

Universidad F.A.S.T.A.
Facultad de Ciencias Económicas

Ajuste por inflación impositivo en empresas con
bienes de cambio de baja rotación o de
prolongados procesos productivos

Luciano Roberto Sanchez

Asesores:

Tutor de Tesis C.P.N. Gustavo Schroeder
Dpto. de Metodología – Titular del Seminario de Graduación Profesora Laura Cipriano

2008

Abstract

Existen indicadores suficientes que permiten afirmar que vivimos en un importante proceso inflacionario. No ser consciente de eso significaría darle la espalda a nuestra actual coyuntura. Solo una vez admitida la existencia de indicadores crecientes de inflación surgirá el problema de los efectos que este proceso produce en el sistema tributario y la necesidad de prever los mecanismos de defensa.

El presente trabajo de investigación pretendió mostrar que el impuesto a las ganancias resulta profundamente afectado en condiciones inflacionarias en la forma de determinación, ya que básicamente el mismo recae sobre ganancias ficticias y no sobre las reales.

Protocolo de Investigación

Área Temática

Impuesto a las Ganancias¹

Tema

Ajuste por inflación impositivo en empresas con bienes de cambio de baja rotación o de prolongados procesos productivos.

Problema

¿Cuáles son los efectos que recaen sobre las empresas con bienes de cambio de baja rotación o de prolongados procesos productivos que tributan bajo la ley del Impuesto a las Ganancias con la suspensión del Capítulo VI² de la misma norma?

Especificidad del Problema

¿Es considerablemente mayor el impuesto a las ganancias determinado y pagado por las empresas con bienes de cambio de baja rotación o de prolongados procesos productivos como consecuencia de la suspensión del Capítulo VI de la ley del Impuesto a las Ganancias referido al ajuste por inflación impositivo?

Delimitación del Problema

¿Es posible afirmar que la suspensión del ajuste por inflación impositivo estaría haciendo abonar a los contribuyentes con bienes de cambio de baja rotación o de procesos productivos prolongados un impuesto notoriamente mayor que el que tendrían que tributar si se estaría aplicando actualmente el Capítulo VI de la ley del Impuesto a las Ganancias?

Justificación del Problema

Es una realidad clara y evidente que los valores de los bienes se ven modificados diariamente como consecuencia de los altibajos económicos que presenta nuestro país actualmente. Nadie puede afirmar a ciencia cierta si esta

¹ Ley 20.628 Año 1997 y sus modificaciones – Sancionada en el B.O. el 06/08/1997.

² Capítulo VI Ley 20.628 Año 1997 – Sancionada en el B.O. el 06/08/1997.

situación se mantendrá al corto o largo plazo, pero la realidad es que estos cambios diarios podrían estar afectando constantemente a los contribuyentes al determinar sus materias imponibles en el Impuesto a las Ganancias. Si esto estuviera produciendo un perjuicio financiero y económico, ¿Por qué no debe ser tomado en cuenta para la determinación del impuesto a las Ganancias?, ¿Por qué se debe abonar por un resultado ficticio?. Es imprescindible y sumamente conveniente para nuestra sociedad que estas y otras tantas preguntas sean analizadas ya que nos permitirán determinar si las leyes vigentes producen algún perjuicio fundamental en los contribuyentes y lo que es más importante si se ven afectados sus principios constitucionales.

Objetivo General y Específicos

Objetivo General:

- Determinar si la suspensión del ajuste por inflación impositivo en el Impuesto a las Ganancias trae como consecuencia directa e inmediata la determinación de una materia imponible más elevada para el contribuyente que presenta las características de comercializar bienes de cambio de baja rotación o de prolongados procesos productivos.

Objetivos Específicos:

- Evaluar la evolución y el actual estado de la cuestión para determinar la aplicabilidad o no del ajuste impositivo por inflación.
- Analizar el origen y la evolución del Capítulo VI de la ley de Impuesto a las Ganancias.
- Analizar, desde el punto de vista técnico, las normas de dicho capítulo.
- Realizar un trabajo de campo que permita determinar empíricamente si la suspensión del ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias hace que los contribuyentes que presentan la característica de comercializar bienes de cambio de baja rotación o de procesos productivos prolongados abonen un impuesto notoriamente más elevado al que les correspondería tributar.
- Analizar cuál sería el curso de acción más apropiado a seguir frente a la actual coyuntura.

Hipótesis

La suspensión del ajuste por inflación impositivo en contribuyentes con bienes de cambio de baja rotación o con procesos productivos prolongados estaría haciendo abonar un impuesto extremadamente mayor y claramente confiscatorio que el que tendrían que tributar si se estaría aplicando actualmente el Capítulo VI de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Variables e Indicadores

<u>VARIABLE DEPENDIENTE</u>	<u>VARIABLE INDEPENDIENTE</u>
<i>Impuesto determinado</i>	<i>Ajuste Impositivo por Inflación</i>
<u>Indicadores:</u> <ul style="list-style-type: none">• Resultado Neto Sujeto a Impuesto• Alícuotas• Ajustes al balance contable	<u>Indicadores:</u> <ul style="list-style-type: none">• IPIM (Índice de Precios Internos Mayoristas)• Activo Computable para el ajuste• Pasivo Computable para el ajuste• Fechas de cierre y origen para la determinación del coeficiente de corrección

Diseño Metodológico

Trabajo de Campo

El presente trabajo de investigación tendrá el objetivo general de determinar si la suspensión del ajuste por inflación impositivo estaría haciendo abonar a empresas con bienes de cambio de baja rotación o de procesos productivos prolongados un impuesto mayor al que tendría que abonar si se aplicara el Título VI de la ley de Impuesto a las Ganancias.

Para dar cumplimiento a este objetivo, el trabajo estará dividido en dos partes. La primera se destinará, en primer lugar, a la presentación del actual estado de la cuestión y a un análisis detallado en la aplicabilidad del ajuste. Luego se expondrán los antecedentes en esta materia con una descripción del origen de los mecanismos de ajuste parcial y los de ajuste general para luego volcarnos enteramente en la presentación de las características de la ley 21.894 y en las modificaciones introducidas por la ley 23.260.

La segunda parte comprenderá la presentación de un trabajo de campo. Esto implica concretamente la realización de un “estudio de caso”. Como se ha mencionado anteriormente, uno de los objetivos específicos es el de determinar de que manera afecta este fenómeno en empresas con bienes de cambio de baja rotación o de procesos productivos prolongados. Luego de importantes y extensas tratativas se ha tenido acceso a los balances de una empresa muy importante de la ciudad de Mar del Plata, cuyo nombre será reservado, que tiene actualmente como actividad principal la construcción de edificios para luego proceder a su venta. Como sabemos esta es una actividad que por un lado está en pleno auge tanto en la ciudad como en toda la Provincia de Buenos Aires, y si le sumamos a eso la posibilidad de acceso a datos genuinos, podemos concluir que los resultados obtenidos serán realmente representativos de la realidad y de gran utilidad. Los balances a los cuales hemos tenido acceso comprenden al desarrollo del primer inmueble por parte de la empresa (2005/2008).

Elementos de información

Jurídicos: Estatuto Social

- Lugar y Fecha de constitución de la sociedad
- Tipo societario
- Domicilio legal
- Objeto Social
- Capital Social

- Cierre de ejercicio
- Dirección y Administración de la sociedad

Económicos: Proyecto “Edificio Empresa de Prueba S.A.”

- Comienzo de la obra
- Fecha probable de finalización
- Cantidad de departamentos, cocheras y bauleras disponibles para la venta una vez finalizada la obra
- Origen de los fondos para financiar la obra
- Costo aproximado por metro cuadrado
- Precio estimado de venta
- Modalidad de contratación de mano de obra
- Modalidad de adquisición de materiales

Nivel de Análisis

Análisis Microeconómico

Tipo de Investigación

- Según su Profundidad: Correlacional. La utilidad y propósito principal de este trabajo es saber como se puede comportar un concepto o variable conociendo el comportamiento de otras variables relacionadas. Es decir, intenta predecir el valor aproximado que tendrá un determinado sujeto en una variable, a partir del valor que tiene en la variable relacionada.
- Según su tiempo: Diacrónica. Implica un análisis de los hechos desde los comienzos hasta la actualidad.
- Según su modalidad: Cuantitativa. Los procedimientos a utilizar para cumplir con los objetivos implica la comprobación empírica en un estudio de caso.
- Según su fuente: Primaria. Se prosee acceso directo a la fuente de información.

Introducción

La inflación y el sistema tributario

Ante la existencia de un proceso inflacionario, para eliminar sus efectos, la política que se encare puede inicialmente optar por:

- a) Intentar primero atacar sus causas para buscar después la reparación de los efectos;
- b) Establecer normas especiales para combatir de inmediato los efectos de la inflación o al menos reducirlos.

Es muy probable que en muchos casos, las segundas medidas sean inevitables como consecuencia del fracaso o la insuficiencia de las primeras.

La política tributaria, como parte de la política económica, se encuentra también involucrada y por ende puede utilizarse el sistema tributario para combatir la inflación, o como sucede con mayor frecuencia últimamente, ante la imposibilidad de derrotar la misma, puede tratar de defender al sistema del ataque del proceso inflacionario.

El sistema tributario puede utilizarse para combatir los fenómenos de la inflación. Se trata de una forma de política fiscal, la antiinflacionaria. En este aspecto las posibilidades no son muchas. Otros medios de acción como la política del gasto, la política monetaria y en algunos casos herramientas más drásticas, podrían tener mejores resultados y producir mayores efectos que la política tributaria. Ello no autoriza a desecharla, aunque estas limitaciones indican su relatividad.

Admitida la inflación surge el problema de los efectos que este proceso produce en el sistema tributario y la necesidad de defender a este último de los ataques. El primer impacto que podemos percibir es una injusta distribución de la carga tributaria y una propensión mayor a evadir los gravámenes. Estos fenómenos obedecen a las siguientes razones:

- a) Si la administración no establece un sistema adecuado de cobro y de contralor de la falta de pago, se genera la tendencia de los contribuyentes a posponer los pagos, aun mediando fuertes intereses, para beneficiarse a través de un desembolso en moneda de menor poder adquisitivo. Aún cuando los intereses sean elevados, si la administración no es eficiente los contribuyentes especularán con las demoras de aquellas en detectar la mora o en liquidar los intereses.
- b) La inflación, sin los correctivos que se comentarán mas adelante, puede modificar sensiblemente el esquema de la distribución de la carga tributaria. Así, en el caso del impuesto sobre la renta disminuirá el efecto de las alícuotas

progresivas acentuándose el impacto del gravamen sobre los escalones más bajos, por la distorsión de la escala y la baja en términos reales de las deducciones. La sensación de injusticia puede llevar a aumentar la tendencia de la evasión. Los valores nominales sin corregir crecen y las deducciones y exenciones personales en la base pierden importancia relativa. A su vez los mayores valores nominales de materia imponible implican una traslación hacia arriba de la escala, empujando a los sujetos a escalones superiores con alícuotas más elevadas aunque en términos reales la materia imponible no haya variado.

- c) La base de cálculo de los gravámenes sobre la renta puede verse afectada por mantener la ficción de una moneda de cuenta cuyo poder adquisitivo es invariable. En este caso la evasión se producirá como un medio de defensa del contribuyente frente a un impuesto que no estará gravando la renta, sino en muchos casos el capital.

La evasión se genera entonces porque es negocio deberle al fisco y/o porque no hay otra alternativa frente al impuesto inequitativo que grava la ganancia solo en términos nominales.

No cabe duda, entonces, que las correcciones de las bases gravables de los impuestos constituyen una de las herramientas más apropiadas para sincerar las conductas de los contribuyentes y erradicar la evasión. (Schindel ,1978:7-12)³

³ Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – 1978 – Ediciones Contabilidad Moderna – Bs.As.

Estado de la Cuestión: Aplicabilidad del ajuste por inflación

La normativa de la ley 21.894⁴ fue mejorada por las modificaciones dispuestas por la ley 23.260⁵. Ahora es importante explicar la fuente normativa por la cual tal ajuste impositivo por inflación se volvió inaplicable desde el 1º de Abril de 1991.

Tal impedimento para hacer uso del ajuste por inflación tuvo su punto de partida en la ley 23.928⁶ (vigente desde el 29 de Marzo de 1991), conocida como de convertibilidad del austral, por cuanto su artículo 10 derogó con efecto a partir del 1º del mes de Abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación de precios, actualizaciones monetarias, variación de costos o cualquier otra forma.

Así, desde la fecha indicada, el ajuste por inflación previsto por el Capítulo VI de la ley careció de virtualidad jurídica, lo cual fue ratificado por el artículo 39 de la ley 24.073⁷, del 8 de Abril de 1992, al negar toda actualización posterior al mes de marzo de 1992.

Ese estado de cosas se mantuvo inalterado hasta fines del 2001, por cuanto la relativa estabilidad económica vivida en ese lapso por el país, con bajos índices anuales de incremento en los precios, permitió prescindir del uso de mecanismos de ajuste por inflación con propósitos impositivos, a los fines del cálculo de la materia imponible por la ley del tributo.

Con la debacle financiera y monetaria argentina, sobreviniente a partir de principios del año 2002, se alteró completamente ese contexto anterior, pues volvieron a manifestarse en el país, agudos signos de fenómeno inflacionario. Ello se hizo particularmente notorio desde mediados de ese año, hasta elevar a 218.44% el índice de precios mayoristas.

Al ser observado ese agudo incremento en los precios, tuvo lugar el generalizado reclamo, desde diversos sectores de la comunidad, tanto por entidades de empresarios como por los profesionales especializados, fundado sobre la base de sostener que la imposición a las ganancias en las circunstancias explicadas, sin practicar el ajuste por inflación, entraña alcanzar con el tributo utilidades ficticias o inexistentes.

⁴ Ley 21.894 Año 1978 – Sancionada en el B.O. el 01/11/1978.

⁵ Ley 23.260 Año 1985 – Sancionada en el B.O. el 11/10/1985.

⁶ Ley 23.928 Año 1991 – Sancionada en el B.O. el 29/03/1991.

⁷ Ley 24.073 Año 1992 – Sancionada en el B.O. el 13/04/1992.

Se trató así de procurar fuesen dictadas normas destinadas a eliminar los obstáculos para la aplicación del ajuste por inflación previsto en el Capítulo VI de la ley. (Raimondi-Atchabahian, 2007: 712-713)⁸

Inflación y Contabilidad

Desde el punto de vista contable las normas de la Ley de Sociedades Comerciales, así como las profesionales vigentes, obligan a practicar los estados contables en moneda constante. Esta obligación, había quedado suspendida a partir del año 1995, por imperio de lo establecido por el Decreto N° 316/95⁹ que prohibió a los organismos oficiales de contralor recibir estados contables ajustados por inflación. En virtud de esa norma y de la convertibilidad de la moneda argentina frente al dólar estadounidense a la paridad de uno por uno, unido a cierta estabilidad de los precios internos, producto de la referida convertibilidad, los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda en los estados contables eran tan poco relevantes que se autorizó a los profesionales a no practicar los ajustes, si la incidencia de los mismos no era significativa. Desde entonces y hasta el 31 de Diciembre de 2001 prácticamente no ha habido balances ajustados por inflación.

El cambio de la paridad de la moneda argentina frente al dólar, primero a un tipo de cambio fijo de \$ 1,40 y luego librado al mercado, ha implicado la modificación del valor en moneda argentina de los insumos de carácter importado, ya sean bienes o servicios, lo cual se ha traducido en modificaciones en los precios internos.

Frente a la nueva coyuntura, se volvieron a poner en vigencia normas profesionales que obligan a practicar balances contables ajustados, obligatoriamente para los cierres anuales o intermedios desde el 31 de marzo de 2002 inclusive. Es así como, con motivo del Decreto N° 1269/02¹⁰, que derogó el Decreto N° 316/95, los organismos oficiales de control (Inspección General de Justicia, Comisión Nacional de Valores, Superintendencia de Seguros, etc.) dispusieron la obligatoriedad de presentar estados contables corregidos por inflación.

No obstante la reaparición de la inflación ni el Poder Ejecutivo Nacional ni el Congreso de la Nación adoptaron medida alguna para reestablecer la efectiva vigencia

⁸ El impuesto a las Ganancias – Carlos A. Raimondi, Adolfo Atchabahian – 2007 – Ediciones La Ley – Bs.As.

⁹ Decreto N° 316/95 – Sancionado en el B.O. el 22/08/1995.

¹⁰ Decreto N° 1269/02 – Sancionado en el B.O. el 16/07/2002.

del ajuste impositivo por inflación, ya sea derogando el Art. 39 de la Ley N° 24.073 o a través de alguna otra medida. (Schindel, 2003:19-20)¹¹

Dictamen de la Comisión Especial

Por mediados de Septiembre de 2002, la Secretaría de Hacienda dictó la resolución 100/02¹², por la cual creó en su ámbito una comisión, llamada “Comisión Especial”, con vistas a instituir un nuevo sistema de ajuste integral por inflación a los fines fiscales. Esa comisión cumplió su cometido y en el mes de octubre de ese año formuló un dictamen mediante el cual recomendó la implementación urgente de un método que permita una adecuada medición de los resultados fiscales y para ello propuso utilizar el índice de precios internos por mayor, como base de actualización. La opinión de la comisión fue desatendida por las autoridades del gobierno nacional. (Schindel, 2003: 23-24)¹³

Iniciativas en el Congreso

Simultáneamente a la labor de la comisión se presentaron algunos proyectos formulados por legisladores integrantes de la Cámara de Diputados. Con cierta diversidad en la profundidad de su razonabilidad técnica todos los proyectos tienen por objeto resolver la situación planteada. (Schindel, 2003:24)¹⁴

La actitud del Poder Ejecutivo Nacional y el proyecto de ley enviado al Congreso

Frente al Dictamen de la Comisión Especial, no concordante con la postura política del Poder Ejecutivo, y los proyectos legislativos propiciando la reimplantación del ajuste impositivo, el mismo elevó al Congreso un proyecto de ley por el que se deroga expresamente el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias y se dispone una rebaja transitoria de la alícuota aplicable a las ganancias de las sociedades del 35 al 30%. Los argumentos de fondo de la postura oficial era la negativa a “institucionalizar” ajuste alguno por inflación y compensar a las empresas “damnificadas” con una rebaja en el impuesto a las ganancias que, según las

¹¹ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

¹² Resolución N° 100/2002 – Sancionada en el B.O. el 17/09/2002

¹³ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

¹⁴ *Ibíd.*

autoridades, equivalía a la pérdida de recaudación que se hubiera producido como consecuencia de la aplicación del ajuste.

El referido proyecto fue severamente criticado, tanto en los medios profesionales como empresarios y hasta en el propio Congreso de la Nación. Fácil es advertir que si una empresa tiene pérdidas reales pero resultados históricos positivos, la rebaja de la tasa aplicable sobre un concepto que no es ganancia, o lo es en mucho menor medida, no resuelve el problema. Resulta obvio que el Poder Administrador priorizó la recaudación, por encima del verdadero problema y del incuestionable principio de equidad. (Schindel, 2003: 25)¹⁵

Nota externa de la A.F.I.P.

Paralelamente la A.F.I.P., a través de la Nota Externa N° 10/02¹⁶ hizo saber que para preparar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias deben adoptarse las cifras de los balances contables, en su caso ajustadas por inflación conforme lo disponían las normas profesionales vigentes y las de los organismos de contralor (Comisión Nacional de Valores, Inspección General de Justicia, Superintendencia de Seguros de la Nación, Banco Central de la República Argentina, etc.), adecuándolas para llevarlas a valores históricos. Informó, además, que no corresponde practicar el ajuste por inflación establecido en el Título VI de la ley que regula el gravamen. La referida interpretación del organismo recaudador se basó en la opinión del Procurador General de la Nación exteriorizada en dictamen del 4 de octubre del año 2002, producido a raíz de una nota originada en la Subsecretaría de Ingresos Públicos. Conforme dicho dictamen, cuestionable en función de la realidad de los hechos, el ajuste por inflación establecido en el Título VI de la ley de Impuesto a las Ganancias no está vigente y solo podría ser reemplazado por ley. (Schindel, 2003:25-26)¹⁷

Los proyectos y la actitud del Congreso de la Nación

Nada menos que 8 proyectos parlamentarios se presentaron con relación a este tema. Por otro lado, el proyecto del Poder Ejecutivo no fue aprobado por el Congreso. Si bien fue votado y aprobado en el seno de la Comisión de Presupuesto y Hacienda y presentado y definido por su Presidente, Sr. Snopek, durante la sesión del 18 de

¹⁵ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

¹⁶ A.F.I.P.- Nota Externa N° 10/2002 – Publicada en el B.O. el 22/10/2002.

¹⁷ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

Diciembre de 2002, fue duramente criticado durante las deliberaciones en el recinto, con intervención de los diputados de distintos bloques parlamentarios, casi todos ellos en contra del proyecto.

El proyecto fue nuevamente llevado al recinto al considerarse la Ley de Presupuesto para el Año 2003, no obstante lo cual fue reenviado otra vez a comisión. (Schindel, 2003: 28)¹⁸

Decreto N° 664/03¹⁹

Con fecha 25/03/2003 fue publicado en el Boletín Oficial el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 664/03, mediante el cual se deroga la excepción a la prohibición de indexación o actualización que se dispuso por el Decreto N° 1269/02.

Al tiempo de dictarse dicho decreto es cierto que las expectativas oficiales de inflación para el año 2003 habían bajado del 22 al 14%. Una cifra de dos dígitos anual está lejos de implicar estabilidad, por lo que fundamentos mencionados se contradicen con las propias expectativas del gobierno.

Pareciera que el Poder Ejecutivo volvió al esquema de romper el termómetro para sanar al enfermo. Pero: ¿Cuál es el verdadero balance? ¿Cuál será el dictamen profesional? Seguramente los organismos que regulan la profesión contable dictarán las normas técnicas necesarias y, aún sin ellas, los contadores públicos deberán pronunciarse sobre si dichos estados presentan razonablemente la información financiera y patrimonial del ente, y dictaminarán, seguramente en muchos casos, que no hay tal razonabilidad, sin perjuicio de proveer los estados contables debidamente corregidos como información adicional o complementaria. (Schindel, 2003:28-30)²⁰

Planteos Judiciales

Con motivo de la falta de decisión y el mantenimiento de la situación de incertidumbre, resulta lógico prever que tal situación tendría su correlato en la interposición de distintos tipos de acciones judiciales.

¹⁸ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

¹⁹ Decreto N° 664/03 – Sancionado en el B.O. el 25/03/2003.

²⁰ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

Antecedentes Jurisprudenciales

Algunos antecedentes jurisprudenciales que avalarían la cuestión de fondo

Se mencionan seguidamente algunos antecedentes jurisprudenciales en los que la doctrina justificaría una eventual discusión por los damnificados ante la inexistencia del ajuste por inflación.

Corte Suprema de Justicia de la nación: “Navarro Viola de Herrera Vegas” (19/12/1989). El Alto Tribunal dijo:

*“Que una constante jurisprudencia de este tribunal ha definido la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ello no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho. En este orden de ideas ha señalado que, la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente”.*²¹

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal: “Hermitage S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I.” (Sala V – 13/02/2002). Sostuvo la Cámara:

*“..no debe confundirse la decisión referida a la elección de manifestaciones de riqueza imponibles en donde el legislador ejerce su ámbito de reserva y que en principio no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable y manifiestamente arbitrario, con el control que puede ejercer los jueces con el propósito de establecer la vinculación del presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido....no es dudoso que habiéndose acreditado la ausencia de capacidad contributiva, que, como se recordara, es soporte inexcusable de la validez de todo gravamen, la demanda debe prosperar”.*²²

Algunos antecedentes jurisprudenciales recientes sobre la vía procesal apropiada y las medidas cautelares

Existen algunos precedentes jurisprudenciales que han acogido favorablemente medidas precautorias en recursos interpuestos. Algunos de ellos son:

²¹ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

²² *Ibíd.*

Sociedad Rural de Río Cuarto c/ENA-A.F.I.P. – Juzgado Federal de Río Cuarto (11/02/2003). Se planteó una acción declarativa de certeza en la que el juez aceptó la vía procesal elegida y en la cual la entidad actora solicitó una medida precautoria a favor de sus asociados que también fue resuelta favorablemente. Se señala en la sentencia que:

*“Si los contribuyentes del Impuesto a las Ganancias contaban con una herramienta protectora en las épocas de inestabilidad monetaria, cual era el juste por inflación, vedada a partir del año 1992 en consonancia con la ley de Convertibilidad, hoy, la Ley de Emergencia Económica al derogar artículos de aquella ley y salir del régimen cambiario, ha producido en el país una reaparición del proceso inflacionario. Circunstancia ésta que no se desconoce por ser pública y notoria. Indudablemente que, mantener la suspensión de la prohibición podrá aparecer como irrazonable toda vez que mantiene una veda utilizada en épocas similares a la actual. De cumplirse este supuesto se estaría generando un cuadro de situación que se concretaría en un riesgo actual con gravosas proyecciones hacia el futuro, toda vez que podría afectarse no ya la ganancia sino el propio patrimonio del contribuyente”.*²³

Rubinzal y Asociados S.A. c/Poder Ejecutivo – A.F.I.P. – Juzgado Federal de Santa Fé (06/02/2003). Se solicitó una medida cautelar en el ámbito de un recurso de amparo que fue resulta favorablemente. Entre los considerando de la medida se señala:

*“En, efecto, pareciera con meridiana claridad que resulta confiscatorio no adecuar los balances por inflación para el Impuesto a las Ganancias y este extremo me permite, como dijera mas arriba, hacer lugar a la cautelar peticionada sin perjuicio de abocarme oportunamente al pedido de inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la normativa atacada por el amparista”.*²⁴

Fluodinámica S.A. c/A.F.I.P. s/ acción declarativa – Juzgado Federal Nº 2 de Rosario (19/12/2002). El juez aceptó la medida cautelar por cuanto:

“...surge verosímil el derecho pretendido en orden a preservar la constitucionalidad del impuesto a las ganancias en tanto se respeten los principios de capacidad contributiva y de inviolabilidad de la propiedad (Arts. 16,17 y 28 de la Constitución Nacional). Ello así por cuanto la desproporción entre el impuesto liquidado por la actora y el pretendido por el Fisco derivaría de la no aplicación del procedimiento de ajuste por inflación. Como consecuencia de ello, la

²³ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

²⁴ *Ibíd.*

*afectación del patrimonio empresario constituiría una manifiesta violación de los derechos y garantías constitucionales señalados”.*²⁵

Cía. Argentina de Seguros Caruso S.A. c/Estado Nacional – Juzgado Federal Nº 2 de Córdoba (20/11/2002). Se trata de una acción declarativa de certeza en la que hizo lugar a una medida cautelar por lo que se autorizó a la actora a liquidar y presentar sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por el año 2002 aplicando las disposiciones del Título VI de la ley del impuesto y sobre la base de sus balances ajustados por inflación.

Pronunciamiento de la Corte Suprema

Como se ha mencionado precedentemente existe una extensa lista de acciones judiciales, cuya suerte ha sido variada y que, en definitiva, se hallan pendientes del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia, pues aún esta no ha dicho su palabra sobre el fondo de la materia litigiosa, sino que, en el único caso ventilado ante sus estrados al 30 de Junio de 2005, revocó la sentencia apelada por la A.F.I.P. (Administración Federal de Ingresos Públicos), en razón de entender que no era idónea la vía procesal elegida por el contribuyente para su planteo.

Lo fue en los autos *Santiago Dugan Trocello S.R.L.*, cuya materia litigiosa de fondo estuvo referida a la admisibilidad, por el período fiscal del año 2002, del ajuste por inflación, en función de los niveles por entonces alcanzados por los índices de precios mayoristas en la economía nacional; las dos instancias anteriores (Juzgado Federal de Primera Instancia de Paraná y Cámara Federal de Apelaciones de Paraná) habían decidido declarar la inconstitucionalidad de los arts. 39 de la ley 24.073, 4 de la ley 25.561 y 5 del decreto 214/02. (Raimondi-Atchabahian, 2007:714)²⁶

Ajuste por Inflación en el Impuesto a las Ganancias: argumentos en torno a su prohibición, y algunas reflexiones sobre el caso “Dugan Trocello”.

Nada mejor para analizar estos puntos que hacer referencia al trabajo publicado por el Dr. Ignacio V. Mazzoco en el prestigioso Periódico Económico Tributario. La publicación comienza diciendo:

²⁵ El ajuste impositivo por inflación en la actual coyuntura – Ángel Schindel – 2003 – Ediciones La Ley – Bs.As.

²⁶ El impuesto a las Ganancias – Carlos A. Raimondi/Adolfo Atchabahian – 2007- Ediciones La Ley – Bs.As.

“Al escribir sobre un tema complejo, nada mejor que comenzar con la indicación, en forma clara y concisa, de la pregunta que intentamos responder, a saber: ¿En un contexto económico inflacionario, es constitucional una norma que impide al contribuyente ajustar sus ganancias por inflación, y que lo obliga a tributar por ganancias ficticias, a pesar de que la ley de impuesto a las ganancias establece que se debe tributar sobre las ganancias netas reales porque así lo ordena la propia Constitución Nacional?.

Este trabajo ofrece argumentos para sustentar la tesis de que prohibir el ajuste por inflación vulnera nuestra Constitución Nacional, mostrar que un típico argumento contra la prohibición de ajustar por inflación (utilizado en el caso “Dugan Trocello”) podría convertirse en mucho mas potente de lo que es, si le incorporásemos una leve modificación, y analizar el impacto que ese caso tuvo en la cuestión objeto de análisis. La Corte Suprema ha dejado abierta la puerta para que un contribuyente logre la declaración de inconstitucionalidad de la prohibición motivo de examen”.²⁷

El autor menciona siete argumentos en contra de la prohibición del ajuste por inflación.

Afectación del principio de capacidad contributiva

Las ganancias reales constituyen la capacidad contributiva que el legislador tuvo en mira al establecer el impuesto a las ganancias. Se deriva de ellos que cuando el contribuyente no obtiene tales ganancias, no corresponde aplicar impuesto alguno, ante la ausencia de la capacidad contributiva que el tributo se propone alcanzar. De otro modo, se afectaría la garantía constitucional de la capacidad contributiva, que ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia en numerosos fallos.

Afectación de la garantía constitucional de la igualdad

La Constitución Nacional establece el principio de igualdad como límite a la acción que el Estado puede ejercer sobre los individuos. Sucede que, los contribuyentes con abultados pasivos se ven beneficiados por la inaplicabilidad del ajuste por inflación, pues de este modo pueden minimizar la presión tributaria. Por el contrario, los contribuyentes con activos se ven perjudicados por la razón contraria. Lo reprochable de las normas vigentes es que generan un reparto desigual de la carga pública, aún entre contribuyentes de igual clase, pues el legislador no brinda criterios ni estándares para sugerir que contribuyentes que compartían una misma categoría de

²⁷ Periódico Económico Tributario – Ignacio V. Mazzoco – Mayo 2006 – Página 2.

ganancias, antes de la crisis inflacionaria, podrían pertenecer a clases distintas luego de haberse desatado tal crisis.

Los factores que motivaron la creación del mecanismo de ajuste por inflación están presentes en la actualidad, con el mismo vigor que en la época en que éste se creó

Según datos oficiales del Instituto Nacional de Estadística y Censo (INDEC), el índice de precios internos al por mayor (IPIM), nivel general, aumentó 143% entre diciembre de 1977 y diciembre de 1978, y 128% entre diciembre de 1978 y diciembre de 1979. Por su parte, entre diciembre de 2001 y diciembre de 2002 el mismo índice varió 118,2%. A pesar de semejante analogía entre ambos contextos, las normas vigentes limitan la aplicación del índice de ajuste por inflación al mes de marzo de 1992. Si durante años la prohibición del ajuste por inflación resultó válida, no fue solo porque una ley lo imponía de esa manera, sino porque ese mandato guardaba coherencia con un dato de la realidad, esto es, la ausencia de desvalorización de la moneda. Pero desaparecido ese componente fáctico a manos de la crisis de finales de 2001, resulta irrazonable pretender que se mantenga la vigencia de un régimen apartado de la realidad que le dio sustento.

La prohibición de aplicar el ajuste por inflación vulnera la garantía innominada de la razonabilidad

No permitir el ajuste por inflación conduce a resultados alejados de los tenidos en cuenta por la ley de impuesto a las ganancias, cuyo objetivo es someter a tributación las ganancias reales de los contribuyentes, y no las meramente nominales. En el contexto actual, no aplicar el ajuste por inflación agravia el derecho de propiedad de los contribuyentes al gravar resultados ficticios, que no reflejan su verdadera capacidad contributiva. Sin perjuicio de que al momento de ser sancionada la ley 24.073 la prohibición de ajustar por inflación haya sido un medio razonable para implementar los fines que ella persigue, importa destacar que el carácter de razonable de la prohibición de ajustar por inflación debe mantenerse durante todo el tiempo de su vigencia. Dado el contexto económico vivido desde fines del año 2001 en adelante, el art. 39 de la ley 24.073 se ha tornado claramente irrazonable.

Afectación de la garantía constitucional de no confiscación

Como la norma analizada no permite el ajuste por inflación, resulta confiscatoria del derecho de propiedad, pues de ese modo el impuesto a las ganancias podría superar el tope del 33% de la renta, establecido por la Corte Suprema de Justicia, ante la inexistencia de ganancias medidas en términos reales, y quedaría gravado el capital de manera ilegítima.

Afectación de la garantía de reserva de ley

El principio de reserva de ley exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, etc. El art. 2 de la ley de impuesto a las ganancias no incluye el capital dentro del hecho imponible. El sistema de normas que prohíbe el ajuste por inflación avanza más allá del hecho imponible determinado por esa ley.

Afectación del principio de la realidad económica

La prohibición de ajustar por inflación vulnera el principio de la realidad económica que debe prevalecer a efectos de determinar el hecho imponible. Esto es así, pues ésta obliga al contribuyente a tributar sobre ganancias ficticias. (Mazzoco, 2006: 2-6)²⁸

También nos remitimos a éste mismo autor para presentar los puntos más importantes en la cuestión sobre la constitucionalidad de la prohibición de ajustar por inflación planteada ante la Corte Suprema de Justicia en el caso “Dugan Trocello”.

Antecedentes del fallo

La Cámara Federal de Apelaciones de Paraná confirmó lo resuelto en la instancia anterior y, en consecuencia, ratificó la declaración de inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073; del art. 4º de la ley 25.561 y del art. 5º del decreto 214/02, así como de toda otra norma que impida aplicar el mecanismo de ajuste por inflación establecido en los arts. 94 y siguientes de la ley 20.628, para liquidar el impuesto a las

²⁸ Periódico Económico Tributario – Ignacio V. Mazzoco – Mayo 2006.

ganancias del ejercicio fiscal iniciado el 1º de Agosto de 2001 y finalizado el 31 de Julio de 2002. La Cámara entendió que ante la prohibición de ajustar por inflación, el tributo recae sobre ganancias inexistentes y afecta el capital, en violación a los principios que prohíben la confiscación, que declaran inviolable la propiedad y que prescriben la razonabilidad de las leyes.

Los argumentos del fisco

En primer lugar, el fisco se opuso a la procedencia formal de la acción de amparo. Alegó la inexistencia de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta y la inexistencia de daño concreto y grave, requerido para hacer admisible el remedio excepcional intentado. Sostuvo que la demostración del daño alegado necesita de amplio margen de debate y prueba, ajeno a ese tipo de procesos.

En segundo lugar, con respecto al fondo del asunto, adujo tres argumentos centrales: que la fijación del valor de la moneda es acto reservado por la Constitución al Congreso Nacional; negó que el fenómeno económico vivido en 2002 responda técnicamente al término inflación; y, rechazó la supuesta afectación del capital neto de la accionante y la confiscatoriedad del impuesto a las ganancias en ese periodo, ante la inexistencia de prueba cabal que permita demostrar la absorción, por parte del Estado, de una parte sustancial del capital o de la renta, en las condiciones requeridas por la jurisprudencia de la Corte.

La opinión del Procurador General de la Nación

El Procurador General de la Nación consideró que la acción de amparo no era la vía idónea para cuestionar la constitucionalidad de las normas que prohíben el ajuste por inflación, y se abstuvo de considerar el fondo de la cuestión planteada, por entender que no se encontraban reunidos los recaudos de admisibilidad del amparo. Mas precisamente sostuvo que no existía la arbitrariedad o ilegalidad manifiesta requerida por el remedio excepcional del amparo.

El Procurador fundó la falta de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta en que el Congreso dictó las normas cuestionadas en ejercicio de su facultad de fijar el valor de la moneda. Desde esta perspectiva, la prohibición al reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su

determinación. Además agrega que, la declaración de constitucionalidad es la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico.

Decisión de la Corte Suprema de Justicia

La Corte se remitió a los argumentos expuestos por el Procurador General. Por tanto, entendió que la vía excepcional del amparo no era idónea para cuestionar la constitucionalidad de la prohibición del ajuste por inflación. Solamente agregó que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste, no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora.

¿Por qué perdió el contribuyente en el caso “Dugan Trocello”?

El último argumento expuesto por el fisco es esencial para comprender por qué el contribuyente perdió el caso y qué debería hacer el contribuyente para obtener una sentencia favorable. El fisco dijo que no se afectó el capital neto del contribuyente y que, consecuentemente, no se probó la confiscatoriedad del impuesto ante la inexistencia de prueba cabal que permita demostrar la absorción de una parte sustancial del capital o de la renta, en las condiciones requeridas por la jurisprudencia de la Corte.

Al margen de que el fisco señala una cuestión de prueba vinculada en especial al caso “Dugan Trocello”, interesa formular algunas consideraciones al respecto, dado que tanto el fisco como el Procurador y la Corte sostuvieron que la afectación al derecho de propiedad no surge del incremento del impuesto a las ganancias que trae aparejado la prohibición del ajuste por inflación. El mero incremento del impuesto podría ser una cuestión no justiciable, en tanto que obligaría a los tribunales a analizar el mérito y la conveniencia de una política fiscal, materia exclusiva de competencia del Congreso.

Sin embargo, la cuestión de fondo, en última instancia, es otra distinta: la prohibición del ajuste por inflación no es inconstitucional porque los contribuyentes se vean obligados a pagar mas impuestos, sino porque dicha prohibición implica que el

impuesto no recaiga sobre las ganancias sino sobre el capital del contribuyente.
(Mazzoco, 2006:6-7)²⁹

²⁹ Periódico Económico Tributario – Ignacio V. Mazzoco – Mayo 2006.

Marco Teórico

El ajuste por inflación de las obligaciones dinerarias en general

Depreciación y desvalorización

La depreciación de la moneda expresa la pérdida de su poder adquisitivo, ya en el mercado de cambios, ya de bienes, o en ambos, o sea, se trata de un fenómeno eminentemente económico. La desvalorización, llamada también devaluación monetaria, sobreviene cuando el Estado, en ejercicio de su poder soberano, decide envilecer el signo monetario al llevar la relación entre la unidad monetaria a un nivel inferior, en relación a otras monedas, o el oro.

Nominalismo vs. Valorismo

Cuando el valor intrínseco del signo monetario, también llamado poder de compra o valor adquisitivo, se ha alterado en el tiempo que media entre el momento en el cual se contrajo la obligación y la fecha en que se realiza su pago cancelatorio, se discute en lo hechos y en derecho, si el deudor debe el valor nominal comprometido en la obligación o, por el contrario, el valor real o poder adquisitivo que tiene la moneda de pago convenida en el momento de hacerse efectivo éste.

Para el nominalismo la unidad monetaria es siempre igual a sí misma. El dinero emitido por el Estado, con curso forzoso y poder cancelatorio, tiene el valor que se le fija, con prescindencia de su aptitud adquisitiva; en consecuencia, el deudor de una suma de dinero cumplirá entregando al acreedor una cantidad igual a la prometida, cualesquiera que sean las fluctuaciones que haya sufrido el poder cancelatorio de la moneda.

Para el nominalismo, lo único seguro es que el número de moneda que se va a recibir será siempre el mismo; pero en épocas de inestabilidad económica, esa suma puede representar valores muy cambiantes, y ello significará un sacrificio económico completamente distinto al que realmente las partes pretenden efectuar o recibir. Si ocurre una deflación, el nominalismo impone al deudor cargas gravísimas que requieren la adopción de medidas atenuantes, como son las moratorias, la revisión de los contratos, etc. Si, en cambio, sobreviene una inflación el acreedor jamás estará seguro de si la suma que se le ha de entregar compensará los sacrificios económicos que ha efectuado como contraprestación, pues la suma que recibe en pago de su crédito puede tener insuficiente poder adquisitivo o de compra para adquirir los bienes o servicios que podía hacerlo con el valor que tenía la moneda al momento de contraer su obligación el deudor.

El valorismo considera que la extensión de las obligaciones dinerarias no está determinada por una suma nominal de unidades monetarias, sino por el valor de éstas. Por oposición al nominalismo, para esta doctrina lo que debe tenerse en cuenta respecto de la moneda es su poder adquisitivo en el mercado, es decir, su valor real. En definitiva, sostiene que el valor de la moneda es aquél que ella consigue imponer y que es el resultante del conjunto de factores económicos de un país y en un momento determinado.

Los conceptos anteriores son suficientes para tener una rápida y quizá clara idea de la significación de una y otra teoría. Por su parte, resulta indispensable sentar posición acerca de si el Código Civil³⁰ consagra uno u otros de tales principios. La mayor parte de la doctrina considera que nuestro Código Civil consagra el principio nominalista en los artículos 616 a 624. El art. 616 cuando dice:

*“Es aplicable a las obligaciones de dar sumas de dinero lo que se ha dispuesto sobre las obligaciones de dar cosas inciertas no fungibles, sólo determinadas por su especie, y sobre las obligaciones de dar cantidades de cosas no individualizadas”.*³¹

Lo que hace necesaria la remisión al art. 607 que al regular las obligaciones de dar cantidades de cosas establece que:

*“..El deudor debe dar, en lugar y tiempo propio, una cantidad correspondiente al objeto de la obligación, de la misma especie y calidad”.*³²

Más categórico, al confirmar el principio nominalista, es el art. 619 cuando dice:

*“Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda, cumple la obligación dando la especie designada, el día de su vencimiento” (texto reformado por la ley 23.928).*³³

La doctrina sostenedora de la tesis del valorismo encuentra también sus fundamentos en el Código Civil y para ello se remite al art. 619 ya citado, pero en su redacción anterior a la modificación introducida por la ley 23.928, cuando decía:

“Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda corriente nacional, cumple la obligación dando la especie designada, u otra especie de moneda

³⁰ Código Civil de la República Argentina – Ley 340 – Aprobada el 25/09/1869.

³¹ *Ibíd* – Art. 616.

³² *Ibíd* – Art. 607.

³³ Ley 23.928 año 1991 – Sancionada en el B.O. el 29/03/1991 – Art. 11.

*nacional al cambio que corra en el lugar el día del vencimiento de la obligación”.*³⁴

La doctrina nacional se encuentra dividida notoriamente, con relación a esta cuestión. (García Belsunce, 2006:1-2)³⁵

³⁴Código Civil de la República Argentina – Ley 340 – Aprobada el 25/09/1869 – Art. 619.

³⁵ Periódico Económico Tributario – Horacio A. García Belsunce – Octubre 2006.

La inflación en el Impuesto a las Ganancias

La necesidad de ajustes impositivos por inflación

Los impuestos sobre los ingresos, en especial el impuesto sobre renta o sobre las ganancias, resultan profundamente afectados en condiciones inflacionarias en la forma de determinación, ya que la inflación puede anular sus efectos. Si el gravamen recayera realmente sobre la ganancia real obtenida por los contribuyentes, no habría objeciones a formular.

Tradicionalmente se asignaron tres funciones a la moneda, a saber:

- Medio de cambio;
- Medida de valor;
- Depósito de riqueza.

En un medio inflacionario solo la primera función se conserva en forma más o menos pura. Las restantes dejan de tener vigencia o la tienen solamente en un momento determinado, pero no a través del tiempo. En la medida en que se desea utilizar la moneda como medida de valor de circunstancias no simultáneas, se estará utilizando un factor de comparación heterogéneo, de modo que sus resultados serán inservibles. En cuanto a la tercera función, si el poder adquisitivo de la moneda disminuye a través del tiempo, dejará de constituir un depósito invariable de riqueza, o lo será, pero semejante a lo que sería un depósito de agua a la intemperie. El tiempo y la temperatura se encargarán que el agua se evapore y desaparezca; de modo algo semejante: el tiempo y la inflación hará que la moneda también se diluya y termine casi por desaparecer como depósito de valor.

Si la contabilidad y los principios contables que se utilizan en la determinación de las ganancias o beneficios gravables no tienen en cuenta esa circunstancia en periodos de inflación, el resultado no será el rédito real sino una cifra incoherente y falta de representatividad. No se estará aplicando un impuesto a la renta, sino un impuesto a los resultados obtenidos de utilizar criterios contables tradicionales en un medio inflacionario, que sería el nombre mas apropiado para dicho gravamen.

Si bien el impuesto progresivo sobre la renta se adapta para actuar como elemento antiinflacionario, nadie puede hacer cumplir completamente una ley de impuestos que ha sido llevada drásticamente más allá del significado original por la gran alza de precios. Se debe observar que la distorsión no está en el impuesto en sí,

sino en su base de cálculo, entendiendo como tal a la magnitud económica o numérica sobre la cual se aplica la alícuota para obtener el impuesto a pagar. Debe ser una circunstancia inherente al hecho generador, de manera que aparezca como su verdadera y auténtica expresión. La falta de adecuación de la base de cálculo al hecho generador puede significar una distorsión en este último y, por consiguiente una desnaturalización del tributo. Si la base de cálculo se establece partiendo de la ficción de que la moneda es una medida de valor homogénea, la referida identidad con el hecho generador no existe.

En la mayoría de los campos de la actividad humana es necesario un patrón de medición cuantitativa. Hay medidas de distancia, tiempo, tamaño, cantidad, peso, etc. Sin ellas resultaría imposible hacer estimaciones y comparaciones. En contabilidad, la unidad de medida es la moneda del país dentro del cual son llevados los registros contables. Las medidas físicas, como los inventarios de mercaderías, para fines contables son traducidas a moneda por la aplicación de precios. Pero la moneda es una unidad de medida extremadamente pobre, y el hecho de que en contabilidad se use una unidad de medida inestable implica haber incorporado el más grande impedimento para la interpretación de sus resultados.

La contabilidad es el elemento primario para establecer ganancias sujetas a impuestos. Cuando no existe contabilidad, la ley fiscal establece generalmente los procedimientos de determinación, basándose en principios contables tradicionales, semejantes a los que sirven de base para confeccionar los estados contables.

Se ha señalado por varios autores que es una cuestión de principio, como índice de igualdad, que la renta debería medirse en términos reales. Por ende, si la contabilidad provee información adecuada acerca de la verdadera magnitud de la ganancia real, dicha información debería ser la que se utilice como punto de partida para determinar las respectivas obligaciones fiscales. En cambio, si la contabilidad ofrece información distorsionada por los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, de utilizarse dicha información como punto de partida para la determinación de los impuestos sobre la renta o ganancia, se hace indispensable la introducción de mecanismos adecuados de ajuste que permitan arribar en definitiva a la verdadera ganancia real, corregida de los efectos de la inflación. (Schindel ,1978:13-17)³⁶

³⁶ Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – 1978 – Ediciones Contabilidad Moderna – Bs.As.

Mecanismos de ajuste parcial

Amortización de bienes de uso y su costo computable en caso de baja o enajenación

La revaluación de los activos para calcular sobre los nuevos valores las amortizaciones computables, a los fines del impuesto sobre la renta o para calcular el costo de bienes vendidos o dados de baja, ya sea que el resultado esté gravado por el impuesto sobre la renta o por un impuesto sobre la ganancia de capital, es tal vez la más popular de las medidas correctivas.

Las revaluaciones pueden ser esporádicas o permanentes. Las primeras han obedecido, generalmente, ya sea a un propósito de nivelar los valores con motivo de un ajuste de tipo cambiario, o al de reconocer la incidencia de la inflación cuando las circunstancias hagan presumir que a partir de ese momento cesará el fenómeno inflacionario, por encararse un adecuado plan de estabilización.

Los ajustes permanentes en las amortizaciones de bienes de uso y para el cálculo de valores computables en caso de baja o enajenación, son medidas que, en caso de inflación persistente, resultan de fácil comprensión y no ofrecen mayores dificultades de aplicación. En efecto, solo se debe elegir un buen índice y facilitar el cálculo a través de tablas con factores de corrección que la administración debe preparar, enseñar como usar y difundir. La objeción reside en consideraciones de equidad. ¿Por qué reconocer los efectos de la inflación sólo para un sector, que por poseer bienes duraderos está mejor defendido frente a la inflación? , ¿Qué sucede con los comerciantes, que suelen tener altas inmovilizaciones en bienes de cambio, los titulares de rentas fijas, etcétera?. (Schindel, 1978:51-52)³⁷

Correcciones en los inventarios de bienes de cambio

En algunas ocasiones los contribuyentes han tratado de atemperar los efectos de las variaciones en el nivel de precios a través de la valuación de los inventarios de bienes de cambio, claro está que solo cuando ello ha sido permitido por las respectivas legislaciones impositivas. En caso de inflación puede intentarse mostrar un costo de venta mas cercano a la realidad, mediante su valuación en función de valores de reposición (PEPS), lo que además de no estar admitido generalmente por las leyes fiscales, está en pugna con tradicionales principios contables. Lo que se permite en muchos países es la adopción del procedimiento último entrado, primero salido

³⁷ Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – 1978 – Ediciones Contabilidad Moderna – Bs.As.

(UEPS). En Argentina, frente al silencio de la ley, los tribunales admitieron dicho sistema como válido a los fines del impuesto a la renta, aunque posteriormente fue prohibido expresamente. No cabe duda alguna que la posibilidad de costear las ventas a los últimos costos de entrada es una medida eficaz frente a la inflación, aunque implica diferir el beneficio para los ejercicios en que se liquiden los stocks o cese la actividad del contribuyente. Por su parte, la tradicional ecuación: Inventario Inicial + Compras – Inventario Final no es válida en un medio donde la moneda varía su poder adquisitivo. (Schindel, 1978:52-53)³⁸

Mecanismos de ajuste general

Los mecanismos de ajuste general tratan de corregir los efectos de las variaciones del poder adquisitivo de la moneda para la totalidad de los rubros de los estados contables, o para un rubro representativo global, como puede ser el patrimonio neto empresario, en lugar de buscar la corrección de rubros aislados.

Ajustes globales

Se refiere a los métodos de ajuste basados, fundamentalmente, en el revalúo del capital propio o patrimonio neto. Como una primera característica distintiva de los métodos de ajuste globales, podemos señalar que los introducen a fin de contemplar los efectos de la inflación partiendo del estado de resultados confeccionado de acuerdo con criterios tradicionales, para luego sumar o restar conceptos que representen las variaciones necesarias para reflejar la medida en que la inflación ha afectado los citados estados contables. Se puede afirmar que si no se ajustan todas las partidas que contribuyen a formar el estado de resultados del ejercicio, la cifra a que se arribe podrá no ser representativa.

Una segunda característica es que, para facilitar la determinación de los ajustes, las correcciones se suelen calcular sobre la base de la estructura de los activos y pasivos de la empresa en un momento dado (el comienzo o cierre del ejercicio) y los valores resultantes se utilizan para modificar el resultado producido durante el ejercicio. (Schindel; 1978:59-60)³⁹

³⁸ Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – 1978 – Ediciones Contabilidad Moderna – Bs.As.

³⁹ *Ibíd.*

El método integral

Pareciera ser el método más adecuado para llegar a expresar las rentas y los patrimonios en su verdadera cuantía y cumplir al mismo tiempo con los requisitos de generalidad, equidad y simplicidad que exige la doctrina. El método integral se basa en el ajuste de todos los rubros de los estados contables, para que queden expresados en moneda de poder adquisitivo homogéneo, mediante la corrección de todos los rubros *no monetarios* (los que no representan moneda de curso legal u obligaciones cancelables en una suma fija de tal moneda). Normalmente, el poder adquisitivo de la moneda en que quedarán presentados los estados contables, una vez ajustados, es el que corresponde a la fecha de cierre del ejercicio a que tales estados se refieren.

En el método integral existe ganancia cuando se produce un incremento en el patrimonio neto (eliminando la influencia del movimiento de inversiones y retiros) medido en poder adquisitivo homogéneo, es decir, el resultado de un determinado periodo será igual a la diferencia entre los patrimonios netos al principio y fin de ese periodo expresados ambos en moneda de un mismo poder adquisitivo. (Schindel; 1978:62-64)⁴⁰

⁴⁰ Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – 1978 – Ediciones Contabilidad Moderna – Bs.As.

El ajuste por inflación según la ley Argentina: Ley 21.894

El mecanismo adoptado por la ley 21.894 es de carácter global: se basa en un ajuste de rubros no protegidos de otra forma, existentes según el balance al comienzo del ejercicio de que se trate. Al efecto se determina el resultado ajustado impositivamente, partiendo de la contabilidad tradicional y los criterios de corrección establecidos por la ley impositiva para los distintos conceptos tratados específicamente. El ajuste por inflación pasa a ser entonces un ajuste más, calculado en función de la composición de ciertos activos y pasivos a comienzo del ejercicio. En líneas generales, el ajuste consiste en aplicar la variación operada en la tasa de inflación durante el ejercicio a la diferencia entre los siguientes activos: disponibilidades, créditos, bienes de cambio, inversiones en títulos públicos, letras, bonos, etc. y cargos diferidos, menos los pasivos hacia terceros. Si los activos enumerados superan a los pasivos, la variación de la tasa de inflación constituye una deducción en el balance impositivo; si los pasivos superan a los activos enumerados la variación de la tasa de inflación constituye una partida que aumentará las utilidades o disminuirá las pérdidas en el balance impositivo del contribuyente.

El régimen instituido por la Ley 21.894 adolece de numerosas deficiencias. La exposición de motivos que acompaña al proyecto de ley, contiene una serie de consideraciones acerca de la adopción del mecanismo global y de las distintas figuras que contempla la ley, muchas de las cuales tiene por objeto anticiparse a las críticas que podrían formularse al régimen que establece la ley. Algunas de estas imperfecciones son las siguientes:

Mecanismo de corrección imperfecto

El ajuste global constituye un mecanismo de corrección imperfecto, dado que no corrige en todas las situaciones los efectos que puede producir la inflación en el estado de resultados. El mensaje reconoce esta circunstancia pues dice:

“En la materia existen otros sistemas, como el denominado integral o de contabilidad de nivel de precios, que consideran en forma más completa los efectos de la inflación, para lo cual prevén el reajuste de todos los rubros del estado contable que lo requieran. Estos sistemas, si bien son más exactos, acarrearán una gran complejidad en su funcionamiento, extremo que se buscó soslayar en la mayor medida posible, en mérito a la simplicidad y facilidad de aplicación.”⁴¹

⁴¹ Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – 1978 – Ediciones Contabilidad Moderna – Bs.As

El propio poder administrador reconoce que el ajuste global no es el sistema ideal. Habrá numerosas situaciones inequitativas, en particular cuando haya habido importantes aportes de capital durante el ejercicio, que pueden llegar a crear situaciones verdaderamente injustas.

La suposición en que se basa el ajuste global es que no hay modificaciones relativamente importantes en la composición de los activos y pasivos durante el ejercicio, lo cual normalmente no es así y, en algunas circunstancias extremas, puede adquirir contornos realmente graves, en particular cuando haya habido aportes significativos de capital durante los primeros meses del ejercicio o transformaciones de activos monetarios en no monetarios y viceversa. También es indudable que forman parte del patrimonio de los contribuyentes y merecen la correspondiente protección, los resultados que se vayan generando durante el ejercicio, situación que la ley no contempla.

Mecanismo de corrección simple, pero no tanto

El justificativo más importante para la adopción del sistema global es su aparente simplicidad. Se dice en el mensaje:

*“...se pensó en un método que no obstante resultar de menor exactitud respecto de similares, fuera en definitiva ventajoso en virtud de su fácil operabilidad, tanto por parte de los contribuyentes que aspiran a mecanismos cómodos y comprensibles, como para el organismo recaudador en sus funciones fiscalizadoras”.*⁴²

Carácter parcial en cuanto a los sujetos comprendidos

El ajuste por inflación solo se aplicará a los sujetos enumerados en los incisos a) y b) del artículo 48 de la ley del impuesto a las ganancias. Sin perjuicio de los problemas de delimitación de los sujetos comprendidos, cabe señalar que en éste aspecto se vulnera uno de los principios básicos señalados por la doctrina, sobre las características de los procedimientos de ajuste que deben ser generales, es decir, para todos los contribuyentes sin distinción de ninguna naturaleza ni de las rentas que obtengan o su estructura jurídica.

El mecanismo de la Ley 21.894 en este aspecto es parcial. Omite corregir los efectos de la inflación para otros sujetos distintos de los comprendidos en los incisos a) y b) del citado artículo 48, quienes por el carácter de sus empresas, suelen estar en mejores condiciones para protegerse de los efectos negativos de la inflación que otros

⁴² Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – 1978 – Ediciones Contabilidad Moderna – Bs.As

sujetos del gravamen, como los titulares de rentas fijas y similares. Esta es una de las más notorias violaciones del principio de equidad.

Carácter parcial en cuanto a las magnitudes del ajuste

El mecanismo de la ley 21.894 parte de una serie de suposiciones erróneas, como surge de lo siguiente:

“Así, el método propuesto constituye un sistema simplificado, que por los principios de partida doble y considerando que fiscalmente ya se ha contemplado la incidencia de la inflación sobre los activos fijos de la empresa, produce efectos que en conjunto son semejantes, en cuanto al resultado neto del ejercicio, a los que resultarían de la aplicación del método de ajuste integral....”⁴³

Cabe destacar que el régimen de la Ley 21.894, con más los ajustes sobre los activos fijos, sólo en determinadas situaciones producirá efectos semejantes a los del método integral. Cuando hay aportes o retiros durante el ejercicio en magnitudes relativamente importantes, las cifras que resultan de aplicar el mecanismo de la Ley 21.894 distan de ser semejantes a las que resultarían de aplicar el método integral, por lo que en este aspecto la afirmación del mensaje no resulta totalmente ajustada a la realidad.

Vulneración de equidad horizontal

La equidad dentro de un sistema tributario y también dentro de un gravamen, debe mantenerse en sentido vertical y en sentido horizontal. El principio de la equidad vertical ya se vulnera con la limitación en cuanto a los sujetos comprendidos en el ajuste. Pero hay también una vulneración al principio de la equidad horizontal dentro de los sujetos comprendidos. En efecto dice el mensaje que el método propuesto permite mantener los criterios impositivos de valuación que aplica el contribuyente. Al referirse en particular a los bienes de cambio el mensaje señala:

“Además en mérito a la simplicidad del sistema y con la finalidad de que su aplicación ocasione las menores variaciones posibles en la determinación del impuesto, se obvió el establecimiento de criterios de valuación de inventarios específicos, admitiéndose que se continúe con la utilización de los vigentes”⁴⁴

⁴³ Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – 1978 – Ediciones Contabilidad Moderna – Bs.As

⁴⁴ *Ibíd.*

Si bien es una ventaja administrativa, constituye una violación a normas básicas de equidad horizontal.

El ajuste por inflación en la ley 23.260

El mensaje del Poder Ejecutivo con el cual, el 12 de abril de 1985, fuera enviado al Congreso Nacional el proyecto, después convertido en ley 23.260, contentivo de numerosas reformas a la ley de impuesto a las ganancias, y entre ellas la referente al ajuste por inflación implantado por la ley 21.894, describía a éste fundado en el enfoque estático del patrimonio al inicio del ejercicio y su proyección a moneda de cierre. Añadía que por esa razón no toma en consideración las mutaciones operadas en el ejercicio entre el activo expuesto y el protegido, el pasivo y el patrimonio neto. Concluía por reconocer que esa omisión impedía una real evaluación de los rubros expuestos al proceso monetario.

El mensaje destaca la anterior carencia, que la ley 23.260 suplió con las disposiciones de los arts. 51, 52, 53, 55 y 58 a 63, de normas tendientes a asegurar una homogénea reexpresión de todos los rubros a moneda de cierre, junto con, la modificación del procedimiento de determinación de costos de algunos bienes.

No obstante contener las reformas dirigidas a superar las objeciones aludidas, la ley 23.260, en realidad, mantuvo la aplicación del sistema implantado por la ley 21.894 para el ajuste por inflación, pero con sentido dinámico, al tomar en cuenta las variaciones patrimoniales durante el ejercicio.

El título VI, Ajuste por inflación, de la ley de Impuesto a las Ganancias (arts. 94 a 98) contiene las normas en su mayor parte procedentes de aquella sanción de la ley 23.260; ellas han sido objeto, a su vez, de algunas modificaciones por las leyes 23.760⁴⁵ y 25.063⁴⁶ y por el decreto 1076/92⁴⁷. (Raimondi/Atchabahian; 2007:693-694)⁴⁸

Esquema de funcionamiento del ajuste

Las disposiciones sobre ajuste por inflación dividen el activo en dos partes: rubros integrantes del activo protegido, y los excluidos de él. De los primeros se deduce el pasivo para formar el capital protegido. Los activos excluidos son, esencialmente, los no corrientes (bienes de uso y otras inmobilizaciones físicas, amortizables o no, y los activos inmateriales). El capital protegido con el ajuste por

⁴⁵ Ley 23.760 Año 1989 – Sancionada en el B.O. el 18/12/1989.

⁴⁶ Ley 25.063 Año 1998 – Sancionada en el B.O. el 30/12/1998.

⁴⁷ Decreto N° 1.076 Año 1992 – Sancionado en el B.O. el 02/07/1992.

⁴⁸ El impuesto a las Ganancias – Carlos A. Raimondi/Adolfo Atchabahian – 2007- Ediciones La Ley – Bs.As.

inflación es (según sus valores impositivos) el patrimonio neto total, menos los bienes de uso y otros activos no corrientes.

Los bienes excluidos dan derecho, en caso de venta, a la indexación de su costo; y si son amortizables, a la indexación de las amortizaciones mientras se los posea.

Sujetos del ajuste por inflación

La obligación de practicar el ajuste por inflación recae, según la ley, sobre los sujetos comprendidos en los incisos a, b y c del artículo 49, a saber:

- Los entes enumerados en el artículo 69;
- Toda otra sociedad constituida en el país, al margen de su índole o forma, cualesquiera fueren sus actividades;
- Toda empresa unipersonal;
- Quienes desarrollen la actividad de comisionista, rematador, consignatario, o sean auxiliares de comercio no contemplados en la cuarta categoría.

Sinopsis del esquema del ajuste por inflación

El mecanismo de ajuste impositivo se basa en la suma algebraica de los así denominados usualmente como ajuste estático y ajuste dinámico. El ajuste estático es la corrección por inflación de la diferencia entre los activos y pasivos monetarios, así como los activos no monetarios asimilados a tales existentes al comienzo del ejercicio. Cuando se sancionó la Ley 21.894 la misma solo previó este ajuste lo que fue objeto de críticas. Ello fue corregido a partir de la introducción del ajuste dinámico conforme la reforma dispuesta por la ley N° 23.260.

Ajuste por inflación estático

El objetivo del ajuste por inflación estático es la medición de los efectos distorsivos de la inflación producida durante el ejercicio sobre los activos y pasivos monetarios existentes al inicio del mismo.

En el caso de los activos, para neutralizar la pérdida originada como consecuencia de mantener valores nominales que pierden poder adquisitivo. A contrario criterio, los pasivos monetarios mantenidos durante el mismo periodo ocasionan ganancia por inflación, dado que se necesita menor esfuerzo, en términos

de poder adquisitivo, para cancelar las deudas que mantuvieron sus importes nominales.

Si bien los activos y pasivos monetarios no expresados en moneda local no pierden ni ganan por inflación, igualmente se los computa a efectos del ajuste. La eventual protección se compensa con la gravabilidad de las diferencias de cambio ganadas por los activos y la deducibilidad de las generadas por los pasivos.

Similar es la situación de los bienes de cambio. Se computan como activos monetarios aunque por su esencia no lo son. La protección acordada se neutraliza con el criterio que impone la ley de valuarlas al cierre del ejercicio por su valor de plaza o costo reexpresado.

Estado Patrimonial tomado como base

Para determinar los activos que deben ser protegidos, la ley utilizó el criterio de detracción, partiendo del total del activo y eliminando del mismo aquellos componentes que, o bien mantienen su valor en moneda constante a los fines impositivos, o no corresponde concederles protección ante la inflación en función de su naturaleza.

De tal forma para la determinación del activo expuesto, se parte del estado patrimonial al cierre del ejercicio anterior (balance inicial del ejercicio).

Si la empresa lleva contabilidad y practica balances, se parte del balance comercial (con los valores que lo integren). Si la empresa no practica balances comerciales, se parte del activo y pasivo con los valores que corresponda usar impositivamente.

La técnica del ajuste consiste en restar, del total del activo, los rubros no computables; y luego, si se partió del balance comercial, se reemplaza el valor comercial por el impositivo, de los rubros computables. Del valor que resulte se deduce todo el pasivo computable para fines impositivos.

Criterios de Valuación

La valuación del activo y del pasivo debe responder a las normas generales de la ley. Según estas normas:

- Ningún gasto que haya sido deducido como tal, puede conservarse como activo, ni integrar el costo de ningún activo (no es activo);
- Todo gasto deducido y no pagado (incluidas provisiones y provisiones) es pasivo;

- Los gastos o costos devengados, y no deducidos como tales, son activo, con menos sus amortizaciones, si correspondieren.

El artículo 96 de la ley establece las aludidas disposiciones especiales de valuación del activo y del pasivo. De acuerdo con su primer párrafo, los valores y conceptos computables a los fines del inc. a) y b) del artículo 95 han de ser los resultantes al cierre del ejercicio inmediato anterior al de la liquidación, una vez ajustados por aplicación de las normas generales de la ley y las especiales del título VI.

El segundo párrafo del art. 96 provee normas de valuación para los activos y pasivos que enumera, y comprende:

- Depósitos, créditos y deudas en moneda extranjera y las existencias de ésta: al último valor de cotización – tipo comprador o vendedor, según corresponda – del Banco de la Nación Argentina a la fecha de cierre del ejercicio, incluido el importe de los intereses devengados a esa fecha;
- Depósitos, créditos y deudas en moneda nacional: al valor a la fecha de cierre de cada ejercicio, con inclusión del importe de los intereses y de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, devengadas a esa fecha.
- Títulos Públicos, bonos y títulos valores cotizados en bolsas o mercados: al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio. Los títulos valor no cotizados se deben valorar por su costo incrementado, de corresponder, con el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio devengados a la fecha de cierre del ejercicio.
- Bienes enunciados en los puntos 1 a 7 del inc. a) del artículo 95 de la ley enajenados en el transcurso del ejercicio objeto de la liquidación: se deben valorar al valor considerado como costo impositivo computable en oportunidad de la enajenación, según las respectivas normas de la ley.
- Deudas representativas de señas o anticipos de clientes, que tuvieran el efecto de congelar precio a la fecha de su recepción: debe incluir el importe de las actualizaciones de cada suma recibida, calculadas entre el mes de ingreso de esas sumas y el de cierre del ejercicio.

Depuración del Activo

Las exclusiones que, del activo total, manda efectuar la ley, son de tres clases:

- Las que no son activo, sino disminuciones de patrimonio neto;
- Las constitutivas de inversiones en otras empresas o sociedades del país, o inversiones en el extranjero productoras de beneficios de fuente extranjera;
- Los activos aplicados a la empresa o actividad, o a la producción de ganancias, gravadas o no, en cabeza del sujeto, pero que la ley ordena excluir.

El artículo 95, primer párrafo, inc. a), enumera en dieciséis puntos las exclusiones.

Exclusión de rubros no constitutivos de activos:

- Saldos pendientes de integración de los accionistas: estos saldos son habitualmente la contrapartida del rubro de capital suscrito; si bien el accionista se halla comprometido al aporte, y éste constituye comercialmente un pasivo para él, no puede tomarlo como activo la empresa acreedora.
- Saldos deudores del dueño o socio de sociedades: los saldos deudores pueden provenir de: integraciones pendientes de capital; operaciones pactadas en condiciones diferentes de las propias entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales de mercado; entre otras.
- Saldos deudores de casas matrices del exterior: en el caso de subsidiarias (sociedades constituidas en el país) y sucursales (establecimientos) pertenecientes o controladas por personas físicas o jurídicas del exterior, se agrega al tratamiento aludido aplicable a los saldos deudores del dueño o socios, los saldos de otras filiales o sucursales del mismo ente que, directa o indirectamente, las controle.
- Gastos de constitución, de organización, de desarrollo o de estudio, deducidos al calcular el impuesto: el tratamiento impositivo de esos gastos es independiente del asignado en el balance comercial:
 - Si el ajuste parte del balance comercial, y en él figuran activados esos gastos, en todo o en parte, habiendo sido íntegramente deducidos al calcular el impuesto, debe eliminarse el rubro porque constituye un activo inexistente;
 - En el mismo supuesto, cuando en el balance comercial figuren esos gastos por valor distinto al que tienen, a los fines impositivos, el rubro no debe ser eliminado, pero debe ser ajustada la diferencia entre el valor residual impositivo y el contable.

Por otro lado, si se parte del balance impositivo, los gastos deducidos no son activos.

Exclusión de inversiones en otras empresas:

- Acciones, cuotas y participaciones sociales: son partes de capital en sociedades a su vez sujetas al ajuste, y no inversiones en la propia empresa o actividad.
- Anticipos para futuras integraciones de capital: habitualmente, se ha entendido por tales anticipos a los aportes en dinero o en especie realizados por los accionistas, sin interés, en proporción a sus tenencias, sujetos a ulteriores trámites (asamblea, modificación de contrato, emisión).
- Inversiones en el exterior: cuando estas inversiones, incluidas las colocaciones financieras, estén aplicadas a la producción de ganancia de fuente extranjera, se consideran desafectadas de la actividad argentina. En cambio, cuando se utilizan para producir ganancia de fuente argentina (sucursales u oficinas de venta), aunque en el país donde se hallen se las sujete a impuestos sobre sus ganancias, sin activos afectados a la actividad local; su activo debe ser tratado igual que si fueran bienes ubicados en el país.

Activos Excluidos:

La ley en el artículo 95 inc. a) ordena excluir otros activos; no se advierten razones lógicas para ello; se excluyen simplemente porque ella así lo ordena. El fundamento alegado es que, en general (aunque no siempre), el costo de esos activos, en caso de venta (a lo que en general no están destinados) se indexa, evitando así gravar la aparente utilidad de inflación. Del mismo modo, se actualizan sus amortizaciones. Los activos a excluir son:

- Inmuebles: se los excluye cualquiera sea su destino (uso o renta), salvo que tuvieran el carácter de bienes de cambio.
- Obras en curso sobre inmuebles: se consideran excluidas solo las obras en construcción destinadas a bienes de uso. Las destinadas a venta forman parte del activo protegido hasta ser terminadas. El terreno se excluye siempre. Los pagos a cuenta de la compra de inmuebles son créditos, y no están alcanzados por esta exclusión.

- Materiales destinados a las obras en construcción: sobre esta exclusión del activo son muchas las observaciones en cuanto a las dificultades prácticas que puede provocar la necesidad de discriminar entre los materiales destinados a edificios para la venta y los destinados para ser afectados a su activo fijo.
- Bienes muebles amortizables: se excluyen íntegramente.
- Reproductores: se excluyen, en los establecimientos ganaderos de cría, los reproductores comprados: todos los machos y las hembras, de pedigrí o puras de crúza. La hacienda reproductora de propia producción, y las hembras compradas, no declaradas como puras por crúza, son activo computable.
- Bienes muebles en curso de elaboración: las máquinas, instalaciones u otros muebles en elaboración en la empresa, destinados al activo fijo, deben ser excluidos del activo: el monto a excluir es el costo incurrido, ya incorporado al bien que se halla en proceso de elaboración.
- Bienes muebles no amortizables: la ley ordena excluir los bienes muebles no amortizables. Para los "Sujeto Empresa", cuyos enriquecimientos de cualquier naturaleza están gravados, no se concibe que puedan tener bienes no afectados a su actividad, en tanto esa actividad sea todo lo que genere o pueda generar de ganancia. Por lo tanto, el único sujeto del ajuste por inflación al cual ello puede alcanzar son las sociedades de profesionales o artesanos, cuando los bienes aludidos sean inversiones ajenas a su actividad; para los demás sujetos sometidos al ajuste por inflación se trata siempre de bienes muebles amortizables.
- Bienes inmateriales: los bienes inmateriales no son en general amortizables; el costo de adquisición de éstos es indexable en caso de venta.
- Explotaciones forestales, minas, canteras y yacimientos: las plantaciones perennes, las minas, canteras y yacimientos en general, son bienes inmuebles amortizables. Las explotaciones forestales no escapan a ello: no obstante, para los fines del ajuste por inflación, se las menciona como activos a excluir.
- Señas o anticipos que congelen precio: la ley ordena excluir del activo los créditos consistentes en tales señas o anticipos entregados con el efecto congelar precios.
- Gastos diferidos o pagados por adelantados: todo insumo pagado, pero aún no consumido, y todo gasto pagado por adelantado son activo. Para la ley, si el gasto no ha de ser deducible en el impuesto a las ganancias ese activo no es computable.
- Anticipos a cuenta de impuestos no deducibles e impuesto a devengar: no hay más impuestos no deducibles que el impuesto a las ganancias, ni más gastos

no deducibles que los impuestos sobre terrenos baldíos o campos inexplorados. La ley ordena excluir del activo los anticipos de impuestos no deducibles; por lo dicho, ello apunta sobre todo a los anticipos del impuesto a las ganancias.

Cómputo del Pasivo

Para determinar los pasivos computables la norma utilizó el método de adición, disponiendo expresamente cuales serán las obligaciones que conforman tal concepto y cuál es el valor por el que se computarán las mismas aclarando, además, aquellos conceptos cuyo cómputo no se admite a los fines del ajuste.

Del monto del activo, depurado y ajustado a valores impositivos, se debe deducir todo el pasivo, previo su ajuste a valores impositivos. No existe opción para partir del balance comercial, sino que se considera directamente el valor impositivo del pasivo. Ello obliga a efectuar los ajustes al balance comercial, si los hubiera, y a detallar el pasivo impositivo en adecuados papeles de trabajo que permitan su constatación.

El artículo 95 inciso b) enumera los rubros integrantes del pasivo y los rubros que no lo integran por no ser pasivo o por ser capital propio.

Rubros integrantes del pasivo:

- Deudas: la ley no las define; digamos que son deudas computables a los fines impositivos todas las relacionadas con compras de bienes activados (aunque éstos se hayan utilizado o vendido) y todas las referentes a gastos computables (según el criterio de lo devengado).
- Provisiones y previsiones: las provisiones son deudas por compras, o gastos, en que aún falta, en todo o en parte, el nexo jurídico con el acreedor; en su mayoría, surge la necesidad de formularlas respecto de gastos devengados. Las previsiones cubren estimaciones probabilísticas de costos o gastos, imputables a ganancias brutas ya computadas.

Para el ajuste, el pasivo solo incluye las correspondientes a gastos deducibles (y deducidos) de la ganancia bruta. Todo gasto implica una pérdida o disminución de riqueza: si se admite la existencia del gasto, ello lleva aparejado el reconocimiento de la consecuente reducción de patrimonio. Sea porque se pagó, con lo que disminuyó el activo; sea porque se debe aún, con lo que aumenta el pasivo; por ejemplo, las provisiones por gratificaciones al personal.

No existe diferencia esencial, en este sentido, entre las deudas propiamente dichas, las provisiones y las previsiones.

- Ganancias percibidas por adelantado: el artículo 95, primer párrafo, inciso b), apartado I, punto 2, menciona como parte del pasivo las ganancias percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros. En ambos casos se trata de la anulación, o la contrapartida, de valores incluidos en el activo; tuvieron entrada al patrimonio como contraprestación de una ganancia aún no computable a los efectos de la ley. Esa ganancia no devengada puede ser eliminada del activo, o agregada al pasivo. Este segundo procedimiento es más práctico, pues permite ir computando la parte de la ganancia a devengar, obtenida cada mes. En otras palabras, el rubro no es un verdadero pasivo sino un ajuste del activo, pero el efecto práctico es idéntico.
- Honorarios al directorio a pagar, gratificaciones y asignaciones a socios administradores.

Rubros no considerados como pasivo

Se enuncian como no componentes del pasivo, iguales rubros que los excluidos del activo:

- Anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital: sujetos a las mismas condiciones que obligan su exclusión del activo.
- Saldos acreedores del dueño o socios: estos saldos puede provenir de: acreditación de utilidades; acreditación de sueldos, asignaciones como administradores, intereses, etc y/o préstamos, venta de bienes u otras prestaciones (si estos saldos no gozaran de los intereses y actualizaciones que se pactaran entre partes independientes, no se los consideraría pasivo).
- Saldos de casas matrices del exterior: los saldos acreedores de la casa matriz o dueño del exterior o de las cofiliales o cosucursales, que provengan de operaciones no pactadas en condiciones acordes con las de mercado, tampoco son pasivo.

Monto del Ajuste por Inflación

Depurado el activo en la forma indicada por el inciso a del artículo 95, y detráido del importe respectivo el pasivo, en los términos dispuestos por el inciso b del mismo artículo, su inciso c ordena actualizar la diferencia, multiplicándola por la variación en

el índice de precios al por mayor nivel general (elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos), operada entre el mes de cierre del ejercicio anterior y el de cierre del ejercicio que se liquidare.

La diferencia de valor obtenida como consecuencia de la actualización se considera:

- Ajuste negativo, cuando el monto del activo fuese superior al de pasivo;
- Ajuste positivo, cuando el monto del activo fuese inferior al del pasivo.

Ajuste por inflación dinámico

El ajuste por inflación dinámico tiene por finalidad incorporar el efecto de la inflación sobre las variaciones ocurridas en el periodo que se liquida sobre el patrimonio monetario.

Para ello se deben establecer las variaciones que repercutirán como ajuste positivo o negativo, mediante la aplicación del coeficiente determinado en función de la variación de los índices entre la fecha en la que se produce cada modificación computable y la fecha de cierre del ejercicio.

A efectos de comprender la estructura completa del ajuste por inflación, cabe tener presente que el ajuste dinámico complementa al estático.

Las normas definen que el ajuste por inflación dinámico puede desagregarse en dos componentes: ajustes positivos y ajustes negativos.

Los ajustes positivos comprenden, genéricamente, aquellas variaciones que impliquen erogaciones o salidas de fondos o bienes de alguna manera definitivos, así como la transformación de activos monetarios en no monetarios., conceptos todos ellos que constituyen disminuciones del patrimonio monetario. La norma considera en particular:

- Los retiros de cualquier origen o naturaleza efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos a favor de terceros, salvo que se trate se 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 de mercado.
- Los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.
- Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.

- La porción de los honorarios pagados en el ejercicio que superen los límites establecidos en el artículo 87.
- 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 resultado de fuente argentina, en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiera sus propias acciones.
- 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.

Como ajustes negativos, las variaciones a computar son aquellas que implican ingresos o incrementos de patrimonio. La norma contempla, específicamente:

- Los aportes de cualquier origen o naturaleza y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.
- 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).
- El costo impositivo computable en los caso de enajenación de los bienes mencionados en el punto 9 del inciso a).

Ajuste por inflación total

El cálculo del ajuste por inflación total que incide en la declaración jurada como una ganancia gravada o una pérdida deducible es la suma algebraica de los ajustes estático y dinámico. El importe respectivo se incorpora como un solo renglón en las respectivas declaraciones juradas.

Estudio de Caso: Empresa de
Prueba S.A.

El ajuste por inflación en empresas con bienes de cambio de baja rotación o procesos productivos prolongados

Diferentes miembros de la Comisión de Estudios Tributarios de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencia Económicas (FACPCE) y docente de tributación de la Universidad de Buenos Aires (UBA) ha precisado que las empresas a las que mas golpea la inflación en sus resultados impositivos, son las que tienen las siguientes características en cuanto a sus bienes de cambio y a sus bienes de uso:

Por un lado las empresas con bienes de cambio de baja rotación o que surjan de un prolongado proceso productivo: en estos casos, la comparación de los costos de compra o de producción con los precios de venta de distintos momentos, genera importantes ganancias nominales y no reales.

Por otra parte, empresas con bienes de uso por valores significativos: durante la tenencia de los bienes de uso, su amortización queda distorsionada en relación con los ingresos que los mismos generan durante durante su vida útil. Por su parte, cuando las empresas venden sus bienes de uso, deben comparar el precio de venta con el costo de adquisición, o el valor residual, lo cual implica reconocer una ganancia nominal muy significativa.

Frente a esta hipótesis debemos hacernos la siguiente pregunta: ¿De qué manera éste fenómeno inflacionario afecta a este tipo de empresas?; ¿Es considerablemente mayor el impuesto determinado, en comparación con el que tendrían que tributar si se estaría aplicando actualmente el Título VI de la ley de Impuesto a las Ganancias?

A los efectos de dilucidar si realmente la inflación afecta notoriamente a este tipo de empresas, se ha decidido realizar la presentación de un “Estudio de Caso”. Justifican ésta decisión la idea de que plantear un caso práctico de la realidad permite en primer lugar comprobar empíricamente la hipótesis planteada y además nos brinda una herramienta sólida y confiable para, en los casos que así se decida, dirigirnos a la justicia.

Para ello, como primer paso, se decidió buscar una actividad que principalmente reúna la característica de comercializar bienes con bajos niveles de rotación o de procesos productivos prolongados. Además, la tarea se volcó a investigar una actividad que esté en pleno desarrollo, de manera que el resultado que arroje sea una representación fiel de la realidad y de interés para los lectores.

En miras a éste objetivo ha surgido la idea de estudiar, analizar y verificar empíricamente de que manera afecta el ajuste por inflación en las empresas o

explotaciones unipersonales que tengan como actividad a la “CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES PARA LUEGO PROCEDER A SU VENTA”.

Ésta, es una actividad que, en primer lugar, hace mas de dos años que viene con un importante desarrollo ascendente en nuestro país, sobre todo en la provincia de Buenos Aires, donde la ciudad de Mar del Plata es víctima de un proceso de edificación nunca antes visto en esta localidad.

Por otra parte, desde el punto de vista impositivo, se trata de un bien de cambio cuyo proceso productivo es prolongado, es decir, que tiene un comienzo en la producción bien diferenciado de su finalización. De esto se deduce que se trata de un proyecto que puede abarcar, según el tamaño de la estructura, entre 3 y 4 ejercicios económicos.

Estas características de la empresa a analizar hacen que el proyecto de investigación busque definir claramente la hipótesis planteada.

En conclusión, lo que se buscará con el caso práctico siguiente, será el de determinar, cual sería el impuesto a abonar por la empresa por la venta de los inmuebles aplicando el ajuste por inflación en cada uno de los ejercicios fiscales, y compararlo con el efectivamente abonado.

Empresa de Prueba S.A.

Antes de comenzar, es importante aclarar que esto ha sido posible gracias a la generosidad de esta empresa, la cual nos ha abierto sus puertas para tener acceso libre a toda la documentación necesaria para que este proyecto de investigación pueda ser realizado.

Presentación de la Empresa: Aspectos Jurídicos y Económicos

La empresa es una sociedad anónima domiciliada en la ciudad de Buenos Aires, con escritura de constitución de fecha 22 de diciembre de 2004, e inscripta bajo la Inspección General de Justicia el 27 de Enero de 2005. Tiene como objeto social la construcción y/o reparación de viviendas o locales comerciales para luego proceder a la venta o alquiler de los mismos. El capital social está integrado por \$12.000 (pesos doce mil), siendo éste el mínimo legal para la constitución de una sociedad anónima. Cierra su ejercicio fiscal el 31 de Diciembre de cada año. Está compuesta por 2 accionistas quienes han integrado a la sociedad dinero en efectivo y otros aportes en especie con el objetivo principal de capitalizar a la misma para llevar a cabo un

proyecto de inversión. El mismo consiste en realizar la construcción de un edificio en la ciudad de Mar del Plata, con el fin inmediato de proceder a la venta de los departamentos, cocheras y bauleras obtenidos. Por otra parte la administración estará a cargo de un directorio compuesto de un presidente, un director titular y un director suplente.

El desarrollo de la obra se llevó a cabo de la siguiente manera: en el mes de Enero del año 2005 se procedió a la compra de un terreno ubicado en la ciudad de Mar del Plata. Pocos meses después, mas exactamente a mediados de Abril del mismo año, se inició la obra. La misma se extendió desde ese mes hasta el mes de noviembre de 2006. Finalizada la obra y una vez aprobada por los organismos correspondientes, se estuvo en condiciones de proceder a la venta y escritura de los 37 departamentos, las 43 cocheras y las 15 bauleras obtenidas del proyecto.

Finalmente, durante el mes de diciembre de 2006 y todo el año 2007 se procedió a la venta de los departamentos, quedando al cierre del último balance, cerrado al 31 de diciembre de 2007, algunos departamentos sin vender.

Es importante aclarar de donde provinieron los fondos que financiaron la obra durante toda su realización. Por una lado, encontramos los aportes que los accionistas hicieron a la sociedad, los cuales estuvieron siempre reflejados en el pasivo de ésta ya que debían ser reintegrados a los mismos una vez que la sociedad estuviera en condiciones financieras de hacerlo.

Por otra parte, desde el inicio de la obra hasta su finalización varios departamentos fueron vendidos durante el proceso de construcción, es decir, antes de que la misma estuviera finalizada. Razón por la cual, para estos casos puntuales, la venta se instrumentó con un boleto de compraventa y mientras la obra avanzaba se fueron recibiendo pagos a cuenta de dichos boletos. Una vez terminada, se procedió a la escritura y entrega de posesión de los mismos.

Con respecto a la adquisición de materiales, muchos de ellos fueron acopiados al iniciarse la obra, mientras que otros se iban adquiriendo a medida que se incrementaba el grado de avance. Para la mano de obra resulta fundamental destacar que la sociedad no cuenta con personal obrero para la edificación, esto significa que todos los trabajos fueron contratados a grandes empresas constructoras quienes ponen a disposición a su personal. La suma de estos dos elementos junto con la adquisición del terreno, dieron como resultado la determinación del costo del metro cuadrado. Estos valores y un riguroso estudio de mercado permitieron establecer los precios de venta de cada unidad funcional.

Seguidamente procederemos a exponer los estados contables correspondientes a los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007. Luego se presentará la

liquidación del impuesto a las ganancias correspondientes a los tres ejercicios mencionados. De esta manera se determinará cual es el impuesto abonado por el contribuyente para compararlo con aquel que correspondería tributar si se estaría aplicando título VI de la ley de Impuesto a las Ganancias referente al Ajuste Impositivo por Inflación.

Comentarios previos al estudio del caso

Balance al 31 de Diciembre de 2005

El ejercicio se extendió desde el 27 de Enero de 2005 (fecha de constitución) hasta el 31 de Diciembre del mismo año. Los principales movimientos que tuvieron lugar durante este periodo permiten realizar las siguientes aclaraciones:

- En el activo corriente toma importancia la cuenta Bienes de Cambio, el cual comprende a toda la inversión realizada en la edificación desde los comienzos de la obra hasta el cierre del ejercicio.
- La cuenta Inversiones del activo no corriente está integrada exclusivamente por un inmueble aportado por uno de los accionistas, el cual está destinado a su venta inmediata con la única finalidad de que los fondos obtenidos sean abocados a la financiación de la obra.
- Cuentas por pagar del pasivo corriente incluye todos los cobros parciales que se han ido recibiendo por la venta de algunos departamentos, lo cual se encuentra debidamente instrumentado por medio de boletos de compra-venta. Por otra parte, la el rubro Otras cuenta por pagar está integrado por aportes que los accionistas han ido entregando a la sociedad para la financiación del proyecto.
- El estado de resultados no presenta movimiento alguno, lo cual se debe a que todas las erogaciones realizadas forman parte del costo de la obra.

Balance al 31 de Diciembre de 2006

El ejercicio se extendió desde el 1º de Enero de 2006 hasta el 31 de Diciembre del mismo año. Los principales movimientos que tuvieron lugar durante este periodo permiten realizar las siguientes aclaraciones:

- Durante este ejercicio se ha producido la finalización del edificio. Como consecuencia de ello, el rubro Bienes de cambio ha dejado de estar integrado

por el saldo de obras en curso para comenzar a estar integrado por las cuentas departamentos, cocheras y bauleras. Al 31 de Diciembre solo estarán formando este rubro aquellos departamentos disponibles para la venta pero aún no vendidos.

- La cuenta inversiones arroja saldo cero por haber cumplido con su fin. Es decir, se ha logrado vender el inmueble aportado por uno de los accionistas. Como ya se ha explicado, el dinero obtenido de la venta ha sido destinado a la obra.
- En el estado de resultados es posible observar dos resultados bien diferenciados: por un lado el que surge de la venta de algunas unidades funcionales y por el otro, la utilidad que arroja la venta del inmueble aportado como inversión.

Balance al 31 de Diciembre de 2007

El ejercicio se extendió desde el 1º de Enero de 2007 hasta el 31 de Diciembre del mismo año. Los principales movimientos que tuvieron lugar durante este periodo permiten realizar las siguientes aclaraciones:

- El saldo en la cuenta Bienes de cambio está integrado por aquellos departamentos que aún quedan en stock, los cuales se espera serán vendidos durante el transcurso del año 2008.
- En el pasivo corrientes las dos cuentas más representativas, que son los pagos a cuenta de los departamentos y el saldo acreedor de la cuenta accionistas, han disminuido considerablemente como consecuencia de haberse producido la venta del más del 70% de los departamentos lo que ha permitido reintegrar gran parte de la deuda hacia los accionistas.
- El estado de resultados demuestra que la sociedad ha obtenido utilidades, las cuales provienen en su totalidad por la venta de algunos departamentos que estaban en stock al cierre del ejercicio anterior.

Denominación de la Sociedad:

EMPRESA DE PRUEBA S.A.**ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL 31-12-2005**

	31-12-05		31-12-05
	\$		\$
<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>		<u>PASIVO CORRIENTE</u>	
Caja y Bancos(Nota1)	59.574,75	Cuentas por pagar (Nota 5)	864.835,02
Otras Cuentas por Cobrar (Nota 2)	65.305,55	Otras Cuentas por pagar (Nota 6)	1.200.000,00
Bienes de Cambio (Nota 3)	1.607.257,87	Deudas Financieras (Nota 7)	81.409,63
		Cargas Fiscales (Nota 8)	23.893,52
		<u>TOTAL PASIVO CORRIENTE</u>	2.170.138,17
		<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>	
		No existen	0,00
<u>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</u>	1.732.138,17	<u>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</u>	0,00
		<u>TOTAL PASIVO</u>	2.170.138,17
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>		<u>PATRIMONIO NETO</u>	
Inversiones (Nota 4)	450.000,00	Capital Social	12.000,00
		Reserva Legal	0,00
		Resultados No Asignados	0,00
<u>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</u>	450.000,00	<u>TOTAL DEL PATRIMONIO NETO</u>	12.000,00
<u>TOTAL ACTIVO</u>	2.182.138,17	<u>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO</u>	2.182.138,17

Denominación de la Sociedad:		EMPRESA DE PRUEBA S.A.	
ESTADO DE RESULTADOS AL 31-12-2005			
		31-12-2005	
		\$	\$
Ventas Netas de Bienes		0,00	
Costo de Ventas		0,00	
	<i>Ganancia Bruta</i>		0,00
<u>Gastos</u>			
Administración		0,00	
Comercialización		0,00	
Financiación		0,00	
Tributarios		0,00	0,00
	<u>Ganancia Neta</u>		0,00
<u>Otros Ingresos y Egresos</u>			
Descuentos Obtenidos		0,00	
Ingresos Diversos		0,00	
	Ganancia por otros Ingresos y Egresos		0,00
	<u>Resultado del Ejercicio</u>		0,00

Denominación de la
Sociedad:

EMPRESA DE PRUEBA S.A.

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL 31-12-2006

	31-12-06		31-12-06
	\$		\$
<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>		<u>PASIVO CORRIENTE</u>	
Caja y Bancos (Nota 1)	160.345,57	Cuentas por pagar (Nota 5)	1.412.487,10
Otras Cuentas por Cobrar (Nota 2)	548.297,73	Otras Cuentas por pagar (Nota 6)	2.110.023,00
Bienes de Cambio (Nota 3)	4.406.847,15	Deudas Financieras (Nota 7)	116.935,37
		Cargas Financiera (Nota 8)	7.866,84
		Provisiones (Nota 9)	338.848,04
		<u>TOTAL PASIVO CORRIENTE</u>	<u>3.986.160,35</u>
		<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>	
		No existen	0,00
<u>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</u>	<u>5.115.490,45</u>	<u>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</u>	<u>0,00</u>
		<u>TOTAL PASIVO</u>	<u>3.986.160,35</u>
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>		<u>PATRIMONIO NETO</u>	
No existe	0,00	Capital Social	12.000,00
		Reserva Legal	0,00
		Resultados No Asignados	1.117.330,10
<u>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</u>	<u>0,00</u>	<u>TOTAL DEL PATRIMONIO NETO</u>	<u>1.129.330,10</u>
<u>TOTAL ACTIVO</u>	<u>5.115.490,45</u>	<u>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO</u>	<u>5.115.490,45</u>

Denominación de la Sociedad:		EMPRESA DE PRUEBA S.A.	
		ESTADO DE RESULTADOS AL 31-12-2006	
		31-12-2006	
		\$	\$
Ventas Netas de Bienes		1.147.440,52	
Costo de Ventas		-965.660,64	
	<i>Ganancia Bruta</i>		181.779,88
<u>Gastos</u>			
Administración		-42.510,91	
Comercialización		0,00	
Financiación		0,00	
Tributarios		0,00	-42.510,91
	<u>Ganancia Neta</u>		139.268,97
<u>Otros Ingresos y Egresos</u>			
Descuentos Obtenidos		5.182,51	
Ingresos Diversos		994.700,00	
	Ganancia por otros Ingresos y Egresos		999.882,51
	<u>Resultado del Ejercicio</u>		1.139.151,48

Denominación de la Sociedad: EMPRESA DE PRUEBA S.A.			
ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL 31-12-2007			
	31-12-07		31-12-07
	\$		\$
<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>		<u>PASIVO CORRIENTE</u>	
Caja y Bancos(Nota1)	208.340,50	Cuentas por pagar (Nota 5)	111.320,00
Otras Cuentas por Cobrar (Nota 2)	378.864,64	Otras Cuentas por pagar (Nota 6)	200.000,00
Bienes de Cambio (Nota 3)	1.045.849,93		
		<u>TOTAL PASIVO CORRIENTE</u>	311.320,00
		<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>	
		Otras Cuentas por Pagar (Nota 10)	17.979,35
<u>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</u>	1.633.055,07	<u>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</u>	17.979,35
		<u>TOTAL PASIVO</u>	329.299,35
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>		<u>PATRIMONIO NETO</u>	
Bienes de Uso	305.321,10	Capital Social	12.000,00
		Reserva Legal	2.400,00
		Resultados No Asignados	1.594.676,82
<u>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</u>	305.321,10	<u>TOTAL DEL PATRIMONIO NETO</u>	1.609.076,82
<u>TOTAL ACTIVO</u>	1.938.376,17	<u>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO</u>	1.938.376,17

Denominación de la Sociedad:		EMPRESA DE PRUEBA S.A.	
		ESTADO DE RESULTADOS AL 31-12-2007	
		31-12-2007	
		\$	\$
Ventas Netas de Bienes		4.249.496,91	
Costo de Ventas		-3.360.997,22	
	<i>Ganancia Bruta</i>		888.499,69
<u>Gastos</u>			
Administración		-266.986,19	
Comercialización		-65.000,00	
Financiación		-1.274,51	
Tributarios		-46.755,63	-380.016,33
	<u>Ganancia Neta</u>		508.483,36
<u>Otros Ingresos y Egresos</u>			
Descuentos Obtenidos		0,00	
Ingresos Diversos		0,00	
	Ganancia por otros Ingresos y Egresos		0,00
	<u>Resultado del Ejercicio</u>		508.483,36

EMPRESA DE PRUEBA S.A.

NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES

Base de Preparación de los Estados Contables

Los estados contables en cumplimiento con lo establecido por las disposiciones legales vigentes han sido preparados reconociendo en forma integral los efectos de la inflación hasta el 31 de Octubre de 2005 y discontinuando a partir del 1º de Noviembre de 2005 la aplicación del método de reexpresión. Se ha seguido la metodología establecida por las Resoluciones Técnicas N° 6, N° 8, N° 9, N° 16, N° 17 y N° 19 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en cuanto a normas de exposición contable.

Nota 1: El rubro Caja y Bancos está integrado por:

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Caja	38.425,30		92.505,73		185.850,07	
Banco de la Provincia de Bs. As. Cta. Cte.	<u>21.149,45</u>	59.574,75	<u>67.839,84</u>	160.345,57	<u>22.490,43</u>	208.340,50

Nota 2: El rubro Otras Cuentas por Cobrar se compone de:

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Saldo a favor DDJJ IVA 1º Párrafo	64.176,10		418.085,65		127.915,72	
Saldo a favor Técnico IVA	1.129,45		0,00		0,00	
Anticipo a Proveedores	0,00		78.291,14		0,00	
Retenciones Impuesto a las Ganancias	0,00		37.560,00		127.915,72	
Percepciones Imp. s/los Ing. Brutos	0,00		613,50		314,40	
Anticipos Ganancia. Min. Presunta.	0,00		13.747,44		0,00	
Crédito Ganancia Min. Presunta	0,00		0,00		22.452,85	
Anticipos Impuesto a las Ganancias	0,00		0,00		12.069,88	
Saldo a Favor Ingresos Brutos	<u>0,00</u>	65.305,55	<u>0,00</u>	548.297,73	<u>106,08</u>	378.864,64

Nota 3: Todos los bienes de este rubro se presentan a su costo incurrido no superando valores habituales de mercado.

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Obra en Curso	1.607.257,87		0,00		0,00	
Departamentos	0,00		4.166.487,15		994.849,93	
Cochera	0,00		204.000,00		48.000,00	
Bauleras	<u>0,00</u>	1.607.257,87	<u>36.000,00</u>	4.406.847,15	<u>3.000,00</u>	1.045.849,93

Nota 4: El rubro Inversiones del Activo No Corriente corresponde a un inmueble aportado por un accionista y se expresa al valor de aporte, no superando los valores de realización.

Nota 5: El rubro Cuentas por Pagar del Pasivo Corriente corresponde a:

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Anticipos de Clientes	864.835,02		1.412.487,10		0,00	
Proveedores	<u>0,00</u>	864.835,02	<u>0,00</u>	4.406.847,15	<u>111.320,00</u>	111.320,00

Nota 6: El rubro Otras Cuentas por Pagar del Pasivo Corriente corresponde a:

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Accionistas en Cuenta Corriente	1.200.000,00		2.100.000,00		200.000,00	
Gastos Diversos a Pagar	<u>0,00</u>	1.200.000,00	<u>10.023,00</u>	2.110.023,00	<u>0,00</u>	200.000,00

Nota 7: El rubro Deudas Financieras del Pasivo Corriente corresponde a:

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Cheques Diferidos Banco de la Provincia de Bs.As.	<u>81.409,63</u>	81.409,63	<u>116.935,37</u>	116.935,37	<u>0,00</u>	0,00

Nota 8: El rubro Cargas Fiscales del Pasivo Corriente corresponde a:

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Retenciones Impuesto a las Ganancias	0,00		1.526,46		0,00	
Impuesto Inmobiliario a Pagar	580,90		0,00		0,00	
Tasa Municipal a Pagar	1.296,76		0,00		0,00	
Ingresos Brutos a Pagar	<u>22.015,86</u>	23.893,52	<u>6.340,38</u>	7.866,84	<u>0,00</u>	0,00

Nota 9: El rubro Provisiones del Pasivo Corriente corresponde a:

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Provisión para Costo de Obra	<u>0,00</u>	0,00	<u>338.848,04</u>	338.848,04	<u>0,00</u>	0,00

Nota 10: El rubro Otras Cuentas por Pagar del Pasivo No Corriente corresponde a:

	31-12-2005		31-12-2006		31-12-2007	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Provisión para Costo de Obra	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00	<u>17.979,35</u>	17.979,35

AFIP	Firma	Mes de Cierre 12	
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	Carácter	Código Actividad : 452100	
F. 713	Apellido o Razón Social	Empresa de Prueba S.A.	
Declaración Jurada	CUIT Contador	Entidad Exenta: NO	
	DDJJ Ejercicio Fiscal 2005	DDJJ Ejercicio Fiscal 2006	DDJJ Ejercicio Fiscal 2007
<u>Determinación de Resultado Neto</u>	\$	\$	\$
Resultado del Ejercicio (Contable)	0,00	1.139.151,48	508.483,36
Ajustes	0,00	0,00	0,00
Resultado Impositivo	0,00	1.139.151,48	508.483,36
Quebrantos Computables	0,00	0,00	0,00
Resultado Neto	0,00	1.139.151,48	508.483,36
Quebranto de Ejercicio	0,00	0,00	0,00
Resultado Neto Final	0,00	1.139.151,48	508.483,36
<u>Determinación del impuesto</u>	\$	\$	\$
Alícuota	35,00%	35,00%	35,00%
Impuesto determinado	0,00	398.703,02	177.969,18
<u>Determinación del saldo del Impuesto</u>	\$	\$	\$
Impuesto determinado F.Argentina	0,00	398.703,02	177.969,18
Pago a cuenta Gcia. Min. Presunta.	0,00	0,00	22.452,85
Retenciones y/o Percepciones	0,00	37.560,00	127.915,72
Anticipos Ingresados	0,00	0,00	14.235,34
Otros pagos a cuenta	0,00	0,00	0,00
Saldo a favor periodo anterior	0,00	0,00	0,00
Saldo a favor/a pagar	0,00	361.143,02	13.365,27
<u>Calculo de Anticipos</u>	\$	\$	\$
Anticipo Nº 1	0,00	90.285,76	12.513,37
Anticipos Nº 2 al 10	0,00	30.083,21	4.169,45

DETERMINACION DEL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO			
	Ejercicio Fiscal 2005	Ejercicio Fiscal 2006	Ejercicio Fiscal 2007
	\$	\$	\$
AJUSTE POR INFLACION ESTÁTICO			
<i>a) Depuración del Activo</i>			
Activo Total	0,00	2.182.138,17	5.115.490,45
Activos Excluidos			
- Fondos o bienes afectados a rentas de F.E.	0,00	0,00	0,00
- Bienes Muebles Amortizables	0,00	0,00	0,00
- Acciones, cuotas o participaciones sociales	0,00	0,00	0,00
- Anticipos de Impuestos		0,00	51.307,44
Activo Computable	0,00	2.182.138,17	5.064.183,01
<i>b) Cómputo del Pasivo</i>			
Deudas Comerciales	0,00	0,00	10.023,00
Deudas Financieras	0,00	81.409,63	116.935,37
Deudas Fiscales y Sociales	0,00	23.893,52	7.866,84
Provisiones	0,00	0,00	338.848,04
Otras deudas	0,00	864.835,02	1.412.487,10
Honorarios al Directorio	0,00	0,00	0,00
Pasivo Computable	0,00	970.138,17	1.886.160,35
<i>c) Determinación del Patrimonio Monetario</i>			
Activo Computable	0,00	2.182.138,17	5.064.183,01
Pasivo Computable	0,00	970.138,17	1.886.160,35
Diferencia e/ Activo y Pasivo	0,00	1.212.000,00	3.178.022,66
<i>d) Coeficiente de Actualización</i>			
Índice Cierre	0,00	284,85	326,32
Índice Inicio	0,00	265,79	284,85
Coeficiente	0,00	1,0717	1,1456
		-1,0000	-1,0000
		0,0717	0,1456
Total Ajuste por Inflación Estático	0,00	86.913,43	462.673,69

	Ejercicio Fiscal 2005	Ejercicio Fiscal 2006	Ejercicio Fiscal 2007
	\$	\$	\$
AJUSTE POR INFLACION DINÁMICO			
a) Positivos			
- Dividendos distribuidos	0,00	0,00	0,00
- Honorarios directorio	0,00	0,00	0,00
Total Positivos	0,00	0,00	0,00
b) Negativos			
- Aportes Irrevocables	0,00	0,00	0,00
Total Negativos	0,00	0,00	0,00
Total Netos	0,00	0,00	0,00
c) Coeficiente			
Total Ajuste por Inflación Dinámico	0,00	0,00	0,00
TOTAL AJUSTE POR INFLACIÓN	0,00	86.913,43	462.673,69

AFIP	Firma	Mes de Cierre 12	
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	Carácter	Código Actividad : 452100	
	F. 713	Apellido o Razón Social	Empresa de Prueba S.A.
Declaración Jurada	CUIT Contador		Entidad Exenta: NO
	DDJJ Ejercicio Fiscal 2005	DDJJ Ejercicio Fiscal 2006	DDJJ Ejercicio Fiscal 2007
<u>Determinación de Resultado Neto</u>	\$	\$	\$
Resultado del Ejercicio (Contable)	0,00	1.139.151,48	508.483,36
Ajustes	0,00	-86.913,43	-462.673,69
Resultado Impositivo	0,00	1.052.238,05	45.809,67
Quebrantos Computables	0,00	0,00	0,00
Resultado Neto	0,00	1.052.238,05	45.809,67
Quebranto de Ejercicio	0,00	0,00	0,00
Resultado Neto Final	0,00	1.052.238,05	45.809,67
<u>Determinación de impuesto</u>	\$	\$	\$
Alícuota	35,00%	35,00%	35,00%
Impuesto determinado	0,00	368.283,32	16.033,39
<u>Determinación del saldo del Impuesto</u>	\$	\$	\$
Impuesto determinado F.Argentina	0,00	368.283,32	16.033,39
Pago a cuenta Gcia. Min. Presunta.	0,00	0,00	22.452,85
Retenciones y/o Percepciones	0,00	37.560,00	127.915,72
Anticipos Ingresados	0,00	0,00	14.235,34
Otros pagos a cuenta	0,00	0,00	0,00
Saldo a favor periodo anterior	0,00	0,00	0,00
Saldo a favor/a pagar	0,00	330.723,32	-148.570,52
<u>Calculo de Anticipos</u>	\$	\$	\$
Anticipo N° 1	0,00	82.680,83	0,00
Anticipos N° 2 al 10	0,00	27.549,25	0,00

Analysis Final

Análisis Numérico

Una vez finalizada las etapas programadas en la presentación del “Estudio de Caso”, y con los resultados procesados y estudiados, estamos en condiciones de brindar las siguientes conclusiones.

Si observamos el ejercicio fiscal 2006, la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias sin practicar el ajuste impositivo por inflación arroja un impuesto determinado de \$398.703,02 y por ende un saldo a ingresar de \$ 361.143,02; mientras que en el hipotético caso en que la empresa aplicara el capítulo VI de la ley, llegaríamos a un importe de \$368.283,32 y \$330.723,32, respectivamente. Es decir que estamos frente a una diferencia en el impuesto de \$ 30.419,70. De esta manera sufrirían también variaciones, aunque no en gran medida, el cálculo de anticipos para el ejercicio fiscal siguiente.

El panorama se presenta realmente devastador en el ejercicio fiscal 2007. La no aplicación del ajuste por inflación nos obliga a llegar a un impuesto determinado de \$ 177.969,18 y un saldo a ingresar de \$ 13.365,27, muy diferente al impuesto de \$ 16.033,39 y al saldo de libre disponibilidad de \$ 148.570,52 que quedaría en los balances de la empresa si se aplicara el ajuste correspondiente. Estaríamos concretamente no solo dejando de abonar un saldo luego de descontar las retenciones y anticipos, sino que también obtendríamos una diferencia a favor del contribuyente, dando como número final un ahorro impositivo de \$ 161.935,79. Claro está que esto no es todo, ya que no existiría base imponible para el cálculo de los anticipos correspondiente al ejercicio fiscal 2008.

Al observar estas diferencias en la carga impositiva no podemos más que concluir lo siguiente: todo proceso inflacionario imposibilita la medición de la renta real. Por ende, la metodología de determinación del Impuesto a las Ganancias, en el actual estado, crea para los contribuyentes situaciones insostenibles al gravar impositivamente resultados que resultan ajenos a su efectiva y real capacidad contributiva.

Análisis Conceptual

Frente al panorama descrito, reina la incertidumbre en el ámbito empresarial. Ignorar el problema o no resolverlo solo traería complicaciones. No practicar ajuste alguno es irreal. Desde el punto de vista político las autoridades se resisten a aceptar los ajustes.

Parece claro que quienes arriben, en función de sus estados contables históricos y sin practicar ajustes por inflación, a resultados superiores a los reales probablemente intenten resistir determinar el impuesto a las ganancias sobre resultados ficticios.

Por otro lado, quienes, por el contrario exhiban resultados históricos inferiores a los reales, procurarán mantener la actual situación. A medida que se van produciendo los vencimientos correspondientes a los distintos cierres de ejercicios sin que haya decisión sobre el tema, aquellos contribuyentes cuya ganancia real es superior a la que resulta de aplicar el ajuste impositivo por inflación, seguramente se apresuraron a presentarse ante el organismo recaudador, liquidando el tributo conforme las pautas de la Nota Externa N° 10 de la A.F.I.P.. Aunque se llegare a admitir el ajuste por inflación, ya sea por ley o por cualquier otros medio, quienes por aplicación de dicho ajuste resultan perjudicados tendrán el argumento del efecto liberatorio del pago al amparo de la ley vigente al cierre del ejercicio respectivo.

Por ello, aún con limitaciones e imperfecciones, se impone reimplantar cuanto antes el ajuste impositivo por inflación.

Las normas sobre valuación de bienes vigentes en el impuesto a las ganancias han sido concebidas para que se apliquen simultáneamente con el ajuste por inflación. Los referidos criterios implican un acercamiento a los valores corrientes o al de las compras mas recientes a la fecha de cierre de ejercicio. Si bien estos mayores valores implican un aumento de la ganancia o una disminución de la pérdida, tal efecto se neutraliza si simultáneamente se aplica la corrección por inflación sobre el valor del inventario de dichos bienes al comienzo del ejercicio.

No obstante de haberse suspendido de hecho el ajuste por inflación, las normas sobre valuación de bienes continuaron y continúan vigentes. Con el cambio de las condiciones resulta obvio que es incongruente pretender comprender en el tributo los mayores valores nominales de los bienes, al extremo de tomarlos por el de las compras más recientes o por su cotización al cierre, sin que haya reconocimiento alguno por el deterioro por inflación durante el ejercicio.

Recomendaciones

Muchas empresas contribuyentes se han preguntado y continuarán preguntándose qué hacer en la actual coyuntura. Por supuesto que cada cual deberá buscar la respuesta apropiada en consonancia con su situación económico-fiscal y deberá ponderar los pros y contras de cada una de las alternativas. Partimos de dos hipótesis:

- Que el Poder Ejecutivo Nacional continuará sosteniendo que el ajuste impositivo por inflación no está vigente y que el impuesto a las ganancias debe determinarse corrigiendo los valores de los estados contables ajustados para su reexpresión a valores históricos o, en su caso y a partir de la vigencia del decreto N° 664/03, de los balances contables históricos, sin aplicar las normas de Título VI de la ley del impuesto a las ganancias, como así tampoco ninguna de las actualizaciones a que se refiere del art. 89 de la misma;
- Que el Congreso Nacional no habrá de resolver el problema, al menos tempestivamente.

Acatar el criterio del Poder Ejecutivo, exteriorizado en Nota Externa N° 10 de la AFIP

Esta es la posición más conservadora y menos riesgosa. La mayoría de los argentinos estamos cansados de los conflictos, por lo que, de ser posible, deberíamos evitar nuevos. Además, se acata el criterio oficial, lo que no es poco. Esta postura será adoptada, sin duda, por aquellos a quienes el ajuste impositivo por inflación perjudica, pues sus resultados reales son superiores a los históricos, tales como empresas con alto endeudamiento y otras situaciones semejantes.

También es probable que lo sigan aquellos cuyos resultados estén en posibilidad de arrojar quebrantos, aún cuando el quebranto que se exteriorice conforme el criterio fiscal sea inferior al que resulte de aplicar las normas sobre ajuste. Es probable que también opten por él quienes aún exteriorizando ganancias impositivas ficticias estén en condiciones de compensarlas con quebrantos de ejercicios anteriores, particularmente si están próximos a prescribir.

La misma reflexión es válida para aquellos sujetos que determinan un impuesto a la ganancia mímica presunta superior al impuesto a las ganancias y que no provean poder utilizarlo como pago a cuenta de éste último gravamen, al menos en un futuro cercano.

También quienes no quieran tener litigios con el Fisco, aún cuando la tasa efectiva del impuesto resulte superior a la nominal, por calcularse sobre resultados ficticios, superiores a los reales.

Ídem anterior, pero interponiendo recurso de repetición

Esta es la posición más conservadora para discutir, minimizando los riesgos del contencioso. El contribuyente liquida conforme el criterio oficial y ulteriormente cuestiona dicho criterio por la vía del recurso de repetición. Tratándose de un impuesto liquidado voluntariamente la acción deberá iniciarse mediante el reclamo administrativo ante la AFIP, conforme lo previsto en el Art. 81 de la Ley de Procedimiento N° 11.683⁴⁹. Como es previsible el silencio o el rechazo por parte de la AFIP, corresponderá, acudir al Tribunal Fiscal de la Nación o a la Justicia Ordinaria (Juzgados Federales en lo Contencioso Administrativo en la ciudad de Buenos Aires o Juzgados Federales en provincias), siendo ambas vías excluyentes entre sí.

De acudirse al Tribunal Fiscal de la Nación se deberá pagar el inicio de la acción, la mitad de la tasa establecida por la ley 22.610⁵⁰ (2%) al interponerse el recurso. Deberá tenerse presente que, conforme al art. 185 de la Ley de Procedimiento, dicho órgano tiene vedado declarar la inconstitucionalidad de la ley que se controvierte, aunque puede aplicar jurisprudencia de casos análogos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la cual la referida inconstitucionalidad haya sido declarada.

De acudirse a la Justicia Ordinaria deberá abonarse la Tasa de Justicia establecida por la ley N° 23.898⁵¹ (3% del monto de la repetición).

De no prosperar la acción interpuesta el perdedor deberá soportar las costas. De prosperar la acción, el contribuyente tendrá derecho a recuperar las sumas abonadas, con más sus intereses ya sea en efectivo o mediante compensación con otras obligaciones impositivas a su cargo frente a la AFIP.

No acatar el criterio oficial y liquidar practicando el ajuste por inflación

Quienes no deseen o, simplemente, no puedan hacer frente a un impuesto a las ganancias sobre resultados ficticios, aun desafiando la postura del Poder Administrador, es factible que intenten preservar la integridad de su patrimonio liquidando el impuesto a las ganancias en función de resultados más acordes a la realidad. Lo recursos de acción que entrevemos serían los siguientes:

- No denunciando el procedimiento al organismo recaudador: se considera altamente riesgosa esta actitud ya que detectando el proceder del contribuyente, el Fisco seguramente iniciará la determinación de oficio. Además de los intereses resarcitorios previstos

⁴⁹ Ley 11.683 Año 1933 – Sancionada en el B.O. el 12/01/1933.

⁵⁰ Ley 22.610 Año 1982 – Sancionada en el B.O. el 24/06/1982.

⁵¹ Ley 23.898 Año 1990 – Sancionada en el B.O. el 29/10/1990.

en el art. 37 de la Ley de Procedimiento (actualmente 3% mensual), la conducta es susceptible de ser sancionada con multa por defraudación, conforme al art. 46 de la Ley N° 11.683, ya que el fisco puede argumentar que se daría el supuesto del inc. c) del art. 47. (manifiesta disconformidad de las declaraciones juradas con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso), sin perjuicio de la acción penal conforme lo establecido por la Ley N° 24.769 (Régimen Penal Tributario), si la diferencia del monto del tributo supera la suma de \$100.000 (declaración engañosa u ocultación maliciosa). El contribuyente podrá cuestionar la procedencia de las sanciones y/o pena por las vías procesales adecuadas.

- Denunciando el procedimiento a la AFIP: es lo más recomendable, aunque ello pueda generar una inmediata reacción del organismo recaudador. Frente a lo controvertido de la situación, la jurisprudencia y las opiniones de la doctrina, estiman que, sin perjuicio de los intereses resarcitorios, la conducta solo podrá ser encuadrada por el Fisco como omisiva, conforme el Art. 45 de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Posibilidades y modalidades del caso contencioso con el Fisco

Desde ya que de no ingresarse el tributo conforme lo ha establecido el organismo recaudador, casi con seguridad habrá un caso contencioso. Algún temerario que no denuncie su proceder podría especular con que el fisco no lo detecte, pero estimamos ello poco probable, teniendo en cuenta el relativamente amplio margen de prescripción (5 años).

Es posible clasificar los cursos de acción de la siguiente forma:

Pasivos

Son aquellos donde el contribuyente asume una actitud defensiva. Comprende el pague y repita, así como la espera a que sea el fisco quien actúe, lo que se debe materializar a través del procedimiento de determinación de oficio a que se refiere el art. 17 de la Ley de Procedimiento. Si el contribuyente acata la determinación, solo podrá discutirla por la vía del recurso de repetición.

Si el contribuyente desea discutir la determinación, podrá concurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sin previo pago de los montos en discusión, aunque

deberá abonar, de inicio, el 50% de la tasa de actuación a que se refiere la Ley 22.610 y deberá tener presente que dicho órgano tiene limitaciones legales para declarar la inconstitucionalidad de las normas fiscales.

Alternativamente, podrá interponer un Recurso de Reconsideración ante la propia AFIP (vía que excluye la de apelar ulteriormente ante el Tribunal Fiscal) para luego, ante la casi segura denegatoria, acudir a la Justicia Ordinaria o, directamente sin reconsideración alguna, concurrir directamente ante ésta última. En esta hipótesis el Fisco puede exigir el pago del tributo y los intereses resarcitorios determinados, no así la eventual multa. Deberá abonar, además, el 3% en concepto de Tasa de Justicia.

Activos

Se trata de vías que permitirían discutir directamente ante la Justicia Ordinaria, sin previo pago del tributo y minimizando, eventualmente, la Tasa de Justicia. Las vías procesales son:

Recurso de Amparo

Este recurso está previsto en el art. 43 de la Constitución Nacional⁵² y ha sido profusamente utilizado con motivo de los ahorros y fondos depositados en las instituciones financieras afectados por el “corralito”, los que han sobrepasado las posibilidades de operación de la justicia en lo contencioso-administrativo. El procedimiento suele ser más rápido que el de la acción declarativa y permitiría obtener una inmediata medida cautelar, aunque la apelación por parte del Fisco de esta última suspendería su vigencia hasta tanto se pronuncie la Cámara de alzada.

El art. 43 de la Constitución Nacional establece:

*“Toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial mas idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva”.*⁵³

⁵² Constitución de la Nación Argentina – 22/08/1994

⁵³ Constitución de la Nación Argentina – 22/08/1994. – Art. 43.

La norma constitucional requiere que no exista otro medio judicial más idóneo. En función de las vías recursivas previstas por la Ley de Procedimiento, unido a la posibilidad de la acción declarativa, se deberá tener en cuenta que la cuestión de fondo podría ser rechazada por no ser el amparo la vía más adecuada, excepto que exista peligro de daño inminente, el que debería ser demostrado. También se deberá tener en cuenta que hay restricciones temporales, ya que la acción debe entablarse dentro de los 15 días de dictada la norma o producido el agravio. Si bien la norma sería la Nota Externa de la AFIP, es razonable sostener que hasta que no se practique la liquidación no se sabe con certeza si el impuesto grava o no resultados ficticios, por lo que la acción debería iniciarse simultáneamente con la presentación de las respectivas declaraciones juradas.

Acción declarativa de certeza

Es la prevista en el art. 322 del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación⁵⁴, cuyo texto es el siguiente:

*“Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”.*⁵⁵

Si bien la procedencia de la acción requiere que no se disponga de otro medio legal para poner fin inmediato a la situación de incertidumbre, no requiere la invocación del peligro inminente, como en el amparo. Por la naturaleza de la discusión que estamos analizando, algunos juristas consideran mínimas las posibilidades que se la considere una vía inapropiada para resolver el tema. En caso de requerirse y otorgarse medidas cautelares, su eventual apelación por el Fisco no suspendería su vigencia hasta resulta el órgano superior.

La elección de una u otra vía deberá ser debidamente ponderada, particularmente acudiendo al asesoramiento especializado de los profesionales con incumbencia apropiada para tal fin, que son los del derecho.

⁵⁴ Ley 17.454 Año 1967 – Sancionada en el B.O. el 07/11/1967.

⁵⁵ *Ibíd.* – Art. 322.

Bibliografía

Leyes, Decretos, Resoluciones y Notas Externas

- Constitución de la Nación Argentina – 22 de Agosto de 1994.
- Ley 340 - Código Civil de la República Argentina – Aprobada el 25/09/1869.
- Ley 17.454 Año 1967 – Sancionada en el B.O. el 07/11/1967.
- Ley 20.628 Año 1997 y sus modificaciones – Sancionada en el B.O. el 06/08/1997.
- Ley 21.894 Año 1978 – Sancionada en el B.O. el 01/11/1978.
- Ley 22.610 Año 1982 – Sancionada en el B.O. el 24/06/1982.
- Ley 23.260 Año 1985 – Sancionada en el B.O. el 11/10/1985.
- Ley 23.760 Año 1989 – Sancionada en el B.O. el 18/12/1989.
- Ley 23.928 Año 1991 – Sancionada en el B.O. el 29/03/1991.
- Ley 24.073 Año 1992 – Sancionada en el B.O. el 13/04/1992.
- Ley 25.063 Año 1998 – Sancionada en el B.O. el 30/12/1998.
- Decreto Nº 316/95 – Sancionado en el B.O. el 22/08/1995.
- Decreto Nº 1076/02 – Sancionado en el B.O. el 02/07/1992.
- Decreto Nº 1269/02 – Sancionado en el B.O. el 16/07/2002.
- Decreto Nº 664/03 – Sancionado en el B.O. el 25/03/2003.
- Resolución 100/2002 – Sancionada en el B.O. el 17/09/2002.
- Nota Externa 10/2002 A.F.I.P. – Sancionada en el B.O. el 22/10/2002.

Manuales y Tratados

- El Impuesto a las Ganancias – Carlos A. Raimondi /Adolfo Atchabahian – Cuarta Edición Actualizada – Editorial La Ley – Buenos Aires -Año 2007.
- Ajuste Impositivo por Inflación – Ángel Schindel – Ediciones Contabilidad Moderna- Buenos Aires – Año 1978.
- El Ajuste Impositivo por Inflación en la Actual Coyuntura – Ángel Schindel – Editorial La Ley – Buenos Aires – 2003.

Revistas Especializadas

- Ajuste por Inflación en el Impuesto a las Ganancias: siete argumentos en torno a su prohibición, y algunas reflexiones sobre el caso “Dugan Trocello” – Ignacio

V. Mazzocco – Periódico Económico Tributario – Buenos Aires – 12 de Mayo de 2006.

- El ajuste impositivo por inflación – Horacio A. García Belsunce – Periódico Económico Tributario – Buenos Aires – 13 de Octubre de 2006.

Estudio de Caso: “Empresa de Prueba S.A.”

- Estatuto Social.
- Balances Comerciales (Ejercicio Fiscal 2005 al 2007).
- Papeles de trabajo punto anterior.
- Declaración Jurada Impuesto a las Ganancias (Ejercicio Fiscal 2005 al 2007).
- Papeles de trabajo punto anterior.

Sitios de Internet

- <http://www.indec.mecon.ar/>
- <http://contadores.infobaeprofesional.com/>

Agradecimientos

Luego de haber recorrido este camino, solo resta decir, Muchas Gracias!.

A todo el cuerpo docente de la Universidad F.A.S.T.A., y en especial a la Prof. Laura Cipriano y al Cr. Gustavo Schroeder, quienes me han brindado su apoyo y han dedicado su tiempo para concretar satisfactoriamente la finalización de mis estudios.

A mis amigos y compañeros de estudio, con quienes día a día hemos compartido interesantes clases, divertidas charlas e inolvidables reuniones.

A mi familia; y sobre todo al apoyo incondicional y permanente de mis padres, quienes han estado siempre presentes en cada momento importante de mi vida.

Por último, o mejor dicho, en primer lugar, agradezco a Dios, por cada día de vida y por sembrar en mí la fortaleza necesaria para cumplir con este objetivo personal comenzado hace unos años atrás.

There