

IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y AJUSTE POR INFLACIÓN.

Dr. Hernán J. Martínez y Dr. Santiago B. Martínez

Introducción

Al momento de presentar el ajuste por inflación de los balances societarios ante los organismos recaudadores, surgen dudas relacionadas a la dinámica legislativa debido al contexto altamente inflacionario reinante en nuestro país. El objetivo de este artículo es hacer un análisis de la política tributaria en los términos de nuestra Carta Magna y los fallos de los principales organismos judiciales, en particular cuando la aplicación de las mismas puede generar que las limitaciones a la hora de ajustar por inflación devienen en un impuesto confiscatorio para los contribuyentes.

Antecedentes legislativos

Sin perjuicio que el fenómeno inflacionario es endémico y antiguo en nuestro país, recién en 1978 mediante la ley 21.894 se incorporó a la ley de Impuesto a las Ganancias (ley 20.628 t.o 1977) el *ajuste por inflación* a continuación del art. 91 y como título aparte permitiendo, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, “deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida” el mismo.

La norma permitía detraer al total del activo del balance comercial o impositivo los conceptos que enumeraba, dentro de un sistema que se denominó *ajuste estático* porque reconocía ganancias y pérdidas entre el inicio y cierre del ejercicio, pero sin considerar los movimientos del año. Más adelante, fue incorporado el *ajuste dinámico* por ley 23.260 después del proceso hiperinflacionario para considerar el efecto de los movimientos del ejercicio.

Por efecto de la convertibilidad, el art. 39 de la ley 24.073 suspendió la publicación del índice a partir de abril 1992; con lo cual a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683 y en las normas

de los tributos regidos por ella, se permitió tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de ese año, quedando las normas atinentes al ajuste por inflación prácticamente en desuso. En esa línea, la Corte justificó la omisión en el dictado de normas específicas que aplicaran el ajuste por inflación (CSJN. 30/06/2005, en Fallos 328/2567), invocando que se trata de una cuestión de política legislativa no susceptible de control judicial.

Es criterio uniformemente sostenido por la Corte Nacional que no compete al Poder Judicial meritar la eficacia de las leyes tributarias desde una perspectiva económico-financiera (Fallos 150/ 89) apreciando si son perjudiciales o beneficiosas (Fallos 329/2152), sino declarar su invalidez o validez a la luz de las normas constitucionales.

El 03/07/2009 la Corte Nacional dicta el caso “Candy” (Fallos 332/1572) que, si bien reivindicó las potestades del Congreso en la materia y entendió que ello no era revisable judicialmente, especificó que este principio tiene límites cuando se viola la Constitución mediante la creación de impuestos confiscatorios, insumiendo una sustancial porción de las rentas obtenidas. A partir de “Candy” se sucedieron diversos fallos de distintas Cámaras de Apelaciones que siguieron dicha línea.

Se dictó luego la ley 27.430 que admitió el ajuste por inflación impositivo cuando la variación del índice de precios IPIM —acumulado en los 36 meses anteriores al momento en que se liquida— fuera superior al 100%, con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018 y la ley 27.468 que sustituyó el Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) —que en junio de 2018 había alcanzado el 30,2%— por el Índice de Precios Consumidor (IPC) —que en ese mismo período alcanzó el 16% y estableció un sistema de diferimiento del eventual impacto que pudiera generar el ajuste por inflación fiscal, fuese negativo o positivo, por el cual se permite imputar 1/3 en ese período fiscal y los 2/3 restantes, en partes iguales, en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes. Más recientemente, el Congreso dictó la ley 27.541, también con el fin de "restringir" la aplicación del ajuste; lo que esta vez se logró

al extender el período de diferimiento de tres a seis años, para los cierres iniciados a partir del 1° de enero de 2019.

La norma, actualmente en vigencia, permite imputar 1/6 en ese período fiscal y los 5/6 restantes, en partes iguales, en los cinco períodos fiscales inmediatos siguientes. Ahora bien, como los diferimientos citados no se ajustan por inflación, es evidente que sufrirán la erosión del poder adquisitivo de la moneda local sumada a la tasa de descuento del valor actual, licuándose sustancialmente la eventual deducción futura de los ajustes negativos.

Actualidad jurisprudencial

Dentro de este esquema legislativo cobra fundamental importancia sucesivos fallos dictados por nuestros tribunales, de los cuales surgen principios que no pueden dejar de considerarse. Así;

Se admitió que la doctrina “Candy”, elaborada en relación al año 2002, es extensible a períodos posteriores de similar situación inflacionaria (CFed. Córdoba. 13/08/2015. Sanatorio Allende SA, en LL on line AR/JUR/26993/2015).

Respecto de “Candy” la Corte consideró especialmente que “se trata de un ejercicio -el correspondiente al año 2002- signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que dio lugar a una de las crisis más graves de la historia contemporánea de nuestro país, que fue reconocido por el Tribunal en oportunidad de pronunciarse en (Fallos: 328:690, 329:5913 y 330:855). Esta situación trajo aparejados importantes cambios económicos que se tradujeron, entre otros aspectos, en el abandono de la ley de convertibilidad y la consecuente variación en el poder adquisitivo de la moneda. Asimismo, la crisis se vio reflejada en los índices de precios, tanto a nivel mayorista como a consumidor final, cuyos porcentajes acumulados en ese año ascendieron a un 117,96% y 40,9%, respectivamente (confr. cifras oficiales publicadas por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos).

Se admite la repetición de lo pagado en exceso por IIGG como consecuencia de la falta de aplicación del ajuste por inflación, entendiendo confiscatorio el 52,71% como alícuota efectiva del período fiscal 2009 (CNCont. Adm. Federal. Sala I. 11/03/2020. Central Puerto SA, en LL on line AR/JUR/9608/2020); o el 45,03% (CNCont. Adm. Federal. Sala III. Paolini Hnos, en LL on line AR/JUR/19481/2018); o del 103% (C.Fed. Mar del Plata. 15/02/2018. Fava Hnos SA, en LL on line AR/JUR/3731/2018); o 46,46% (CNCont. Adm. Federal. Sala I. 05/10/2017. M. Royo SACIFI, en LL on line AR/JUR/88253/2017); o un 50,40% (CNCont. Ad. Federal. Sala II. 16/07/2015. Central Piedrabuena SA, en LL on line AR/JUR/28434/2015); o 153,71% (CFed. Mendoza, Sala B. 22/04/2014. Dist. de Gas Cuyana SA, en LL on line AR/JUR/48090/2014)

En el mismo sentido cuando la diferencia surge entre \$ 390.941.114 y \$ 74.954.362 entendida como desproporción significativa por no aplicar el ajuste por inflación (Trib. Fiscal de la Nación. Sala A. 30/10/ 2019. Banco Itau Argentina SA, en LL on line AR/JUR/60900/2019).

También se resolvió, siguiendo dicha sintonía, que "La prohibición de aplicar el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias resulta improcedente, si la pericia contable demuestra la sustancial desproporción que surge de entre los resultados impositivos según se aplique o no el mecanismo de ajuste por inflación, pues de lo contrario implicaría que el gravamen alcance ganancias ficticias" (CNCont. Adm. Federal. 27/09/ 2016. Ritex SA, en LL on line AR/JUR/67556/2016)

Asimismo, recientemente se ha otorgado medida cautelar favorable para presentar DDJJ de IIGG con ajuste por inflación con índice IPC y sin el diferimiento previsto a la ley 27.541, por afectación con una alícuota del 60,25% (J. Federal nro 1 de Córdoba. 15/08/2019. Bodegas Esmeralda SA, en LL on line AR/ JUR/27477/2019), mientras se tramita el proceso, tendiendo seguramente a seguir con la línea jurisprudencial reciente.

Cuando la determinación del II GG, sin ajuste por inflación, obliga al ingreso del tributo aun cuando el contribuyente no tuvo rentas que gravar durante el ejercicio fiscal, se resolvió que “La determinación del impuesto con prescindencia del régimen de ajuste por inflación previsto en el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias excede el límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad, toda vez que, conforme surge de la pericia contable, obliga el ingreso del tributo aun cuando el contribuyente no tuvo rentas que gravar durante el ejercicio fiscal.” (CNCont. Adm. Federal. Sala V. 19/02/ 2019. Fritzsche SAIC, en LL on line AR/JUR/293/2019)

En nuestra ciudad, la Sala B de la Cámara Federal de Rosario se expidió al respecto, expresando que “La prohibición de utilizar el ajuste por inflación resulta inaplicable, en la medida en que el porcentaje que representa el monto del impuesto correspondiente al ejercicio 2011 calculado sin el ajuste por inflación, respecto del resultado impositivo con la aplicación del mencionado mecanismo, es del 830%, lo que insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por la empresa contribuyente y excede el límite razonable de imposición” (Cámara Federal Rosario. Sala B. 21/11/ 2018. Litoral Gas SA, en LL on line AR/JUR/65770/2018).

Por otro lado, no puede obviarse que la Corte no admitió el ajuste por inflación respecto de períodos fiscales que arrojaron quebrantos (CSJN. 29/05/2018. Orbis Mertig San Luis SA, en LL on line AR/JUR/19502/ 2018. En la misma línea, CNFed. Cont. Adm. Sala IV. 27/03/2018. IBM Argentina SRL, en LL on line AR/JUR/4147/2018). La Corte ha sido inflexible al señalar que en tales supuestos no hay confiscatoriedad, porque cuando el resultado es pérdida, no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados (confr. en tal sentido la doctrina que surge de las causas "Estancias Argentinas El Hornero SA" (CS, Fallos: 335: 1923)

Conclusiones.

En base a este breve análisis, consideramos viable la discusión constitucional de las normas que limitan el ajuste por inflación e instituyen un sistema de diferimiento en la medida que la realidad económica financiera de la empresa demuestre fehacientemente la confiscatoriedad emergente de la aplicación de las normas citadas.

Para la Corte Nacional, confiscatoriedad implica “producir una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o capital” (Fallos 322/3255, entre otros), concepto cuantitativamente variable en el tiempo, ya que no es absoluto sino relativo.

Hay que tener en cuenta que incumbe la prueba de la confiscatoriedad a la sociedad que la denuncia, requiriéndose “una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega” (Fallos 322/3255). Conforme la doctrina “Candy” para acreditar la confiscatoriedad no es suficiente comparar “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” (Cons. 8vo con cita de Fallos: 328:2567).

La confiscatoriedad, consecuente de las limitaciones normativas, debe ser evaluada con un análisis interno previo y, de producirse, serían impugnables constitucionalmente las normativas tributarias.