

TÍTULO:	AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO. UN NUEVO DIFERIMIENTO VISTO DESDE EL PUNTO DE VISTA PRÁCTICO
AUTOR/ES:	Amaro Gómez, Richard L.
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXVI
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

RICHARD L. AMARO GÓMEZ

AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO. UN NUEVO DIFERIMIENTO VISTO DESDE EL PUNTO DE VISTA PRÁCTICO ANTE LA SANCIÓN DE LA LEY DE EMERGENCIA ECONÓMICA

Como bien sabemos, los días junes 19 y viernes 20 de diciembre el Congreso de la Nación aprobó la denominada "ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública" -L. 27541-, publicada el 23/12/2019, la cual establece ciertas modificaciones en lo que respecta a la aplicación del ajuste por inflación impositivo. Si bien la nueva ley no impide su aplicación, por lo cual no modifica los umbrales para evaluar si se cumplen las condiciones para su procedencia, establece una nueva norma de diferimiento que implicaría en los hechos atemperar su aplicación.

El propósito del presente artículo es analizar esta nueva norma de diferimiento desde el enfoque práctico, haciendo una introducción para la mejor interpretación del tema.

I - INTRODUCCIÓN. LA LEY DE REFORMA Y CONTRARREFORMA

Recordemos que fue la ley de reforma -L. 27430- aprobada por el Congreso de la Nación el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de ese mismo año la cual promovió el retorno condicional del ajuste integral por inflación impositivo.

Decimos que la aplicación del ajuste integral por inflación estaba condicionada dado que la ley de reforma a través del artículo 65 incorporó al artículo 95 (actual art. 106) de la ley del impuesto a las ganancias, en sus dos últimos párrafos, que el mecanismo de ajuste integral por inflación resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación impuesto de maras, acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al 100%.

No obstante, el artículo indicado estipulaba que para el primer ejercicio iniciado el 1/1/2018 la inflación acumulada de los 12 meses debía ser superior a 1/3 (33,33%) y, en el segundo ejercicio, la inflación acumulada debía ser superior a 2/3 (66,67%) en los 24 meses.

Lo expuesto se puede visualizar en el siguiente cuadro:

Ejercicio	Coefficiente de inflación	Inflación acumulada
1º ejercicio iniciado a partir del 1/1/2018	33,33%	12 meses
2º ejercicio iniciado a partir del 1/1/2018	66,67%	24 meses
3º ejercicio iniciado a partir del 1/1/2018	100,00%	36 meses

Más tarde, con fecha 4/12/2018 se publicó en el Boletín Oficial la denominada ley de contrarreforma -L. 27468-, 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 1/1/2018, tal como se resume en la siguiente tabla:

Ejercicio	Coefficiente de inflación	Inflación acumulada
1° ejercicio iniciado a partir del 1/1/2018	55,00%	12 meses
2° ejercicio iniciado a partir del 1/1/2018	30,00%	12 meses
3° ejercicio iniciado a partir del 1/1/2018	15,00%	12 meses
4° ejercicio iniciado a partir del 1/1/2018	100,00%	12 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 1/1/2018, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en el punto anterior, deberá imputarse 1/3 en ese período fiscal y los 2/3 restantes, en partes iguales, en los 2 períodos fiscales inmediatos siguientes.

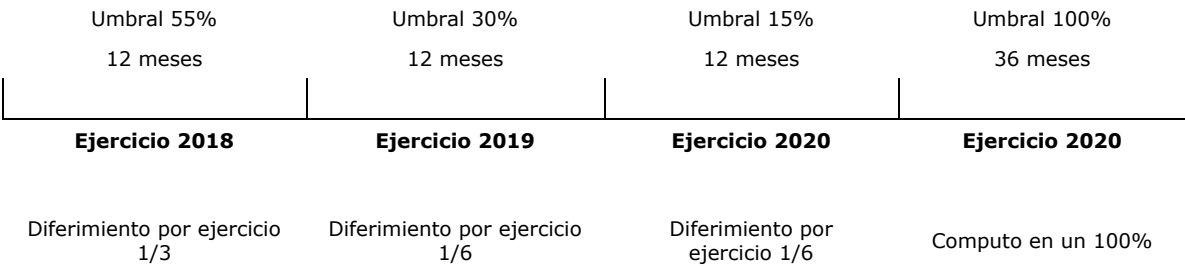
De esta manera se incorporó a la ley el denominado diferimiento del AXI impositivo, siempre que resulte de aplicación en los tres primeros ejercicios de transición.

II - LA LEY DE EMERGENCIA ECONÓMICA

Como ya se dijo, el viernes 20/12/2019 se aprobó por el Congreso Nacional (Cámara de Senadores), luego de haber sido aprobada por la Cámara de Diputados el día anterior, la denominada -más simplemente- ley de emergencia económica, la cual introduce varias modificaciones al sistema tributario nacional. En lo que hace al ajuste por inflación impositivo, el Capítulo IV de la ley introduce modificaciones a las normas de diferimiento. Básicamente modifica el artículo 118.2 (actual art. 194) de la ley del impuesto, el cual puede verse en el siguiente cuadro comparativo:

<p>Texto actual</p> <p>Art. 194</p> <p>Incluyendo la modificación del art. 27 de la ley de emergencia económica</p>	<p>El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1/1/2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.</p> <p>Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias, texto según decreto 824 del 5/12/2019.</p>
<p>Texto anterior</p> <p>Ley de contrarreforma</p> <p>Art. 4</p>	<p>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 1/1/2018, 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.</p>

Podemos graficar lo expuesto de la siguiente manera:



En resumen, tenemos en relación con el AXI generado en cada ejercicio de transición:

	12 meses	12 meses	12 meses
	Ejercicio 2018	Ejercicio 2019	Ejercicio 2020
Imputación	1/3 en el ejercicio	1/6 en el ejercicio	1/6 en el ejercicio
Diferimiento	2/3 en 2 ejercicios en partes iguales	5/6 en 5 ejercicios en partes iguales	5/6 en 5 ejercicios en partes iguales

Para verlo desde un punto de vista práctico, hay que considerar que, al día de hoy y para el primer ejercicio iniciado a partir del 1/1/2018, el AXI impositivo resulta de aplicación para los casos que detallamos en el cuadro a continuación en negrita:

Inicio 2018 y cierre posterior	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%
Agosto 2019	54,48%	55,00%
Setiembre 2019	53,56%	55,00%
Octubre 2019	50,49%	55,00%
Noviembre 2019	52,09%	55,00%

En definitiva, para los ejercicios cerrados en abril, mayo y junio de 2019, resulta procedente el ajuste por inflación impositivo por cumplirse con los respectivos índices.

Teniendo en cuenta lo expuesto y a fin de ver el tema desde el punto de vista práctico, vamos a dar una situación hipotética. Supongamos que la compañía "El vino a mi corazón SA" cierra su ejercicio el 30 de junio de cada año y en los tres primeros ejercicios iniciados a partir del 1/1/2018 resulta de aplicación el AXI impositivo (aunque en el cierre junio 2019 no es necesaria la suposición), dando por resultado la aplicación del Título VI de la ley de ganancias los siguientes resultados por exposición a la inflación:

Cierre de ejercicio	AXI impositivo
Junio 2019	150.000,00
Junio 2020	600.000,00
Junio 2021	660.000,00

En función de estos datos, el diferimiento sería:

	Umbral 55% 12 meses	Umbral 30% 12 meses	Umbral 15% 12 meses
	Ejercicio 2019	Ejercicio 2020	Ejercicio 2021
Imputación	1/3 en el ejercicio	1/6 en el ejercicio	1/6 en el ejercicio
Diferimiento			

2/3 en 2 ejercicios en partes
iguales5/6 en 5 ejercicios en partes
iguales5/6 en 5 ejercicios en partes
iguales**Resultado****150.000,00****600.000,00****660.000,00****IMPUTACIÓN Y DIFERIMIENTO**

Junio 2019	1/3	50.000,00				
Junio 2020	1/3	50.000,00	1/6	100.000,00		
Junio 2021	1/3	50.000,00	1/6	100.000,00	1/6	110.000,00
Junio 2022			1/6	100.000,00	1/6	110.000,00
Junio 2023			1/6	100.000,00	1/6	110.000,00
Junio 2024			1/6	100.000,00	1/6	110.000,00
Junio 2025			1/6	100.000,00	1/6	110.000,00
Junio 2026					1/6	110.000,00
Total		150.000,00		600.000,00		660.000,00

IMPUTACIÓN POR EJERCICIO

		Ejercicio 2019		Ejercicio 2020		Ejercicio 2021
Junio 2019	1/3	50.000,00	1/3	50.000,00	1/3	50.000,00
Junio 2020	1/6		1/6	100.000,00	1/6	100.000,00
Junio 2021	1/6		1/6		1/6	110.000,00
Total ejercicio		50.000,00		150.000,00		260.000,00

Ahora bien, también para el ejercicio iniciado el 1/1/2019 y que cierra el 31/12/2019 ya se dan los supuestos para la aplicación del AXI impositivo, dado que la inflación acumulada del ejercicio (enero a noviembre 2019) ya superó el parámetro del 30%.

Ley 27468 (BO: 4/12/2018)

Inflación ejercicio 2019	
Noviembre 2019	273,2158
Diciembre 2018	184,2552
IPC	48,28%

Aunque para el primer ejercicio cerrado en diciembre 2018 no se cumplieron los supuestos de aplicación del AXI impositivo.

En este marco, supongamos que la compañía "Misericordia y Verdad SA" cierra su ejercicio el 31 de diciembre de cada año y que en el último ejercicio de transición resulta de aplicación el AXI impositivo (diciembre 2021), dando por resultado la aplicación del Título VI de la ley de ganancias los siguientes resultados por exposición a la inflación:

Cierre de ejercicio	AXI impositivo
Diciembre 2019	
Diciembre 2020	588.000,00
Diciembre 2021	-620.334,00

Por lo cual, tenemos:

Umbral 55%

Umbral 30%

Umbral 15%

	12 meses	12 meses	12 meses
	Ejercicio 2018	Ejercicio 2019	Ejercicio 2020
Imputación	1/3 en el ejercicio	1/6 en el ejercicio	1/6 en el ejercicio
Diferimiento	2/3 en 2 ejercicios en partes iguales	5/6 en 5 ejercicios en partes iguales	5/6 en 5 ejercicios en partes iguales
Resultado	0,00	588.000,00	-620.334,00

IMPUTACIÓN Y DIFERIMIENTO						
Diciembre 2018	1/3	0,00				
Diciembre 2019	1/3	0,00	1/6	98.000,00		
Diciembre 2020	1/3	0,00	1/6	98.000,00	1/6	-103.389,00
Diciembre 2021			1/6	98.000,00	1/6	-103.389,00
Diciembre 2022			1/6	98.000,00	1/6	-103.389,00
Diciembre 2023			1/6	98.000,00	1/6	-103.389,00
Diciembre 2024			1/6	98.000,00	1/6	-103.389,00
Diciembre 2025					1/6	-103.389,00
Total		0,00		588.000,00		-620.334,00

IMPUTACIÓN POR EJERCICIO						
		Ejercicio 2018		Ejercicio 2019		Ejercicio 2020
Junio 2018	1/3	0,00	1/3	0,00	1/3	0,00
Junio 2019	1/6		1/6	98.000,00	1/6	98.000,00
Junio 2020	1/6		1/6		1/6	-103.389,00
Total ejercicio		0,00		98.000,00		-5.389,00

III - LA REFLEXIÓN FINAL

Finalmente, véase en los ejemplos expuestos, en el presente artículo se puede apreciar que la nueva norma de diferimiento aplicable a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2019 trae como efectos suavizar el impacto de la cuantificación del AXI impositivo en caso de darse los parámetros para su aplicación.

Lo expuesto puede implicar un beneficio o perjuicio según el AXI impositivo dé por resultado una ganancia o una pérdida por exposición a la inflación.

Claramente, en el primer caso y ante una situación de ganancias por inflación, será beneficioso para los contribuyentes, dado que su diferimiento en 1/6 le resultará ventajoso considerando que no existe para la imputación posterior de la ganancia en los 5 ejercicios siguientes actualización. Es decir, la imputación posterior es a valores históricos.

No obstante, para los sujetos que están en la otra frontera, no hace falta decir que es perjudicial. Aunque en estos casos podrán recurrir a los antecedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la referencia a la causa "Candy SA", si es que dicho diferimiento genera situaciones confiscatorias.

Finalmente, recordemos que con fecha 15/8/2019 el Juzgado Federal de Córdoba Nº 1 dictó una medida cautelar en la causa "Bodegas Esmeralda SA"⁽¹⁾ para que esta última pueda aplicar el ajuste por inflación impositivo, así como también para que pueda no diferir el resultado en 1/3 por ejercicio. Todo ello para un ejercicio que cerró en marzo de 2019, donde la inflación acumulada del ejercicio fue de 54,73%, quedando por debajo del 55%.

En este contexto, la compañía alegó que la no aplicación del referido ajuste provoca un impuesto que representa una tasa efectiva del 60,25% del resultado impositivo ajustado por inflación, y el 45,74% de la utilidad contable ajustada por inflación. Ello considerando que la alícuota establecida por la ley de impuesto a las ganancias es del 30% para el ejercicio fiscal citado.

Adicionalmente, indicó que el impuesto a las ganancias ejercicio 2019, determinado sin aplicar el ajuste por inflación, asciende a la suma de \$ 504.283.045, mientras que el gravamen aplicando dicho mecanismo arroja la suma de \$ 251.114.810, lo que conlleva a un incremento absoluto de \$ 253.168.235.

El Tribunal consideró procedente la medida cautelar, ordenándose a la AFIP que arbitre los medios necesarios, a fin de que la empresa la Sociedad presente la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal finalizado el 31/3/2019, aplicando el "ajuste por inflación" contemplado en el Título VI de la ley de impuestos a las ganancias, tomando como índice el IPC" y **sin el diferimiento dispuesto en el artículo 2 agregado a continuación del artículo 118 de la citada ley**, absteniéndose de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que a su criterio pueda resultar, trabar por sí o judicialmente medidas cautelares en resguardo del crédito, iniciar acciones bajo la ley del Régimen Penal Tributario.

Nota:

(1) Amaro Gómez, Richard L.: "El ajuste por inflación impositivo y las normas de diferimiento. Una norma que pueda generar más confiscatoriedad" - IMP - Práctica Profesional - 2019-LXIII, 41 - LL

Cita digital: EOLDC100663A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.