

## **INFORME AJUSTE POR INFLACION.**

### **SITUACION.**

Previo a la reforma de la ley 27.430 el ajuste por inflación se encontraba suspendido en la ley de Impuesto a las Ganancias. En este contexto la CSJN emitió el leading case “Candy” en fecha 3/7/2009, y luego muchas sentencias más.

Así, admitió la incorporación del ajuste por inflación impositivo para evitar supuestos de confiscatoriedad, declarando la inconstitucionalidad del artículo 39 de la Ley N° 24.073 que impedía aplicar el ajuste impositivo. En el fallo “Candy” la Corte tuvo en cuenta que la aplicación del impuesto sin ajuste afectaba un 62% del resultado impositiva o 55% de las utilidades, en vez del 35% que gravaba el impuesto.

Esta jurisprudencia se mantiene vigente al día de la fecha, y la misma ha sido aplicada en causas recientes: “Gateano de Maio S.A.” -10/07/2018, “Bayer S.A.” - 14/08/2018- y “Orbis Merting San Luis S.A.” -13/05/2018-. En suma, la CSJN ha declarado la inconstitucionalidad de la no aplicación del API Impositivo, solo cuando la confiscatoriedad se manifiesta en un mayor impuesto a pagar por la imposibilidad de ajustar el resultado impositivo. Es decir, que no ha declarado confiscatoria la no aplicación de API cuando, de aplicarlo, solo hubiera redundado en un mayor quebranto impositivo (Cfr. CSJN “Estancias Argentinas El Hornero” del 02/10/2012 y “Alubia S.A.” del 04/11/2014).

Pero incluso se ha declarado confiscatorio el tributo para casos en los que la alícuota efectiva se concreto en un 45% de la renta, no siendo necesario llegar a los valores del precedente “Candy”.

Los precedentes de la Corte Suprema sobre el tema nos permiten sostener que existen altas posibilidades de obtener pronunciamientos judiciales favorables a la aplicación del ajuste por inflación impositivo, en aquellos casos en la que la liquidación del Impuesto a las Ganancias sobre valores históricos -no ajustados- represente en una tasa efectiva del orden del 45% de la renta neta ajustada, o porcentajes superiores.

La Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) resolvió el retorno del ajuste por inflación impositivo para los ejercicios que iniciaran a partir del 1 de enero de 2018. No obstante, se dispuso en el artículo 95 -actual 106- de la ley del Impuesto a las Ganancias (LIG), que el citado mecanismo resultaría aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verificara un porcentaje de variación del índice de precios internos al por mayor (IPIM), acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al 100%. Asimismo, el artículo 95 referido estipulaba que para el primer ejercicio iniciado el 01/01/2018 la inflación acumulada de los 12 meses debía ser superior a 1/3 (33,33%) y en el segundo ejercicio debía ser superior a 2/3 (66,67%) en los 24 meses.

Posteriormente, la Ley 27.468 (B.O. 04/12/2018) modificó el índice de precios aplicable por el de “precios al consumidor nivel general” (IPC) y dispuso que la aplicación del régimen procede si, para los tres primeros ejercicios posteriores a la vigencia de la Ley 27.430, la inflación es superior al 55%, 30% y 15%, respectivamente. No obstante, se fijó un esquema de diferimiento del ajuste negativo o positivo, según sea el caso, generado por la aplicación del ajuste integral debiendo imputarse en tercios hacia los períodos siguientes.

Recientemente la Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial de la Provincia de Córdoba confirmó, por unanimidad, la medida cautelar de primera instancia en la causa “Bodegas Esmeraldas S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”

El fallo dispone hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de seis meses, ordenando a la AFIP a que posibilite a Bodegas Esmeraldas S.A. a presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal finalizado al 31/3/2019, aplicando el ajuste por inflación tomando como índice el IPC y sin el diferimiento de tres períodos fiscales dispuesto oportunamente

por el art. 118.2 (T.O. 1997 modificado por la ley 27468) de la ley del gravamen (en el texto ordenado 2019 dicho artículo es el 194 que fue nuevamente modificado por la ley 27541).

Finalmente la ley 27.541 también introdujo modificaciones relevantes, que pueden llevar a un supuesto de confiscatoriedad.

El nuevo texto, con vigencia a partir del 23 de diciembre de 2019, establece que el producto obtenido por la aplicación del ajuste por inflación correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2019, deberá imputarse un sexto en ese período fiscal y los cinco sextos restantes, en partes iguales, en los cinco períodos fiscales inmediatos siguientes.

A su vez, se mantiene la aplicación de los tres tercios para aquellos ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018 que hayan obtenido ajuste por inflación o negativo y cuyo cierre haya sido anterior a la vigencia de la nueva ley, entendiéndose cierres hasta noviembre 2019. Es decir se mantienen los mismos conflictos en torno a la confiscatoriedad.

### **SOBRE LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE.**

Resulta crucial la producción de una prueba pericial contable en la que un experto se expida sobre la determinación del Impuesto a las Ganancias pagar con y sin ajuste. Una vez determinada la base imponible con API Impositivo se debe comparar el impuesto determinado sobre base histórica (sin ajuste) para poner de manifiesto cual es la alícuota efectiva del mismo y evidenciar su confiscatoriedad. En la misma pericia, se debe medir la incidencia del Impuesto a las Ganancias sin ajuste con el patrimonio neto del contribuyente -una vez ajustados por inflación los valores del activo y del pasivo- De esta manera, se podrá evidenciar la confiscatoriedad resultante de no aplicar API midiendo la incidencia del Impuesto a las Ganancias respecto de la renta y el capital.

### **ACCIONES A SEGUIR.**

#### **Opción 1:**

Pagar el Impuesto a las Ganancias sin ajustar por inflación y luego repetir: En este supuesto se liquidaría el Impuesto a las Ganancias sobre valores históricos -sin incorporar el ajuste por inflación impositivo-, pero luego interponer una acción de repetición del tributo abonado por encima del que hubiera correspondido abonar en caso de haberse practicado el referido ajuste.

También podrán repetirse todos los períodos no prescriptos en donde exista un supuesto de confiscatoriedad conforme la jurisprudencia ya vista.

Esta es la opción mas conservadora para el presente año, aunque si se trata de períodos ya abonados, es una buena opción que no le implica riesgo alguno al contribuyente.

#### **Opción 2:**

Aplicar el ajuste por inflación impositivo e iniciar un litigio en el fuero contencioso administrativo o en un Juzgado Federal del interior: Bajo esta alternativa, se debería practicar unilateralmente el API Impositivo en la declaración jurada del período fiscal 2019, junto con la interposición de una multinota impositiva (dirigida a la AFIP) informando fundadamente que la compañía ha decidido aplicar el API Impositivo a fin de mitigar presunciones de fraude. En esta multinota se pediría a la AFIP que se manifieste expresamente sobre la procedencia del ajuste por inflación otorgándosele al silencio el carácter de rechazo.

Frente al inicio de un requerimiento fiscal y/o procedimiento de determinación de oficio, se debe proceder al inicio de una acción declarativa de certeza en la justicia en lo contencioso

administrativo federal solicitando la inconstitucionalidad de las normas que impiden la aplicación de API Impositivo al período 2019 por resultar confiscatorio. En forma simultánea, se debería solicitar una medida cautelar.

### **Opción 3:**

Aplicar el ajuste por inflación impositivo informando fundadamente que la compañía ha decidido aplicar el API Impositivo a fin de mitigar presunciones de fraude. En esta multinota se pediría a la AFIP que se manifieste expresamente sobre la procedencia del ajuste por inflación otorgándosele al silencio el carácter de rechazo.

Una vez que se dicte la determinación de oficio, apelarla ante el Tribunal Fiscal de la Nación, organismo que ya ha tenido oportunidad de aplicar la jurisprudencia de la CSJN en materia de confiscatoriedad. Posteriormente se podrá llevar el tema a la Cámara Contencioso Administrativo Federal.

### **Ezequiel Maltz.**

Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Especialista en Fiscalidad Internacional (Universidad de Santiago de Compostela - España). Coordinador de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la UNLP. Profesional independiente. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y relator de la comisión de Tribunales Fiscales de dicha Asociación. Participante y disertante en diversos cursos de la especialidad tributaria. Columnista de la revista jurídica La Ley a cargo de novedades tributarias.

Estudio Jurídico Maltz y Asociados, especialista en Derecho Tributario.

ezequelmaltz@hotmail.com

