la causa “Centro Diagnóstico de Virus S.R.L. c/ AFIP-DGI”, sentencia del 02/08/2005, en donde el monto del depósito ascendía a \$ 522.981,87, suma que resultaba exorbitante en relación al capital social de la empresa que ascendía a \$10.000. También la Corte Suprema consideró que debía eximirse del pago previo, sin exigir un estado de precariedad o insolvencia económica absolutos, cuando se ocasionaba un perjuicio irreparable al funcionamiento comercial (1997, “Farmacia Scattoni SCS”, Fallos: 320:2797).

Por otro lado, la Corte ha sostenido que si existe otra vía de impugnación o apelación que no requiera el pago previo del gravamen, el haber optado por el recurso que sí establece el principio de solve et repete, implica una renuncia a la posibilidad de recurrir lo resuelto por el organismo recaudador sin la necesidad de afrontar el pago previo del tributo, en tanto que la garantía de defensa no ampara la negligencia de las partes (“Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Compañía de Circuitos Cerrados c/ AFIP-DGI”, sentencia del 09/03/2010).

La apelación al Tribunal Fiscal de la Nación tiene efecto suspensivo, no siendo aplicable este principio para iniciar el procedimiento, lo que otorga un mayor equilibrio en la relación Fisco-contribuyente (art. 167 de la ley 11683 y art. 1134 del Código Aduanero). Sin embargo, autores como Villegas, entienden que esta situación no satisface el recaudo exigido por el Pacto Interamericano de Derechos Humanos, en cuanto al derecho de defensa y libre acceso a la justicia sin obstáculos, en tanto que la apelación de las sentencias del Tribunal Fiscal se concede a ambos efectos (devolutivo y suspensivo), salvo en lo relativo a tributos e intereses, en cuyo caso el recurso se otorga al solo efecto devolutivo. En tal caso, si no se acredita el pago de lo adeudado ante el fisco dentro del plazo de 30 días, la Administración puede expedir boleta de deuda e iniciar la ejecución, sin perjuicio de destacar que no es requisito de habilitación de instancia el pago previo para la apelación a la Cámara.

Por lo tanto, en materia de tributos, actualización e intereses, el recurso tiene el único efecto de otorgar jurisdicción a la Cámara nacional, pero la sentencia apelada es ejecutable en tanto no sea revocada. En esta situación, si bien podría decirse que técnicamente no hay solve et repete, porque no se necesita acreditar el pago del tributo para recurrir ante el órgano judicial, en realidad se da en forma indirecta la misma consecuencia, pues el contribuyente que no paga queda expuesto a la ejecución del crédito controvertido. Entiendo que la exigencia del solve et repete deviene inconstitu-

cional cuando se restringe el acceso a la justicia efectivamente, y resulta necesario analizar cada caso en concreto.

### **3.12. Conclusión**

Ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar a cabo sus fines. Los tributos adquieren una primordial relevancia y tienen como fundamento el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento estatal, tal como surge del artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, de jerarquía constitucional (conforme el art. 75, inc. 22°, de la Constitución Nacional), en cuanto establece que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

La facultad de crear tributos es la más esencial naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno, por ello es el pueblo quien en definitiva tiene el poder de arrogarse una parte de su patrimonio para el sustento estatal, por medio de sus representantes. Sin embargo, el poder de imperio del Estado que ejerce, en una de sus formas, al establecer los tributos, no puede ser ilimitado. En este sentido, encuentra una barrera insoslayable en los preceptos constitucionales, que funcionan como herramientas a utilizar para preservar, fundamentalmente, el derecho a la libertad y a la propiedad.

En consecuencia, entiendo que tenemos siempre la posibilidad de evaluar en cada caso concreto si el tributo aplicado, con las correspondientes consecuencias, respeta los principios y preceptos constitucionales o si, por el contrario, resulta ser violatorio de ellos. En éste último caso, será una cuestión radical diligenciar la prueba necesaria para convencer a la justicia de tal modo que declare a ese tributo inconstitucional.

## **4. IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

Los impuestos en general tienen como misión, a través de la política fiscal, influir sobre los rendimientos macro y micro económicos de la economía de un país. De esta manera busca generar recursos, como se dijo anteriormente, para poder lograr el poder de compra para efectuar erogaciones propias de su actividad financiera.

Hoy en día Argentina, tiene alrededor de 160 impuestos, entre tributos nacionales, provinciales y municipales, y la presión tributaria, según distintos especialistas, se encuentra en niveles cercanos al 35% del PBI, lo que genera un estancamiento económico difícil de resolver.

Existen impuestos tanto provinciales como nacionales, y nuestro trabajo se centra en estos últimos, más específicamente en el Impuesto a las Ganancias.

#### 4.1. Objetivo

Según el cálculo de recursos por carácter económico y por carácter institucional del Presupuesto de la Nación Argentina del año 2017 los ingresos tributarios representan aproximadamente el 60% de los ingresos corrientes y no corrientes del Estado.

El impuesto a las Ganancias significa una cifra cercana al 22% de la cantidad ingresada en materia tributaria.

Figura N°1: Cálculo de recursos por rubro y por carácter institucional

**CAPITULO I**  
Planilla N°10

**ADMINISTRACION NACIONAL**  
**CALCULO DE RECURSOS POR RUBRO Y POR CARACTER INSTITUCIONAL**  
(en pesos)

RUBRO	CARACTER INSTITUCIONAL	ADMINISTR. CENTRAL	ORGANISMOS DESCENTR.	INSTITUC. SEG. SOCIAL	TOTAL
<b>Ingresos Tributarios</b>		800.887.085.605	10.634.128.567	220.657.100.000	1.032.178.314.172
Sobre los Ingresos		155.484.683.298	28.621.875	108.630.400.000	264.143.705.173
Ganancias		154.028.031.560	0	108.630.400.000	262.658.431.560
Ganancia Mínima Presunta		1.058.686.916	0	0	1.058.686.916
Premios de Juegos de Azar y Concursos Deportivos		397.964.822	28.621.875	0	426.586.697
Sobre el Patrimonio		5.152.088.142	359.588.692	0	5.511.676.834
Capitales		0	356.588.692	0	356.588.692
Inmuebles		793.055.014	0	0	793.055.014
Bienes Personales		4.359.033.128	3.000.000	0	4.362.033.128
Sobre la Producción, el Consumo y las Transacciones		427.746.356.168	0	100.207.200.000	527.953.556.168
Valor Agregado		253.289.227.490	0	75.199.900.000	328.489.127.490
Internos Unificados		27.765.872.401	0	0	27.765.872.401
Combustibles Líquidos		9.930.405.252	0	25.007.300.000	34.937.705.252
Consumo de Energía Eléctrica		908.066.340	0	0	908.066.340
Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias		135.852.784.685	0	0	135.852.784.685
Sobre el Comercio Exterior		173.226.767.659	8.025.200.000	0	181.251.967.659
Aranceles de Importación		70.407.501.741	7.549.158.300	0	77.956.660.041
Aranceles de Exportación		101.790.499.500	0	0	101.790.499.500
Estadística		1.028.766.418	476.041.700	0	1.504.808.118
Otros Impuestos		39.277.190.338	2.220.718.000	11.819.500.000	53.317.408.338
Otros		39.277.190.338	2.220.718.000	11.819.500.000	53.317.408.338

Fuente: Ministerio de Hacienda de la República Argentina.

Impuesto a las Ganancias, se encuentra enfocado hacia la búsqueda de equidad para los sectores sociales más marginados, ya que al detraerse el tributo proporcionalmente a las rentas de cada contribuyente se estaría redistribuyendo la riqueza de manera justa, en otras palabras se le estaría sacando a los que más tienen para darle a los que menos tienen.

#### 4.2. Historia del Impuesto a las Ganancias en la Argentina

En 1918, Hipólito Yrigoyen, primer presidente electo democráticamente, fue el impulsor de este tributo. Pretendía implementar un nuevo régimen tributario que distribuya las cargas de manera más

justa y equitativa. En su planificación, el apuntaba a que las diferentes actividades económicas que sostenían al país mejoraran la recaudación y así poder solventar problemas de déficit que poseían las cuentas públicas del Estado (Schestakow, Carlos y (otros), 2016).

La poca cultura tributaria que existía en aquella época en Argentina, sumado a que no existía una organización nacional para poder recaudar eficazmente y conocer que todos los contribuyentes estaban cumpliendo con su deber, esto hizo que se dificultara la imposición de este tributo.

El sucesor de Yrigoyen, Marcelo de Alvear, envió a uno de sus economistas Raúl Prebisch a Australia para estudiar el impuesto a los réditos que allí se aplicaba, pero aunque este gobierno tampoco lo llegó a aplicar, dejó sentada las bases para poder hacerlo.

Años más tarde, en la presidencia del General José Félix Uriburu, primer dictador del siglo XX, fue donde se tomó la decisión de implementar el Impuesto a las Ganancias al sistema fiscal argentino.

Por primera vez se sancionó un impuesto a la renta, ideado por Prebisch, con el objetivo de paliar un problema acuciante como es el déficit.

A diferencia de otros impuestos denominados regresivos, como el IVA, donde el pobre y el rico pagan lo mismo por idéntico producto, Ganancias es considerado progresivo, porque se aporta más a medida que aumentan los ingresos. De todos modos, siempre se generan discusiones.

### **4.3. Hecho Imponible y aspectos sustanciales**

En la actual redacción legal, la obligación tributaria nace al producirse el hecho imponible, el cual consiste en una situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen, en la que confluyen la configuración del hecho, su conexión con alguien, su consumación en un momento fáctico determinado y en un lugar determinado. Existe una necesidad de subsunción total entre los cuatro aspectos, es decir, material, subjetivo, temporal y espacial (Ataliba, 2011).

El modelo del Código Tributario de América Latina en su artículo 18, distingue que la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Como se nombró anteriormente, el hecho imponible consta de cuatro aspectos o elementos constitutivos (Schestakow, Carlos y (otros), 2016):

- **ASPECTO MATERIAL:** Es la descripción objetiva de la hipótesis legal que el destinatario legal del tributo habrá de realizar o la situación en la que deberá encontrarse para hacer nacer el gravamen. Generalmente es un verbo, como por ejemplo, hacer, dar, transferir, entregar, recibir, poseer, obtener, etc. A veces se lo hace de manera simple y otras de manera compleja. En el caso del tributo que nos compete, este aspecto vendría a ser todo lo nombrado en el artículo 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en donde se entiende que a los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas, las siguientes:
  - ❖ Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;
  - ❖ Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior;
  - ❖ Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga;
  - ❖ Los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, incluidas cuota partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga;
  - ❖ Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

En este ítem es donde surgen dos teorías dependiendo de quien realiza el objeto del impuesto. Estas son la teoría de la fuente y la teoría del balance, donde la primera solo se aplica a personas físicas y sucesiones indivisas, y la segunda solo a personas jurídicas.

- **ASPECTO SUBJETIVO:** Es el sujeto llamado a cumplir la prestación. Es a quien se le atribuyen las consecuencias del hecho imponible. La correlación existente entre tributo y obligación tributaria



implica que existe una relación entre el sujeto pasivo del tributo, persona individual o colectiva sometida al poder tributario, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, persona llamada por la ley al cumplimiento de la obligación. En el Impuesto a las Ganancias, los sujetos implicados a pagar el tributo son aquellas personas de existencia visible, sucesiones indivisas o personas de existencia ideal cuando se den los presupuestos de gravabilidad que las normas establecen.

- **ASPECTO TEMPORAL:** Es el momento en el que el legislador considera que se configura la descripción del comportamiento objetivo llevado a cabo por el sujeto en el lugar determinado. Es un aspecto importante ya nos permite conocer desde cuando se permite emplear la ley y desde cuando es irretroactiva su aplicación. Con este elemento se cierra la obligación tributaria, y a partir de ahora tenemos una relación de crédito con el Estado. Este elemento podemos dilucidarlo en el artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en el cual se determina la imputación de las ganancias al año fiscal.
- **ASPECTO ESPACIAL:** Es el lugar donde el destinatario legal del tributo realizará el hecho generador o se encuadrará en la descripción legal. Esto responde a la posibilidad de ejercer eficientemente el poder fiscal, y obtener la finalidad económico-social buscada por la norma tributaria. En Argentina hay dos maneras de tributar por este impuesto, como contribuyente residente en el país, ya sea fuente argentina o del extranjero (tax credits), pero domiciliado en la República, o sino como un sujeto no residente que realiza actividades económicas en el país desde el extranjero, llamado beneficiario del exterior, pero la ganancia es de fuente argentina. En este último se produce la retención en la fuente.

También existe otro elemento, que al no ser constitutivo no lo agregamos en la lista anterior pero es importante destacarlo. Es el aspecto cuantificante, ya que una vez acaecido el hecho imponible, debe pagarse el impuesto y por ende existe la necesidad de su cuantificación. Debe ser definido como la propia definición de la hipótesis pues será la valoración atribuida a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva.

Si bien la obligación tributaria será traducida en una expresión numérica a través de la determinación de la base imponible, el acto de determinación, sea que lo lleve a cabo el sujeto obligado a través de la presentación de la declaración jurada o lo efectúe la administración, en todo cambia su naturaleza. El acto de determinación no hace nacer la obligación, sino que es meramente declarativo de una situación jurídica consolidada y preexistente.

## **CAPÍTULO II**

### **INFLACIÓN EN LA REPÚBLICA ARGENTINA**

A lo largo de toda su historia, la inflación siempre tuvo un papel preponderante en cuanto a la macroeconomía del país, influyendo totalmente en cada una de las decisiones políticas tomadas por los distintos gobernantes, como así en la población en general. Por lo tanto, nos parece relevante conocer su historia, su mecanismo de cálculo y su impacto sobre el Impuesto a las Ganancias.

#### **1. HISTORIA Y CONTEXTO ECONÓMICO**

A partir de la creación del Banco Central de la República Argentina en 1935 la participación del Estado en la política monetaria empezó a tener un papel preponderante en ésta.

Podemos decir que Argentina se ha caracterizado por numerosos períodos inflacionarios, los cuales ya son una casi una tradición en la sociedad argentina, otros de hiperinflación y unos pocos, de estabilidad de precios.

Los primeros datos oficiales de índices de precios al consumidor datan de 1943 con la creación de la Dirección General de Estadísticas y Censos. Durante los primeros 30 años, mayor variación interanual de precios se registró a mediados de 1959 bajo la presidencia de Arturo Frondizi, con una tasa de inflación que superó el 120%.

En los años siguientes, el país afrontó sus épocas de mayor inestabilidad desde el punto de vista macroeconómico, los que fueron acompañados con una fuerte crisis de la situación en Latinoamérica. Fue tan fuerte el impacto de la inflación en la economía, que conllevó a una pérdida significativa del valor de la moneda. Se realizaron dos cambios de símbolo monetario: en el año 1983 se reemplazó el Peso Ley por el Peso Argentino, y en 1985 este último fue sustituido por el Austral (Unidad de Estudios y Proyectos Especiales, 2018).

Durante el bienio de 1989 y 1990, la variación de los precios fue del 3.079% y 2.314% durante las presidencias de Alfonsín y Menem. Lo que produjo una época de saqueos en la cual el índice de pobreza estuvo cercano al 45%.

A partir de la Ley de Convertibilidad del año 1991 que fijó la paridad del Austral con el dólar, y la posterior sustitución de aquella moneda por el Peso, comenzó en Argentina un período de drástica reducción de la inflación y posterior estabilización del nivel de precios, registrándose incluso años de deflación.

La devaluación de 2002 impactó en el nivel de precios durante la presidencia de Eduardo Duhalde que tuvo una inflación anualizada de 29,3%. Tras un período de estabilidad de precios, la inflación volvió a ser un tema de preocupación nacional desde 2007, cuando la tasa anual superó el 20%.

En la actualidad, en la presidencia de Mauricio Macri, la inflación superó claramente el 100%. Durante el período 2018 la misma fue del 47,60%, lo que trajo a colación de vuelta el impacto de la inflación en los diferentes tributos a ingresar por los contribuyentes.

Debido a este proceso inflacionario, el impuesto a las ganancias ha perdido su esencia, es decir ser un concepto demostrativo de capacidad contributiva, ya que se estaría ingresando al Fisco un tributo sobre un elemento que verdaderamente no es ganancia, sino que es una pérdida en el poder adquisitivo de la moneda.

Por lo tanto, teniendo en cuenta este contexto, fue que tomo relevancia nuevamente la figura del Ajuste por Inflación Impositivo en el contexto tributario, el cual no estaba en el escenario impositivo desde el año 1992.

## **2. NOCIONES SOBRE INFLACIÓN**

La inflación es el crecimiento generalizado y continuo de los precios de los bienes y servicios de una economía, crecimiento medido y observado mediante la evolución de algún índice de precios.

Sin embargo, en sentido estricto, algunos autores sostienen que el alza de precios es la consecuencia de la inflación, y no la inflación misma, asumiendo que ésta última es el aumento de la cantidad de dinero que circula en un país sin el crecimiento correspondiente de la producción de bienes y servicios disponibles para satisfacer la demanda en cuestión.

En principio, la inflación se origina cuando la economía está en su nivel de pleno empleo. Ello se debe a que al existir el aumento de la masa monetaria en el mercado y no poder incrementar la producción en la misma proporción, el productor se vería obligado, como consecuencia macroeconómica, a aumentar el precio de los bienes que comercializa.

En la actualidad, y en el contexto en el cual se desarrolla la República Argentina, uno de los grandes retos para los economistas es explicar el aumento de la inflación con el gran índice de desempleo del país.

Por lo tanto, tal fenómeno refleja la disminución del poder adquisitivo de la moneda: una pérdida del valor real del medio interno de intercambio y unidad de medida de una economía.

## **2.1. Índices inflacionarios**

Mencionamos que la inflación se define como el aumento del nivel general de precios, que se expresa mediante índices de precios. La expresión índice de precios se puede interpretar de dos maneras:

1. Una media de los precios actuales, calculado en términos relativos respecto del año base y ponderados mediante unos coeficientes que indican la proporción del gasto efectuado en cada bien.
2. Costo de comprar en el año actual un conjunto de bienes que, adquiridos en el año base, representaban un gasto de cien.

En Argentina, el indicador al que se hace referencia anteriormente es el llamado IPC (Índice de Precios al Consumidor), cuya determinación le compete al Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC).

## **2.2. Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC)**

Esta institución es un organismo público desconcentrado de carácter técnico, dentro de la órbita del Ministerio de Hacienda de la Nación, que ejerce la dirección superior de todas las actividades estadísticas oficiales que se realizan en la República Argentina (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos).

Su creación y funcionamiento están reglamentados por la Ley N° 17.622, los decretos 3110/70 y 1831/93 y la Disposición INDEC N° 176/99. En este marco, sus responsabilidades son:

- Implementar la política estadística del Estado argentino;

- Estructurar y conducir el Sistema Estadístico Nacional (SEN);
- Diseñar metodologías para la producción estadística;
- Organizar y dirigir los operativos estadísticos de infraestructura;
- Elaborar indicadores básicos e información social, económica, demográfica y geográfica.

La información que produce el INDEC es una herramienta básica para la planificación de políticas públicas, así como para las investigaciones y proyecciones que se realizan en los ámbitos académico y privado.

La colaboración y el aporte de información primaria por parte de la ciudadanía y otros actores son fundamentales en la producción estadística. Ya que los datos individuales son confidenciales y se encuentran resguardados por la normativa relativa al secreto estadístico, los resultados son publicados siempre en compilaciones de conjunto.

Dado que el INDEC adhiere a la política de datos abiertos, los resultados de su trabajo son puestos al alcance de todos los usuarios de manera simultánea y en diferentes formatos para facilitar su acceso.

### **2.3. Índice de Precios al Consumidor (IPC)**

Este indicador mide la evolución promedio de los precios de un conjunto de bienes y servicios representativos del gasto de consumo de los hogares residentes en un área determinada. El camino para determinar la variación de dichos precios se podría enumerar en los siguientes pasos (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, 2017):

1. El INDEC realiza una encuesta a un grupo representativo de hogares para conocer sus consumos.
2. Con la información obtenida en las entrevistas se confecciona una lista de artículos (bienes y servicios) que forman la canasta del IPC.
3. Mensualmente, los encuestadores visitan comercios para hacer un relevamiento de los precios de los bienes y servicios de la canasta.
4. Se realiza un seguimiento y una comparación mensual de precios para calcular su variación en el tiempo.

Hasta julio de 2017, el IPC cubría el Gran Buenos Aires. Desde ese mes, se amplió la cobertura del indicador a todo el país. Los resultados se obtienen de 39 aglomerados urbanos y se presentan, desde entonces, desagregados para 6 regiones estadísticas definidas por el INDEC: Gran Buenos Aires, Cuyo, Noreste, Noroeste, Pampeana y Patagonia. Esta ampliación geográfica implicó que se pasara de recolectar 90.000 precios a 320.000, aproximadamente.

Cuando hablamos de “canasta”, pensamos en el grupo de artículos que un hogar compra habitualmente. Pero, como cada hogar no compra exactamente los mismos artículos en las mismas cantidades, sería imposible medir la canasta de cada hogar para estudiar el gasto de todos los hogares. Los hogares que tengan miembros en edad escolar, por ejemplo, tendrán más gastos relacionados con la educación, mientras que otro cuyos miembros sean todos adultos trabajadores tendrá gastos diferentes. En este sentido, la determinación de la Estructura de Gastos de los Hogares se realiza mediante la Encuesta Nacional de Gastos de los Hogares (ENGHo), la cual permite conocer de qué manera se forma el gasto en los mismos (el peso de cada uno de los artículos dentro del total del gasto) y cuáles son los artículos más consumidos (la composición de la canasta). La clasificación se basa en un nomenclador internacional, COICOP (por sus siglas en inglés, en español Clasificador del Consumo Individual por Finalidad), que incluye 12 divisiones (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, 2018). Ellas son:

- ALIMENTOS Y BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS: Todos los alimentos y las bebidas no alcohólicas adquiridos para consumir en el hogar.
- BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y TABACO: Bebidas alcohólicas para el hogar y gastos en tabaco en todas sus formas.
- PRENDAS DE VESTIR Y CALZADO: Vestimenta interior y exterior; artículos y accesorios de vestir; calzado y materiales textiles para hombres, mujeres y niños.
- VIVIENDA, AGUA, ELECTRICIDAD, GAS Y OTROS COMBUSTIBLES: Alquileres y gastos comunes; mantenimiento y reparación de la vivienda; suministro de agua y saneamiento; electricidad y combustibles (gas envasado o de red, leña y carbón, entre otros).
- EQUIPAMIENTO Y MANTENIMIENTO DEL HOGAR: Muebles; accesorios y artículos textiles para la vivienda; vajilla y artículos de cocina; herramientas de jardín y productos de limpieza.
- SALUD: Productos medicinales, artefactos, equipos de salud, servicios a pacientes externos, hospitalarios y gastos en prepagas y obras sociales.

- **TRANSPORTES:** Adquisición de vehículos, gastos para el funcionamiento de equipos de transporte personal y gastos de los hogares en el transporte público.
- **COMUNICACIÓN:** Equipos y servicios telefónicos y servicios de conexión a internet.
- **RECREACIÓN Y CULTURA:** Equipos audiovisuales y fotográficos; equipos duraderos para recreación y deportes; jardines; animales; servicios recreativos y culturales como periódicos, libros, revistas, paquetes turísticos y excursiones.
- **EDUCACIÓN:** Servicios educativos de preescolar, primaria, secundaria, terciaria, universitaria y post-universitaria.
- **RESTAURANTES Y HOTELES:** Restaurantes, comidas fuera del hogar en general y servicios de hotelería.
- **BIENES Y SERVICIOS VARIOS:** Cuidado personal, efectos, personales, protección social, seguros, servicios financieros y otros.

Definida una canasta representativa del consumo de los hogares de un área determinada, la primera medición de precios constituye la base del índice.

Obtenido el período de referencia del párrafo precedente, mensualmente (todos los días hábiles a través de encuestadores) se relevan los precios de los mismos bienes y servicios que integran la canasta IPC, y se observa su evolución en el tiempo. Se compara producto por producto, mes a mes; y de sus variaciones con respecto al período base se obtiene un número índice.

Los aumentos ocurridos durante los primeros días del mes pesan más en el índice de ese mes que los aumentos que se producen en los últimos días. Es decir, si el precio de una variedad de la canasta sube el día 5, el nuevo precio será pagado durante 25 días de ese mes. En cambio, si una variedad aumenta el día 27, tendrá solo 3 días para pesar sobre las compras de ese mes. Puede llevar a confusiones si se cree que los aumentos de los últimos días no fueron tomados en cuenta para el IPC de ese mes. Esto no es así, ya que el índice considera los cambios de precios de todos los días del mes. En realidad, los aumentos de los últimos días no tienen mucho peso dentro del gasto de ese mes y, en cambio, van a aparecer durante todos los días del mes siguiente. Esto es lo que, en la jerga estadística, se denomina “efecto arrastre” de los precios.

## **2.4. Impacto de la inflación sobre el Impuesto a las Ganancias**

Tal como lo venimos destacando anteriormente, la inflación siempre ha tenido un papel principal en la economía, y por ende en los impuestos. Podemos visualizar que la inflación distorsiona a los precios de venta de los productos y servicios y, en su mayoría, los tributos recaen directamente o indirectamente sobre estos.

En referencia al Impuesto a las Ganancias, este tributo representa directamente la capacidad contributiva que posee el contribuyente, ya que estos deben aportar al Estado en forma equitativa y proporcional a su capacidad económica.

En la actualidad, la aplicación de este tributo a veces no resulta justo ni razonable, debido a la inflación. Esta situación es de gran magnitud en nuestro país, principalmente en los últimos años, donde la inflación alcanzó índices muy altos, y este contexto económico del país ha ocasionado distorsiones en la determinación del impuesto, afectando a los sujetos obligados al pago, por lo que surge entre los contribuyentes la necesidad de solicitar la aplicación de un mecanismo de ajuste para encuadrar el impuesto dentro de los contornos constitucionales.

La inflación, al afectar a la base imponible y a la progresividad que caracteriza a la imposición a la renta, induce a la distorsión señalada en el párrafo anterior. En consecuencia, los contribuyentes deben tributar el impuesto por ganancias no reales o ficticias, vulnerando principios constitucionales en materia tributaria, por lo tanto, es de gran importancia para los contribuyentes que el Estado establezca modos de imposición racional, que permitan el cumplimiento de principios constitucionales. De modo que, se distribuya la carga impositiva equitativamente entre los contribuyentes y no se impongan tributos que violen el derecho a la propiedad.



## **CAPÍTULO III**

### **AJUSTE POR INFLACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

En este apartado nos avocamos directamente en la metodología y práctica del instituto del Ajuste por Inflación Impositivo, dando un entendimiento de los distintos puntos plasmados en el Título VI de la Ley de Impuesto de las Ganancias.

#### **1. INTRODUCCIÓN**

El ajuste por inflación, tal como su magnitud lo refleja, tiene impacto de gran consideración en los impuestos en general, en este sentido, dicho impacto podría clasificarse en:

- **LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO:** Afecta la determinación de la base imponible, plasmándose la solución en la Ley que establece cada impuesto.
- **LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:** Afecta la determinación de la cuantía del crédito o deuda, estableciéndose la solución en la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal.

Específicamente, en el Impuesto a las Ganancias la determinación del impuesto debe realizarse sobre un concepto de ganancia gravable que no sólo revele capacidad contributiva, sino que su cuantificación debe estar en sintonía con la misma.

En un contexto inflacionario, la cuantificación de la base imponible debe realizarse de tal modo que la misma contemple los efectos de la inflación propiamente dicha.

De ese modo, la Ley de Impuesto a las Ganancias en la República Argentina, fundamentalmente a partir de la Ley N° 21.894 (B.O. 1/11/1978) estableció dos grupos de soluciones:

- **SOLUCIONES PARCIALES** (aplicable a todos los contribuyentes, aunque en algunos casos con diferentes matices según sus características): Utilización de coeficientes de actualización para el cálculo de amortizaciones impositivas; determinación del costo computable en el caso de resul-

tados por enajenación de determinadas ganancias de capital y en su caso, para corregir su impacto en más de un ejercicio; para el traslado de quebrantos entre diferentes ejercicios.

- **SOLUCIÓN INTEGRAL:** Para determinados contribuyentes, quienes debían adicionar a su resultado en moneda nominal, el resultado del ajuste por inflación, determinado en base a un procedimiento establecido en la propia ley y que se diferencia del utilizado por las normas contables profesionales.

## **2. APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN**

El origen del ajuste por inflación, data del año 1978 desde la sanción de la ley 21.894, en la cual se estableció a continuación del artículo 91 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (T.O. en 1997) la deducción o incorporación del ajuste por inflación al resultado impositivo a partir del primer ejercicio fiscal cerrado desde el 1 de enero de 1978.

El objetivo de este instituto es contemplar los efectos de la inflación en la determinación del resultado impositivo, logrando una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria, con la particularidad de implicar un mecanismo para su cálculo simple y práctico y que a su vez sea fácil de controlar.

La característica más relevante que posee el mecanismo para el cálculo de la pérdida o ganancia por inflación es que es propio, difiriendo del ajuste contable que establece las Normas Contables Profesionales Argentinas; como así también la necesidad de implantar como punto de partida, para la determinación del resultado fiscal, el resultado contable histórico.

Al momento de analizar la figura del Ajuste por Inflación dispuesto en la Ley de Impuesto a las Ganancias luego de la reciente y última Reforma Tributaria establecida por la Ley 27.430 y con la modificación instaurada con la Ley 27.468, nos encontramos obligados a observar tres grandes aspectos:

- Sujetos obligados a practicarlo.
- Mecanismo de ajuste e incorporación al Resultado Impositivo Neto.
- Normas legales de aplicación exclusiva para los sujetos involucrados.

Dichos puntos se encuentran legislados en el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

## **2.1. Sujetos obligados**

En el mismo apartado, establece que los sujetos comprendidos son los que se refiere en los incisos a) a e) del artículo 49. Ellos son:

- **SOCIEDADES DE CAPITAL:** incluidas en el artículo 49 a) y enumeradas taxativamente en el artículo 69:
  1. Las sociedades anónimas, 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 de la ley 27.349, constituidas en el país.
  2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, 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 aplicarles otro tratamiento impositivo por disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
  4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.
  5. Las sociedades de economía mixta regidas por el Decreto-Ley N° 15.349/46, las Empresas del Estado, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades anónimas con simple participación estatal, las Sociedades del Estado, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales, los bancos y demás entidades financieras nacionales y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso. Todas ellas en cuanto no corresponda adjudicarles otro tratamiento impositivo en virtud de la Ley 22.016.
  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 beneficiario del exterior.
  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 demás sociedades de cualquier otra clase constituidas en el país y el resto de fideicomisos no incluidos en el punto 6 mencionado que opten por tributar conforme lo realizan las sociedades de capital, es decir a la alícuota fija del 30% para el ejercicio 2019 y 25% para los ejercicios fiscales 2020 en lo sucesivo.
  9. Las sedes de dirección o de administración, sucursales, oficinas, fábricas, talleres y todo otro tipo de establecimientos permanentes definidos en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 16 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
- **SOCIEDADES DE PERSONAS:** incluidas en el artículo 49 inciso b), es decir otras clases de sociedades constituidas en el país. Dentro de este apartado se incluirían las sociedades comprendidas en la Sección IV de la Ley General de Sociedades, es decir, aquellas que no se constituyan con sujeción a los tipos del Capítulo II de dicha ley, que omita requisitos esenciales o que incumpla con las formalidades exigidas por la misma.
  - **FIDEICOMISOS TRANSPARENTES:** aquellos fideicomisos no financieros en los que el fiduciante sea beneficiario y éste no sea un sujeto encuadrado como beneficiario del exterior para la Ley de Impuesto a las Ganancias.
  - **EXPLOTACIONES UNIPERSONALES:** el fisco en el Dictamen 7/80 define empresa a toda organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla.
  - **AUXILIARES DEL COMERCIO:** comisionistas, rematadores, consignatarios y todo otro no incluido expresamente en la cuarta categoría.

Dentro del ámbito profesional de las ciencias económicas, se critica la insuficiente homogeneidad en la manera de liquidar el tributo en cuestión en personas humanas, como consecuencia de la presencia de ganancias de los cuatro tipos de categorías establecidos en la Ley.

Ello es porque al obtener ganancias de la tercera categoría en las cuales se tribute en cabeza de la persona humana, como lo son las comprendidas en el artículo 49 incisos b), c) y d), la base imponible contemplará el ajuste por inflación impositivo mientras que si dicha persona, además obtiene ganancias del resto de las categorías, éstas últimas no se encontraran ajustadas de acuerdo a los índices previstos.

A modo de ejemplo, un contador que ejerce su profesión de manera liberal y a su vez parte de sus ingresos provienen del alquiler de departamentos de su propiedad, como así también de un negocio comercial, en este caso una zapatería la cual administra y dichos réditos los invierte en fondos comunes de inversión para no encontrarse en una situación de inmovilización de fondos, obtendría ganancias de cuarta, primera, tercera y segunda categoría respectivamente, siendo la única ajustada por inflación la proveniente del local de zapatos.

Con respecto a las demás, se podría afirmar que no demuestran la capacidad contributiva del contribuyente mencionado, ya que probablemente se estaría tributando una ganancia ficta, la cual se encuentra desvalorizada por el impacto de la inflación.

### **3. MECANISMO DE AJUSTE**

Con la finalidad de deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, dicha ley prevé un mecanismo simplificado, el cual se basa en la determinación de ajustes negativos y ajustes positivos, cuya sumatoria indicará que si los primeros son mayores que los segundos, el contribuyente perdió por inflación; de lo contrario, si los ajustes positivos son mayores que los negativos, el mismo ganaría por inflación (Gil, Jorge y Schestakow, Carlos, 2019).

Dichos ajustes se realizan a partir del patrimonio al inicio del ejercicio que se liquida (Ajuste Estático) y de determinadas variaciones patrimoniales ocurridas en el ejercicio, taxativamente determinadas por la Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 95 inciso d) (Ajuste Dinámico).

Con motivo de cuantificar dichos ajustes, el primero de ellos, es decir el Estático, está determinado por la actualización operada entre las fechas de inicio y cierre del ejercicio, mientras que el Dinámico desde la fecha en que la situación prevista por la ley se produce y la de cierre del ejercicio.

La actualización alegada se debe calcular mediante la aplicación del Índice de Precios al Consumidor suministrado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

#### **3.1. Ajuste estático**

El mecanismo para determinar el ajuste por inflación estático podría estructurarse de la siguiente manera:

---

Activo al Inicio proveniente del Balance Publicación
Menos (-) Activo no computable según artículo 95 inciso a)
Más (+) o menos (-) Ajustes de valuación impositivos
<hr/>
Activo Computable
Menos (-) Pasivo Computable (valuados impositivamente) según art. 95 inc. b)
<hr/>
Capital Expuesto
Multiplicado (x) por coeficiente de actualización
<hr/>
Capital Expuesto actualizado
Menos (-) Capital Expuesto
<hr/>
<b>AJUSTE ESTÁTICO NEGATIVO/POSITIVO</b>

En este sentido, si el Activo Computable es mayor al Pasivo Computable el Ajuste Estático involucrado será negativo, es decir a favor del contribuyente; de lo contrario si el Pasivo Computable es mayor al Activo Computable, dicho ajuste será positivo o a favor del Fisco.

Como observamos, el Activo Computable se determina por substracción, es decir que del activo proveniente del balance comercial, se excluye aquello que la Ley considera como no computable. En cambio el Pasivo Computable se instaura por adición, esto es computar desde cero los pasivos que la Ley dispone incluir.

Es dable mencionar, que como ya sabemos, el Activo del Balance Comercial es valuado según las normas contables y éstas difieren de la valuación impositiva. En función de ello, debe ser ajustado de acuerdo a las normas de valuación fiscal especialmente previstas. En general, impositivamente se valúan según su contrapartida en resultados como si existiera una suerte de partida doble fiscal.

### **3.1.1. Activo Computable**

Es oportuno mencionar que el artículo 89 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece la actualización del costo computable de bienes muebles amortizables, inmuebles que no revistan el carácter de bienes de cambio, llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y activos similares, acciones, cuotas o participaciones sociales, como así también la actualización de amortizaciones de edificios y demás construcciones sobre inmuebles (excepto bienes de cambio) y bienes muebles amortizables, todos ellos adquiridos en ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de enero del año 2018.

Dicho esto, es lógico que los activos nombrados deban excluirse del Activo Computable para evitar la duplicación del ajuste por inflación, ya que tienen previsto un sistema de actualización en la determinación de su amortización y/o en la determinación de su costo computable.

Por lo tanto, al total del activo proveniente de los Estados Contables o, en su caso, del Balance Fiscal preparado a los fines de la liquidación del tributo (como por ejemplo el confeccionado por explotaciones unipersonales) se le restará los importes correspondientes a los siguientes conceptos:

1. Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.

Se exceptúan estos últimos ya que a los mismos es conveniente incluirlos en el Activo Computable a los fines de determinar un costo computable actualizado implícito. Esto se debe a que dicho costo, al calcularse mediante el método de diferencia de inventario, la Existencia Final estaría valuada a valores de mercado (contemplando la inflación), la Existencia Inicial se ajustaría desde inicio del ejercicio hasta el cierre mediante el coeficiente correspondiente y la valuación de las Compras sería en moneda diversa, lo que podría concluirse que se asimilaría a una actualización del costo de venta.

2. Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.

Una vez incluidas a las obras y finalizadas estas últimas, el costo computable (en el caso de venderse) y su amortización se actualiza.

3. Bienes muebles amortizables -incluso reproductores amortizables- a los efectos de esta ley.

Por lo establecido en el artículo 89.

4. Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.

Idéntico criterio aplicado al inciso 2, en el caso que el destino sea bienes de cambio, es decir producción en proceso, dicho activo es computable.

5. Bienes inmateriales

Por la actualización del costo computable en el caso de su venta o de la amortización en aquellos casos en los cuales la ley permita reconocer como gasto deducible la depreciación en dichos activos, como por ejemplo los Gastos de Organización.

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

En la oportunidad de su venta, el costo computable se actualiza de conformidad al artículo 89.

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.

Esto se debe a que dichas inversiones, al generar resultados de fuente extranjera, en principio se considera que dicha ganancia o pérdida contempla el resultado por exposición al cambio en el valor de la moneda argentina.

Es importante destacar, que dentro de este ítem se incluye a los CEDEAR, es decir los Certificados de Depósito Argentinos, los cuales representan acciones de empresas no argentinas que cotizan en la Bolsa de nuestro país. Ello se debe a que los réditos de dichos títulos representan ganancia de fuente extranjera, aun cuando los mismos se adquieran y coticen en la República Argentina. En cuanto a los ADR (por sus siglas en inglés American Depositary Receipt) representan certificados que permite a los inversores norteamericanos negociar en acciones de compañías cuyas sociedades fueron constituidas fuera de Estados Unidos (en nuestro caso Argentina), los mismos generan resultado de fuente argentina y en oportunidad de venderse, el costo computable se actualiza por implicar valores representativos de acciones (incluidas en el inciso 7).

9. Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.

Como bien sabemos, el requisito esencial para que un bien mueble se considere amortizable (y esta amortización considerarse deducible) a los fines fiscales es que el mismo esté afectado a la obtención, mantenimiento y/o conservación de ganancias gravadas por el impuesto. Si lo mismo no cumplen con la condición mencionada, tampoco correspondería incorporar el ajuste por inflación negativo (gasto deducible) por la actualización de dichos bienes.

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.

Ya que una vez adquirido los bienes, formarían parte del costo de estos y en consecuencia se consideran no computables.



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.

Es el caso en el cual una sociedad A realiza un aporte a otra sociedad B, el cual no cumple con los requisitos para ser incluido dentro del patrimonio de esta última (hayan sido efectivamente integrados, surjan de un acuerdo entre el aportante y el órgano de administración y hayan sido aprobados por Asamblea) y por lo tanto en dicha sociedad B se encuentra registrado en el pasivo y por no generar gastos deducibles en el impuesto a las ganancias, no se considera Pasivo Computable; en consecuencia de ello para la sociedad A tampoco se debería computar como Activo a los fines de la reexpresión. Se exceptúa a aquellos aportes que devenguen intereses o actualizaciones análogos a los establecidos entre partes independientes, ya que dichos conceptos accesorios para la sociedad B se considerarían gasto deducible y para la sociedad A resultaría Activo Computable. Dicho inciso podría considerarse como antielusivo, ya que evitaría que existan aportes ficticios entre sociedades relacionadas durante los días cercanos al cierre del ejercicio para poder acrecentar el Activo con la finalidad de obtener un ajuste negativo que disminuya la ganancia gravada o aumente la pérdida impositiva.

12. Saldos pendientes de integración de los accionistas.

Idéntico criterio del inciso anterior.

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.

Idéntico razonamiento del inciso 11.

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.

Como consecuencia de que la amortización de dichos gastos activados implicaron un gasto deducible en el primer ejercicio (por aplicación del artículo 87 inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias), no existe razón alguna por la que los mismos sean considerados como computables a los fines de la actualización.

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.

Ya que no correspondería realizar un ajuste positivo (que aumente la ganancia o disminuya la pérdida) por el pasivo registrado en concepto de Impuesto a las Ganancias por no resultar deducible a los fines del gravamen, tampoco debería reconocerse el ajuste negativo por dichos pagos a cuenta.

Activos Computables por Transformación: cuando durante el transcurso del ejercicio que se liquida se hubieran enajenado bienes de los comprendidos en los puntos 1 a 7, el valor que los mismos hubieran tenido al inicio del ejercicio que se liquida no formará parte de los importes a detraer. El mismo tratamiento corresponderá si dichos bienes se hubieran entregado por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 4 del primer párrafo del inciso d).

Éste párrafo de la Ley, tiene su fundamento en que si el contribuyente estuvo “protegido” de inflación por poseer los bienes no computables mencionados en el párrafo anterior, como resultado de la venta si se obtiene a cambio un activo computable (como es el caso de efectivo), a partir de ese hecho se debería reconocer un ajuste por inflación negativo (que disminuya la ganancia o aumente la pérdida).

En este sentido, al incorporar dichos bienes al Activo Computable se reconocería un ajuste por inflación negativo desde el inicio del ejercicio al cierre. Pero ahora bien, ¿qué sucede con el ajuste negativo computado desde el inicio del ejercicio hasta el momento de la venta que no correspondería incluirlo? El mismo se encuentra neutralizado como consecuencia de la aplicación del penúltimo párrafo del artículo 58 de la Ley de Impuesto a las Ganancias el cual establece: “Los sujetos que deban efectuar el ajuste por inflación establecido en el Título VI, para determinar el costo computable, actualizarán los costos de adquisición, elaboración, inversión o afectación hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquél en que se realice la enajenación. Asimismo, cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, no deberán actualizar el valor de compra de los mencionados bienes.”

En virtud de ello el costo computable del bien vendido es el histórico actualizado al cierre del ejercicio anterior, es decir, se estaría reconociendo una ganancia mayor a la que resultaría de considerar como costo computable el costo de adquisición actualizado a la fecha de enajenación. Por consiguiente, ese mayor resultado se fundamenta en no reconocer la inflación en el costo computable desde el cierre del ejercicio anterior hasta el momento de la venta, y de esa manera se estaría realizando un “ajuste positivo implícito” que neutralizaría el ajuste negativo computado en exceso.

Cabe mencionar, que esta actualización del costo computable al cierre del ejercicio anterior sólo se realizará en los períodos fiscales que se inicien a partir del 1° de enero del año 2019 y que se verifique la aplicación del Ajuste por Inflación, ya que si se verifica en el primer período fiscal en el cual es posible aplicar el Título VI de la Ley, no se podrá actualizar al cierre del ejercicio anterior por disposición del artículo 89 en el cual se establece que la actualización a la que se refiere el artículo 58 será respecto de las adquisiciones e inversiones que se realicen a partir del 1° de enero del 2018 aplicando el Índice de Precios al Consumidor que elabore el INDEC.

Por último, finalizando el inciso a) del artículo 95 se aclara que en los casos en que durante el ejercicio se hubieran afectado bienes de cambio como bienes de uso, el valor impositivo que se les hubiera asignado al inicio del ejercicio a tales bienes de cambio, formará parte de los conceptos a detracer del activo; ello se debe a que como sabemos, los bienes de cambio forman parte del Activo Computable y no así los bienes de uso.

### **3.1.2. Pasivo Computable**

Se entenderá como Pasivo Computable a los fines de considerarlo en el Capital Expuesto:

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).

Como bien sabemos, en las provisiones se registran gastos estimados, es decir aquellos que al cierre del ejercicio carecen de documentación respaldatoria. Como requisito esencial para que proceda la deducción de un gasto en el Impuesto a las Ganancias se debe cumplir con dos condiciones:

- ❖ Sean efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto.
- ❖ Que la erogación no carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, por disposición del artículo 37 ‘Salidas no documentadas’.

En este sentido, toda provisión que al vencimiento de la declaración jurada no se haya verificado que su contrapartida en resultado fue cierta, no será deducible en el Impuesto.

Asimismo, en este inciso se excluyen la Provisión de Impuesto a las Ganancias (no deducción por artículo 88 inciso d)), el Pasivo por Impuesto Diferido (por resultar un método de reconocimiento contable), el pasivo con compañías vinculadas del exterior impagos antes del vencimiento de la declaración jurada (imputación al balance fiscal de acuerdo al último párrafo del artículo 18), multas impositivas impagas al cierre del ejercicio (no deducción por artículo 145 del Decreto Reglamentario).

En cuanto a las previsiones, la Ley de Impuesto a las Ganancias sólo admite deducir excepcionalmente la provisión por deudores incobrables impositiva, es decir la determinada y calculada según los artículos 133 a 136 del Decreto Reglamentario.

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.

Siguiendo el criterio general para que un pasivo sea computable a los fines de la actualización, el mismo debe generar un gasto deducible en el impuesto. Por ello sólo se computa como pasivo a los honorarios a directores y gratificaciones a abonar que estén dentro de los límites establecidos en el artículo 87 inciso j) de la ley, es decir que las gratificaciones se hayan abonado antes del vencimiento para la presentación de la declaración jurada; y los honorarios de directores sean asignados individualmente antes de dicha fecha y a su vez no excedan el 25 % de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar \$ 12.500 por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, el que resulte mayor.

No se considerará como Pasivo Computable:

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.

Este punto está íntimamente relacionado con el 11 del inciso a) del artículo 95, ya que para si la sociedad que realiza el aporte no se considera Activo Computable, lógicamente para aquella que lo recibe no se debería considerar Pasivo Computable.

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.

De la misma forma, este punto se relaciona con el 13 del inciso a), manteniendo el mismo criterio del párrafo anterior.

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: siguiendo la misma línea, se vincula con el punto 14 del inciso a).

### **3.2. Ajuste Dinámico**

Este ajuste, como su nombre lo indica, hace referencia a las variaciones patrimoniales acaecidas durante el ejercicio.

El quantum del ajuste, ya sea positivo o negativo, está determinado por su actualización, como resultado de la aplicación del IPC, entre la fecha en que se produce el hecho generador del ajuste dinámico y la fecha de cierre del período fiscal que se liquida.

Su fundamento se basa en neutralizar los ajustes estáticos realizados desde inicio del ejercicio hasta el cierre, cuando éstos no tienen razón alguna de ser y en general, representan movimientos que incrementan o disminuyen los Activos o Pasivos No Computables. A modo de ejemplo, ajustar negativamente por inflación el dinero en efectivo desde el inicio del ejercicio hasta el cierre, cuando durante el mismo, con ese dinero se adquiere un bien de uso y de esa forma, ese activo estaría cubierto de los efectos de la inflación.

#### **3.2.1. Ajuste Dinámico Positivo**

La Ley de Impuesto a las Ganancias enumera taxativamente las operaciones que generan un ajuste dinámico positivo y en general se podría decir que existe ajuste dinámico positivo con impacto en el resultado fiscal cuando se produce una variación patrimonial en la cual, con un Activo

Computable se adquiere un Activo No Computable o se cancela un Pasivo No Computable. Ellas 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.

El Activo No Computable que se adquiere es el indicado en el punto 13 del inciso a) del artículo 95.

2. Los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.

Los dividendos a pagar en efectivo no podrían incluirse en el punto I 1 del inciso b) del artículo 95 ya que no es considerada una deuda admitida por la ley, ello es basándonos en el criterio general de que para que un pasivo sea deducible en el impuesto a las ganancias, el mismo debería generar un gasto deducible como si se siguiera una suerte de partida doble fiscal.

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.

Tal como el inciso 2) anteriormente nombrado, los mismos no generan un gasto deducible en el impuesto y por lo cual no se podrían incluir en el Pasivo Computable.

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 adquiriera sus propias acciones.

Tal como lo indica expresamente este punto, se produce la adquisición de Activos No Computables.

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.

En este caso, hace referencia a la adquisición del Activo No Computable del punto 8 mediante la conversión de Activos Computables, es decir de aquellos que no se encuentran los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a).

En el primer párrafo de este apartado, “generalizamos” la regla de la existencia de un ajuste dinámico positivo ya que puede existir, a modo de ejemplo, un caso como es el siguiente:

Una sociedad adquiere una camioneta a \$ 1.000.000 en el cuarto mes del período fiscal, entregando a cambio un automóvil, valuado a \$ 550.000 al inicio del ejercicio, y \$ 300.000 en efectivo. En principio, dicho automóvil no podría considerarse Activo Computable. Sin embargo, por disposición del penúltimo párrafo del inciso a) del artículo 95, el mismo es tratado computable por transformación, y como consecuencia se realiza un ajuste negativo estático de inicio a cierre.

Aunque no se trate de la entrega de un Activo Computable por uno No Computable (ya que tanto el automóvil como la camioneta son bienes de uso excluidos a dichos efectos), esta adquisición de la camioneta produce un ajuste dinámico positivo desde el cuarto mes del ejercicio (momento en que se produce la adquisición) hasta el cierre del mismo.

A priori, se podría decir que el efecto neto de esta operación es reconocer un ajuste negativo desde el inicio del período fiscal al momento de la compra de la camioneta. No obstante, eso no es tan cierto, ya que existiría un ajuste positivo “implícito” en el menor costo computable del automóvil (no reconociendo la actualización por inflación del bien hasta el momento de la operación) dado por la aplicación del penúltimo párrafo del artículo 58 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el cual establece que el costo computable será el actualizado al cierre del ejercicio anterior.

Concluyendo de esta forma, el ajuste que tiene impacto en esta transacción es el producido por el efectivo (Activo Computable), generando un ajuste neto negativo desde el inicio del ejercicio hasta la compra de la camioneta.

### **3.2.2. *Ajuste Dinámico Negativo***

Asimismo como en el Ajuste Dinámico Positivo, la Ley enumera taxativamente los casos en los cuales se produce un Ajuste Dinámico Negativo, el cual se basa generalmente en reconocer una pérdida por inflación que le corresponde al contribuyente y que no pudo incluir en el Ajuste Estático por no haber existido argumento válido para computarlo al inicio del ejercicio y sí durante el mismo. Los mismos 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.

En el caso de aportar un activo computable, se reconocería a partir de ese momento la pérdida por inflación, y de lo contrario, es decir realizar un aporte de un activo no computable, el reconocimiento del ajuste negativo estaría neutralizado por el ajuste positivo como consecuencia de aplicar el punto 5 del inciso d) II del artículo 95 de la Ley.

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).

Este punto tiene su fundamento en la conversión de un Activo No Computable por generar renta de Fuente Extranjera por uno Computable como consecuencia de generar renta de Fuente Argentina.

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 bienes mencionados en el punto 9 del inciso a) son los bienes muebles no amortizables (excepto títulos valores y bienes de cambio), y como sabemos, la condición para que un bien mueble amortice en el impuesto a las ganancias (y que como consecuencia esta amortización sea deducible) es que esté afectado a la obtención, mantenimiento y/o conservación de la ganancia gravada, por lo cual si el bien no es amortizable, no existiría argumento válido para sostener su inclusión en el Activo Computable e incluir en el resultado del ejercicio el ajuste por inflación negativo generado por el mismo. Ahora bien, en la medida que este bien se enajene, esa ganancia estaría gravada en el impuesto por la Teoría del Balance (aplicada a los sujetos comprendidos del artículo 49 inciso a) de la Ley) y a partir de ese momento, es coherente computarse dicho Ajuste Dinámico Negativo. Por otro lado, si estos bienes se entregaren para adquirir un Activo No Computable o disminuir un Pasivo No Computable, el efecto en el ajuste por inflación impositivo debería ser nulo y por eso al momento de la operación también corresponde incluir el Ajuste Dinámico Negativo de referencia.

### **3.3. Disposiciones transitorias**

La ley de impuesto a las ganancias en su capítulo de disposiciones transitorias explícita, con respecto al ajuste por inflación impositivo, en el segundo artículo a continuación del artículo 118 que



“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”.

Por lo tanto en este sentido el ajuste proveniente de la aplicación del título VI en el impuesto a las ganancias se deberá dividir en tres ejercicios fiscales para su cómputo sea tanto positivo como negativo.

En este sentido en la antigua redacción de la normativa cuando se instauró el ajuste por inflación impositivo (ley 21.894/1978) el texto manifestaba lo siguiente “Cuando de conformidad con las normas de este título se obtenga un ajuste que incremente la ganancia del ejercicio, dicho ajuste deberá imputarse íntegramente a dicho ejercicio o, a opción del contribuyente, en partes iguales hasta el tres (3) periodos fiscales consecutivos, incluyendo el que se liquida.”

Por lo tanto si analizamos ambos artículos, la redacción actual claramente trae un perjuicio al contribuyente ya que en sí el diferimiento del ajuste negativo por inflación no existía en la redacción anterior lo que nos brinda que tal ajuste no pierda valor con el paso del tiempo.

En línea con lo expuesto anteriormente, la reglamentación no establece nada con respecto a la actualización a través de los índices del ajuste por inflación de las 2/3 partes restantes del ajuste. Lo que trae otro perjuicio importantísimo ya que en sí tal crédito no está expuesto a los efectos de la inflación.

#### **4. VÍA JUDICIAL POR CONSIDERARSE CONFISCATORIO EL GRAVAMEN**

La potestad tributaria que posee el Estado, conferida por la Constitución Nacional, se encuentra limitada por los principios jurídicos de la tributación, explicitados anteriormente (Capítulo 1), con la finalidad de darle al contribuyente garantías razonables frente al poder de imperio que ejerce la Administración Pública.

Al contribuyente no sólo se le atribuyen estas garantías, sino también ciertos derechos los cuales son fundamentales para los ciudadanos, como es el derecho de tutela judicial efectiva, o más comúnmente llamado derecho de defensa en juicio, pues sólo a través de ella se podrán ejercitar en el marco de un debido proceso todas las demás garantías.

Este derecho puede ser aplicado en distintos ámbitos, tanto provinciales como nacionales, y en diversas materias. Este apartado se enfoca en la burocracia judicial que debe llevarse a cabo a nivel Nación por parte de un contribuyente, el cual al momento de tributar por el Impuesto a las Ganancias se encuentra con la opción de poder realizar la liquidación del impuesto mediante un procedimiento ordinario o mediante un procedimiento ajustado por inflación. Cuando se habla de opción se refiere a cuando no sea obligatorio legalmente realizar la liquidación mediante ajuste por inflación, por lo tanto la variante por la que se puede optar depende de la alternativa que disminuya la carga tributaria del contribuyente.

Esta última disyuntiva abre un abanico de opciones para litigar ante la justicia pero siempre con una misma finalidad, tributar la menor cantidad de impuesto posible, siempre y cuando, y dependiendo del caso que se analice, sea factible poder realizar este procedimiento. Lo correcto sería aplicar lo que dicta la normativa vigente, pero esto nos puede encaminar a que se violen ciertos principios jurídicos, como puede ser el principio de la confiscatoriedad, arribando a que el contribuyente opte por la segunda alternativa antes explicitada, ajustando por inflación.

En este momento se abren dos caminos para litigar, uno por vía judicial y otro por vía administrativa, ambos en el ámbito nacional:

La vía judicial está reglamentada por el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el cual desarrolla su ámbito de aplicación:

- Puntos de la Constitución Nacional, leyes del Congreso, tratados con naciones extranjeras;
- Causas con embajadores, ministerios públicos, cónsules extranjeros;
- Conflictos entre provincias o con un Estado extranjero;
- Juicios de AFIP;
- Todo lo relativo al Banco de la Nación Argentina, ANSeS, obras sociales nacionales;
- Narcotráfico;
- Juicios y accidentes en rutas nacionales.

El punto al cual le vamos a dar mayor énfasis es al de los juicios contra el fisco Nacional, ya que para poder optar a realizar la alternativa más ventajosa para el contribuyente, siempre se estará en contraposición con el organismo recaudador, por lo tanto lo más viable es que se inicie un proceso judicial, el cual puede ser menos costoso que pagar Ganancias sin ajuste por inflación.

Dentro del proceso, el juez puede tomar diversas resoluciones, que van desde providencias simples y sentencias interlocutorias hasta sentencias definitivas. Las providencias simples sólo tienden, sin sustanciación, al desarrollo del proceso u ordenan actos de mera ejecución. En cambio, las sentencias interlocutorias o autos, resuelven cuestiones que requieren sustanciación, planteadas durante el curso del proceso. Y finalmente, las sentencias definitivas, resuelven sobre la cuestión de fondo, ponen fin al proceso y a partir de allí se puede recurrir. La sentencia firme no se puede recurrir.

Los recursos que se pueden interponer ante estas resoluciones judiciales son:

- **Reposición:** Se imponen contra providencias simples, a fin de que el juez o tribunal que las haya dictado las revoque por contrario imperio.
- **Apelación:** Se presentan contra sentencias definitivas e interlocutorias, y contra providencias simples dependiendo del monto.
- **Queja:** Luego de apelar, si el juez deniega este recurso, la parte agravada podrá recurrir directamente en queja ante la Cámara pidiendo que se le otorgue el recurso denegado.
- **Extraordinario:** Para ir a la Corte Suprema de Justicia de la Nación:
  - ❖ **Casación:** Contra resoluciones que decidan suspender los efectos de actos estatales. Se podrá fundar en diversas causales como pueden ser la inobservancia o errónea aplicación de la ley, inobservancia de procesos, o cuando no hay uniformidad.
  - ❖ **Inconstitucionalidad:** Contra sentencias y resoluciones cuando se hubiere cuestionado la constitucionalidad de una ley y la sentencia fuere contraria a las pretensiones del recurrente, o cuando haya duda en la interpretación de alguna cláusula de la Constitución Nacional.
  - ❖ **Revisión:** Procederá contra sentencias definitivas cuando haya mediado cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta.

La justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su derecho, por lo que el objetivo que uno persigue al realizar este proceso consiste en asegurar la supremacía de la Constitución, y por lo tanto, custodiar los derechos y garantías en ella enunciados.

Por otra parte, la vía administrativa es un tanto más particular. Regida por la Ley de Procedimiento Administrativo de la Nación, normativa que le da al administrado muchos derechos y garantías, regula la relación entre el Estado nacional y los administrados (particulares). Las normas del

procedimiento se aplicarán ante la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, inclusive entes autárquicos, con excepción de los organismos militares y de defensa y seguridad.

Nosotros vamos a hacer hincapié en la AFIP, organismo de recaudación de impuestos autárquico del Estado argentino, la cual puede abrir un proceso por distintos motivos. La finalidad de esta sección es verificar que sucede si el Impuesto a las Ganancias le genera un grave perjuicio al contribuyente, por lo tanto no va a presentar la declaración jurada, o al menos no como debería corresponder, ya que siente que si no la realiza mediante un procedimiento ajustado por inflación se están perjudicando las garantías que posee el contribuyente como sujeto de derecho.

Una vez que el contribuyente no presenta la declaración jurada, o la misma es impugnada al no estar presentada como la ley vigente prevé, puede suceder que se realicen inspecciones en donde se hagan requerimientos de información pertinente a la liquidación del gravamen. Una vez brindada la información y analizada por el inspector, pueden surgir diferencias, las cuales pueden ser aceptadas y rectificadas, pero sabiendo que estamos siendo perjudicados, no aceptamos y allí es donde comienza un procedimiento de determinación de oficio.

Este es un procedimiento administrativo reglado, el cual tiende a salvaguardar la garantía del debido proceso, y se inicia cuando el juez administrativo intima y da vista al contribuyente con fundamentos, dándole al mismo un plazo para que presente pruebas más un descargo. Una vez presentado esto y dictada la resolución por el juez, la cual es fundada y determinativa del tributo e intima al pago del mismo, el contribuyente puede no estar de acuerdo abriendo la vía recursiva.

En estos casos, solo hay dos opciones, las cuales son excluyentes. Se puede optar por alguno de ellos dependiendo del monto de la disputa, ya que su ámbito de aplicación es el mismo en cuanto a la materia, salvo algunas diferencias. Para decidir cuál vamos a utilizar debemos conocer sus características:

- **Recurso de reconsideración ante el superior (AFIP):** Se presenta en la dependencia de AFIP que dictó la resolución y debe ser resuelta por el funcionario superior a quien dictó la resolución, quien debe tener la calidad de juez administrativo. La presentación del escrito debe hacerse en forma directa o por medio de carta certificada con aviso de retorno. El recurso debe ser resuelto en un plazo perentorio de 20 días hábiles administrativos, sino existirá denegatoria ficta, que impide a la AFIP a iniciar la ejecución fiscal del monto.

Si el recurso es rechazado el contribuyente debe primero ingresar al fisco la suma requerida bajo pena de iniciársele un juicio de ejecución fiscal, para luego poder interponer una demanda por repetición dentro del plazo de prescripción, la cual se presenta ante la justicia nacional y juzgados fede-

rales en el interior del país. Una vez rechazado el recurso solo se puede ir a reclamar a la justicia ordinaria.

- **Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN):** Se interpone ante el TFN por iguales motivos que el anterior, pero por montos superiores a \$25.000. Es una opción más onerosa ya que se tramita todo en Buenos Aires, y para iniciar el proceso se debe acompañar el recurso con el comprobante de pago de la tasa por actuaciones ante el TFN (2,5% del importe cuestionado), pero se considera una mejor alternativa que la anterior ya que su resolución es un tanto más independiente.

Para ello fue creado el TFN, órgano especializado ajeno al ente recaudador, el cual satisface la eficaz protección de los derechos de los administrados y procura una recaudación ajustada al principio de legalidad. Asimismo este ente busca alivianar a la AFIP en las tareas de juzgador administrativo, concentrando el esfuerzo en la función recaudadora. De esta manera se pretende lograr mayor transparencia en el proceso de reclamo administrativo ya que, con anterioridad a la creación del TFN, sólo existían en el procedimiento tributario los recursos administrativos planteados ante la propia Administración Tributaria. Estos recursos eran resueltos por ella, con lo cual, los planteos formulados por los administrados no tenían mayores posibilidades de prosperar.

Una vez resuelto el recurso, si es denegado podemos interponer otros:

- ❖ **Aclaratoria:** Se utiliza para aclarar conceptos oscuros, subsanar errores materiales o resolver puntos del litigio omitidos en la sentencia. Se interpone ante el mismo TFN.
- ❖ **Revisión y apelación limitada:** Apelación interpuesta por cualquiera de las partes ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, dentro de los 15 días.

Conociendo todos los matices que tenemos para litigar, desde el punto de vista administrativo, podemos determinar que el objetivo que poseen estos órganos son los de satisfacer la necesidad de revisión de las decisiones de la AFIP, otorgándole al contribuyente la posibilidad de que sus derechos y garantías se vean respetados.

## **5. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL**

Existe una relación íntima entre el Estado de Derecho, la garantía constitucional del derecho a la propiedad privada y los tributos como institución. Durante muchos años en la historia de nuestro país el abuso de la potestad tributaria pudo demoler el Estado de Derecho y lesionar el derecho a la

propiedad privada, empujándonos arteramente a la frontera del colectivismo. Por esto la noción de no confiscatoriedad es independiente de la finalidad de un tributo, razón por la cual la injusticia que con éste pudiera haberse cometido debe siempre ser reparada cuando ella produce en el patrimonio o en la renta de cualquier persona un daño que implique confiscación.

Nuestra constitución nacional establece en el artículo 17: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4°. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”

Cabe destacar además lo mencionado en el artículo 28 de la Carta Magna: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.”

El análisis de la jurisprudencia que surgió respecto a los planteamientos de inconstitucionalidad de la norma toda vez que de la determinación del impuesto a las ganancias sin la aplicación del mentado ajuste resultaría una tasa efectiva que en los hechos devendría confiscatoria.

Desde hace décadas, nuestra Corte Suprema sostiene reiteradamente que cualquier tributo que grave una parte excesiva de la propiedad o de la renta se transforma en exacción o confiscación, por lo que deviene inconstitucional.

A continuación, se resumirán distintos fallos que se fueron presentando en la historia argentina (Secretaría de Jurisprudencia y Errepar):

### **5.1. “Santiago Dugan Trocello S.R.L.” - C.S.J.N. - 30/06/2005**

En dicho precedente la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), remitiéndose al dictamen del Procurador General de la Nación, con relación a la constitucionalidad de las normas antes mencionadas, estableció que a partir del dictado de la ley 23928 “...no solo habían quedado derogadas disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación (Fallos: 315:158, 993)”.

Asimismo, sostuvo que "...desde esta perspectiva, no cabe sino reafirmar aquí que la prohibición al reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, ordenada por los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas)". Y concluyó que "...en tales condiciones, no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos: 313:410), por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley -acto de suma gravedad institucional- exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable (Fallos: 314:424; 320:1166). Y que quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar (vgr. Fallos: 314:1293 y 320:1166)".

Sin perjuicio de convalidar la constitucionalidad de las normas bajo análisis, nuestro Máximo Tribunal consideró que ello no importó abrir juicio definitivo sobre la pretensión sustancial del actor relacionada con la confiscatoriedad del tributo.

Sobre el particular, la CSJN resaltó la importancia de la prueba que acredite acabadamente la afectación al derecho de propiedad de la contribuyente. En este sentido sostuvo "...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 la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora. En efecto, pese a que en el segundo supuesto el importe sería sensiblemente inferior -y al margen de que se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia compleja, como lo es la determinación del impuesto a las ganancias, efectuados sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador- resulta aplicable lo expresado al respecto por el Tribunal en un caso que guarda cierta analogía con el 'sub examine' (Fallos: 320:1166) en el sentido de que 'tal compulsas no trasciende el ámbito infra constitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada', máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea 'manifiesta, clara e indudable'".

## **5.2. “Candy S.A.” - C.S.J.N. - 03/07/2009**

El mismo se inició con una acción de amparo presentada por la empresa Candy S.A., ante el Juzgado Federal de Catamarca, para que se declarase la inconstitucionalidad del art. 39 de la Ley N° 24.073, del art. 4° de la ley 25.561, del decreto 214/02 y de toda otra norma legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal nacional, en tanto y en cuanto impida aplicar el ajuste por inflación impositivo (arts. 94 y concordantes, del Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628 -t.o. en 1997 y sus modificaciones-).

La Sociedad presentó un informe realizado por un contador público, el que contenía una estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo. En el cual deja a entrever que de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/02 al mecanismo correctivo mencionado anteriormente, es decir, si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicarlo, 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 éstos que excederían los límites razonables de imposición.

El mismo fue impugnado por la demandada, por ende, el juez de primera instancia designó a un perito contable de oficio para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado.

El perito presentó su informe, el cual contenía dos secciones claramente diferenciadas. En la primera, a la que denomina "marco referencial", realizó un relato de las normas involucradas en la litis, de la posición tomada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas sobre la obligatoriedad de presentar los estados contables en moneda constante, y sobre cierta doctrina y alguna jurisprudencia de tribunales inferiores relativas al tema aquí discutido.

En la segunda sección, titulada "Análisis de la valoración cuantitativa", únicamente se circunscribió a verificar que la metodología seguida por la empresa respondía a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico, arribando a resultados más o menos similares a los expresados por la actora en su demanda.

El juez federal pertinente, dio lugar a tal solicitud de amparo efectuada por la actora tras un largo proceso judicial y además ordenó a la AFIP-DGI recibir la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2002 con aplicación del mencionado instituto correctivo.



El artículo 39 de la Ley N° 24.073 establecía un límite a la actualización de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, fijando los vigentes a marzo de 1992. Por lo tanto, mantenía momentáneamente suspendido la figura del ajuste por inflación impositivo.

Adujo que, ante la falta de aplicación del ajuste por inflación, el tributo no solo le consumiría sus ganancias, sino que también su patrimonio, lo cual afectaría gravemente al derecho de la propiedad.

Ante lo cual la entidad autárquica apeló la sentencia en primera instancia y lo elevó a la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán quien ratificó la sentencia. En su entendimiento destacó que comprendía las circunstancias que habilitaron al legislador a suspender el ajuste por inflación impositivo a partir de 1991. Pero que las mismas, desaparecieron por completo tras la pérdida de la estabilidad económica, por lo que el alza de precios de magnitud considerable dejó de justificar tal suspensión.

Frente a esta decisión judicial, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso un recurso extraordinario ante la Corte Suprema de la Justicia alegó que la sentencia era arbitraria ya que en sí la determinación del impuesto a las ganancias requiere un cálculo sumamente complejo y cuyos datos son propios del contribuyente, y los mismos pueden ser objetados por el organismo recaudador a través de fiscalizaciones. Por consiguiente, el contribuyente debió haber realizado sus declaraciones juradas con la corrección pretendida y, tras un procedimiento determinativo de oficio, plantear la cuestión por la vía del art. 76 de la ley de procedimiento fiscal, es decir un recurso de apelación o reconsideración.

Añadió que el pronunciamiento resulta lesivo del principio de igualdad en materia tributaria, puesto que crea una excepción al aplicar la ley a favor del amparista, frente a quienes han pagado el impuesto como manda la ley.

Antes de expedirse la Corte Suprema de la Justicia, el Procurador General de la Nación, en ese momento Esteban Righi, en su función de fiscal del máximo organismo judicial de la Nación, realizó un dictamen donde destacaba que tales leyes han cumplido con el requisito del art. 52 de la Constitución Nacional en cuanto al mecanismo específico de sanción de toda ley tributaria. Y que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse.

Que la confiscatoriedad puramente, tal como alega la parte actora, se da en aquellos casos en que acaece una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital.

En conclusión, resalta que “me limito a opinar que se debe hacer lugar al recurso extraordinario, revocar la sentencia apelada y, en caso de que V.E. considere que no se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio de la actora, rechazar la demanda”.

Visto los autos de “Candy S.A. c/ AFIP y otros/ acción de amparo”; la Corte Suprema de Justicia ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital.

La excelentísima Cámara, también se expide resaltando que cabe concluir 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.

En consecuencia, corresponde declarar procedente en el caso, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación por el período fiscal correspondiente al año 2002.

Luego del dictado del fallo “Candy” se han sucedido numerosos pronunciamientos, tanto de la justicia contencioso administrativa como del Tribunal Fiscal de la Nación, que creemos importante mencionar para el presente análisis.

### **5.3. “Gunningham, Diego Juan” - C.N. Fed. Cont. Adm. - 03/12/2009**

La causa tuvo como origen una demanda declarativa de certeza seguida por la contribuyente contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) con el fin de que se declarase la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073, en cuanto suspendió la aplicación del régimen de ajuste por inflación regulado en la ley del impuesto a las ganancias.

El juez de primera instancia en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar a la demanda planteada. El Fisco nacional, disconforme con la sentencia, apeló ante la Alzada, la cual, por mayoría, reeptó la doctrina sentada por la CSJN en el caso “Candy”, y en función del análisis de la prueba obrante en autos, expresó que de “...informe pericial, surge que la ganancia neta sujeta a impuesto -sin el ajuste por inflación- asciende a la suma de \$ 84.892,76, y el impuesto consiguiente a \$ 13.951,10; mientras que en caso de ajustarse la base imponible, la ganancia neta sujeta a impuesto es cero, generándose un saldo a favor del contribuyente por el impuesto”. Al ser ello así, concluyó que “...de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo correc-

tivo cuya aplicación se discute, el tributo a ingresar representaría más que el 55% de las utilidades contables ajustadas...”, razón por la cual declaró “...que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del título VI de la ley 20628 resulta inaplicable al caso en la medida en que el impuesto a ingresar absorbería una porción sustancial de las rentas, y excede cualquier límite razonable”, confirmando así el decisorio de la instancia anterior.

#### **5.4. “Automotores J.M. Fangio S.A” - C.N. Fed. Cont. Adm. - 24/08/2010**

Aquí la actora entendió que había ingresado en exceso el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, producto de haber efectuado la liquidación del gravamen siguiendo el criterio fiscal, esto es, sin ajuste por inflación; situación que habría generado un mayor saldo a ingresar que el que hubiese correspondido aplicando este mecanismo, razón por la cual interpuso una demanda contenciosa de repetición.

El juez de primera instancia, para resolver la cuestión debatida, consideró que “...del informe pericial producido en la causa a fs. 460/464 y sus anexos de fs. 262/442 resulta con claridad que -al igual que en el precedente "Candy"- la prohibición de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación previsto en el Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias ocasiona que la alícuota efectiva ingresada insuma una porción del capital de la empresa, excediendo cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un caso de confiscatoriedad”.

Ello así “...dado que en el sub examine la determinación del gravamen, realizando el ajuste por inflación de conformidad con el índice de precios internos al por mayor, resulta en una pérdida o quebranto de \$ 14.458.301,22 al finalizar el ejercicio 2002, por lo que surge de manifiesto que, al no existir en autos el hecho imponible que determina la norma, esto es, haber obtenido ganancias de conformidad con el artículo 2 de la ley del gravamen, para establecer la obligación de abonar la alícuota del 35% en concepto de impuesto a las ganancias, la suma que el contribuyente debió abonar en dicho concepto -SI.259.883,99- (determinado), sin aplicar el mecanismo de ajuste por inflación, representó incrementar en un 8,71% las pérdidas sufridas en el período fiscal 2002”. Por todo lo expuesto, resolvió declarar procedente la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación por el período fiscal aquí involucrado.

El mencionado pronunciamiento fue apelado ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, la cual confirmó el decisorio de la instancia anterior, rechazó los argumentos vertidos por el Fisco nacional y compartió los fundamentos esbozados por el juez de primera instancia.

**5.5. “Bertoto, Bruera y Cía. S.A.C. y F. – C.S.J.N. - 19/05/2010**

En dicho fallo, nuestro Más Alto Tribunal reiteró los criterios expuestos en los precedentes “Santiago Dugan Trocello SRL” y “Candy SA” rechazó la demanda interpuesta, toda vez que al no haberse producido en estos autos un peritaje contable no hubo elementos de prueba suficientes, a fin de que quede demostrado que la aplicación de las referidas normas configuraría un supuesto de confiscatoriedad.

Para así resolver, sostuvo que “...las rigurosas exigencias con que el Tribunal ha rodeado la configuración de ese agravio constitucional (confr. Fallos: 314:1293, cons. 7 y sus citas), no conciden con que pueda ser admitido teniendo como único medio de prueba la documentación confeccionada y presentada en forma unilateral por las accionantes, aunque esta incluya un informe o certificación de contador público”.

**5.6. “Magalcuer S.A.” - C.N. Fed. Cont. Adm. - 24/08/2010**

En la presente causa, el juez de Primera Instancia rechazó la demanda interpuesta por la contribuyente tendiente a obtener una declaración de certeza acerca de su derecho a que el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal, cerrado el 31/12/2002, sea determinado tomando en cuenta las disposiciones relativas al ajuste por inflación previstas en el Título VI de la ley 20628 y sus modificatorias, y se declarase la inconstitucionalidad de todas las normas legales y reglamentarias impeditivas de la aplicación de tales preceptos. La actora disconforme apeló dicha sentencia ante la Alzada.

En este pronunciamiento la Excma. Cámara vuelve a poner de manifiesto la vital importancia que posee la prueba como medio para acreditar la confiscatoriedad alegada por la actora, toda vez que entendió que “...del examen de la prueba reunida en la causa surge que el perito contador designado de oficio y el consultor técnico difieren respecto de la cuestión central en debate, pues mientras el primero afirmó que en la especie ‘no existe certeza suficiente para cuantificar la incidencia del ajuste por inflación’ (porque, entre otras razones, la interesada no había exhibido todos los elementos necesarios y, además, correspondía separar la cuestión relativa a la acumulación de los quebrantos -ver fs. 296 y 308- ), el segundo formuló una serie de explicaciones con base en las cuales concluyó que sin la aplicación del mecanismo de ajuste la actora hubiera tenido que pagar 985.026,01 pesos (ver fs. 298/302). En suma, se trata de pruebas controvertidas y respecto de las cuales no se han brindado las explicaciones ni formulado los cálculos demostrativos del acierto de una u otra conclusión, ni se observan motivos bastantes para dar primacía a una por sobre la otra. Por tanto, y en ausencia de una demostración inequívoca de que la falta de aplicación del mecanis-

mo de ajuste por inflación efectivamente hubiera producido un resultado confiscatorio, corresponde rechazar la demanda por aplicación de los parámetros establecidos en Fallos: 332:1571, considerando noveno, párrafo cuarto, y décimo, así como en la causa B.446.XLIII ‘Bertoto, Bruera y Cía. S.A.C. y F. c/Estado Nacional-AFIP-DGI s/demanda de repetición’ del 19 de mayo de 2010; en la que se sostuvo que en virtud de las rigurosas exigencias de prueba del agravio relativo al carácter confiscatorio del impuesto, no resulta posible considerarlo acreditado únicamente mediante las manifestaciones unilaterales de una de las partes o mediante el informe del contador público presentado por esta”, confirmando de esta manera el fallo de la instancia anterior.

### **5.7. “Banco Bradesco Argentina S.A.” - C.N. Fed. Cont. Adm. - 15/02/2011**

Aquí, en primer lugar, el juez de Primera Instancia declaró aplicable el mecanismo de ajuste por inflación previsto en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (LG), en consecuencia, ordenó al Fisco restituir a la firma actora lo ingresado por esta en concepto del referido tributo. El Organismo Recaudador interpuso recurso de apelación.

La Cámara confirmó la decisión recurrida, hizo hincapié en la prueba producida y señaló que “...el peritaje contable determinó que el resultado del ejercicio comercial cerrado el 31 de diciembre de 2002 es una pérdida de \$ 11.573.000 y que, con aplicación del ajuste por inflación impositivo, el impuesto a las ganancias es de \$ 0 -lo que generaría un quebranto impositivo de \$ 3.708.467,06, utilizable por el contribuyente en ejercicios futuros-, que el total del impuesto a las ganancias fue pagado con el patrimonio de la actora -ya que no existieron ganancias en el ejercicio económico enero/diciembre 2002- y que el monto del citado impuesto determinado representa el 18,84% de su patrimonio neto; y, al respecto, cabe poner de resalto que la parte demandada -en ocasión de contestar el traslado conferido- únicamente realizó consideraciones generales respecto del citado peritaje y de las normas involucradas; en el informe presentado por el consultor técnico de la parte demandada no se dictaminó nada en contrario a las conclusiones a las que arribó el experto designado de oficio; en su alegato reiteró el desconocimiento genérico a los balances contables acompañados por la parte actora”.

### **5.8. “Gunningham, Diego Juan s/recurso de apelación” – T.F.N. - 03/08/2011**

Se trata del único pronunciamiento dictado hasta la fecha por el Tribunal Fiscal de la Nación sobre el tema en estudio.

En el citado fallo, el tema central en debate era la aplicabilidad o no del ajuste por inflación previsto por la LG, en relación, también, al período fiscal 2002.

Al respecto, el doctor Brodsky en su voto sostuvo que "...de la respuesta dada por los expertos a los puntos A y B, surge claramente que de no aplicarse el ajuste por inflación al resultado obtenido en la actividad generadora de rentas de la tercera categoría, el mismo arroja una utilidad impositiva de \$ 53.828,18, importe que se transforma en un quebranto de \$ 52.647,28, una vez incidido por el citado ajuste, cuyo monto asciende a \$ 106.475,46. Como consecuencia de esa situación, la diferencia de impuesto reclamada por la Administración Tributaria no solo se evapora, sino que en razón de otros pagos realizados a cuenta y computables en la liquidación del año 2002, el saldo deudor del contribuyente pasa a ser acreedor a favor del mismo...".

Todo ello por cuanto "...del mencionado informe también se desprende que de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo correctivo cuya aplicación se discute en la causa, es decir 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 estos, que encuadran la causa en el considerando 15 del fallo del Alto Tribunal en el caso 'Candy'", revocando entonces la resolución apelada.

Una vez analizada la jurisprudencia actual imperante sobre el tema en debate, nos encontramos en condiciones de establecer los aspectos salientes que emanan de los distintos pronunciamientos descriptos.

El primer tema a analizar es aquel referido al planteo de inconstitucionalidad de las normas que impiden la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para la determinación de los tributos.

En este sentido, con el dictado de los fallos "Santiago Dugan Trocello SRL" y "Candy SA" por parte de la CSJN la cuestión ha quedado definitivamente resuelta. Así, nuestro Máximo Tribunal ha declarado constitucionalmente válidas las normas en cuestión, en el entendimiento de que la prohibición al reajuste de valores, así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, constituye un acto reservado al Poder Legislativo, el único investido de atribuciones para establecer impuestos, contribuciones y tasas.

No obstante, ello, entendemos que el mencionado Tribunal dejó abierta la posibilidad de que el contribuyente demuestre que la mentada prohibición le produce un perjuicio tal que tornaría confiscatorio el gravamen.

Vale resaltar que la jurisprudencia es conteste en sostener que para que la confiscatoriedad exista es necesario que el Estado absorba una porción sustancial de la renta o el capital. Ahora, esta

definición nos plantea el siguiente problema: ¿cuál es el alcance del término “porción sustancial”?, es decir, ¿qué proporción de los réditos o del patrimonio debe resultar afectada al pago de los tributos para que nos encontremos ante un supuesto de confiscatoriedad? Resulta necesario analizar las circunstancias de cada caso en particular.

### **5.9. “M. Royo S.A.C.I.I.F. c/ Estado Nacional” - C.S.J.N. – 06/07/2016**

La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirma el fallo de primera instancia, hace lugar a la demanda destinada a aplicar el ajuste por inflación en el cálculo del impuesto a las ganancias para los ejercicios fiscales 2002 y 2003 y declara la nulidad de las resoluciones de la AFIP (3/2008 (DV REGN) y 13/09 (DV REGN) que habían rechazado el reclamo de repetición. Para así resolver, cita la doctrina del precedente "Candy" dictado el 3 de julio de 2009 (Fallos: 332: 1571) y señala que el peritaje contable realizado respecto del período 2002 demuestra que la aplicación del ajuste por inflación genera como resultado un significativo quebranto en la liquidación del impuesto a las ganancias. A su vez, el porcentaje resultante de relacionar el monto del impuesto abonado y la ganancia contable del ejercicio antes del pago del tributo era de 145,30% mientras que el porcentaje que surge de comparar el impuesto ingresado más el que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el quebranto trasladable a ejercicios futuros era de 390,04%. En síntesis, son porcentajes superiores al 35% previsto en la ley del tributo y al parámetro fijado en el precedente "Candy S.A."

Para la Sala IV, en relación al período 2003, la pericia contable efectuada en otra causa - acumulada a la presente- surge que el monto del impuesto abonado por el ejercicio fiscal 2002 equivale a 4,81 veces el quebranto impositivo del ejercicio, que la alícuota del 2003 representa el 619% del resultado neto final impositivo y que el impuesto ingresado en exceso para ese período es de un 1.668,5%. La actuante advierte que, de no utilizar el mecanismo de ajuste por inflación en esos períodos fiscales, el gravamen ingresado representa más del 62% del resultado impositivo con el ajuste o del 55% de las utilidades contables ajustadas, de acuerdo a las pautas sentadas en la citada "Candy". Por ende, concluye que, en este caso, no se aplica la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste previsto en el título VI de la ley 20.628.

Finalmente, la Sala desestima las críticas de la representación fiscal acerca de las pericias contables, aclarando que, conforme la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ello no le impide al organismo que ejerza sus facultades de verificación y fiscalización conferidas por la ley 11.683. Contra el fallo de Cámara, la AFIP interpone recurso extraordinario cuya denegación origina la interposición de la queja directamente ante el Alto Tribunal Nacional.

La Corte Suprema afirma que corresponde aplicar el mecanismo de ajuste por inflación para determinar el impuesto del período fiscal 2002 porque las cuestiones planteadas en esta causa son sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa "Candy S.A.". Aquí, la documentación agregada a este expediente y, en especial, los informes de los peritajes contables tienen por demostrado que se configura un supuesto de confiscatoriedad de manera que confirma la sentencia recurrida por el período 2002. Sin embargo, en cuanto al quebranto que surgiría de aplicar ese mecanismo al período fiscal 2002 que la actora pretende utilizar en el período fiscal 2003, la Corte recuerda su doctrina sentada en la causa "Estancias Argentinas El Hornero S.A." (Fallos: 335:1923) en donde señaló que no corresponde que los quebrantos se encuadren en las pautas del precedente "Candy" por la sencilla razón de que, en estos supuestos, "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados".

Para la Corte, de acuerdo a su jurisprudencia en CSJ 612/2013 (49-A) /CS1 "Alubia S.A. c/ AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición" y CSJ 885/2014 (50- C) /CS1 "Consolidar Administradora de Riesgos del Trabajo ART SA c/ EN AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/DGI", sentencias del 4 de noviembre de 2014 y del 11 de agosto de 2015, respectivamente, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy", lo es al sólo efecto de evitar una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital de allí que, en este caso para el ejercicio 2002, se admite que el pago del impuesto fue hecho sin causa y procede su repetición, sin que ello se derive en reconocer un quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otro ejercicio fiscal. Así, no corresponde el reconocimiento de quebrantos originados por la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositiva al período fiscal 2002, lo que tiene incidencia en la liquidación del tributo para el período fiscal 2003 de modo que se propicia revocar la sentencia respecto del período 2003.

La Corte afirma que el examen del resultado confiscatorio provocado por la no aplicación de ese mecanismo de ajuste en el ejercicio 2003 y de la eventual existencia de un pago en exceso para repetir debe realizarse -en el nuevo fallo a dictarse en base al presente- prescindiendo del cómputo de quebrantos provenientes del ejercicio anterior.

En consecuencia, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, se confirma parcialmente la sentencia apelada para el período fiscal 2002 y se la revoca respecto del período fiscal 2003, debiendo dictarse un nuevo fallo según las pautas fijadas en esta sentencia. Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida y al modo en que se resuelve.



En resumen, la Corte Suprema de Justicia, al rechazar por inamisible un recurso extraordinario interpuesto por la AFIP, ratificó su criterio de permitir la aplicación del procedimiento del ajuste impositivo por inflación previsto en la Ley del impuesto a las Ganancias, pero esta vez cuando la no aplicación del mecanismo indexatorio hubiera arrojado una tasa efectiva del tributo de 46,46%. Es decir, un parámetro más bajo y favorable a los porcentajes que previó el Máximo Tribunal en el emblemático caso Candy.

## **6. MECANISMOS PARA DIEZMAR EL EFECTO DE LA INFLACIÓN**

### **6.1. Revalúo impositivo**

Esta herramienta surgió a partir de la Ley 27.430, el Título X establece que es de aplicación opcional para las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, residentes en el país a la fecha de entrada en vigencia de este Título.

Con esto se busca, que la base imponible del impuesto a las ganancias que contiene resultados originados en la inflación se vea pormenorizada por la aplicación de este instituto, ya que en sí por ejemplo la Ley no permite que se actualizan impositivamente los costos ni las amortizaciones históricas de los bienes.

A grandes rasgos, la finalidad fue permitir generar una mayor amortización de aquellos bienes que tenían valor residual al 31/12/2017 mediante la reexpresión de los valores de tales bienes comprendidos según la normativa con los factores de revaluación contemplados tomando como base del cálculo la fecha de alta.

Aplicables a cierres de ejercicio en Diciembre de 2017, los mismos se van actualizando por el IPC hasta la última posibilidad de aplicación (empresas con cierre en Noviembre de 2018).

Con respecto a los bienes comprendidos el artículo 282, estableció los siguientes:

1. Inmuebles que no posean el carácter de bienes de cambio.
2. Inmuebles que posean el carácter de bienes de cambio.

3. Bienes muebles amortizables (incluida la hacienda con fines de reproducción), quedando comprendidos los automóviles sólo cuando su explotación constituya el objeto principal de la actividad.
4. Acciones, cuotas y participaciones sociales, emitidas por sociedades constituidas en el país.
5. Minas, canteras, bosques y bienes análogos.
6. Bienes intangibles, incluidos los derechos de concesión y similares.
7. Otros bienes no comprendidos en los incisos anteriores, conforme lo establezca la reglamentación, excepto bienes de cambio y automóviles.

Por lo tanto, como decíamos anteriormente, la revaluación genera un mayor valor amortizable para los bienes anteriormente detallados, la cual en ningún caso podrá resultar inferior a los 5 años. Es decir que ese mayor valor de amortización se debe considerar en los años de vida útil restantes de los bienes afectados, pero teniendo como horizonte mínimo 5 años.

Para hacer uso de esta opción, como contrapartida, se debe ingresar un impuesto especial tomando como base imponible la diferencia entre los bienes revaluados y el valor histórico, conforme las siguientes alícuotas:

1. BIENES INMUEBLES QUE NO POSEAN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO: ocho por ciento (8%).
2. BIENES INMUEBLES QUE POSEAN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO: quince por ciento (15%).
3. ACCIONES, CUOTAS Y PARTICIPACIONES SOCIALES POSEÍDAS POR PERSONAS HUMANAS O SUCESSIONES INDIVISAS: cinco por ciento (5%).
4. RESTO DE BIENES: diez por ciento (10%).

El mismo puede ser abonado en efectivo, o se puede realizar un plan de pagos, a través de la página de AFIP ingresando a Mis Facilidades habiendo ya ejercido la opción, puede ir de entre 4 a 9 cuotas -dependiendo si la Sociedad se encuentra catalogada como Pyme -, más un pago a cuenta al momento de hacer uso de la opción. El impuesto especial no puede ser objeto de ningún tipo de compensación.

Uno de los puntos a destacar del ejercicio de tal opción, la cual trajo a colación muchos cuestionamientos por la doctrina, es que al optar por la aplicación del revalúo técnico impositivo se renunciaba a la posibilidad de por cualquier proceso de reclamo judicial o administrativo por la suspen-

sión aplicación del Ajuste por Inflación Impositivo. Este fue uno de los asuntos por los cuales muchas empresas del país no consideraron aplicarlo.

Frente a cómo están dados los escenarios en el país, y ante la eventual aplicación del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias, traería grandes beneficios ya que no solamente nos permitiría una mayor masa amortizable al revaluar los valores de los bienes comprendidos. Sino que al estar vigente la aplicación del Ajuste por Inflación impositivo nos dejaría ajustar por el índice de precios al consumidor la caída de la amortización correspondiente al ejercicio donde se aplique el Ajuste por Inflación Impositivo y años subsiguientes, además de poder reexpresar la amortización histórica de los bienes revaluados.

Tal cuestión mencionada anteriormente con respecto a la indexación de las amortizaciones de los bienes revaluados, sin la aplicación del Revalúo Técnico no sería aplicable, ya que cualquier incorporación de bienes anterior al ajuste tiene vedada no sólo la actualización por IPC de 2018, sino también de todos los años siguientes.

En definitiva, la opción sigue vigente para aquellos sujetos con cierre de ejercicio el 30 de noviembre de 2018, los mismos tienen plazo para realizarla hasta el 31 de diciembre de 2019.

## **6.2. Actualización de altas por el artículo 89 de la L.I.G.**

Con la reforma fiscal 27430 publicada en el Boletín Oficial el 29 de Diciembre de 2017, se suscitaron diversas modificaciones y opciones al sistema fiscal argentino y sobre todo al Impuesto a las Ganancias.

Una de esas reformas, fue la de sustituir el artículo 89 de la LIG por el siguiente escrito “Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, 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 Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

En concordancia con los cambios realizados en la aplicación del Título VI, a través de la Ley 27458 que realiza modificaciones en Impuesto a las Ganancias, sustituye las expresiones “índice de precios internos al por mayor (IPIM)” e “índice de precios al por mayor, nivel general”, según corresponda, por “índice de precios al consumidor nivel general (IPC)”.

En consecuencia, este precepto legal nos permite reexpresar los costos computables de los bienes muebles amortizables, inmuebles, llaves patentes, cuotas sociales, participaciones, fondos comunes de inversión, minas, canteras entre otros, y la amortización de aquellos bienes amortizables establecidos por la Ley, pero siempre y cuando su fecha de alta sea a partir de un ejercicio fiscal empezado el 1 de Enero de 2018.

En conclusión, las actualizaciones previstas en el artículo 89 solamente trajeron un pequeño alivio con respecto a la carga tributaria de los contribuyentes y no fue una figura que solucionara el impacto de la inflación en el tributo en sí.

## CAPÍTULO IV

### CASOS PRÁCTICOS DE AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO

Teniendo en cuenta lo desarrollado en el capítulo anterior, y a efectos de una mayor comprensión del tema, se presentarán dos casos prácticos a modo de ejemplificar la aplicación del ajuste por inflación.

#### 1. CASO PRÁCTICO N° 1: APLICACIÓN DEL TÍTULO VI DE LA L.I.G.

La Sociedad "Los Cuatro Fantásticos S.A." cierra ejercicio económico el 30 de junio 2019 y se encuentra realizando la liquidación de Impuesto a las Ganancias del Período Fiscal 2019.

La Situación Patrimonial de la misma al cierre del ejercicio 2018 (anterior) es la siguiente:

Cuadro N°1: Estado de Situación Patrimonial al 30/06/2018

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL			
	30/06/2018		30/06/2018
<b>ACTIVO</b>		<b>PASIVO</b>	
<b>Activo Corriente</b>		<b>Pasivo Corriente</b>	
Caja y Bancos	12.500.000,00 [1]	Deudas Comerciales	49.400.000,00 [7]
Inversiones	54.800.000,00 [2]	Deudas Fiscales	2.600.000,00 [8]
Créditos por Ventas	15.400.000,00 [3]	Deudas Sociales	3.400.000,00 [9]
Otros Créditos y Activos	35.200.000,00 [4]	Previsiones y otras deudas	18.700.000,00 [10]
<b>Total de Activo Corriente</b>	<b>117.900.000,00</b>	<b>Total del Pasivo Corriente</b>	<b>74.100.000,00</b>
<b>Activo No Corriente</b>		<b>Total del Pasivo No Corriente</b>	-
Bienes de Uso	14.700.000,00 [5]	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>74.100.000,00</b>
Activos Intangibles	6.260.000,00 [6]	<b>PATRIMONIO NETO</b>	<b>64.760.000,00</b>
<b>Total de Activo No Corriente</b>	<b>20.960.000,00</b>	<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO</b>	<b>138.860.000,00</b>
<b>TOTAL DE ACTIVO</b>	<b>138.860.000,00</b>		

Fuente: Elaboración propia.

[1] Está compuesto de la siguiente manera:

Efectivo 6.750.000,00

---

Moneda extranjera (USD)	5.750.000,00 [1.a]
	<u>12.500.000,00</u>

[1.a] Se trata de 200.000 dólares valuados a tipo de cambio divisa Banco de la Nación Argentina al 30/06/2019: \$ 28,75.

[2] El detalle de inversiones responde a:

Títulos Públicos con cotización en el país	5.000.000,00
Títulos Públicos sin cotización en el país	3.800.000,00
CEDEAR	3.000.000,00
Acciones con cotización en el país	1.400.000,00
Acciones sin cotización en el país	2.000.000,00
Obligaciones Negociables en el país	5.740.000,00
Fondos Comunes de Inversión en el país	33.860.000,00 [2.a]
	<u>54.800.000,00</u>

[2.a] FCI Alpha Ahorro: corresponden a 8.507.910,17 cuotas partes valuadas a 3,979826.

[3] Incluye la Previsión por Deudores incobrables:

Deudores por ventas	18.000.000,00
Previsión incobrables ds. por ventas	<u>- 2.600.000,00</u>
	15.400.000,00

[4] Están compuesto por:

Anticipos de Impuesto a las Ganancias	2.500.000,00
Retenciones de Impuesto a las Ganancias	1.500.000,00
Activo por Impuesto Diferido	3.300.000,00
Retenciones de Ingresos Brutos	500.000,00

Anticipo para adquisición de muebles y útiles	2.000.000,00	
Aporte de Capital en sociedad relacionada	12.000.000,00	[4.a]
Accionistas	8.800.000,00	[4.b]
Cristiano Iriarte - Cuenta Particular	500.000,00	[4.c]
Obras de Arte	4.100.000,00	
	<hr/>	
	35.200.000,00	

[4.a] Hace referencia a la integración de un aporte en una sociedad vinculada, el cual no corresponde incluir en el Rubro Inversiones ya que todavía no se celebra la Asamblea en la que se aprueba dicho aporte.

[4.b] Saldo suscrito por accionistas, pendientes de integración.

[4.c] Corresponde al retiro en efectivo de uno de los socios de la compañía.

[5] Los Bienes de Uso están impactados por el ajuste por inflación contable y responden a:

Inmuebles	12.000.000,00	
Amortización acumulada inmuebles	-4.400.000,00	
Materiales para mejoras sobre inmuebles	1.200.000,00	
Rodados	3.000.000,00	[5.a]
Amortización acumulada Rodados	-1.200.000,00	[5.a]
Estanterías en elaboración	2.300.000,00	
Muebles y Útiles	2.000.000,00	
Amortización acumulada Muebles y Útiles	-200.000,00	
	<hr/>	
	14.700.000,00	

[5.a] De los cuales:

Utilitario	2.000.000,00
------------	--------------

---

Amortización acumulada utilitario	-950.000,00
Automóvil	1.000.000,00
Amortización acumulada automóvil	-250.000,00

Ambos rodados fueron adquiridos en febrero del año 2017, la vida útil es de 5 años y el método de amortización contable es línea recta (año de alta).

[6] Los Activos Intangibles que posee la sociedad hace referencia a:

Valor Llave	5.400.000,00
Amortización acumulada valor llave	-540.000,00
Gastos de Organización	3.500.000,00
Amortización acumulada Gastos de Org.	-2.100.000,00
	<hr/>
	6.260.000,00

[7] Incluye una Provisión para Gastos (estimada en su totalidad) por: \$ 4.800.000

[8] Las Deudas Fiscales están formadas por:

Provisión Impuesto a las Ganancias	2.200.000,00	[8.a]
Provisión Ingresos Brutos	400.000,00	[8.b]
	<hr/>	
	2.600.000,00	

[8.a] El impuesto determinado por IG en el Período Fiscal 2018 ascendió a \$ 2.250.000

[8.b] El impuesto determinado por IIBB del mes de junio 2018 fue de \$ 405.000

[9] Deudas Sociales en concepto de:

Honorarios a Directores a pagar	2.200.000,00	[9.a]
Gratificaciones a pagar	1.200.000,00	[9.b]
	<hr/>	
	3.400.000,00	



[9.a] La Asamblea que asignó individualmente los honorarios se celebró el 13/12/2018, y se abonaron a la semana siguiente.

[9.b] Abonadas por partes iguales en las siguientes fechas: 30/09/2018, 31/10/2018 y 30/11/2018.

[10] El detalle es el siguiente:

Previsión para Juicios Laborales	4.700.000,00
Dividendos a pagar en efectivo	4.000.000,00
Anticipos recibidos de clientes	1.000.000,00 [10.a]
Otras deudas - Aportes Irrevocables	9.000.000,00 [10.b]
	18.700.000,00

[10.a] Corresponden a anticipos que los clientes de la Compañía adelantan para obtener descuentos.

[10.b] Hace referencia a Aportes Irrevocables de Capital a cuenta de futuras integración de acciones por un importe de \$ 9.000.000. La Asamblea de Accionistas aprueba dichos aportes el 15/09/2018, por lo cual en este momento se efectivizan los mismos.

▪ Información adicional y hechos acaecidos durante el ejercicio:

1. La sociedad efectuó la venta de los siguientes Bienes de Uso:

Utilitario:

Precio de Venta: 1.500.000,00

Fecha de la venta: 04/02/2019

No existen diferencias entre el valor residual contable e impositivo.

Automóvil:

Precio de venta: 800.000,00

Fecha de la venta: 15/04/2019

2. El detalle de los movimientos del único Fondo Común de Inversión que posee la sociedad es el siguiente:

Cuadro N°2: Movimientos del período del Fondo Común de Inversión

Operación	Fecha	Cuotas partes	Cotización	Valor
Existencia Inicial	13/06/2018	8.507.910,17	3,977475	33.840.000,00
Rescate	14/09/2018	- 8.507.910,17	3,981600	- 33.875.095,13
Suscripción	14/09/2018	144.172,38	3,669219	529.000,04
Rescate	21/12/2018	- 144.172,38	4,071946	- 587.062,14
Suscripción	14/01/2019	9.421.962,06	4,544693	42.819.925,02
Rescate	31/01/2019	- 1.166.401,68	4,629623	- 5.400.000,04
Rescate	04/02/2019	- 8.255.560,38	4,649127	- 38.381.148,66
Suscripción	15/03/2019	4.984.055,11	4,825955	24.052.825,68
Rescate	21/03/2019	- 4.984.055,11	4,856695	- 24.206.035,53
Suscripción	21/03/2019	1.001.625,96	4,458037	4.465.285,56
Rescate	04/04/2019	- 1.001.625,96	4,529080	- 4.536.444,10
Suscripción	26/05/2019	2.429.461,70	5,484219	13.323.700,01
<b>Cantidad de Cuotas Partes al Cierre</b>		<b>2.429.461,70</b>	<b>5,500000</b>	<b>13.362.039,35</b>

Fuente: Elaboración propia.

3. Los gastos de organización, en base al artículo 87 inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, la sociedad ha optado por afectar al primer ejercicio su amortización.
  4. El día 09/07/2018 se realiza el pago de la totalidad de Dividendos en Efectivo.
  5. El día 24/12/2018 el socio Lucio Ferrer retira \$ 100.000 (con contrapartida en su cuenta particular) para poder realizar un festejo de navidad con sus familiares y amigos.
  6. El día 28/01/2019 se decide adquirir un Peugeot 308 por un importe de \$ 900.000.
  7. El día 12/02/2019 se destinan 4.300.000 para realizar una inversión en acciones de Zurich Corporation Limited (empresa ubicada en Suiza).
  8. El día 15/04/2019 se realiza la venta de la Obra de Arte que poseía la sociedad por un importe de \$ 6.000.000.
- Índices IPC Cobertura Nacional

Cuadro N°3: Índices inflacionarios del período fiscal correspondiente

Período	Índice
jun-18	144,8053
jul-18	149,2966
ago-18	155,1034
sep-18	165,2383
oct-18	174,1473
nov-18	179,6388
dic-18	184,2552
ene-19	189,6101
feb-19	196,7501
mar-19	205,9571
abr-19	213,0517
may-19	219,5691
jun-19	225,537

Fuente: Elaboración propia.

Pregunta: ¿Corresponde incluir el Ajuste por Inflación Impositivo del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias en el cálculo de la determinación del impuesto para el Período Fiscal 2019?

Respuesta: Sí, corresponde incluirlo ya que se verifica un porcentaje de variación del índice de precios acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al 100% y además en el Período Fiscal 2019 iniciado el 1 de julio del 2018 y finalizado el 30 de junio del 2019 la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre, supera el 55%. La misma se calcula de la siguiente manera:

$$\begin{aligned}
 \text{Variación del Índice} &= \frac{\text{Índice de junio 2019} - 1}{\text{Índice de junio 2018}} \\
 &= \frac{225,537 - 1}{144,8053} \\
 &= \boxed{55,75\%}
 \end{aligned}$$

Fuente: Elaboración propia.

▪ Cálculo del Ajuste por Inflación Impositivo:

Cuadro N°4: Aplicación del título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias

<b>TOTAL ACTIVO CONTABLE</b>	<b>138.860,00</b>
Menos (-)	
Artículo 95 a) inciso 1: Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.	- 7.600.000,00
Artículo 95 a) inciso 2: Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.	- 1.200.000,00

Artículo 95 a) inciso 3: Bienes muebles amortizables -incluso reproductores amortizables- a los efectos de esta ley.	- 5.900.000,00	[a]
Computable por transformación:	1.972.000,00	
Artículo 95 a) inciso 4: Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.	- 2.300.000,00	
Artículo 95 a) inciso 5: Bienes inmateriales	- 4.860.000,00	
Artículo 95 a) inciso 6: En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.	-	
Artículo 95 a) inciso 7: Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.	- 37.260.000,00	[b]
Computable por transformación:	33.840.000,00	
Artículo 95 a) inciso 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.	- 3.000.000,00	[c]
Artículo 95 a) inciso 9: Bienes muebles no amortizables, excepto títulos.	- 4.100.000,00	[d]
Artículo 95 a) inciso 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.	- 2.000.000,00	
Artículo 95 a) inciso 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.	- 12.000.000,00	
Artículo 95 a) inciso 12: Saldos pendientes de integración de los accionistas.	- 8.800.000,00	

Artículo 95 a) inciso 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.	- 500.000,00
Artículo 95 a) inciso 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.	-
Artículo 95 a) inciso 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.	- 1.400.000,00 [e]
Artículo 95 a) inciso 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.	- 2.250.000,00 [f]
<b>Ajustes de Valuación:</b>	
Más (+)	
Ajuste de Valuación Títulos Públicos	1.000.000,00 [g]
Ajuste de Valuación Obligaciones Negociables	700.000,00 [g]
Previsión Deudores Incobrables Contable	2.600.000,00 [h]
Menos (-)	
Previsión Deudores Incobrables Impositiva	- 2.100.000,00 [h]
Activo por Impuesto Diferido	- 3.300.000,00 [i]
<b>TOTAL ACTIVO COMPUTABLE</b>	<b>80.402.000,00</b>

Menos (-)					
Deudas Comerciales					- 44.600.000,00 [j]
Deudas Fiscales					- 405.000,00 [k]
Deudas Sociales					- 800.000,00 [l]
Previsiones y otras deudas					- 1.000.000,00 [m]
<b>TOTAL PASIVO COMPUTABLE</b>					<b>- 46.805.000,00</b>
<b>CAPITAL EXPUESTO</b>					<b>33.597.000,00</b>
<b>Coefficiente de actualización</b>					<b>155,75%</b>
<b>CAPITAL EXPUESTO ACTUALIZADO</b>					<b>52.327.964,44</b>
<b>AJUSTE ESTÁTICO NEGATIVO</b>					<b>- 18.730.964,44</b>
<b>(ACTIVO COMPUTABLE &gt; PASIVO COMPUTABLE)</b>					
Más (+)					
<p>Artículo 95 d) I inciso 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. En este punto se incorpora el retiro que realiza el socio para realizar el festejo de navidad:</p>					
Fecha del hecho: 24/12/2018	Índice de inicio: 184,2552	Índice de cierre: 225,537	Coefficiente: 0,224046865	Importe: 100.000,00	22.404,69
Artículo 95 d) I inciso 2: Los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.					

Fecha del hecho: 09/07/2018	Índice de inicio: 149,2966	Índice de cierre: 225,537	Coeficiente: 0,510664007	Importe: 4.000.000,00	2.042.656,03
Artículo 95 d) I inciso 3: Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.					-
Artículo 95 d) I inciso 4: La porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 87. Se incluyen la totalidad de los honorarios pagados, ya que no se dedujo monto alguno en el período fiscal anterior:					
Fecha del hecho: 13/12/2018	Índice de inicio: 184,2552	Índice de cierre: 225,537	Coeficiente: 0,224046865	Importe: 2.200.000,00	492.903,10
Artículo 95 d) I inciso 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. Incorporación de Bienes de Uso:					
Fecha del hecho: 28/01/2018	Índice de inicio: 189,6101	Índice de cierre: 225,537	Coeficiente: 0,189477776	Importe: 900.000,00	170.530,00
Incorporación de cuotas partes de Fondos Comunes de Inversión:					
Fecha del hecho: 26/05/2018	Índice de inicio: 219,5691	Índice de cierre: 225,537	Coeficiente: 0,027180054	Importe: 13.323.700,01	362.138,89 [n]
Artículo 95 d) I inciso 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. La sociedad realizó una inversión en efectivo en una sociedad del exterior:					

Fecha del hecho: 12/02/2018	Índice de inicio: 196,7501	Índice de cierre: 225,537	Coefficiente: 0,146311997	Importe: 4.300.000,00	629.141,59
<b>AJUSTE DINÁMICO POSITIVO</b>					<b>3.719.744,29</b>
Artículo 95 d) II inciso 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.					
Fecha del hecho: 15/09/2019	Índice de inicio: 165,24	Índice de cierre: 225,537	Coefficiente: 0,364919634	Importe: 9.000.000,00	3.284.276,71
Artículo 95 d) II inciso 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).					
Artículo 95 d) II inciso 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. Se encuadra en este inciso la venta de la Obra de Arte, computando el costo de adquisición como valor fiscal a los fines de establecer el costo computable:					
Fecha del hecho: 15/04/2019	Índice de inicio: 213,05	Índice de cierre: 225,537	Coefficiente: 0,058602208	Importe: 4.100.000,00	240.269,05
<b>AJUSTE DINÁMICO NEGATIVO</b>					<b>- 3.524.545,76</b>
<b>AJUSTE POR INFLACIÓN PERÍODO FISCAL 2019</b>					<b>- 18.535.735,91</b>
AxI a computar en la determinación del I.G. del período fiscal 2019  (- Ganancias / + Quebrantos)					- 6.178.578,74 [o]



[a] El costo computable impositivo de los bienes de uso vendidos durante el ejercicio es el siguiente:

<u>Utilitario</u>	Contable	Impositivo
Valor de Origen	2.000.000,00	1.800.000,00
Amortización acumulada	- 950.000,00	- 720.000,00
	<b>1.050.000,00</b>	<b>1.080.000,00</b>
<u>Automóvil</u>	Contable	Impositivo
Valor de Origen	1.000.000,00	900.000,00
Amortización acumulada	- 250.000,00	- 8.000,00
	<b>750.000,00</b>	<b>892.000,00</b>
	<b>1.972.000,00</b>	

Bienes muebles amortizables computables por transformación:

Fuente: Elaboración propia.

[\*] En este caso, el valor residual a computar es el impositivo, el cual difiere del contable por aplicación del ajuste por inflación contable (imposible de considerar en el impuesto a las ganancias) y además por la aplicación del artículo 88 inciso 1) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el cual establece que el límite de amortización a deducir por toda la vida útil de los automóviles es de \$ 20.000, es decir \$ 4.000 por año.

[b] Tal como lo indican los movimientos del Fondo Común de Inversión, la totalidad de la existencia inicial fue rescatada durante el ejercicio.

El costo computable que va a conformar el Activo por transformación es el histórico, ya que siguiendo la suerte de una partida doble fiscal, los fondos comunes de inversión impositivamente se valúan al costo ya que la Ley de Impuesto a las Ganancias no grava el resultado por la tenencia de dichos instrumentos financieros, sino que los grava al momento de producirse la venta.

Valor de cuotas partes de FCI computables por transformación: 33.840.000,00

[c] Los CEDEAR son instrumentos mediante los cuales las sociedades extranjeras cotizan en la República Argentina sin mayores regulaciones del BCRA.

Estos instrumentos, si bien no están ubicados en el exterior, para determinar si generan renta de Fuente Argentina o Extranjera, se debe analizar la naturaleza del activo subyacente.

En este caso, el activo subyacente son acciones de empresas del exterior y por lo cual generan Renta de Fuente Extranjera, por ello corresponde excluirlo del Activo Computable.

[d] Como requisito técnico, para que un bien mueble sea amortizable a los fines fiscales, el mismo debe estar afectado a la obtención, mantenimiento y/o conservación de la ganancia gravada. En este sentido, las obras de arte se podrían encuadrar en este inciso.

[e] Se excluyen del Activo Computable por completo ya que fueron deducidos íntegramente en el primer período fiscal.

[f] Se deducen del Activo Computable sólo la parte computada como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

El Impuesto determinado para el Período Fiscal 2018 ascendió a \$ 2.250.000, es decir que se debe excluir por este importe y no por el de la Provisión de Impuesto a las Ganancias reflejado en el Estado de Situación Patrimonial (Defecto de Provisión).

No se detraen las Retenciones de Ingresos Brutos tomadas como pago a cuenta en dicha obligación, ya que este impuesto es deducible en el Impuesto a las Ganancias.

[g] Dicha diferencia de valuación proviene de valorar los instrumentos a la cotización más cercana al cierre del ejercicio, tomando como base a la publicada en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires (BOLSAR) o en su defecto en el Mercado Abierto Electrónico (MAE).

[h] La diferencia de valuación proviene de:

- La determinación de la existencia de un deudor incobrable: artículo 136 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias: Verificación alguna de:
  - a) Verificación del crédito en el concurso preventivo.
  - b) Declaración de la quiebra del deudor.
  - c) Desaparición fehaciente del deudor.
  - d) Iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro.
  - e) Paralización manifiesta de las operaciones del deudor.
  - f) Prescripción.

En créditos de escasa significación, verificación concurrente de:

- I. El monto de cada crédito no deberá superar \$ 45.000.
- II. El crédito en cuestión deberá tener una morosidad mayor a CIENTO OCHENTA (180) días de producido su vencimiento.

III. Debe haberse notificado fehacientemente al deudor sobre su condición de moroso y reclamado el pago del crédito vencido.

IV. Deben haberse cortado los servicios o dejado de operar con el deudor moroso.

- El cálculo de dicha previsión, establecido en el artículo 134 del DR de la LIG:

Se considerarán previsiones normales las que se constituyan sobre la base del porcentaje promedio de quebrantos producidos en los 3 últimos ejercicios -incluido el de la constitución del fondo-, con relación al saldo de créditos existentes al inicio de cada uno de los ejercicios mencionados.

[i] Se trata de un Activo originado por aplicación de una técnica contable. Impositivamente no corresponde reconocerlo.

[j] Artículo 95 b) inciso I: Las deudas (las provisiones y previsiones a consignar, serán las admitidas por esta ley, las que se computarán por los importes que ella autoriza).

Se computa como Pasivo sólo aquella parte de la deuda cierta, por ello se excluye la provisión para gastos por resultar un cargo estimado y no autorizado a deducir en el Impuesto.

[k] Artículo 95 b) inciso I 1: El Pasivo Computable por deudas fiscales sólo se limita al monto ingresado en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos y no al de Impuesto a las Ganancias por resultar un cargo no deducible por el artículo 88 inciso d) de la Ley.

Además, cabe aclarar que se computa la valuación fiscal del pasivo y no la expuesta en los Estados Contables de la sociedad.

[l] Artículo 95 b) inciso I 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.

En este sentido, sólo corresponde deducir las gratificaciones abonadas en septiembre y octubre, ya que las pagadas el 30 de noviembre excedieron el plazo de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada (15/11/2018).

En cuanto a los Honorarios de Directores, los mismos no fueron asignados individualmente antes del vencimiento de la Declaración Jurada y por lo tanto tampoco pagados. En consecuencia de ello, en el Período Fiscal 2018 no se dedujo importe alguno en relación a dicho concepto.

[m] Artículo 95 b) inciso I 2

Las utilidades percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros. Por ello, se procede a deducir los anticipos de clientes.

En cuanto a la Previsión para Juicios Laborales y Dividendos a pagar en Efectivo no resultan computables por el inciso I 1.

[n] Las suscripciones de cuotas partes de fondos comunes de inversión durante el ejercicio ascendieron a: 85.190.736,31

Sin embargo, este inciso de la ley aclara de que sólo se actualizarán como ajuste positivo aquellas que se hayan mantenido al cierre del período fiscal, por ello sólo se computa en este caso la última suscripción.

[o] Por disposición del artículo a continuación del artículo a continuación de artículo 188 de la Ley de Impuesto a las Ganancias:

El ajuste por inflación correspondiente al primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2018 deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes.

## **2. CASO PRÁCTICO N° 2: APLICACIÓN POR CONFISCATORIEDAD.**

Suponemos que la sociedad "Los Cuatro Fantásticos S.A." cierra ejercicio comercial el 31 de diciembre y estamos liquidando el Período Fiscal 2018.

Tanto el Estado de Situación Patrimonial como los hechos acaecidos durante el ejercicio son los mismos del Caso 1 e hipotéticamente no existen diferencias en el Ajuste por Inflación calculado por la sociedad; que como consecuencia disminuiría la ganancia impositiva en \$ 18.535.735,91.

Decimos hipotéticamente ya que los índices de actualización cambiarían respecto al Caso 1, porque estaríamos difiriendo hacia atrás 6 meses cada índice.

Los Índices de Precio al Consumidor suministrados por el INDEC desde diciembre del 2017 a diciembre del año 2018 son los siguientes:

Cuadro N°5: Índices de Precio al Consumidor (INDEC)

Período	Índice
dic-17	124,7956
ene-18	126,9887
feb-18	130,0606
mar-18	133,1054
abr-18	136,7512
may-18	139,5893
jun-18	144,8053
jul-18	149,2966
ago-18	155,1034
sep-18	165,2383
oct-18	174,1473
nov-18	179,6388
dic-18	184,2552

Fuente: Elaboración propia.

El Resultado Impositivo (sin incluir el Ajuste por Inflación) calculado por la sociedad en el Período Fiscal 2018 asciende a \$ 28.150.000 , siendo el impuesto determinado según el Formulario 713 del mismo año de \$ 8.445.000.

Pregunta: ¿Corresponde por disposición de la Ley de Impuesto a las Ganancias incluir el Ajuste por Inflación Impositivo del Título VI en el cálculo de la determinación del impuesto para el Período Fiscal 2019?

Respuesta: No, no corresponde incluirlo ya que si bien se verifica un porcentaje de variación del índice de precios acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al 100%, sin embargo en el Período Fiscal 2018 iniciado el 1 de enero del 2018 y finalizado el 31 de diciembre del 2018 la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre, no supera el 55%. La misma se calcula de la siguiente manera:

$$\begin{aligned}
 \text{Variación del Índice} &= \frac{\text{Índice de diciembre 2018} - 1}{\text{Índice de diciembre 2017}} \\
 &= \frac{184,2552 - 1}{124,7956} \\
 &= \boxed{47,65\%}
 \end{aligned}$$

Fuente: Elaboración propia.

Pregunta: ¿Es posible incorporar el Ajuste por Inflación en la determinación del impuesto del Período Fiscal 2018?

Respuesta: Sí, si es posible. No obstante esto sería vía violación del principio tributario de no confiscatoriedad y no por obligación del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Cuadro N°6: Demostración de la confiscatoriedad del Tributo

	Sin inclusión de Axl	Con inclusión de Axl	
Resultado Contable	72.400.000,00	72.400.000,00	[A]
Ajustes en la DJ	- 44.250.000,00	- 44.250.000,00	[B]
<b>Resultado Impositivo</b>	<b>28.150.000,00</b>	<b>28.150.000,00</b>	[C] = [A] - [B]
Ajuste por Inflación		- 18.535.735,91	[D]
Resultado Impositivo con Axl		9.614.264,09	[E] = [C] - [D]
<b>Impuesto determinado</b>	<b>8.445.000,00</b>	<b>2.884.279,23</b>	[F] = [E] x 30%
<b>Alícuota efectiva</b>	<b>30,00%</b>	<b>87,84%</b>	[*]

Impuesto determinado sin inclusión de Axl      [\*]  
Resultado Impositivo con inclusión de Axl

[\*] Es la forma de calcular el ratio para la determinación de la no confiscatoriedad del impuesto según fallo Candy S.A. - C.S.J.N. - 03/07/2009

Fuente: Elaboración propia.

En el presente caso, como vemos, la alícuota de confiscatoriedad es bastante elevada y probablemente prospere la solicitud de repetición del impuesto por la sociedad.

Decimos probablemente, ya que como hemos mencionado en la parte teórica, no existe una alícuota la cual la Corte considere que hay absorción sustancial de la renta, sino que se deberá analizar cada caso en particular.

## 2.1. Variante Caso N° 2

Supongamos que el Resultado Impositivo del Período Fiscal 2018 para la sociedad ascendió a \$ 8.000.000 de ganancia.

En este sentido, la inclusión del ajuste por inflación disminuyendo dicha ganancia por \$ 18.535.735,91 implicaría el cambio de signo en el resultado derivando en un quebranto fiscal por un importe de \$ 10.535.735,91.

Pregunta: En caso de que el Fisco o la justicia admita la confiscatoriedad del impuesto, ¿es posible trasladar el Quebranto de \$ 10.535.736 a períodos fiscales futuros?

Respuesta: No, en principio no es posible por antecedentes jurisprudenciales como es el de M. Royo S.A.C.I.I.F. c/ Estado Nacional – AFIP – resoluciones 3/08 (REGN) s/ Dirección General impositiva”, sentencia del 6 de julio de 2016, en el cual si bien resultó admisible por parte de la Corte la incorporación del Ajuste por Inflación al Resultado Impositivo, la misma sólo tiene efecto respecto a la repetición del tributo ingresado y no en el traslado del quebranto a ejercicios siguientes.

## Conclusión

A partir del presente trabajo podemos concluir, en términos generales, en que la inclusión del Ajuste por Inflación Impositivo permite un cálculo más aproximado y demostrativo de capacidad contributiva de los contribuyentes.

En este sentido, el cálculo del Ajuste por Inflación Impositivo varía dependiendo la base por la cual se podría incluir al resultado impositivo (es decir, por disposición del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias o por la violación del principio tributario de No Confiscatoriedad) el tipo de contribuyente, la industria en la cual se desarrolla, el mes de cierre del ejercicio fiscal, la composición de sus activos y pasivos y demás circunstancias propias de la operatoria y desarrollo de la actividad.

Como hemos explicitado anteriormente, este instituto vuelve a recobrar importancia luego de su suspensión por más de 25 años, y por lo tanto en la medida en que surja efecto su aplicación, entendemos que se perfeccionará el mecanismo práctico para realizarlo y se cubrirán los vacíos que pudiesen existir en la presente redacción de la ley.

Dicho esto, a nuestro parecer, se podría refinar o dar solución a las siguientes paradojas que podrían plantearse de acuerdo al contexto actual y la normativa vigente:

- En la presente aplicación del Ajuste, como principio general, se excluye del Activo Computable aquellas inversiones que generan Renta de Fuente Extranjera (artículo 95 inciso a) punto 8), considerando a nuestro parecer que si bien en principio la ganancia o pérdida que generan estos activos en el exterior contemplan los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.

Dicha disposición tenía mayor fundamento en los principios de su redacción cuando no existía el concepto de Renta Mundial y el contribuyente sólo tributaba por las ganancias originadas o consideradas bajo las disposiciones de la Ley como de Fuente Argentina; y por consecuencia, si dicho Activo no estaba destinado a la producción de rentas gravadas, no tendría sentido alguno computarse el Ajuste por Inflación que el mismo genera.

En la actualidad, como sabemos, en la República Argentina se tributa tanto por Renta de Fuente Argentina como por Renta de Fuente Extranjera, por lo tanto se podría cuestionar y poner bajo análisis la exclusión de dichas inversiones en el Activo expuesto por inflación.

- Cabe recordar, que como se explicitó anteriormente, el Ajuste por Inflación a incorporar al Resultado Impositivo puede variar por diferentes circunstancias, siendo una de ellas la industria en la cual desarrolla la actividad económica el contribuyente y/o la composición de su patrimonio.



Por ello, es importante hacer énfasis en que el Ajuste por Inflación no siempre será a favor del contribuyente (disminuyendo la ganancia impositiva o aumentando el quebranto) sino que en determinados casos puede suceder lo contrario.

Los casos más comunes se presentan en aquellas sociedades industriales que, si bien poseen un patrimonio neto positivo, el mismo está conformado mayormente por activo inmovilizado no computable (bienes de uso) y gran cantidad de deudas, y en este sentido el capital expuesto es negativo, es decir que el Pasivo Computable excede al Activo Computable. En principio (sin la consideración del Ajuste Dinámico) dicha situación trae consigo un Ajuste por Inflación Impositivo a favor del Fisco, es decir el mismo aumenta la ganancia o disminuye la pérdida fiscal.

- En cuanto a la limitación dispuesta por el segundo artículo a continuación del artículo 118 de la Ley, el cual establece la imputación de sólo 1/3 del ajuste en el primer Período Fiscal y el resto en partes iguales en los dos Períodos Fiscales siguientes, entendemos que la misma no cumple con el principio básico de que cada contribuyente debiera tributar por la renta demostrativa de su capacidad contributiva del Período por el cual se está liquidando, trayendo varias críticas acerca del diferimiento de la ganancia o pérdida causada por la inflación.
- La comparación entre dos contribuyentes cuyos cierres de ejercicios comerciales difieren en un mes y por este motivo uno se puede o no aplicar el ajuste: es el caso del 'fino' requisito de cumplir con el 55%, 30% o 15% de inflación en el primer, segundo o tercer período fiscal a partir de la vigencia de la Reforma Tributaria dispuesta por la Ley 27.430, en el cual, y tal como se puede observar mediante un análisis de los Índices de Precios al Consumidor publicados por el Instituto Nacional de Estadística y Censo, un contribuyente con cierre de ejercicio en el mes de marzo, no podrá incorporar el Ajuste por Inflación del Título VI de la Ley y por el contrario uno con cierre abril si deberá hacerlo y, en términos generales, se verá más beneficiado por disminuir su ganancia impositiva.
- Teniendo en cuenta los últimos dos análisis efectuados en esta conclusión, damos lugar a la paradoja de si en verdad, siguiendo el ejemplo anterior, es más beneficioso ser un sujeto obligado a practicar el ajuste por inflación o no serlo. La respuesta está en el enfoque mediante el cual se debiera o pudiera incorporar el Ajuste a la determinación del impuesto, ya que si el contribuyente con cierre comercial en el mes de marzo pudiera demostrar la violación del principio de no confiscatoriedad, el mismo incorporaría la totalidad de la pérdida por inflación y no estaría limitado al cómputo de la tercera parte dispuesta por el segundo artículo a continuación del artículo 118 y en este sentido se vería más beneficiado que el contribuyente obligado por el Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Sin embargo, cabe realizar un segundo análisis en este punto, basado en el cómputo de Quebrantos (en el caso que por la incorporación del Ajuste por Inflación, el resultado impositivo resulte ser una pérdida y no una ganancia) en períodos fiscales posteriores. Ello es, ya que por la aplicación del Título VI, el quebranto generado por la incorporación del ajuste corresponde trasladarlo, no siendo así en el caso de no cumplimiento del principio tributario de no confiscatoriedad, repitiendo únicamente el impuesto ingresado y sólo teniendo efectos en ese período fiscal (“M. Royo S.A.C.I.I.F. c/ Estado Nacional – AFIP – resoluciones 3/08 (REGN) s/ Dirección General impositiva”, sentencia del 6 de julio de 2016).

- Relacionado con el punto anterior, consideramos necesaria la pronta expedición del Fisco en cuanto al tratamiento de los dos tercios no computables en el período fiscal actual, en cuanto si a dicho ajuste se le debe aplicar los índices de actualización previstos por el artículo 89 de la Ley o si se deben computar por su valor histórico. Entendemos que lo más lógico en este caso sería que los mismos se ajusten desde el ejercicio de su cálculo al de su inclusión en el resultado impositivo, pudiendo esto resultar a favor o contrario a los intereses del contribuyente.
- Otra cuestión pasible de examen, y no menor, es el de la falta de homogeneidad en el impuesto determinado final expuesto en el Formulario 713 en aquellos contribuyentes que son sujetos obligados (por obtener rentas del art. 49 LIG) y a su vez obtienen rentas de otras categorías y que como consecuencia de ello, las mismas no contemplan el ajuste por inflación y no serían demostrativas de capacidad contributivas como las de la tercera categoría. A nuestro parecer, este sería un punto en el cual el Fisco debería brindar una solución lógica.

Como hemos intentado demostrar, es absolutamente lógico contemplar la inflación en el contexto económico que atraviesa nuestro país y el procedimiento para incorporarla en el resultado impositivo es práctico a los fines de que la ganancia sea de fácil detección y medición. Sin embargo, existen ciertas cuestiones cuya maduración legal hará que el Ajuste por Inflación Impositivo cumpla con su misión de reflejar la verdadera renta gravada en todos sus aspectos técnicos.

## Bibliografía

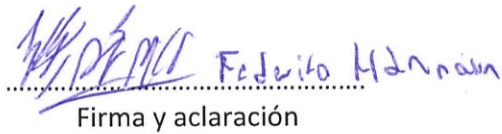
- Argentina (B.O. 06/08/1997). (T.O. 1997). *Ley 20.628 y sus modif. Ley de Impuesto a las Ganancias*.
- Argentina (B.O. 20/07/1998). (1998). *Ley 11.683 y sus modif. Ley de Procedimiento Tributario*.
- Argentina (B.O. 25/11/1998). (1998). *D.R. L.I.G. N° 1.344 y sus modif.*
- Argentina (B.O. 29/12/2017). (2017). *Ley 27.430. Reforma del Sistema Tributario Argentino*.
- Ataliba, G. (2011). *Hipotesis de incidencia tributaria*. Buenos Aires: Legis.
- Atchabahian, A. (2012). *Régimen jurídico de la gestión y del control en la Hacienda Pública*. Buenos Aires: Ediciones La Ley.
- Errepar. (s.f.). Obtenido de <http://www.errepar.com>
- García Vizcaíno, C. (2017). *Manual de Derecho Tributario, 3ra. Edición*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Gil, Jorge y Schestakow, Carlos. (2019). *Curso de Ajuste por Inflación Impositivo*. Mendoza, U.N.Cuyo, F.C.E.
- González, Mónica y (otros). (2017). *Apuntes de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública*. Mendoza, U.N.Cuyo, F.C.E.
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. (Mayo de 2017). *INDEC*. Obtenido de [https://www.indec.gob.ar/ftp/cuadros/economia/metodologia\\_ipc\\_nacional\\_05\\_17.pdf](https://www.indec.gob.ar/ftp/cuadros/economia/metodologia_ipc_nacional_05_17.pdf)
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. (Junio de 2018). *INDEC*. Obtenido de [https://www.indec.gob.ar/ftp/cuadros/economia/ipc\\_nacional\\_que\\_es\\_06\\_18.pdf](https://www.indec.gob.ar/ftp/cuadros/economia/ipc_nacional_que_es_06_18.pdf)
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. (s.f.). *INDEC*. Obtenido de <https://www.indec.gob.ar/>
- Luqui, J. C. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Ruotolo, Claudio y (otros). (2018). *Apuntes de Práctica Profesional*. Mendoza, U.N.Cuyo, F.C.E.
- Schestakow, Carlos y (otros). (2016). *Apuntes de Teoría y Técnica Impositiva I*. Mendoza, U.N.Cuyo, F.C.E.
- Secretaría de Jurisprudencia. (s.f.). *Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina*. Obtenido de <http://sjconsulta.csjn.gov.ar>
- Unidad de Estudios y Proyectos Especiales. (Julio de 2018). *Cámara Argentina de Comercio y Servicios*. Obtenido de [https://www.cac.com.ar/data/documentos/10\\_Historia%20de%20la%20inflaci%C3%B3n%20en%20Argentina.pdf](https://www.cac.com.ar/data/documentos/10_Historia%20de%20la%20inflaci%C3%B3n%20en%20Argentina.pdf)

## DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 30 de agosto de 2019

  
LUCIANO FERREIRA  
Firma y aclaración

  
Federico Hernandez  
Firma y aclaración

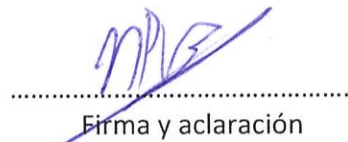
28605  
Número de registro

28639  
Número de registro

38476661  
DNI

38916459  
DNI

  
Cristian Ficiart  
Firma y aclaración

  
Firma y aclaración

28647  
Número de registro

28803  
Número de registro

37521664  
DNI

39017382  
DNI