AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO

C.P.N. Carlos a. SCHESTAKOW
carlos@schestakow.com.ar
261 569 6610

Cómo afecta la inflación a los impuestos

a. En la determinación del monto de la obligación tributaria

- Determinación de la base imponible.

b. En la magnitud del ingreso de la obligación tributaria

- Efecto Olivera - Tanzi

IMPACTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- La determinación del impuesto debe realizarse sobre un concepto de ganancia gravable que no sólo revele capacidad contributiva, sino que su cuantificación debe estar en sintonía con la misma.
- En contexto inflacionario la cuantificación de la base imponible debe realizarse de tal modo que la misma contemple los efectos de la inflación.
- Nuestra Ley de Impuesto a las ganancias, fundamentalmente a partir de la Ley Nº 21.894 (B.O. 1/11/1978) estableció, por decirlo de algún modo, dos grupos de soluciones: **soluciones parciales** por un lado (aplicable a todos los contribuyentes) y **solución "integral"** aplicable a un número acotado de contribuyentes.

IMPACTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- **Soluciones parciales** (aplicable a todos los contribuyentes, aunque en algunos casos con diferentes matices según sus características): Utilización de coeficientes de actualización para el cálculo de amortizaciones impositivas; determinación del costo computable en el caso de resultados por enajenación de determinadas ganancias de capital y en su caso, para corregir su impacto en más de un ejercicio; para el traslado de quebrantos entre diferentes ejercicios.
- **Solución "integral"** para determinados contribuyentes, quienes debían adicionar a su resultado en moneda nominal, el resultado del ajuste por inflación, determinado en base a un procedimiento establecido en el propia ley y que se diferencia del utilizado por la contabilidad.

¿Por qué AXI contable diferente al impositivo?

- **OBJETIVOS DIFERENTES**
  - **CONTABILIDAD:** medir un resultado total con independencia de su tratamiento en el impuesto a las ganancias.
  - **IMPUESTO A LAS GANANCIAS:** medir el impacto de la inflación exclusivamente en el resultado alcanzado por el impuesto.

EL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO

- Se observan distintas etapas en su aplicación.
  - **Etapa 1**: hasta el año 1978. **No existía el ajustes por inflación impositivo**.
  - **Etapa 2:** desde la sanción de la Ley 21.894 (1/11/1978) hasta la sanción de la Ley 23.260 (10/10/1985). **Ajuste estático.**
  - **Etapa 3:** desde la sanción de la Ley 23.260 (11/10/1985) hasta la sanción de la Ley 24.073 (8/4/1992). **Ajuste estático más dinámico.**
  - **Etapa 4:** desde la sanción de la Ley 24.073 (8/4/1992) hasta la sanción de la Ley 27.430 (28/12/2017). **Imposibilidad de utilizar coeficientes**.
  - **Etapa 5:** desde la sanción de la Ley 27.430 (28/12/2017) hasta nuestros días (con la modificación de la Ley 27.468 (4/12/2018) y Ley 27.541 (23/12/19). **Vigente de acuerdo con magnitudes de inflación y cuotificado.**

AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO

- **ORIGEN:**
  Ley 21.894 (B.O. 1/11/1978).

- **OBJETIVO:**
  - Contemplar los efectos de la inflación en la determinación del resultado impositivo, logrando una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria.
  - Simplicidad del mecanismo.

7

Ajuste por inflación impositivo

- **Carácteristica relevante: mecanismo propio.**

- **Se hace por el método directo**: en función de activos y pasivos expuestos. En consecuencia los activos expuestos generan pérdidas y los pasivos expuestos generan ganancias.
- **Necesidad de partir de un resultado contable "histórico",** es decir, no ajustado por inflación.

Ajuste por inflación impositivo

- Su análisis nos lleva a distinguir tres aspectos importantes:
  - ☑***Sujetos*** obligados a practicarlo.
  - ☑**Mecanismo** de ajuste e incorporación al resultado impositivo.
  - ☑ **Normas de aplicación exclusiva** para los sujetos comprendidos.

Ajuste por inflación impositivo

- **<u>SUJETOS COMPRENDIDOS: (art. 105 LIG)</u>**
  - Los contribuyentes comprendidos en el art. 53 incisos a), b), c), d) y e) de la L.I.G.
    - **Sociedades de capital (Art. 53 a) = Art.73)**
    - **Sociedades de personas (Art. 53 b).**
    - **Fideicomisos transparentes (art. 53 c)**
    - **Explotaciones unipersonales (art. 53 d)**
    - **Auxiliares del comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría (Art. 53 e).**

Ajuste por inflación impositivo

- **MECANISMO DE AJUSTE:**

Básicamente: determinación de **ajustes negativos y ajustes positivos**, cuya sumatoria indicará el ajuste por inflación del ejercicio que se liquida.

Ajuste por inflación impositivo

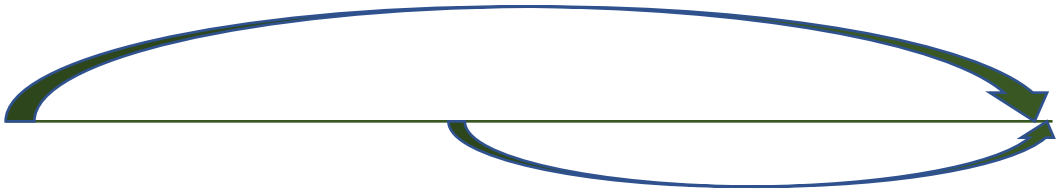
AJUSTES NEGATIVOS > POSITIVOS	**A.I. QUE INCREMENTA LA PÉRDIDA O DISMINUYE LA GANANCIA**
AJUSTES POSITIVOS > NEGATIVOS	**A.I. QUE INCREMENTA LA GANANCIA O DISMINUYE LA PÉRDIDA**

Ajuste por inflación impositivo

- **ORIGEN DE LOS AJUSTES:**

A partir de:

- El ***patrimonio al inicio del ejercicio*** que se liquida ***(Ajuste Estático***)
- ***Determinadas variaciones patrimoniales ocurridas en el ejercicio,*** taxativamente determinadas por la ley. ***(Ajuste Dinámico).***

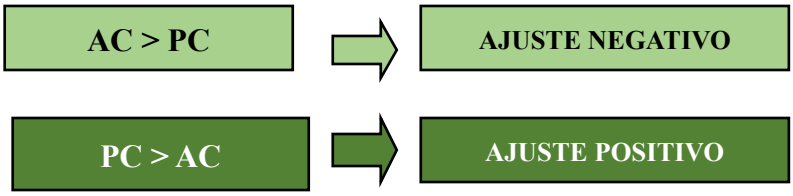


Ajuste por inflación impositivo

- **QUANTUM DE LOS AJUSTES:**
  - Está determinado por la **actualización operada entre las fechas de inicio y cierre del ejercicio** (ajuste estático) y **desde la fecha en que la situación prevista por la ley se produce y la cierre del ejercicio** (ajuste dinámico).
  - **Indice aplicable: INDICE DE PRECIOS AL. CONSUMIDOR (IPC) PUBLICADO POR EL INDEC**

Ajuste por inflación impositivo - ESTÁTICO

- ESQUEMA GENERAL:
  - **Determinar a partir del balance comercial o impositivo, un *activo computable* y *un pasivo computable*. Si:**



Ajuste por inflación impositivo - ESTÁTICO

ACTIVO COMPUTABLE
(-) PASIVO COMPUTABLE
(=) CAPITAL EXPUESTO
(X) COEF. DE ACTUALIZACIÓN
(=) CAPITAL EXPUESTO ACTUALIZADO
(-) CAPITAL EXPUESTO
AC > PC = AJUSTE ESTÁTICO NEGATIVO
PC > AC = AJUSTE ESTÁTIVO POSITIVO

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVO COMPUTABLE

- **Se determina por carácter residual**: se resta del activo total según balance comercial o impositivo, los activos considerados como no computables.
- El activo computable **debe ser ajustado de acuerdo con las normas de valuación especialmente previstas** (en general: contrapartida en el resultado impositivo)

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVO COMPUTABLE

TOTAL DEL ACTIVO
(-) ACTIVOS NO COMPUTABLES
(=) SUBTOTAL
(+) (-) AJUSTES DE VALUACIÓN
(=) ACTIVO COMPUTABLE

SE DETERMINA POR SUBSTRACCIÓN

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

- En general, todos los activos que:
  - ✓Tengan previsto algún **sistema de actualización en la determinación de su amortización y/o en la determinación de su costo computable en el caso de enajenación más allá de que la misma se encuentre vigente.**
  - ✓Generen **resultados de fuente extranjera**.
  - ✓Representen **conceptos ya deducidos impositivamente**.
  - ✓Correspondan a **gastos e impuestos no deducibles**.
  - ✓Tengan **origen en operaciones que no puedan ser reputadas como celebrados entre partes independientes**.
- **Único punto que no encuadra: bienes muebles no amortizables**.

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

1. *Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, salvo que tengan el carácter de bienes de cambio.*
2. *Inversiones en materiales con destino a las obras indicadas anteriormente.*
3. *Bienes muebles amortizables -incluso reproductores amortizables- a los efectos de esta ley.*

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

4. *Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.*
5. *Bienes inmateriales.*
6. *En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.*
7. *Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas parte de los fondos comunes de inversión*.

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

8. Inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generan resultados de fuente argentina.
9. Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.
10. Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios, efectuados con anterioridad a la adquisición de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 9.

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

11. Aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, con excepción de aquellos que devenguen intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

12. Saldos pendientes de integración de los accionistas.
13. Saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

14. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos deudores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

15. Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente.

16. Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo.

Ajuste por inflación impositivo – ESTÁTICO ACTIVOS NO COMPUTABLES

- **ACTIVOS NO COMPUTABLES POR SU NATURALEZA QUE PASAN A SER ACTIVOS COMPUTABLES POR TRANSFORMACIÓN**.
  - **Bienes comprendidos en los puntos 1 a 7 anteriores que se hubieran enajenado en el ejercicio que se liquida: no forman parte de los activos a detraer**.

  CORRELACIÓN CON LA DETERMINACIÓN DEL COSTO COMPUTABLE EN CASO DE ENAJENACIÓN

AJUSTE DE VALUACIÓN AL ACTIVO COMPUTABLE

- Se aplican las normas generales de la ley.
- No obstante, el artículo 96 da reglas específicas para determinados activos.
- **SE VALÚAN, CON CRITERIO GENERAL, TAL COMO HA SIDO SU CONTRAPARTIDA EN EL ESTADO DE RESULTADOS IMPOSITIVO** (partida doble fiscal)

AJUSTE POR INFLACIÓN : PASIVO COMPUTABLE

- **En general, son pasivos computables TODOS AQUELLOS QUE HAYAN GENERADO UN CARGO DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO, SE ENCUENTREN O NO CONTABILIZADOS.**
- **Se determina por ADICIÓN**

AJUSTE POR INFLACIÓN : PASIVO COMPUTABLE

- **Art. 106 inc. b):**

1. **Las deudas (las provisiones y previsiones a consignar, serán las admitidas por esta ley, las que se computarán por los importes que ella autoriza);**
2. **Las utilidades percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros.**
3. **Los importes de los honorarios y gratificaciones que, conforme lo establecido en el artículo 91, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren.**

AJUSTE POR INFLACIÓN : PASIVO COMPUTABLE. VALUACIÓN

- **En general: de acuerdo a su contrapartida en el resultado impositivo como si existiera una suerte de partida doble fiscal**.
- Única norma en particular: deudas que representen señas o anticipos de clientes que congelen precios a la fecha de su recepción.

AJUSTE POR INFLACIÓN : PASIVO NO COMPUTABLE

En general NO se consideran pasivos computables:

1. **Rubros que deben ser considerados como capital.**
2. **No se originan en operaciones que puedan ser reputadas como celebradas entre partes independientes.**

AJUSTE POR INFLACIÓN : PASIVO COMPUTABLE

- **El art. 106 inc. b) NO considera pasivos:**

1. **Los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, que en ningún caso devenguen intereses o actualizaciones en favor del aportante.**
2. **Los saldos acreedores del titular, dueño o socios, que provengan de operaciones de cualquier origen o naturaleza, efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.**
3. **En las empresas locales de capital extranjero, los saldos acreedores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.**

AJUSTE POR INFLACIÓN : Ajuste dinámico

- **La L.I.G. enumera taxativamente todas aquellas variaciones patrimoniales que generan ajustes dinámicos.**
- **El quantum del ajuste (positivo o negativo) está determinado por su actualización medida por IPC entre la fecha en que se produce y el cierre del ejercicio.**

AJUSTE POR INFLACIÓN : Ajuste dinámico. Ajustes positivos.

- **Las variaciones patrimoniales que generan ajustes positivos son las que taxativamente enumera la ley.**
- **Conceptualmente:**
  - **Disminuciones del capital sin alterar el resultado impositivo.**
  - **Incorporaciones de bienes que tengan previsto un sistema de actualización para sus amortizaciones y /o costo computable.**
  - **Aplicación de fondos a la obtención de rentas de fuente extranjera.**

AJUSTE POR INFLACIÓN : Ajuste dinámico. Ajustes positivos.

- **Enumeración art. 106 d) I.**

1. **Los retiros de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.**

AJUSTE POR INFLACIÓN : Ajuste dinámico. Ajustes positivos

2. **los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.**
3. **los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.**
4. **la porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 87.**

AJUSTE POR INFLACIÓN : Ajuste dinámico. Ajustes positivos

5. **Las adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 10 del inciso a) afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, *en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo*. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiera sus propias acciones.**
6. **Los fondos o bienes no comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a), cuando se conviertan en inversiones a que se refiere el punto 8 de dicho inciso, o se destinen a las mismas.**

AJUSTE POR INFLACIÓN : Ajuste dinámico. Ajustes negativos.

- **Las variaciones patrimoniales que generan ajustes negativos son las que taxativamente enumera la ley.**
- **Conceptualmente:**
  - **Aumentos del capital sin alterar el resultado impositivo.**
  - **Aplicación de fondos a la obtención de rentas de fuente argentina, provenientes de inversiones en el exterior..**

AJUSTE POR INFLACIÓN : Ajuste dinámico. Ajustes negativos.

- **El art. 106 inc. d) II, menciona:**

1. **Los aportes de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.**
2. **Las inversiones en el exterior, mencionadas en el punto 8 del inciso a), cuando se realice su afectación a actividades que generen resultados de fuente argentina, salvo que se trate de bienes de la naturaleza de los comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a).**
3. **El costo impositivo computable en los casos de enajenación de los bienes mencionados en el punto 9 del inciso a) (bienes muebles no amortizables), o cuando se entreguen por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 5 del párrafo anterior**

PARTICULARIDADES DE LA LEY 27.430 (INCLUYE REFORMA LEY 27.468)

- **Art. 93** - 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 62 A 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98, 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 al consumidor nivel general (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos.

PARTICULARIDADES DE LA LEY 27.430 (INCLUYE REFORMA LEY 27.468)

- **ART. 95 último párrafo: AJUSTE POR INFLACION. AJ. ESTÁTICO Y DINÁMICO.**

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 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.*

PARTICULARIDADES DE LA LEY 27.430 (INCLUYE REFORMA LEY 27.468 y 27.541)

- **ART. 118.2 LIG T.O. 1977:**
  - *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 período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes.*

PARTICULARIDADES DE LA LEY 27.430 (INCLUYE REFORMA LEY 27.468 y 27.541)

- **ART. 194 LIG T.O. 2019**
  - *El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primero y segundo ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 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 cincon sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.*
  - *Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a los dispuesto por el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019.*