

**ALGUNAS PRECISIONES EN MATERIA
DE AJUSTE POR INFLACION Y
ACTUALIZACIONES EN EL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

**Autor:
Comisión de Estudios Tributarios
del CPCECABA**

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 29 de abril de 2019

I. Introducción

Se han conocido distintas interpretaciones respecto de las normas vigentes vinculadas con la aplicabilidad del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias, considerando la modificación dispuesta por la ley 27468 (BO: 04/12/2018) respecto del último párrafo del art.95 de la ley del gravamen.

También se han planteado algunas dudas referidas a la aplicación del art. 89 de la ley del tributo, a la sazón también modificado por la mencionada ley 27468.

El propósito de este informe es realizar un análisis destinado a brindar nuestro punto de vista sobre el alcance de las disposiciones señaladas, sin que ello implique agotar el tema.

II. Aplicabilidad del ajuste por inflación impositivo (Título VI)

La ley 27430, a través de su art. 65, modificó el art. 95 del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias, incorporando dos párrafos finales cuyo texto se inserta a continuación:

“El procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 89, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%).

Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado en el párrafo anterior.”

Durante su efímera y virtual vigencia¹, se habían planteado dudas respecto del cómputo de las variaciones del índice de precios internos al por mayor (IPIM), entonces aplicable.

Ellas se referían a si debía interpretarse literalmente el cómputo en tercios del 100% para cada uno de los ejercicios iniciados con posterioridad a la vigencia de la ley 27430, o si, por el contrario, siendo que la norma disponía su cálculo en forma acumulada, bastaba que en el primer ejercicio tal variación hubiera alcanzado el 26%, ya que acumulando esos valores, al cabo de tres ejercicios se completaba el 100% de variación exigido por la norma ($126 * 1,26 * 1,26 = 200,04$).

Rápidamente la AFIP se encargó de señalar que el cómputo debía realizarse considerando la literalidad de la norma, es decir que se requería una variación del IPIM que en el primer ejercicio superare el 33,33%, en el segundo el 66,67% acumulado y en el tercero el 100% acumulado.

¹ El texto dispuesto por la ley 27430 no tuvo aplicación efectiva ya que la modificación dispuesta por la ley 27468 inhabilitó toda posibilidad de aplicación concreta.

Más allá de la validez de tal interpretación, lo cierto es que, frente a la abrupta desvalorización de la moneda argentina y el consecuente incremento de la inflación, el referido índice superó las peores expectativas y se ubicó por encima del 70% en el lapso comprendido entre enero y diciembre de 2018.

Frente a esa situación y con la evidente intención de impedir la aplicación del ajuste por inflación impositivo regulado en el Título VI LIG, el Poder Ejecutivo envió al Congreso un proyecto de ley modificando el índice aplicable, disponiendo nuevos parámetros e inclusive mediatizando el cómputo de los resultados del ajuste por inflación, en el hipotético caso en que fuera aplicado. Concretamente, la Ley 27468 dispuso lo siguiente:

Art. 1 - Sustitúyense en el segundo párrafo del artículo 89 y en el Título VI, ambos de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, 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)”.

Art. 2 - Sustitúyese en la nota (1) de la planilla del inciso a) del artículo 283 de la ley 27430, la expresión “índice de precios internos al por mayor (IPIM)”, por “índice de precios al consumidor nivel general (IPC)”.

Art. 3 - Sustitúyese el último párrafo del artículo 95 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por el siguiente:

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

Art. 4 - Incorpórase como segundo artículo sin número a continuación del artículo 118 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, el siguiente:

Art. ... - El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primero, 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 periodo fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) periodos fiscales inmediatos siguientes.

Art. 5 - Incorpórase como último párrafo del artículo 10 de la ley 23928 y sus modificatorias, el siguiente:

La indicada derogación no comprende a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 62 in fine de la ley 19550 general de sociedades (t.o. 1984) y sus modificatorias.

Art. 6 - Derógase el decreto 1269 del 16 de julio de 2002 y sus modificatorios.

Art. 7 - Las disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto conforme se indica a continuación:

a) Los artículos 1, 3 y 4: para los ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2018, inclusive;

b) El artículo 2: para los ejercicios cerrados con posterioridad al 31 de diciembre de 2017;

c) El artículo 5: a partir de la fecha que establezcan el Poder Ejecutivo Nacional a través de sus organismos de contralor y el Banco Central de la República Argentina en relación con los balances o estados contables que les sean presentados.

Art. 8 - De forma.

Como se aprecia, la nueva redacción del último párrafo del art. 95 de la ley del gravamen se refiere a la variación del índice (ahora IPC) “desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios”, sustituyendo la redacción anterior que se refería a la “variación acumulada de ese índice de precios (entonces IPIM) desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio”.

La nueva redacción no plantea dificultades de interpretación. La condición que antes se cuantificaba en forma acumulada, aplicando IPIM y en proporción de un tercio por cada ejercicio, ahora (por imperio de la ley 27468) se mide directamente en proporciones del 55%, 30% y 15% para cada uno de los primeros tres ejercicios de vigencia, respectivamente, aplicando la variación del IPC.

A nuestro modo de ver, ello no cambia en razón de que se haya mantenido sin modificar el párrafo anterior del mismo artículo 95 LIG, que sigue refiriéndose a “...la variación del índice de precios al que se refiere el segundo párrafo del art. 89, acumulado en los treinta y seis meses anteriores al cierre de cada ejercicio que se liquida, superior al 100%”, en tanto ese párrafo es delimitado en su aplicación por el siguiente y último párrafo, cuya redacción anterior lo requería en forma acumulada y en cambio en la vigente ello se indica en forma diferenciada por cada ejercicio.

Nótese que el penúltimo párrafo determina el requisito que debe verificarse para la aplicación obligatoria del procedimiento de ajuste por inflación impositivo, mientras que el segundo párrafo se presenta como una norma de transición para los primeros ejercicios de vigencia de la reforma, que no necesariamente -como tal- debe conciliar con la regla general.

Estamos pues frente a dos normas que se presentan con finalidades diferentes en lo que hace a su aplicación en el tiempo. El penúltimo párrafo se presenta como la regla general, mientras que el último debe ser entendido como una disposición específica para los tres primeros ejercicios de su aplicación.

Como tantas veces fuera señalado por la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal, al interpretar las normas no cabe presumir la inconsecuencia del legislador ni obviar el sentido literal de su redacción, si ella no desvirtúa el propósito de las mismas. La expresa modificación del segundo párrafo del art. 95, dispuesta por la ley 27468 en los términos antes señalados, despeja toda incertidumbre sobre el tema.

En definitiva, así como para analizar la aplicabilidad del ajuste por inflación impositivo (Título VI LIG) del primer ejercicio de vigencia de la reforma, basta con que el IPC haya superado el 55% de variación (lo que por cierto no debe descartarse para ejercicios iniciados durante 2018 y aun no cerrados, en tanto la inflación no disminuya en sus guarismos actuales), entendemos que para el segundo ejercicio de vigencia bastará con que el IPC supere el 30%, así como que supere el 15% si se tratara del tercer ejercicio.

III. Aplicabilidad de los índices de actualización del artículo 89

La ley 27430, a través de su art. 59, modificó el art. 89 de la ley del impuesto a las ganancias, incorporando dos párrafos finales cuyo texto se transcribe a continuación:

Art. 59 - Sustitúyese el artículo 89 de la ley de impuesto a las ganancias, ordenado en 1997 y sus modificaciones, por el siguiente:

“Art. 89 - Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24073.

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.”

Luego, la ley 27468 y conforme surge de su texto transcripto *supra*, sustituyó el índice anteriormente aplicable (IPIM) por el índice de precios al consumidor nivel general (IPC). Es decir que su aplicación concreta sólo ha registrado una variación de orden cuantitativo, sin alterar sus aspectos cualitativos, es decir en qué casos y a qué tipo de bienes y/o deducciones o amortizaciones le resulta aplicable la actualización.

En ese sentido la norma es bien clara. Basta con revisar la redacción los artículos a los que reenvía.

A modo de breve síntesis:

- En materia de actualización del costo computable se alude a los artículos 58 a 62 de la ley, es decir a los bienes muebles amortizables; bienes inmuebles, no bienes de cambio; bienes intangibles; acciones, cuotas o participaciones sociales; cuotas parte de fondos comunes de inversión; y anticipos que congelan precio de algunos de los bienes antes indicados.
- El art. 67 se refiere al caso de venta y reemplazo de bienes muebles amortizables o inmuebles. Las referencias a actualizaciones que se mantenían en su redacción ahora pasan a tener aplicación efectiva.
- El art. 75 al cálculo de la deducción por agotamiento de minas, canteras y bosques.
- El art. 83 y 84 a la deducción de amortizaciones de bienes inmuebles y bienes muebles, respectivamente.
- Por último, los artículos 4 y 5 agregados a continuación del art. 90 se refieren a la determinación del resultado de capital por enajenación de activos financieros, monedas digitales, etc. y al determinado por enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos.

Tal como lo establece el propio art. 89, las actualizaciones resultan aplicables respecto de adquisiciones o inversiones realizadas a partir del primer ejercicio de vigencia de la reforma, es decir iniciados a partir del 1 de enero de 2018. Obviamente las amortizaciones respectivas se calcularán sobre tales valores actualizados.

Sin embargo, de tratarse de bienes adquiridos con anterioridad, pero incorporados al revalúo del Título X de la Ley 27430, a excepción de los inmuebles bienes de cambio, se aplicará la actualización del art. 89 conforme lo dispone el art. 290 de la referida ley, sobre "los valores de los bienes que surjan como consecuencia del mencionado revalúo, y como fecha de inicio de las actualizaciones respectivas el 1 de enero de 2018 o el primer día del ejercicio fiscal siguiente al período de la opción, según corresponda".

La inaplicabilidad del Título VI LIG, a la que se hiciera referencia en el acápite precedente, obliga a considerar la metodología a utilizar para la actualización de los costos en casos de enajenación de los bienes arriba mencionados, dado que el diseño original del mecanismo adoptado por la ley, consiste en una complementación entre la actualización hasta el cierre del ejercicio anterior a la venta y su inclusión en el activo computable a los fines del ajuste por inflación del Título VI.

En tal sentido, y habida cuenta de la inaplicabilidad del Título VI, entendemos que las actualizaciones de costos deberán practicarse entre la fecha de adquisición y la de enajenación. Inclusive para los casos en que los bienes hayan sido adquiridos y enajenados en el mismo ejercicio, como frecuentemente ocurre respecto de las cuotas-parte de los fondos comunes de inversión, para los que aplica el penúltimo párrafo del art. 58, al que reenvía el art. 61 de la ley.

En lo que respecta al régimen de venta y reemplazo, se observa un vacío normativo en el segundo párrafo del art. 89 LIG bajo consideración, por cuanto el mismo se refiere exclusivamente a las adquisiciones o inversiones de bienes, mientras que el instituto del art. 67 contempla además la obligación de actualizar el importe de las ventas en los casos de reemplazo de inmuebles. Por lo expuesto entendemos que se requiere de aclaraciones reglamentarias adicionales sobre dicha cuestión.