

**ASPECTOS
TEÓRICOS Y VISIÓN
SISTÉMICA DE LAS
NORMAS QUE
REGULAN LOS
EFECTOS DE LA
INFLACIÓN EN EL IG**

Sergio Daniel Vergara

**ANÁLISIS DEL AJUSTE
INFLACIÓN IMPOSITIVO
TÍTULO VI DE LA LIG**

**AA
EF**

TEMAS A TRATAR



ESQUEMA DE LOS AJUSTES POR INFLACIÓN PREVISTOS POR LA LIG



LÍNEA DE TIEMPO CON LOS CAMBIOS NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIA MEDULAR



LA VIGENCIA ACTUAL DE LOS AJUSTES POR INFLACIÓN

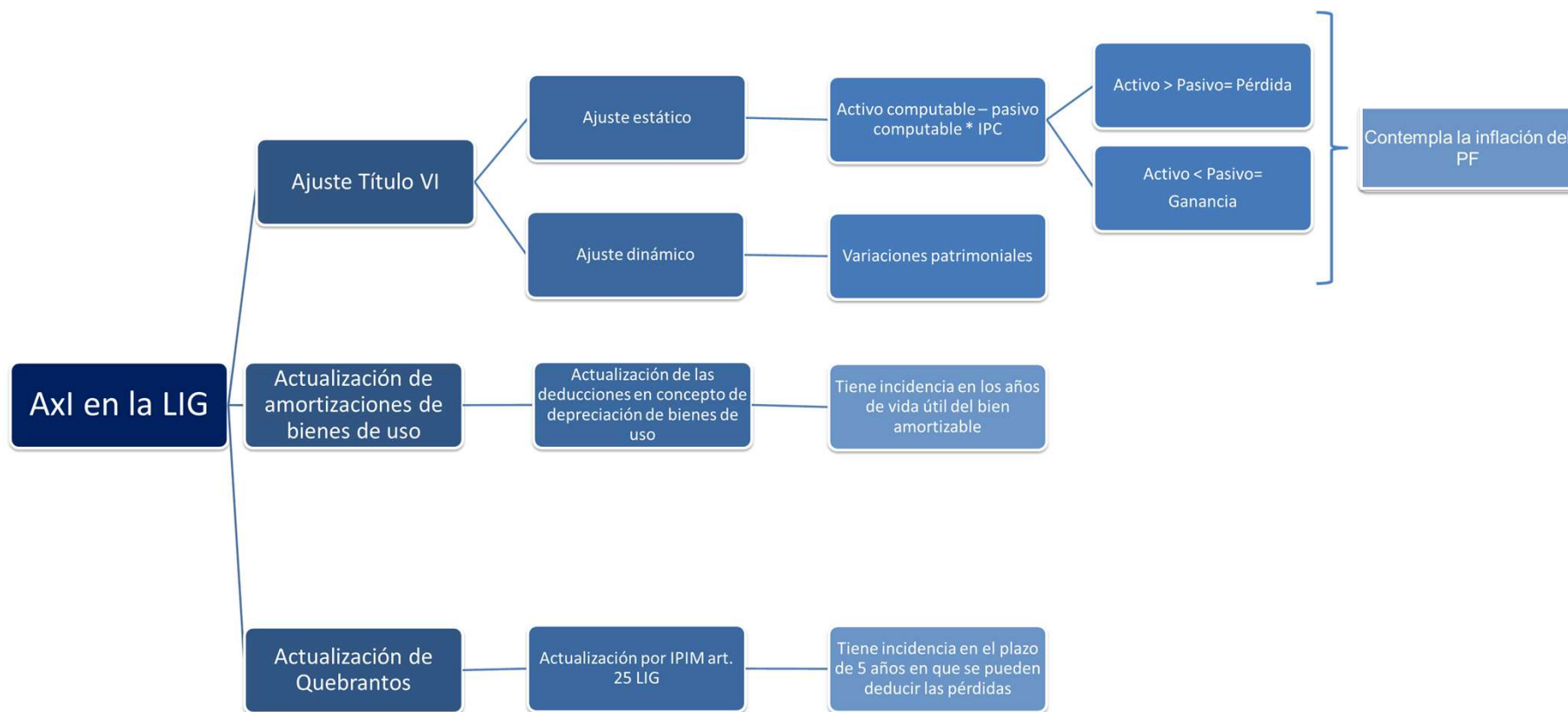


CONTROVERSIAS PARA LA PRÓXIMA LIQUIDACIÓN



PROYECTO DE ACTUALIZACIÓN DE QUEBRANTOS

PRINCIPALES AJUSTES PREVISTOS POR LA LIG para SUJETOS EMPRESA



EVOLUCIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

1978 – Ley 21.894 – Ajuste por inflación

1985 – Ley 23.260 – Modificaciones estableciendo la metodología hasta hoy vigente en la LIG.

1991 – Ley 23.928, art. 10 – Derogación de normas legales que establezcan la repotenciación de deudas, impuestos, precios, tarifas, etc. Esta derogación es mantenida en 2002 por la Ley 25.561.

1992 – Ley 24.073, art. 39 – Para las actualizaciones de la Ley 11.683 y leyes impositivas, las tablas e índices que a esos fines elabora el Fisco sólo reconocerán variaciones operadas hasta marzo de 1992.

Corte Suprema de Justicia de la Nación Chiara Díaz, Carlos A. c. Estado provincial, 07/03/2006

- La prohibición de indexar impuesta en las leyes federales aludidas procura evitar que el alza de los precios relativos correspondientes a cada uno de los sectores de la economía, al reflejarse de manera inmediata en el índice general utilizado al mismo tiempo como referencia para reajustar los precios y salarios de cada uno de los demás sectores, contribuya de manera inercial a acelerar las alzas generalizadas de precios.
- Por tal motivo, la recomposición de la pérdida del valor adquisitivo ha de darse sector por sector y caso por caso.
- Como se dijo, la ventaja, acierto o desacierto de dicha medida legislativa escapa al control de constitucionalidad pues la conveniencia del criterio elegido por el legislador no está sujeta a revisión judicial, salvo que sea arbitrario o irrazonable, extremo no alegado ni demostrado en el caso

EVOLUCIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

1995 – Se instruye a IGJ, CNV, BCRA y DGI que no acepten balances indexados.

2001-2002 – Crisis macroeconómica y fin de la convertibilidad. Comienza el incremento de la inflación.

2005 – Dugan Trocello (328:2567) – Controversia por PF 2002.

- Las normas que establecen la neutralización de los ajustes se enmarcan en el artículo 75, inciso 11) de la Constitución.
- El contribuyente no acreditó una afección constitucional.
- El mero cotejo del impuesto sin ajuste con el impuesto con ajuste no es suficiente para acreditar la violación del derecho de propiedad.

2007 Dictamen 207 - Procuración del Tesoro de la Nación. No corresponde reproche penal si el contribuyente obró con el convenimiento de que correspondía conforme a derecho aplicar los ajustes.

2009 – Candy (332:1572) – Controversia por PF 2002.

- Nuevamente confirma la constitucionalidad de las normas que neutralizaron los ajustes, pero resuelve en favor del contribuyente en virtud del principio de no confiscatoriedad.

EVOLUCIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

¿Qué había resuelto la CSJN hasta ese momento sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria?

- El hecho de que un tributo pueda parecer inequitativo no es argumento para plantear su inconstitucionalidad, salvo cuando esa inequidad llegue a la confiscación de bienes (Fallos 188:105)
- El límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias (Fallos: 322:3255).
- En Fallos 132:402 la CSJN ya exigía para la prueba de la confiscatoriedad de tributos sobre inmuebles rurales, que se acredite la absorción de una parte sustancial de la renta.
- Para efectuar el cálculo, se debe considerar la rentabilidad más alta entre la obtenida por el contribuyente, y aquella que pudo obtenerse por la explotación racional y sin gastos desmedidos (Fallos 190:231) , es decir, conforme a un rendimiento normal medio (Fallos 201:165 entre otros).
- Conforme a Fallos 160:247 cada tributo puede tener un límite diferente a partir de cual se produce una confiscación.
- De Fallos 209:200 parece inferirse que aun cuando no exista una desproporción entre el monto del tributo y la rentabilidad de un activo, la confiscatoriedad procedería en tanto exista una desproporción entre el tributo y el valor del activo.

EVOLUCIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

¿Qué resolvió la Corte en Candy?

- Genera una nueva familia de fallos para el análisis de principio de no confiscatoriedad en materia del Impuesto a las Ganancias.
- Concluye que el tributo determinado sin aplicación del Ajuste del Título VI (¿y de amortizaciones?) es confiscatorio, porque absorbe una porción sustancial de la renta (ajustada) del contribuyente (62% del resultado impositivo, 55% de las utilidades contables ajustadas).

2010 – Instrucción General AFIP 04/2010

2012 – Estancias Argentinas El Hornero (335:1923) – Controversia por el PF 2002.

- El contribuyente pretende incrementar el quebranto que declaraba a valores históricos aun antes de aplicar ajustes por inflación.
- La CSJN recuerda que un tributo es confiscatorio si absorbe una parte sustancial de la renta, extremo que no puede acreditarse en el caso por cuanto no hay un tributo determinado para ser cotejado con la renta o el capital y verificar si existe una absorción inadmisible.

2017 – Ley 27.430 B.O. 29/12/2017.

ARTÍCULO 86.- Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, inclusive (hay excepciones).

EVOLUCIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

¿Qué estableció la exposición de motivos de la Ley 27.430 sobre el Axl?

- En la exposición de motivos del proyecto enviado al Congreso Nacional se reconoce la existencia de inflación y de un “impuesto inflacionario”
- También allí se explica que el ajuste del Título VI requiere como condición necesaria que se verifique una pauta cuantitativa (100% de inflación en los últimos 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida)
- Respecto de las cuotas de amortizaciones de bienes de uso, resalta que sus efectos se producen transcurrido un tiempo prolongado, y se permite el ajuste para las inversiones posteriores al 01/01/2018.

¿Qué estableció la ley 27.430 sobre el Axl?

- Para el **AJUSTE DEL TÍTULO VI** requiere como condición necesaria que se verifique una pauta cuantitativa (100% de inflación en los últimos 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida). Establece porcentajes específicos para los primeros dos ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018.
- Se reforma el artículo 89, que luego del reordenamiento queda como 93:
 - **Primer párrafo:** Las actualizaciones de la LIG se efectúan conforme al artículo 39 de la Ley 24.073.
 - **Segundo párrafo:** Excepciones: **ACTUALIZACIONES (COSTO COMPUTABLE Y AMORTIZACIONES)** de ciertas inversiones (arts. 62 a 66, 71, 78, 87, 88, 98 y 99) adquiridas luego del 01/01/2018 se actualizan por IPIM.

EVOLUCIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

¿Qué estableció la ley 27.430 sobre el Axl?

- Se establece un **REVALÚO IMPOSITIVO** para ciertas inversiones anteriores a la entrada en vigencia de la Ley, estableciéndose un factor de revalúo y un impuesto del 5% o el 10% según el tipo de bien. Para quienes opten por el revalúo también se establece que:
 - Renunciar a promover cualquier procedimiento administrativo o judicial por el cual se reclame, a los fines impositivos, la aplicación de procedimientos de actualización cualquier naturaleza respecto del período de opción (primer cierre posterior a la entrada en vigencia de la reforma).
 - Idéntica renuncia para el período fiscal en el que se compute el importe del revalúo como amortización o costo computable.
 - Quienes hubieran promovido esta clase de procesos respecto de ejercicios fiscales cerrados con anterioridad a la vigencia del Título, deberán desistir de esas acciones y derechos invocados.
- Se establece que a los efectos de la ley de reforma no resultan aplicables las disposiciones del artículo **39 DE LA LEY 23.928.**
- Respecto de los **QUEBRANTOS** de años anteriores, se establece que se actualizan por IPIM entre el mes del cierre del ejercicio fiscal en el que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida. Mediante el Decreto 1170/2018 se reforma el artículo que tenía una remisión al artículo 93 de la LIG (artículo 75 del DR según el texto ordenado).

EVOLUCIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

2018 – Ley 27.468.

- Modifica índice de actualización del Título VI y segundo párrafo del artículo 93, que pasa del IPIM a IPC. Asimetría con actualización de quebrantos.
- Modifica el umbral de inflación aplicable para los tres primeros ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2018.
- Imputación en tercios del ajuste del Título VI para los 3 primeros ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018
- Se establece la inaplicabilidad del artículo 10 de la Ley 23.928 a los estados contables, que se registrarán por lo que establezcan el Poder Ejecutivo y el BCRA.

2019 – Ley 27.541.

- Imputación en sextos del ajuste del Título VI para los 2 primeros ejercicios iniciados a partir del 01/01/2019.

2021 – Fallo Cámara de Bahía Blanca “Bío Bahía Blanca”.

2022 – Fallo CSJN “Telefónica”.

- La CSJN, con remisión a admite que la doctrina de “Candy” no se limitaba al cómputo exclusivamente del Título VI, por lo que es admisible un ajuste sistémico (computo también de actualización de amortizaciones y quebrantos).
- Mayoría de la CSJN diferencia entre el caso de “Estancias el Hornero” y la posibilidad que se plantea en “Telefónica” de ajuste quebrantos.
- Rosatti introduce argumentos vinculados al principio de capacidad contributiva y a la obligación del Congreso de defender el valor de la moneda (art.75 inciso 19 de la CN).

EVOLUCIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

2022 – Ley 27.701. Sujetos que:

- Determinen Axl del Título VI positivo en el primer y segundo ejercicio iniciados a partir del 01/01/2022, e
- Inviertan en ciertos bienes de uso la suma de \$30.000.000.000 en cada uno de los dos períodos siguientes al período base
- Podrán imputar el Axl positivo en tercios.

2023 – FAVACARD SA C/ AFIP DGI S/ ACCION DECLARATIVA ORDINARIA 13/06/2023.

- Se admite como confiscatorio ratio del 42,93%.

2024 – Dictamen DNI IF-2024-131304807-APN-DNI#MEC

2024 – Fallos Carsa (Fallos 347:2041) y Syngenta Agro (Fallos 347:2334)

RÉGIMEN VIGENTE

¿Habilitación Legal?

Ajuste	Conclusión	Fundamento
Ajuste del Título VI	Se computa en forma total en el ejercicio	Umbral de inflación
	Se computan sextos o tercios de PFs anteriores	Leyes 27.541 y 27.701
Amortizaciones y Costo computable	Inversiones anteriores 01/01/2018 no se actualizan	Primer párrafo art. 93
	Inversiones posteriores al 01/01/2018 sí se actualizan	Segundo párrafo del art. 93
Quebrantos	¿?	¿?

¿Confiscatoriedad?

Ajuste	Conclusión	Fundamento
Ajuste del Título VI	Se actualiza	Candy
Amortizaciones y Costo computable	Se actualiza	Candy y Telefónica
Quebrantos	Se actualiza	Candy y Telefónica



Proyecto de ley sobre actualización de quebrantos

LEY:

ARTÍCULO 1º.- Sustitúyese el undécimo párrafo del artículo 25 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, por el siguiente:

“Los quebrantos se actualizarán teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, organismo desconcentrado actuante en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida”.

ARTÍCULO 2º.- Incorpóranse como últimos DOS (2) párrafos del artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, los siguientes:

“Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación para la actualización prevista en el artículo 25 respecto de los quebrantos generados en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2025, inclusive. La mencionada actualización también resultará procedente para aquellos quebrantos que se hubieran generado en los ejercicios fiscales iniciados hasta el 31 de diciembre de 2024, inclusive, que sean pasibles de cómputo en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2025, inclusive y a tales efectos, la variación del IPC a considerar será la operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior al que se inicie a partir del 1º de enero de 2025 y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida, hasta su absorción total o cuando hubieran transcurridos CINCO (5) años desde aquel en que se hubiere originado, lo que ocurra primero.

A los fines de que resulte aplicable la actualización de los quebrantos, el contribuyente debe haber presentado y cumplido con la obligación del mencionado gravamen -de acuerdo con la normativa vigente- por los períodos no prescriptos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2024, inclusive. En caso de incumplir dicha condición, podrá regularizar su obligación por los períodos no prescriptos, abonando el importe de ese gravamen, oportunamente no ingresado -quedando condonados los intereses, multas y demás sanciones, como así también extinguida la acción penal tributaria, de corresponder- en la forma y condiciones que, a esos efectos, determine el MINISTERIO DE ECONOMÍA y en hasta TREINTA Y SEIS (36) cuotas mensuales, iguales y consecutivas”.

ARTÍCULO 3º.- Las disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día de su publicación en el BOLETÍN OFICIAL y surtirán efectos para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2025, inclusive.

Proyecto de ley sobre actualización de quebrantos

Aspectos esenciales

- Modifica el índice del artículo 25 (IPIM) por IPC (¿Ley Bases?)
- Agrega párrafos al artículo 93 de la LIG y establece habilitación legal para actualizar quebrantos en los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2025. ¿Cuáles?
 - (i) Los originados a partir de ese período fiscal.
 - (ii) Los originados en PFs anteriores pero reconociendo la inflación acumulada desde el mes de cierre anterior al ejercicio que inicia el 01/01/2025.
- ¿Bajo qué condiciones? Haber cumplido con la obligación del impuesto a las ganancias de acuerdo a la normativa vigente para los períodos no prescriptos.
- Moratoria

Aspectos subyacentes

- ¿Existe una afectación del derecho de propiedad? ¿Una interpretación auténtica de la LIG?
- ¿Es constitucionalmente admisible condicionar la declaración de un tributo conforme a una adecuada capacidad contributiva a abandonar una posición tributaria adoptada basada en la correcta interpretación de la ley o en el derecho a tributar un impuesto que no sea confiscatorio?
- ¿Existe una afectación al derecho de igualdad en tanto se perjudica a los contribuyentes que decidieron no actualizar quebrantos o intentaron una acción de repetición?
- ¿Cuáles son los alcances de la condición de “haber cumplido con la obligación del impuesto a las ganancias de acuerdo a la normativa vigente”?
- **MORATORIA → Reducción de litigios.**

Reflexiones finales



LAS CONTROVERSIAS SON MENOS LINEALES QUE LAS PREVIAS A LA REFORMA DE LA LEY 27.430

ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO Y DELINEACIÓN DE LA ESTRATEGIA PROCESAL

PROYECTO DE LEY ACTUALIZACIÓN DE QUEBRANTOS

¡Muchas gracias!
Sergio Daniel Vergara
sdv@marval.com