

AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO. TRANSFORMACIÓN SOCIETARIA Y ACTIVOS BIOLÓGICOS.

Dos cuestiones que son necesarias aclarar.

La presente colaboración tiene por finalidad comentar dos situaciones que creemos que necesitan aclaraciones a fin de darle el tratamiento que corresponde frente al ajuste por inflación impositivo. En primer lugar, mencionaremos que sucede en los casos de transformación societaria y, en segundo lugar, el tratamiento posible de los activos biológicos.

1. Transformación societaria.

Recordemos que la transformación, en general, es el proceso por el cual una sociedad pasa de tener un tipo societario a tener uno diferente. Por ejemplo, cuando una sociedad colectiva (sociedad de personas) pasa a ser una sociedad anónima (sociedad de capital).

En los casos la AFIP tuvo oportunidad de expedirse concluyendo que se debían presentar dos declaraciones por cuanto se cambiaba la forma de liquidar el impuesto (SH a SRL, SA a SC, etc.). Entre los antecedentes fiscales tenemos el Dictamen (DAL) N° 3/2005 sostuvo (sumario):

“a) La transformación en los términos del artículo 74 de la Ley N° 19.550 y sus modificaciones tiene lugar cuando una sociedad solo cambia su tipo societario, sin que ello implique una modificación en la personalidad jurídica de la entidad de que se trate.

b) Cuando una entidad societaria enmarca una transformación del tipo social a la luz del artículo 74 de la Ley de Sociedades Comerciales y cumple las exigencias contempladas en el artículo 77 de dicho texto legal, no resulta viable, frente al Impuesto a las Ganancias, entender que la referida operatoria implica una reorganización de acuerdo lo disponen los artículos 77 y 78 del mencionado gravamen.

c) La firma "C.C." S.A., en lo que a la determinación y liquidación del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2003 respecta, deberá asignar los resultados impositivos hasta el 31/8/2003.

d) La firma "C.C." Sociedad Colectiva, en lo que a la determinación y liquidación del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2003 respecta, deberá asignar los resultados impositivos a partir del 1/9/2003 y hasta el cierre del ejercicio comercial - 31/12/2003-“.

Si la nueva sociedad es una sociedad de capital del art. 69 de la LIG, debemos recordar que el artículo mencionado establece que las mismas quedan comprendidas

en el citado artículo desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda.

Lo expuesto implica que se deben presentar dos declaraciones juradas del impuesto a las ganancias **por el ejercicio** en que ocurra dicho proceso de transformación:

- 1) Una por la sociedad antecesora, la cual tributará como una sociedad de personas el impuesto, siendo los sujetos pasivos los socios.
- 2) Y otra por la sociedad de capital, desde la fecha del acto fundacional o estatuto, por las ganancias obtenidas por este lapso temporal, donde el sujeto pasivo será la misma sociedad.

En este contexto, hay que considerar que para aplicar el AXI impositivo es preciso que analizar si **durante el respectivo ejercicio** donde acaezca el proceso de transformación se supera los parámetros que fija la ley para aplicar el ajuste por inflación impositivo, desde el inicio al cierre. Si durante ese lapso se supera el parámetro pertinente, resulta procedente su aplicación. A manera de ejemplo:



Supongamos que estamos frente a la Compañía “Y guíame por el camino de lo eterno” la cual de enero a junio de 2019 era una sociedad de hecho y a partir del 1 de julio 2019 pasó a ser una sociedad anónima, mediante un proceso de transformación.

En el caso, resulta de aplicación del AXI impositivo dado que de enero a diciembre ya sabemos que se supera el parámetro del 30%.

Ahora bien, ¿Cómo se aplica el mismo considerando que tenemos dos declaraciones juradas del impuesto a las ganancias que presentar por el ejercicio 2019?

En mi opinión personal y sin perjuicio de otras opiniones, lo razonable sería que se desdoble en dos el AXI impositivo, siendo aplicable:

- a. Enero a junio 2019, un AXI estático y dinámico.
- b. Julio a diciembre 2019, un AXI estático y dinámico.

De esta manera, el resultado por exposición a la inflación va a estar contenido adecuadamente en las dos declaraciones juradas, tal como lo exige la normativa.

Debido a que el ejercicio 2019 es un ejercicio de transición, debería aplicarse a ambas declaraciones juradas el diferimiento que dispone la Ley N° 27.468/2018. Lo que implica que el AXI determinado para cada una de las declaraciones juradas, sólo podrá computarse 1/3 y los 2/3 restantes en partes iguales en los dos ejercicios inmediatos siguientes: 2020 y 2021.

2. Activos biológicos.

Antes de entrar en el análisis general del tema debemos dar una serie de definiciones basándonos exclusivamente en la Resolución Técnica N° 46 de la FACPCE¹:

Concepto	Descripción
Activo biológico	Es una planta o animal vivo utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en desarrollo, en producción o terminados.
Activos biológicos en desarrollo	Son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como «en producción, consumibles o terminados», (por ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener de los mismos bienes secundarios comercializables).
Activos biológicos en producción	Son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos (por ejemplo: animales y plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etc.).
Activos biológicos terminados	Son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos (por ejemplo: plantines para su venta como tales, novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.). Pueden satisfacer esta definición en algunas entidades, pero en otras actividades que extienden más el ciclo biológico pueden clasificarse como activos biológicos en desarrollo (por ejemplo: plantines en

¹ file:///C:/Users/Richard/Downloads/RESOLUCI%C3%93N_T%C3%89CNICA_N%C2%B0_46.pdf

	explotaciones de bosques)
--	---------------------------

La cuestión central radica en distinguir cuando estamos en presencia de un bien de cambio o de un bien de uso. A estos fines recordemos que por la Resolución Técnica (FACPCE) N° 9 tenemos:

Concepto	Descripción
Bienes de cambio	Son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes.
Bienes de uso	Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes, distintos a Propiedades de Inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.

Ahora bien, hasta 2017 los denominados activos biológicos debían exponerse como bienes de cambio si estaban destinados a la venta y como bienes de uso cuando se utilizaban como un factor más de la producción.

Pero la situación cambio con la sanción de la Resolución Técnica (FACPCE) N° 46 a partir de ejercicios iniciados el 1 de enero de 2018 dado que la misma introdujo modificaciones a la resolución antes indicada y creó el rubro de activos biológicos en el activo del estado de situación patrimonial del balance, en el cual sin importar su destino, tales activos deben asignarse a este rubro. Excepto las plantas productoras que deben incluirse en bienes de uso.

En este marco, la nueva RG dice en relación a este nuevo rubro:

Concepto	Descripción
Activos Biológicos	Son las plantas y animales vivos utilizados en la actividad agropecuaria. Se excluyen de este rubro las Plantas

	Productoras, que son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para madera o pasta para papel). Estas se deben incluir en el rubro Bienes de Uso.
--	--

En definitiva, ¿qué tratamiento corresponde en el maco del ajuste por inflación impositivo a los activos biológicos? Creemos que lo razonable sería identificar dentro del rubro activos biológicos cuáles están destinados a la venta y cuáles están destinados a ser utilizados como bienes de uso, a fin de identificar su tratamiento impositivo. Ello por cuanto si se trata de un bien de cambio es computable en el ajuste por inflación impositivo mientras que si es un bien de uso es no computable. Esto puede impactar también en el ajuste dinámico, dado que dependiendo de si estamos frente a un bien de uso o de cambio se generará este ajuste positivo al momento de su adquisición.

En este contexto, no podemos perder de vista que para las actividades ganaderas el art. 54 de la ley de ganancias indica:

“A los fines de este impuesto se considera mercadería toda la hacienda -cualquiera sea su categoría-de un establecimiento agropecuario.

Sin embargo, a los efectos de lo dispuesto por el artículo 84, se otorgará el tratamiento de activo fijo a las adquisiciones de reproductores, incluidas las hembras, cuando fuesen de pedigree o puros por cruce”.

A su vez, no debemos olvidar que el art. 95 inciso a) apartado 3 esboza que no son computables los bienes de uso, incluyendo los reproductores amortizables.

LA REFLEXIÓN FINAL.

Esperamos con la presente colaboración contribuir al mejor entendimiento o interpretación de esta temática relacionada con el ajuste por inflación impositivo, tema por demás complejo y opinable. Sobre todo en lo que respecta al primer punto, transformación societaria dado que no habría una opinión fiscal al respecto.

Si bien existen otros aspectos controvertidos al día de la fecha, esperamos abordar dichas situaciones en otras oportunidades.

Autor: Richard L. Amaro Gómez. Derechos cedidos a Errepar.