EL RÉGIMEN DE NUEVAS ACTUALIZACIONES DEL ARTÍCULO 89 DE LA LEY DE GANANCIAS FRENTE AL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO.

INTRODUCCIÓN.

El 4 de diciembre de 2018 se publicó en el Boletín Oficial la Ley N° 27.468 mediante la cual se introdujeron modificaciones en lo que respecta a la aplicación del ajuste integral por inflación del Impuesto a las Ganancias, en otras cuestiones. En este sentido, las modificaciones introducidas fueron:

1. Índice de inflación: se cambió, a fin de realizar actualizaciones y de aplicar el ajuste integral por inflación en el impuesto a las ganancias, el IPIM (Índice de Precios Internos al por mayor) por el IPC (Índice de Precios al Consumidor Nivel General).

2. Parámetros para la aplicación del ajuste integral por inflación: se modificaron los parámetros en la aplicación del ajuste integral por inflación para los tres primeros ejercicios iniciados el 1 de enero de 2018, tal como se resume en la siguiente tabla:

Ejercicio	Coeficiente de inflación	Inflación acumulada
1° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	55,00%	12 meses del ejercicio
2° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	30,00%	12 meses del ejercicio
3° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	15,00%	12 meses del ejercicio
4° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	100,00%	36 meses

3. Diferimiento del resultado por exposición a la inflación: se dispuso que el ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, generado por la aplicación del ajuste integral, 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 el punto anterior, deberá imputarse 1/3 en ese periodo fiscal y los 2/3 restantes, en partes iguales, en los 2 períodos fiscales inmediatos siguientes.

En este contexto y como es sabido, para los ejercicios cerrados en abril, mayo y junio de 2019 ya se dan los supuestos legales para la aplicación del ajuste por inflación impositivo por haberse superado el parámetro del 55% establecido por la ley de contra reforma – Ley (PL) N° 27.468/2018. Lo expuesto lo reflejamos en el cuadro a continuación:

LEY Nº 27.468 (B.O.: 4/12/2018)

Cierre	Inflación acumulada	Parámetro
Diciembre 2018	47,65 %	55,00 %
Enero 2019	49,31 %	55,00 %
Febrero 2019	51,28 %	55,00 %
Marzo 2019	54,73 %	55,00 %
Abril 2019	55,80 %	55,00 %
Mayo 2019	57,30 %	55,00 %
Junio 2019	55,72 %	55,00 %
Julio 2019	54,39 %	55,00 %

Y resulta muy probable que para el ejercicio iniciado el 1 de enero de 2019 y finaliza el 31 de diciembre de 2019 también se den los supuestos legales para su aplicación, si consideramos que el parámetro para el segundo ejercicio es del 30% y que la inflación acumulada en el año llega a aproximadamente al 25%.

LEY Nº 27.468 (B.O.: 4/12/2018)

Inflación 2019

jul-19	230,4940
dic-18	184,2552
IPC	25,09 %

Frente a ello, en la presente artículo analizaremos el artículo 89 en el marco de la aplicación del AXI impositivo.

EL RÉGIMEN DE NUEVAS ACTUALIZACIONES DEL ARTÍCULO 89 DE LA LIG

a) Introducción. El régimen anterior.

Recordemos que el régimen de actualización del artículo 89 de la LIG se discontinuó ya que fue hasta el año 1992 que se permitió la actualización impositiva de los valores de los bienes de cambio y bienes de uso, entre otros. En este marco, el artículo 39 de la Ley (PE) N° 24.073, sancionada el 2 de abril de 1992 y promulgada el 8 de abril de ese mismo año, esbozó:

> "*A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones).*
>
> *El PODER EJECUTIVO NACIONAL en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior*".

En consecuencia, a partir del 1 de abril de 1992 dejó de tener vigencia las actualizaciones en el Impuesto a las Ganancias, considerándose solamente los valores nominales tanto de los bienes de cambio como de los bienes de uso, entre otros, afectando la base imponible del Impuesto a las Ganancias. Al respecto, Fernando D. García indica que "(…) *la falta de reconocimiento de la desvalorización de la moneda ha derivado, entre otras cosas, en la imposición de resultados nominales por la mera tenencia de bienes de cambio y en la falta de reexpresión de la amortizaciones de bienes de uso licuando sus valores reales, durante 15 años, al 20% promedio anual*"[1].

b) El nuevo régimen. Sujetos alcanzados.

El régimen de actualización del artículo 89 de la ley del Impuesto resulta de aplicación para todos los sujetos tantos las personas físicas como sucesiones indivisas que tienen ganancias de primera (renta del suelo), segunda categoría (renta de capital), de tercera categoría (renta empresarial) y cuarta categoría (renta del trabajo personal), así por parte de las sociedades de capital del artículo 69 de la LIG, entre ellas, sociedades anónimas, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad por acciones simplificadas, sociedad por acciones unipersonales, sociedad por acciones, etc. Asimismo, tanto sean sujetos residentes en el país como sujetos residentes en el exterior.

---

[1] Hugo Kaplan (director académico) y Mario Volman (sub director). "Reforma Tributaria Ley N° 27.430". Editorial Errepar. Buenos Aires. Abril 2018. Pág. 176.

Al respecto, hay que considerar que el art. 29 de la Ley (PL) N° 24.073/1992 sigue plenamente vigente, por lo tanto, el coeficiente de actualización sigue congelado en 1. No obstante, ello no resulta de aplicación para los bienes del activo fijo amparado por este nuevo régimen de actualizaciones.

c) Bienes alcanzados.

En relación a los bienes alcanzados por el nuevo régimen de actualizaciones están tipificados en el artículo 89 de marras y que exponemos en el cuadro continuación:

Bienes comprendidos.	Actualización del **costo computable** en el momento de su **enajenación**: • Bienes muebles amortizables **(art. 58).** • Inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio **(art. 59).** • Bienes intangibles - llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares – **(art. 60).** • Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión, certificados de participación en fideicomisos financieros, otros derechos sobre fideicomisos financieros y contratos similares **(art. 61).** Actualización en casos particulares: • Señas o anticipos que congelen precios en relación a los bienes antes indicados **(art. 62)**. • Bienes respecto a los cuáles se ejerza la opción de venta y reemplazo **(art. 67)**. Actualización de las **amortizaciones**: • Minas, canteras, bosques y bienes análogos **(art. 75)**. • Edificios y demás construcciones sobre inmuebles **(art. 83)**. • Amortización de bienes muebles **(art. 84)**. Actualización de **impuestos cedulares**: • Enajenación de activos financieros variables **(art.90.4 inciso c)**.

	• Enajenación de inmuebles y sus derechos **(art. 90.5)**.

Asimismo, es preciso destacar este nuevo régimen reformado por la Ley (PL) N° 27.430 no incluye en la actualización bienes de cambio, ni bienes muebles ni tampoco inmuebles. Por lo tanto, por más que los artículos 52 a 55 de la ley puedan hablar de actualización, la misma no es aplicable por no estar comprendidos en el artículo 89.

Por otra parte, hay que considerar que hoy existe un tema controvertido en relación a la actualización de los quebrantos, tanto generales como es los específicos, de fuente argentina como de fuente extranjera. En relación a este punto, tenemos que:

"*Respecto de los quebrantos impositivos no existe una norma equivalente al citado segundo párrafo del artículo 89 de la ley del impuesto a las ganancias que limite la actualización de los quebrantos.*

Solo existe la norma de la ley 27430 que establece que:

"Art. 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…".

Basándome en este diferente tratamiento legal, interpreto que los quebrantos a actualizar son tanto los quebrantos comunes como los específicos originados en ejercicios anteriores a "…los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive"[2].

Si bien respetamos la opinión del autor, entre otros autores, que sostienen la posibilidad de actualizar quebrantos, no podemos dejar de advertir que es un tema controvertido al día de la fecha. Ello por cuanto no están comprendidos en el artículo 89 de la ley, el cual y salvo las excepciones ya vistas, mantiene la plena vigencia del artículo 39 de la Ley (PL) N° 24.073.

[2] Koss, Richardo H. "Efectos de la inflación en la determinación del impuesto a las ganancias". Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Tomo XXXIX. Octubre 2018. Pág. 983.

d) Momento de actualización.

En cuanto a la actualización de este nuevo régimen, el artículo 89 de la LIG dispone que será de aplicación para las adquisiciones o inversiones fiscales que se inician a partir del 1 de enero de 2018.

Vigencia temporal para los bienes comprendidos.	Adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018.

Lo expuesto aplica para los bienes, no así para los quebrantos ya que la norma al respecto no dice nada al respecto en cuanto a que tipo quebranto es actualizable. Por lo tanto, como las reformas en ganancias aplican, en general, a partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2018, en materia de quebrantos podríamos decir que serán actualizados tanto los quebrantos generados a partir de ese ejercicio como los generados a partir de ejercicios anteriores.

e) Índice a utilizar.

En lo relativo al índice a emplear la Ley (PL) N° 27.430 estableció la utilización del IPIM, pero la ley aprobada el 15 de noviembre de 2018 – Ley (PL) N° 27.468 - que modificó el ajuste integral por inflación, entre otras cuestiones, cambio el IPIM por el IPC.

f) Actualización hasta el cierre del ejercicio anterior en caso de aplicarse el AXI impositivo por darse los supuestos legales.

Traigamos a la memoria que el art. 58 de la Ley del Impuesto a las Ganancias referente a la determinación del costo computable en el caso de enajenación de bienes muebles amortizables, establece que los sujetos que deban efectuar el ajuste por inflación

impositivo por cumplirse los supuestos para su aplicación, 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.

No obstante, si se 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.

Aunque se precisa que estas disposiciones resultarán procedente en caso de verificarse las condiciones previstas para la aplicación del ajuste integral por inflación.

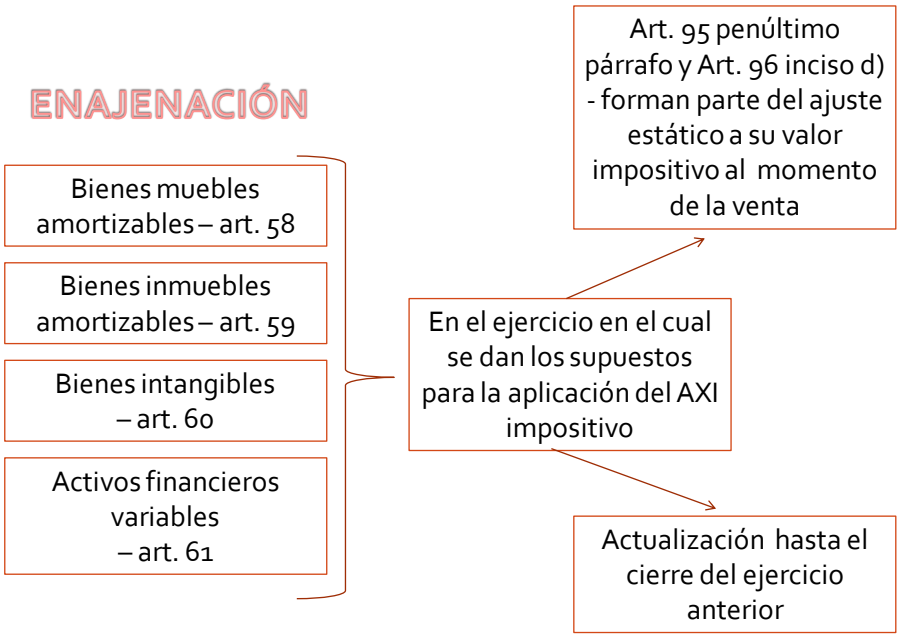
Caso contrario y de no aplicarse el ajuste integral por inflación por no darse los supuestos, la actualización de los bienes muebles amortizables adquiridos a partir del 1 de enero de 2018, se actualizarán conforme a las pautas del art. 58 de la ley hasta el momento de la venta, considerando a su vez el art. 89 de la ley.l

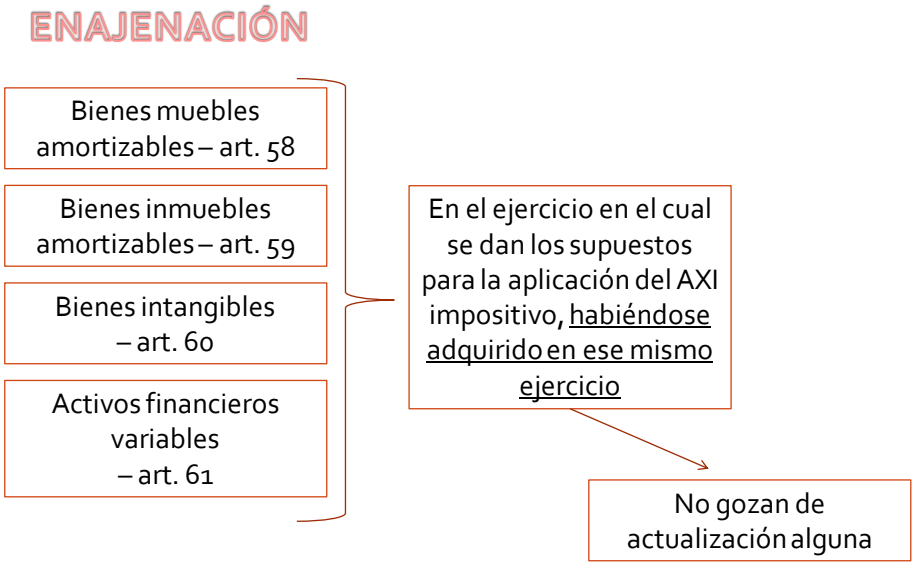
Lo expuesto también resulta de aplicación para los inmuebles que revisten el carácter de bienes de uso (art. 59 LIG), bienes intangibles (art. 60 LIG), y para acciones ,cuotas y participaciones societarias, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión[3] (art. 61 LIG).

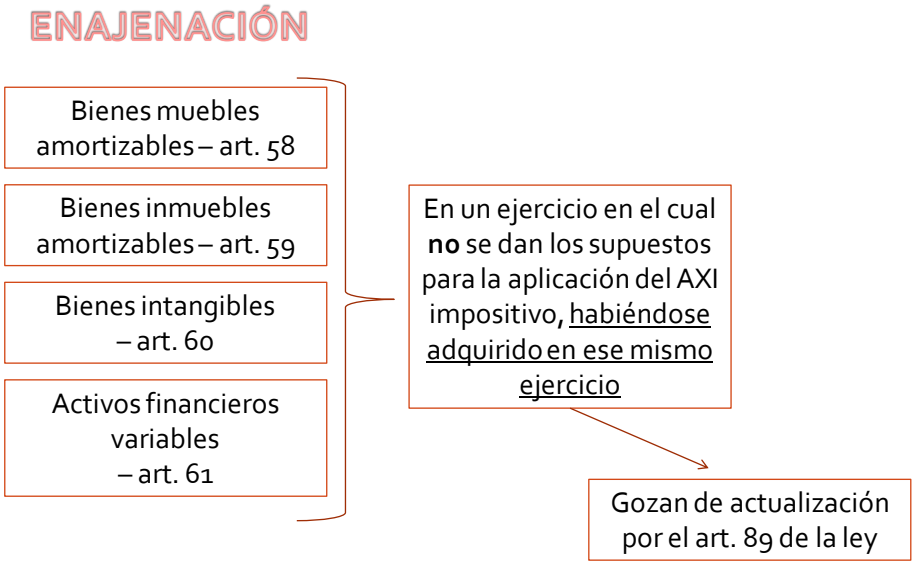
El motivo de esta disposición obedece a que si se aplica el AXI impositivo en un ejercicio por darse los supuestos legales y en ese ejercicio se enajenan los bienes antes indicados, el artículo 95 de la ley esboza que los bienes referidos, a pesar de no ser computables, deben formar parte del ajuste estático. Entonces, al formar parte del ajuste estático, con ajuste de inicio a cierre, se intenta evitar la duplicación de la actualización de estos bienes.

Lo expuesto lo podemos resumir en el siguiente cuadro:

[3] Aunque el artículo 61 de la ley comprende también a valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares.


ENAJENACIÓN
Bienes muebles amortizables – art. 58
Bienes inmuebles amortizables – art. 59
Bienes intangibles – art. 60
Activos financieros variables – art. 61
En el ejercicio en el cual se dan los supuestos para la aplicación del AXI impositivo
Art. 95 penúltimo párrafo y Art. 96 inciso d) - forman parte del ajuste estático a su valor impositivo al momento de la venta
Actualización hasta el cierre del ejercicio anterior


ENAJENACIÓN
Bienes muebles amortizables – art. 58
Bienes inmuebles amortizables – art. 59
Bienes intangibles – art. 60
Activos financieros variables – art. 61
En el ejercicio en el cual se dan los supuestos para la aplicación del AXI impositivo, habiéndose adquirido en ese mismo ejercicio
No gozan de actualización alguna



LA REFLEXIÓN FINAL.

Como conclusión final podemos decir que frente a un ejercicio en el cual se dan los supuestos legales para la aplicación del AXI impositivo, la aplicación del artículo 89 de la ley mantiene su plena vigencia. Ello implica que podrá seguirse actualizando el costo computable y las amortizaciones, con las siguientes salvedades:

1. Los bienes tipificados en el art. 58, 59, 60 y 61 en caso de enajenarse en el ejercicio donde resulta de aplicación el AXI impositivo, la actualización del artículo 89 se hará solo hasta el cierre del ejercicio anterior.

   En cuanto al ajuste estático, estos bienes por su costo impositivo al momento de la venta pasarán a formar parte de un activo computable

2. Si se trata de los bienes antes indicados que se enajenan en el ejercicio en el cual se aplica el AXI impositivo pero que se adquirieron en dicho ejercicio, estos bienes no gozan de la actualización prevista en el artículo 89, por así disponerlo el último párrafo del artículo 58 de manera expresa.

   Véase que estos bienes tampoco generan ajuste dinámico positivo (art. 95 inciso “d” punto 5).

En fin, habrá que tener en cuenta estos mecanismos de coordinación entre el artículo 89 y el ajuste impositivo del Título VI.