

**REFLEXIONES SOBRE ALGUNAS CUESTIONES RESPECTO DE LOS  
MECANISMOS DE CORRECCIÓN DE LOS EFECTOS INFLACIONARIOS EN  
NUESTRO DERECHO TRIBUTARIO POSITIVO**

18º Congreso Tributario. C.P.C.E.C.A.B.A. Ciudad Autónoma de Buenos Aires,  
20, 21 y 22 de octubre de 2021

Tema I: “Los efectos de la inflación en los tributos”

**Dr. CP Álvaro Javier Marinone**

Tº 387 Fº 52 C.P.C.E.C.A.B.A.

Calle 21 Nº 778 Piso 2 Oficina A

Balcarce, Provincia de Buenos Aires

+54 9 2266 513840

[javier.marinone@gmail.com](mailto:javier.marinone@gmail.com)

- Conferencia de Ajuste por Inflación Impositivo en el marco del Ciclo Tributario de Delegación Pueyrredón del CPCEPBA en Mar del Plata, Balcarce y Necochea. (agosto – septiembre 2019).
- Curso homologado por la FACPCE de Ajuste por Inflación Impositivo junto al Dr. Cristóbal Daniel Cortés. (octubre 2019).

## Contenido

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>3</b>
<b>1 - EL AJUSTE POR INFLACIÓN EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS N° 20.628.....</b>	<b>3</b>
1.1 SUJETOS.....	4
1.2 PAUTAS DE PROCEDENCIA, ÍNDICE APLICABLE Y ESQUEMA PROCEDIMENTAL .....	8
1.3 BALANCE COMERCIAL O BALANCE IMPOSITIVO.....	10
1.4 AJUSTE ESTÁTICO – ACTIVO COMPUTABLE - DETRACCIONES .....	11
1.4.1 <i>Existencia de madera cortada o en pie en explotaciones forestales</i> .....	11
1.4.2 <i>Bienes muebles no amortizables – Automóviles no bienes de cambio</i> .....	12
1.4.3 <i>Saldo deudores del titular, dueño o socios</i> .....	13
1.4.4 <i>Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos</i> .....	14
1.4.5 <i>Los bienes de cambio</i> .....	18
1.4.6 <i>Vientres en actividad ganadera</i> .....	20
1.5 AJUSTE ESTÁTICO - PASIVO COMPUTABLE .....	21
1.5.1 <i>Honorarios a directores y síndicos y gratificaciones al personal</i> .....	24
1.6 AJUSTES DINÁMICOS.....	27
<b>2 - RÉGIMEN DE ACTUALIZACIÓN EN LA LEY 20.628.....</b>	<b>27</b>
2.1 COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS CON GANANCIAS .....	28
2.2 ACTUALIZACIÓN DE GASTOS DE SEPELIO, DE DEDUCCIONES POR SEGUROS, DE LOS TRAMOS DE LA ESCALA PROGRESIVA EL IMPUESTO Y DE LAS GANANCIAS NO IMPONIBLES Y LAS CARGAS DE FAMILIA. ....	30
<b>3 - RÉGIMEN DE ACTUALIZACIÓN EN LA LEY 11.683. ....</b>	<b>34</b>
<b>4 - CONCLUSIONES.....</b>	<b>39</b>

## **Introducción**

Es conocido que un contexto inflacionario provoca desfases en el sistema económico de un país, y que la determinación e ingreso de recursos tributarios no está exento de dichas consecuencias. Nuestra legislación tributaria ha ido incorporando herramientas para atenuar estos efectos con la incorporación del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG), el régimen de actualización de la LIG y el régimen de actualización de la ley 11.683.

Sin embargo, desde el año 1992 con la sanción de la ley 24.073 se han ido dejando de lado estos mecanismos, provocando en consecuencia mediciones inexactas de ciertas obligaciones tributarias, vulnerando así principios constitucionales del derecho tributario (capacidad contributiva, igualdad, legalidad, solo por nombrar algunos). Esta ley 24.073 del año 1992 prohibió la aplicación del mecanismo utilizado hasta esa época para corregir los efectos de las variaciones monetarias durante procesos inflacionarios, pero no fue hasta la salida de la convertibilidad (2002) que el tema se volvió muy álgido, provocando numerosa y variada jurisprudencia. Posteriormente, con la sanción de la Ley 27.430 se reactivó la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación impositivo bajo determinados supuestos, que fueron modificados asimismo por la Ley 27.468 y más recientemente por la Ley 27.541.

Sobre esta base, el objetivo general del presente trabajo es reflexionar sobre algunos temas específicos de especial interés del autor, dentro del esquema de recursos legales existentes en el derecho tributario positivo argentino para atenuar los efectos nocivos que la inflación produce en la determinación e ingreso de tributos.

### **1 - El ajuste por inflación en la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628**

La LIG en su Título VI contempla el método del ajuste por inflación impositivo.

En primer lugar, destacamos que:

- Constituye un procedimiento de cálculo específico cuyo objetivo es medir el impacto que la inflación del ejercicio ha provocado en el cálculo del Impuesto a las Ganancias del sujeto alcanzado según el Título VI de la Ley 20.628;
- Es un procedimiento obligatorio para aquellos sujetos que según el plexo normativo resulten alcanzados por el Título VI de la Ley 20.628.

Cabe destacar también que este Título VI de la ley siempre ha estado vigente. Si bien el artículo 39° de la Ley 24.073 ha establecido que a los efectos de las normas tributarias se tomarán las variaciones hasta el 31 de marzo de 1992, el título nunca tuvo una norma que lo derogara expresamente, tomando en definitiva un coeficiente igual a 1. Prueba de esta vigencia es que dentro de este Título VI, existen normas de valuación para la confección del balance impositivo, e incluso eliminación de exenciones (artículos 107°, 108° y 109° de la Ley 20.628).

## 1.1 Sujetos

En solo cinco artículos la ley se ocupa de tratar este procedimiento. El primero de esos artículos es el 105° que textualmente reza:

*ARTÍCULO 105.- Sin perjuicio de la aplicación de las restantes disposiciones que no resulten modificadas por el presente título, los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 53, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes.*

Como vemos, en primer lugar, se circunscribe la aplicación del método a determinados sujetos previstos en el artículo 53° de la norma.

Específicamente ellos son:

- a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 73.*
- b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.*
- c) Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos*

*financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.*

*d) Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.*

*e) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.*

La definición por la que ha optado el legislador, más allá de la categorización frente al gravamen de la renta que obtenga cada sujeto, ha dado prioridad a la tipología jurídica adoptada por cada contribuyente. Ello así, como consecuencia de la disparidad de criterios con los que la propia norma definió las rentas comprendidas en cada categoría: En tanto los resultados correspondientes a la categorías primera, segunda y cuarta han sido definidos únicamente en función del tipo de renta, los correspondientes a la tercera categoría han sido definidos en función de un criterio dual: parcialmente en función de la naturaleza de la renta obtenida y parcialmente en función de la tipología jurídica o de la organización empresarial del sujeto que las obtiene<sup>1</sup>.

Y así como surge de la enumeración citada precedentemente, quienes deban practicar el ajuste por inflación son sujetos que obtienen rentas de la tercera categoría, pero no todos los que obtienen este tipo de rentas deben practicar el ajuste. Aquellos sujetos que obtengan rentas de la tercera categoría no enumeradas por el artículo 105°, y no hayan adoptado alguna de las tipologías jurídicas previstas por dicho artículo 105°, no deberán practicar el ajuste por inflación. Específicamente, se trata de:

*f) Las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios previsto en el mencionado código.*

*g) Las demás ganancias no comprendidas en otras categorías.*

---

<sup>1</sup> Schindel, Angel. El ajuste por inflación en la actual coyuntura. La Ley, Buenos Aires, 2003: p. 50.

Aquí también deberíamos incorporar aquellas rentas provenientes de actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 82°, cuando son complementadas con una explotación comercial o viceversa, dado que el propio artículo 53° en su último párrafo prevé esta situación, así como el inciso 2) del artículo 2° de la norma al definir el concepto de ganancia según la teoría del balance. No obstante, corresponderá adoptar las debidas precauciones en el análisis de cada situación particular, con relación a la naturaleza jurídica u organización empresarial del sujeto que obtiene tales rentas, con el objeto de definir si corresponde o no practicar el ajuste por inflación impositivo.

Siguiendo a Schindel, debe analizarse en este caso tanto la redacción como el espíritu de la norma: ella establece claramente que el conjunto de las rentas obtenidas por los sujetos que desarrollen una actividad profesional u oficio complementariamente con una actividad comercial corresponderán a la tercera categoría, ejemplificando con el término “sanatorios”. Por ejemplo: un médico que desarrolla su actividad profesional en un sanatorio de su propiedad resulta comprendido en la norma comentada. Puede, además, ejercer su profesión en un consultorio privado. En la hipótesis podríamos decir que hay tres fuentes de rentas: dos de ellas - la actividad profesional (médico complementada con una explotación comercial (sanatorio) por las prestaciones profesionales efectuadas en dicha institución – quedarán alcanzadas por las disposiciones del ajuste por inflación impositivo del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias. La restante actividad profesional (médico que ejerce en un consultorio privado) no debería sujetarse al ajuste por inflación, atento que la misma no es complementaria de una explotación comercial. No obstante, deberán ponderarse estas cuestiones de hecho en cada situación particular. En su caso, será necesaria la segregación de los activos y pasivos impositivos, dado que los correspondientes a las dos primeras actividades deberán ser computados a los efectos del ajuste por inflación impositivo, no así los bienes y deudas correspondientes a su restante actividad comercial<sup>2</sup>.

Sin embargo, el propio organismo fiscal, en su Instrucción (DGI) 236 del 15 de diciembre de 1978, establece en su punto 1 que:

---

<sup>2</sup> Schindel, Angel. “El ajuste por inflación en la actual coyuntura”. La Ley, Buenos Aires, 2003: p. 51.

### *1. Contribuyentes obligados a practicar el ajuste por inflación:*

*En el artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 1, del artículo 1° de la ley 21894, se les asigna tal carácter a los contribuyentes a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 48 de la ley del citado gravamen (artículo 53 t.o. 2019).*

*En los restantes casos estarán comprendidos en tanto la forma societaria adoptada o la actividad empresarial desarrollada para la obtención de sus ganancias encuadre en los incisos a) y b) del artículo 48 de la ley (artículo 53 t.o. 2019). Como ejemplo se cita que la obligación alcanza también a los contribuyentes que efectúen loteos con fines de urbanización y a los que edifiquen o enajenen inmuebles bajo el régimen de la ley 13512, así como también a las entidades dedicadas a las actividades indicadas en los incisos e) y f) del artículo 72 de la ley (artículo 82 t.o. 2019) complementadas con una actividad comercial (sanatorios, etc.).*

Creemos con convicción que el organismo ha sobrepasado en este caso los límites de la letra de la ley, trayendo aún más confusión a un tema de por sí complejo en su entendimiento.

La inflación es un fenómeno económico que afecta al total de los actores de una economía, y no nos parece razonable que se aplique el método correctivo solo a determinados sujetos. Puede que el legislador haya previsto que el método sea aplicable solo a “sujetos empresa” como consecuencia de la carga administrativa que acarrea llevarlo a cabo o que el mecanismo de actualización previsto en la norma (detallado ut-supra) ha sido suficiente para aquellos “sujetos no empresa”, pero esto invariablemente genera inequidad en el sistema y al no contemplar los mismos conceptos ni la misma mecánica, no puede hablarse de métodos sustitutivos, sino complementarios.

El hecho de que unos sujetos apliquen y otros no, origina ciertas asimetrías en la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación del Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Por ejemplo: si un sujeto de la tercera categoría opera con sujetos que tributan por primera, segunda o cuarta categoría; con un beneficiario del exterior o bien con el propio Estado (Nacional, Provincial o Municipal).

Por último, este artículo 105° nos da una certera noción del sector de la declaración jurada donde debemos ubicar el ajuste por inflación calculado; esto es exactamente al momento de calcular la ganancia neta imponible.

## **1.2 Pautas de procedencia, índice aplicable y esquema procedimental**

En su extenso artículo 106°, la ley establece el procedimiento a seguir para llevar a cabo el ajuste por inflación impositivo. Este artículo consta de cinco incisos - a) a e) – donde se explica detalladamente el procedimiento aplicable. La Ley 27.430 incorporó dos párrafos al final estableciendo las pautas de procedencia y la vigencia del régimen.

Así, el procedimiento será aplicable si en los últimos treinta y seis meses anteriores a la fecha de cierre de ejercicio, el índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, conforme las tablas que a esos fines elabore la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, supera el 100% acumulado. Este concepto está en línea por lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad N° 29<sup>3</sup> (*Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*) emitida por el International Accounting Standard Board. En términos prácticos, uno se ubica al día del cierre del ejercicio en cuestión y evalúa si en los últimos treinta y seis meses el IPC ha superado el 100% de inflación.

Por su parte, el último párrafo de este artículo 106° limita la vigencia del régimen a ejercicios iniciados a partir del 01 de enero de 2018 y define las pautas de procedencia para la aplicación del procedimiento para los tres primeros ejercicios de aplicación (ejercicios iniciados el 01 de enero de 2018 y los dos subsiguientes). En su redacción original (Ley 27.430) este párrafo expresaba: *“Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio*

---

<sup>3</sup> NIC 29. “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”. IASB. Párrafo 3 inciso e).



*(1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado en el párrafo anterior.*” Es decir, el régimen era aplicable en el primer año de aplicación si se superaba el 33,33% de inflación en los últimos doce meses y en el segundo si la inflación acumulada de los últimos veinticuatro meses superaba el 66,66%.

Pero, a días de su inminente aplicación, con fecha 04 de diciembre de 2018, el Congreso de la Nación aprobó la llamada Ley de Contrarreforma N° 27.468, a través de la cual se modificaron estas pautas de manera arbitraria y solo con fines recaudatorios. Textualmente el párrafo vigente expresa: *“Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un CINCUENTA Y CINCO POR CIENTO (55 %), un TREINTA POR CIENTO (30 %) y en un QUINCE POR CIENTO (15 %) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.*” Es decir, se cambian los porcentajes a partir de los cuales se dispara la aplicación del procedimiento, pero además modifica la esencia acumulativa para estos tres primeros ejercicios de aplicación, dado que bajo la redacción actual no se verifica la necesidad de acumulación año a año. Por ejemplo: para que resulte de aplicación el régimen en el segundo año de aplicación no se necesita una inflación acumulada del 85% en los últimos veinticuatro meses, sino un 30% en los últimos doce.

Fue esta misma Ley 27.468 la que modificó el índice a utilizar. La Ley de Reforma 27.430 preveía que debía utilizarse el Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) y la ley de Contrarreforma lo modificó por el Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC), que históricamente fue sustancialmente menor. Esta diferencia se explica porque el IPC contiene tanto variaciones del precio de los bienes (de fuerte incremento inicial) como del precio de los servicios (de bajo incremento inicial) mientras que el IPIM solo computa precios de los bienes.

Con relación a las pautas de procedencia - tanto la que establece como requisito una inflación acumulada del 100% trianual como las necesarias para los tres primeros ejercicios de aplicación del régimen - consideramos que no guardan lógica alguna, dado que en aquellos ejercicios en donde no se

verifique la pauta prevista, la renta tendrá una medición en moneda heterogénea y la capacidad contributiva del contribuyente no será medida adecuadamente. El procedimiento no debería estar sujeto a ninguna pauta de procedencia y ser aplicado obligatoriamente en todos los casos. Solo así será posible calcular el impuesto en su justa medida.

### **1.3 Balance comercial o balance impositivo**

En el primer párrafo del artículo 107° la norma específica que el balance comercial (o impositivo en su caso) es el inmediato anterior al ejercicio sujeto a liquidación. Esto no puede ser de otra manera dado que responde a la lógica del procedimiento de medir importes en moneda homogénea del mismo momento, así como de la lectura armoniosa del articulado, por ejemplo: del inciso c) del artículo 106° donde se establece la aplicación del índice de actualización, o bien en los dos últimos párrafos del inciso a) del mismo artículo donde se evalúan las variaciones del activo expuesto a la inflación. De todas formas, creemos hubiera sido conveniente que el legislador lo exprese en el propio encabezado del inciso a) y b) del artículo 106°, que se ocupan de la determinación del activo y pasivo a los fines del cálculo del ajuste estático por inflación, respectivamente.

Consideramos necesario detenernos y comentar cuándo debe utilizarse entonces el balance comercial y cuándo el impositivo. La realidad es que la norma apunta a que todos aquellos sujetos que tengan la obligatoriedad de confeccionar estados contables según la Ley General de Sociedades 19.550, utilicen dichos documentos como punto de partida del procedimiento de ajuste. Estos estados contables deben respetar un marco de referencia legal para su confección (las normas contables profesionales vigentes). En consecuencia, si el balance comercial ha sido ajustado por inflación siguiendo los lineamientos de la Resolución Técnica N° 6 (o bien de la NIC 29, para quienes aplican Normas Internacionales de Información Financiera), el punto de partida será saldos que ya han sido sometidos a un procedimiento de ajuste por inflación. Esto no representa un inconveniente al momento de aplicar el procedimiento previsto en el Título VI de la LIG, dado que, una vez depurados los activos y pasivos monetarios, deben tomarse las mediciones impositivas.

Entonces, ¿cuándo debe utilizarse en balance impositivo? La respuesta a esta pregunta la encontramos por descarte. Se utiliza en todos aquellos casos donde no existe un balance comercial. Por ejemplo: en las explotaciones unipersonales.

#### **1.4 Ajuste estático – Activo computable - Deduciones**

El activo computable expuesto a la inflación se determina por exclusión. Según el primer párrafo del inciso a) del artículo 106° se parte del balance comercial, o del impositivo si es que el sujeto no está obligado a confeccionar estados contables, y se deducen una serie de conceptos taxativamente definidos en dieciséis incisos. A continuación, comentaremos algunos de estos conceptos que según la norma deben ser excluidos del activo computable a los efectos del cálculo del ajuste estático por inflación impositivo.

##### **1.4.1 Existencia de madera cortada o en pie en explotaciones forestales**

*6. En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.*

En este caso la norma parece apartarse de su criterio general de incluir como activo computable a los bienes de cambio. Sin embargo, la disposición encuentra sustento en:

- a) El artículo 15<sup>4</sup> de la Ley 21.695 de promoción forestal que permite la actualización del costo computable desde el trimestre de la efectiva inversión hasta el trimestre anterior a la enajenación, tomando el índice de precios mayoristas.
- b) El inciso f) del artículo 108° de la Ley de Impuesto a las Ganancias que admite la actualización por el índice del artículo 93° de la LIG del costo computable de la madera cortada o en pie hasta la fecha de su enajenación.
- c) El artículo 78° de la LIG y 148° del Decreto Reglamentario de la LIG que permite la actualización de las amortizaciones por el índice del artículo 93° de la LIG.

---

<sup>4</sup> ARTICULO 15. — A los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias que pudiera corresponder en virtud de la enajenación del producto de las plantaciones, el costo computable será actualizado mediante la aplicación del índice de precios mayoristas, nivel general, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo desde el trimestre calendario a que corresponda la fecha de la respectiva inversión, hasta el trimestre calendario anterior a aquel al que corresponda la fecha de cierre del ejercicio que se liquida. Dicho costo no será disminuido por el crédito fiscal otorgado.

Destacamos que no parece razonable tomar para una misma actividad índices de actualización diferentes, dado que ante la misma situación se aborda a resultados totalmente disímiles.

Surge aquí la inquietud acerca de la aplicabilidad del índice mencionado en la ley específica de promoción forestal N° 21.695. Puntualmente la duda radica en si las normas de actualización previstas en dicho artículo 15° se han visto subsumidas en las disposiciones previstas por el artículo 10° de la Ley de Convertibilidad y por el artículo 39° de la Ley 24.073. Nuestra opinión es que la aplicación de dicho índice ha sido anulada (*índice igual a 1 desde abril 1992*) por el artículo 39° de la Ley 24.073, dado que, según lo allí normado, el artículo en cuestión aplica a los tributos regidos por la Ley de 11.683 y el propio artículo 15° de la ley 21.695 menciona que la actualización es a los efectos del cálculo del Impuesto a las Ganancias. De alguna manera es lógico (dentro de lo ilógico de no actualizar) porque se pone en pie de igualdad con las normas del propio impuesto a las ganancias y se equipara la actividad con otras del rubro (por ejemplo: un aserradero que compra y vende madera).

#### **1.4.2 Bienes muebles no amortizables – Automóviles no bienes de cambio**

##### *9. Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.*

Según el artículo 2 apartado 2 de la LIG todo rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento constituye renta gravada para los llamados sujetos empresa, y en consecuencia, no resulta sencillo encontrar, dentro de los activos, bienes muebles que no sean amortizables. Podría tratarse por ejemplo de obras de arte adquiridas como inversión. Atchabahian y Raimondi<sup>5</sup> aseguran que esta exclusión solo aplica a sociedades de profesionales o artesanos, cuando dichos bienes sean bienes ajenos a su actividad.

Como la propia norma lo establece, se exceptúan de la exclusión a los bienes de cambio y a títulos valores.

Un caso particular lo constituyen los automóviles que no revisten el carácter de bienes de cambio. ¿Es factible incluirlos dentro de esta exclusión? Como es sabido la deducción de amortizaciones de automóviles está limitada

---

<sup>5</sup> Atchabahian, Adolfo, Raimondi, Carlos A. "El Impuesto a las Ganancias". 6ta Edición. La Ley. Buenos Aires. 2017. Tomo II. p 358.

por el artículo 92° inciso l) de la LIG a excepción de los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares). Desde nuestro punto de vista no sería correcto incluirlos en este punto, dado que en realidad son bienes amortizables con una deducción por amortización limitada por la propia ley; y esto no es lo mismo que un bien no amortizable.

### **1.4.3 Saldos deudores del titular, dueño o socios**

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

El inciso plantea dos situaciones bien diferenciadas:

- 1) Saldos deudores del titular, dueño o socios que provengan de integraciones pendientes;
- 2) Saldos deudores del titular, dueño o socios que provengan de operaciones que no puedan reputarse como pactadas como entre partes independientes.

Con anterioridad a la reforma de la Ley 27.430, y de acuerdo con viejo artículo 73° de la LIG (t.o. 1997), los retiros de los socios de las sociedades de responsabilidad limitada no considerados como entre partes independientes, no generaban rentas presuntas gravadas producto del instituto de fondos puestos a disposición de terceros. Si bien no generaban un interés presunto, sí resultaban excluidos del activo computable para el cálculo del ajuste estático por haberse pactado en condiciones de mercado.

En cambio, en el resto de los sujetos previstos en el artículo 69° (art 73° t.o 2019) dichos retiros sí generaban una renta presunta gravada por el impuesto y a su vez, los saldos no eran computables a los efectos del cálculo del ajuste estático por inflación, también por no ser considerados como entre partes independientes.

Con la reforma de la ley 27.430, todos los sujetos del incisa a) del artículo 53° (t.o. 2019), incluidas las sociedades de responsabilidad limitada, están obligados a determinar la renta presunta por fondos puestos a disposición de

terceros según lo prescripto por este nuevo artículo 76° (t.o. 2019). De esta manera, en la actualidad se genera un efecto doble negativo para el contribuyente:

- I. Por un lado, la determinación del interés presunto como renta gravada.
- II. Por el otro, la exclusión de dicho crédito como activo computable en el ajuste estático.

Cabe destacar que este inciso aplica para aquellos saldos en sociedades que no sean por acciones, dado que en la LIG la palabra socios está utilizadas con referencia a los de sociedades de personas, no alcanzando a los accionistas de las sociedades por acciones. En la causa “Polograf S.A.” del 26/09/1984 ante el Tribunal Fiscal de la Nación se discutió si esta exclusión aplicaba también a los accionistas de la SA resolviéndose que no era procedente. Por su parte, la Sala II de la Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativa en la causa “León de San Marcos S.A.” de fecha 18/11/1993 confirmó esta doctrina. La confusión se genera porque si bien la LIG hace el mencionado distingo entre socios y accionistas, la propia Ley General de Sociedades llama socios a todos los integrantes de todas las sociedades (incluidas las de capital).

#### **1.4.4 Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos**

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

La justificación de la eliminación de estos conceptos está fundada en la imposibilidad establecida por la LIG para su deducción como gasto del ejercicio. En consecuencia, es necesario tener presente cuáles son aquellos impuestos y gastos que no resultan deducibles del impuesto a las ganancias.

Por ejemplo: el artículo 92 en su inciso d) establece que no son deducibles el propio impuesto a las ganancias, así como cualquier impuesto sobre terrenos baldíos o campos inexplorados. Por ello, debe excluirse cualquier anticipo, retención o pago a cuenta sobre el propio impuesto a las ganancias. Pero tal como lo expone la Instrucción DGI 236/1978 “*su carácter de activo no computable subsistirá sólo hasta la concurrencia de las sumas*

*ingresadas a cuenta con el monto total de la obligación fiscal del período, debiendo dispensarse a los excedentes el carácter de créditos ordinarios y, por lo tanto, alcanzados por las normas del ajuste.*<sup>6</sup> Es decir, solo resulta computable a los efectos del cálculo del ajuste estático el excedente de estos créditos (anticipos, retenciones y pagos a cuenta) por sobre el impuesto determinado del período.

¿Qué sucede con Saldos a Favor de Impuesto a las Ganancias de períodos anteriores? Es decir, aquel saldo de libre disponibilidad generado en períodos anteriores; donde esos anticipos, retenciones y pagos de esos otros períodos ya pagaron el impuesto a las ganancias del ejercicio en el cual fueron generados y ha quedado un remanente para ser utilizado contra otras obligaciones fiscales. Consideramos que estos saldos no deben excluirse del activo computable para el cálculo del ajuste estático, dado que conceptualmente no son anticipos, retenciones o pagos que únicamente pueden ser utilizados contra el impuesto del período; y en definitiva constituyen un exceso de estos conceptos pero de períodos precedentes que pueden ser utilizados para cancelar otras obligaciones, como por ejemplo: saldos a pagar de IVA, anticipos o saldos a pagar del impuesto sobre los bienes personales (en el caso de personas humanas) y anticipos o saldos a pagar del propio impuesto a las ganancias.

Párrafo aparte merecen los saldos técnicos y de libre disponibilidad del Impuesto al Valor Agregado. Si bien el IVA no es un impuesto deducible del impuesto a las ganancias dado que conceptualmente a tal fin debe mantenerse neutro, los créditos que se generan como consecuencia del exceso de IVA de compras por sobre el de las ventas; así como los saldos de libre disponibilidad generados en exceso de retenciones, percepciones o pagos a cuenta; deben ser contabilizados y sometidos al análisis de computabilidad a los efectos del ajuste estático.

Respecto del Saldo Técnico, creemos que, si se analiza literalmente lo dispuesto por la ley, no constituye ni un anticipo, ni retenciones, ni pagos a cuenta, y en consecuencia no debería ser excluido del activo computable. Además, si bien representa un crédito condicionado a que en algún momento el

---

<sup>6</sup> Instrucción DGI N° 236/1978. Punto 4. Dirección General Impositivo. 15/12/1978.

IVA de las ventas supere al IVA acumulado de las compras, tal como sostuvo la Corte Suprema de Justicia en la causa “*Alcalis de la Patagonia*”<sup>7</sup> es un clarísimo ejemplo de saldos que se ven deteriorados por efectos inflacionarios.

Volman y Diez y Lange<sup>8</sup> arriban a igual puerto que nosotros pero transitando un camino distinto<sup>9</sup>. En ambos trabajos, los autores apoyan su tesis en lo expresado por la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos en su Dictamen N° 7 del 20 de mayo de 1981<sup>10</sup>. Volman sostiene su tesis fundamentalmente sobre los siguientes dos párrafos:

- I. *“En lo que respecta a las normas de ajuste por inflación, si bien la cuenta ‘Bienes de uso’ debe ser excluida del activo a tales efectos, atento el hecho de tener estos bienes dentro del ámbito impositivo sus propias normas de corrección contra la inflación, mediante la actualización del costo computable en el caso de enajenación, distinta suerte correrá la parte detráida en concepto de crédito fiscal, dado que las normas específicas en esta materia determinan la inclusión dentro del activo de la totalidad de los créditos, debiendo mantener los mismos, en el impuesto a las ganancias, igual identidad que en el impuesto al valor agregado, por cuanto es en este gravamen donde reconocen su origen y calidad*<sup>11</sup>.
- II. *Los créditos fiscales que se encontraren pendientes de imputación al cierre de cada ejercicio deberán formar parte del activo computable a los fines del ajuste por inflación, por su correspondiente valor residual sin actualizar*<sup>12</sup>”.

Lo cierto que es cuando el referido dictamen habla de créditos fiscales pendientes de imputación, lo hace con relación a créditos fiscales provenientes de la adquisición de bienes de uso, que al momento de emisión del dictamen se imputaban en cinco cuotas anuales y consecutivas a partir del período de habilitación del bien, según lo dispuesto por la ley 21.911<sup>13</sup>. Es decir, el dictamen refiere a erogaciones efectuadas devenidas en importes

---

<sup>7</sup> “Alcalis de la Patagonia SAIC s/apelación por denegatoria de repetición” - CSJN - 06/05/1986.

<sup>8</sup> Diez, Gustavo E y Lange, Patricia. “Ajuste por Inflación Impositivo”. 1ra Edición. CABA: La Ley, 2021. página 45

<sup>9</sup> Volman, Mario. “Aspectos controvertidos del ajuste por inflación impositivo”. Doctrina Tributaria ERREPAR. Diciembre 2019.

<sup>10</sup> Dictamen (DATJ) 7/1981. Boletín N° 336. Octubre 1981. Carpeta N° 11, página 135.

<sup>11</sup> Dictamen (DATJ) 7/1981. Boletín N° 336. Octubre 1981. Carpeta N° 11, página 135. Punto 8), último párrafo.

<sup>12</sup> Dictamen (DATJ) 7/1981. Boletín N° 336. Octubre 1981. Carpeta N° 11, página 135. Punto 9), anteúltimo párrafo.

<sup>13</sup> Ley 21.911. 19/12/1978. Artículo 7°. Punto 2.



inmovilizados en el activo que por disposiciones legales momentáneamente no pueden integrar el sustraendo de la ecuación primaria del Impuesto al Valor Agregado. Adicionalmente, esta norma ordenaba actualizar los montos a computar en IVA *mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes en que se efectuó la compra, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del período fiscal que se liquida o para el mes en que se efectuó la venta, si este último fuera anterior.* La norma hace referencia a la actualización de la cuota anual a tomar en la respectiva declaración jurada de IVA y no a los saldos aún no imputados, para los cuales determina la obligatoriedad de integrar el activo computable a los efectos del cálculo del ajuste estático del Título VI de la LIG.

Si bien conceptualmente pueden asimilarse estos créditos fiscales aún no imputados al saldo técnico a favor del responsable, creemos que la naturaleza de su inmovilización es radicalmente distinta. En un caso es la propia ley la que impide que estos importes integren el cálculo del primer párrafo de IVA, y en otro caso es en definitiva la falta de débitos fiscales que absorban los créditos fiscales acumulados (sea por falta de ventas, altas inversiones en activo fijo, etc).

Finalmente, es menester afirmar que el Dictamen DATJ 7/1981 ordena que los únicos créditos fiscales no imputados que integran el activo computable son los provenientes de la adquisición de bienes de uso, pero no el resto que ya integra el saldo técnico a favor. En consecuencia, no consideramos adecuado apoyar la tesis de computabilidad de saldos técnicos a favor en una norma que justamente solo aplica a un tipo específico de créditos fiscales.

Si bien arribamos a las mismas conclusiones que los citados autores respecto de la computabilidad del saldo técnico de IVA, consideramos errónea su línea argumental y sostenemos que para determinar la computabilidad de saldos técnicos de IVA en el ajuste por inflación impositivo basta con enfocarse en la propia naturaleza de dichos importes, dado que no constituyen ni anticipos, ni retenciones ni pagos a cuenta.

Con relación al saldo de libre disponibilidad de IVA, podría argumentarse que no resulta computable por no ser un impuesto deducible del impuesto a las ganancias. Pero, por otro lado, no constituye un anticipo, una retención o un

pago a cuenta, sino que es un saldo global de libre disponibilidad que puede ser utilizado para cancelar otras obligaciones tributarias o incluso pedir su devolución, lo que nos lleva a concluir que constituye un crédito *per se* y en consecuencia un activo computable a los efectos del ajuste estático.

Respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al ser un impuesto deducible de la base imponible del impuesto a las ganancias, no quedan dudas de que aquellos conceptos registrados en el activo son computables y no deben ser excluidos.

Por último, mencionaremos el caso de impuestos sobre terrenos baldíos o campos inexplorados. Por lo general no son tributos que tengan anticipos, pagos a cuenta o retenciones, pero sí podría darse el caso que se haya hecho un pago espontáneo en exceso y quede un saldo a favor a ser compensado en el futuro sobre deudas originadas en ese propio impuesto. En ese caso, está claro que debe detraerse el crédito correspondiente del activo computable a los efectos del ajuste estático, salvo que se haya transformado en un saldo de libre disponibilidad, y en tal caso cabrían las mismas consideraciones que analizamos para el Impuesto a las Ganancias.

#### **1.4.5 Los bienes de cambio**

Creemos que su consideración como activo expuesto obedece a la mecánica de determinación de ganancia bruta que expone la LIG. Esto es, calcular el costo de manera simplificada por diferencia de inventario [artículo 128° inciso b) del Decreto Reglamentario LIG], midiendo los componentes de la ecuación en moneda heterogénea. En consecuencia, la inclusión del rubro bienes de cambio como activo expuesto a la inflación será beneficiosa para el contribuyente en un contexto inflacionario, pero no necesariamente otorgará una medición exacta de la renta. A los efectos del cálculo, y tal como está redactada el plexo normativo:

- las existencias iniciales se medirán a valores de inicio de ejercicio (aunque luego se ajuste su valor hasta la fecha de cierre a través del ajuste estático).
- cada una de las compras del ejercicio quedará medida en moneda del momento de cada adquisición;

- y las existencias finales al costo de la última compra (sin actualizar como se expuso precedentemente).

De esta manera, el cálculo al que se arriba es manifiestamente inconsistente e incorrecto. Inclusive pueden darse situaciones bastante paradójicas e ilógicas, como que las existencias iniciales se midan en moneda de cierre (a través del ajuste estático), pero si no ha habido compras durante el ejercicio, para valuar las existencias finales, tenga que tomarse el valor impositivo del inicio, que no puede actualizarse por no estar prevista entre las excepciones del artículo 93°. De esta manera, la misma unidad que se mantuvo en stock durante todo el ejercicio tendrá a los efectos del cálculo del costo de mercaderías vendidas una valuación de inicio ajustada por inflación y una valuación de cierre que no lo está.

Para demostrar esta afirmación nos disponemos a presentar un ejemplo: supongamos que una empresa unipersonal cuya posición patrimonial consta solo de \$ 200 en la caja, tiene como única operación del ejercicio la adquisición con fecha 31 de diciembre de 20X8 dos unidades de un bien de cambio por \$ 200. En la declaración jurada del ejercicio 20X8 expondrá en su activo el rubro bienes de cambio por \$ 200. Con fecha 04 de julio de 20X9 procede a vender una unidad en \$ 230 (única operación del ejercicio). Tal como explicáramos, para determinar la ganancia bruta del ejercicio 20X9 debe calcular el costo de ventas aplicando la ecuación:

Existencias iniciales + Compras – Existencias Finales = Costo de Ventas

$$\begin{array}{rcccccc} \$ 200 & + & \$ 0 & - & \$ 100 & = & \$ 100 \end{array}$$

La ganancia bruta es entonces de \$ 130 (Ventas \$ 230 – Costo \$ 100). Luego tenemos que aplicar el procedimiento del Título VI de ajuste por inflación. Supongamos que la inflación del período 20X9 fue del 55%. Aplicamos el coeficiente de ajuste sobre el saldo de bienes de cambio al cierre del ejercicio anterior (55% sobre \$ 200) y tenemos que el ajuste por inflación del período es de -\$ 110, arribando a un resultado neto de \$ 20.

Ahora bien, esto que hicimos en dos pasos es lo mismo que ajustar solo las existencias iniciales de bienes de cambio dentro de la ecuación de cálculo del costo de ventas:

*Existencias iniciales ajustadas + Compras – Existencias Finales = Costo de Ventas*

$$\begin{array}{rccccccccc} \$ 200 \times (1 + 55\%) & + & \$ 0 & - & \$ 100 & = & \$ 210 \\ \$ 310 & + & \$ 0 & - & \$ 100 & = & \$ 210 \end{array}$$

Se verifica que el resultado neto es de \$ 20.

#### **1.4.6 Vientres en actividad ganadera**

Un comentario especial merece siempre la actividad ganadera, y en este caso específico detendremos el análisis en los vientres. La ley ordena medir los vientres tomando como valor de avalúo el que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el **mismo coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación impositivo**<sup>14</sup> (el destacado nos pertenece). Destacamos en primer lugar que, con la suspensión del ajuste por inflación y las actualizaciones producto del artículo 39° de la ley 24.073 los vientres mantienen el valor fiscal año a año, representando para el ganadero criador un “*arma de doble filo*”, dado que cuando repone madres o incrementa su plantel se beneficia por deducir del impuesto a las ganancias el diferencial entre el efectivo precio de compra y el valor fiscal del vientre (que por lo general es bajo, y más aún en contribuyentes de más antigüedad). Ahora bien, cuando ese ganadero criador enajena vientres calcula la ganancia imponible tomando como costo impositivo el valor fiscal, generando un mayor impuesto. La norma busca implícitamente retener vientres y que el ganadero criador no “salga del negocio” o no lo reduzca.

---

<sup>14</sup> ARTÍCULO 57.- A efectos de la aplicación del sistema de costo estimativo por revaluación anual, se procederá de la siguiente forma: (...)

c) Vientres, entendiéndose por tales los que están destinados a cumplir dicha finalidad: se tomará como valor de avalúo el que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el mismo coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación impositivo. (...)

En segundo lugar, si leemos detenidamente este inciso c) del artículo 57° de la LIG, observamos que es el único caso en que la norma referencia la actualización al coeficiente utilizado para el ajuste por inflación impositivo del Título VI de la LIG, dado que el artículo 56° que establece el método de valuación para los distintos bienes de cambio, determina que en los casos en que procede la actualización, los índices a aplicar serán los mencionados en el artículo 93<sup>15</sup>, referenciando al régimen de actualización de LIG, pero no específicamente al Título VI como sí lo hace el mencionado inciso c) del artículo 57°. Transcribimos a continuación la norma legal que define cada índice aplicable:

- I. Índice de actualización artículo 93°<sup>16</sup>: *se actualizará sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, conforme las tablas que a esos fines elabore la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.*
- II. Índice de actualización Título VI<sup>17</sup>: *Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo entre el mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida.*

Si bien de la lectura de ambas normas se deduce que el índice es en definitiva el mismo, para el caso del régimen de actualización del artículo 93°, es necesaria la intervención de la AFIP para la elaboración de las respectivas tablas. En este orden de cosas, nos permitimos afirmar que existen sólidos argumentos para concluir que la actualización de vientos del artículo 57° inciso c) no está incluida en el régimen general de actualización de la LIG prevista en el artículo 93° y en consecuencia es factible actualizar los vientos año a año tomando el índice del Título VI de ajuste por inflación impositivo previsto en el inciso c) del artículo 106° de la LIG.

### **1.5 Ajuste estático - Pasivo Computable**

---

<sup>15</sup> Artículo 56° Ley de Impuesto a las Ganancias, anteúltimo párrafo.

<sup>16</sup> Artículo 93° Ley de Impuesto a las Ganancias.

<sup>17</sup> Artículo 106° inciso c) Ley de Impuesto a las Ganancias.

Al contrario de lo establecido para el activo, el pasivo expuesto a la inflación se determina por adición. Es decir, no se parte del balance comercial, sino que, a los efectos del cálculo del ajuste estático deben incluirse aquellos conceptos que taxativamente la norma menciona.

Estas definiciones para el pasivo computable están establecidas en el inciso b) del artículo 106:

En el primer apartado de este inciso se detallan en tres puntos lo que la propia ley de impuesto a las ganancias considera pasivo expuesto a la inflación. El primero de estos puntos expresa que serán consideradas como pasivo las deudas, y aclara entre paréntesis que las provisiones y provisiones serán solo las admitidas por la ley y por los importes que la propia norma establezca.

Creemos necesario en primer lugar diferenciar los tres tipos de obligaciones que se mencionan en este punto:

<b>Concepto</b>	<b>Obligación</b>	<b>Monto</b>	<b>Ejemplo</b>
Deuda	Cierta	Cierto	Saldo de proveedor.
Provisión	Cierta	Incierto	Servicio de energía eléctrica de la cual no se tiene la factura al cierre del ejercicio.
Previsión	Incierta	Incierto	Previsión por malos créditos. Previsiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso y similares en Compañías de Seguros.

En la Ley de Impuesto a las Ganancias solo están admitidas la previsión por malos créditos - artículo 91 inciso b) –y las provisiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso y similares de compañías de seguro previstas en el artículo 91 inciso d). Como la previsión por malos créditos se contabiliza como cuenta regularizadora del activo detrayendo el saldo de cuentas por cobrar, los importes calculados según la LIG deberían corregir el importe computable a los efectos del ajuste por inflación previsto en el Título VI LIG.

Si bien la LIG no define qué se entiende por DEUDA, 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<sup>18</sup> (según el criterio de lo devengado)<sup>19</sup>. De esta forma, para el caso de impuestos no deducibles del impuesto a las ganancias, si no resultan computables como activo expuesto sus anticipos, retenciones y pagos a cuenta, no pueden considerarse pasivo expuesto a la inflación las deudas por dichos conceptos. Tal es el caso del propio impuesto a las ganancias. Por una mera cuestión de armonía normativa y de simetría procedimental, la provisión o deuda por impuesto a las ganancias no es computable a los efectos del ajuste estático, así como los anticipos, pagos a cuenta y retenciones no constituyen activo computable según lo prescripto por el punto 16 del inciso a) del artículo 106 de la propia ley mencionado anteriormente.

Mención especial merece el tratamiento asignable a compras financiadas de automóviles. Como bien es sabido, la amortización de estos bienes está limitada por el inciso l) del artículo 92° de la LIG. Pero ¿es computable un pasivo originado en la compra de un automóvil? Nuestra opinión es que sí, dado que si bien la norma limita el cómputo de sus amortizaciones, al momento de enajenar el bien, se tendrá como costo computable un importe mayor, justamente por haber deducido menos amortizaciones durante el tiempo que estuvo en el patrimonio afectado a la generación de rentas gravadas. Sin embargo, este inciso l) del artículo 92° tiene un segundo párrafo que limita los gastos deducibles relacionados con los automóviles<sup>20</sup>. En este caso, creemos

---

<sup>18</sup>Atchabahian, Adolfo, Raimondi, Carlos A. "El Impuesto a las Ganancias". 6ta Edición. La Ley. Buenos Aires. 2017. Tomo II. p 361.

<sup>19</sup> En la causa "Bagley S.A." la Corte Suprema de Justicia sostuvo que las deudas por diferimiento de impuestos —contraídas por quienes fuesen inversionistas en una empresa promovida—, integran, por imperio de la ley 21.894, el pasivo computable a los efectos del ajuste por inflación establecido por ella, y el decreto 1770/80 solamente limitó los alcances de esa inclusión (Fallos 319:816).

<sup>20</sup> ARTÍCULO 92.- No serán deducibles, sin distinción de categorías: (...)

l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 86, correspondientes a automóviles y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), en la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) —neto del Impuesto al Valor Agregado—, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.

Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

que aquellos gastos conexos al mantenimiento y uso del automóvil que excedan la limitación legal de deducción no deben integrar el pasivo computable a los efectos del cálculo del ajuste por inflación impositivo.

### **1.5.1 Honorarios a directores y síndicos y gratificaciones al personal**

Terminando con la enumeración taxativa de lo que debe considerarse pasivo a los efectos del ajuste estático, la norma prevé en su punto 3 del apartado I del inciso b) del artículo 106°, la inclusión de los importes de los honorarios y gratificaciones que, conforme lo establecido en el artículo 91°, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren. Debemos remitirnos entonces al citado artículo 91° de deducciones especiales de la tercera categoría para desmenuzar cuáles son aquellos honorarios y gratificaciones deducibles. Así es como hallamos en su inciso f) las gratificaciones y en el i) los honorarios a directores y síndicos.

Textualmente, reza el inciso f) de este artículo 91:

*f) Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. También se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etcétera, que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio.*

*La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá impugnar la parte de las habilitaciones, gratificaciones, aguinaldos, etcétera, que exceda a lo que usualmente se abona por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de la retribución.*

De la lectura de la norma se deduce perfectamente que existe un límite temporal que consiste en que estas gratificaciones deben ser pagadas al personal con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio al que pertenezcan. Por ejemplo: si la

---

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).



presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del año 20X8 vence con fecha 15 de mayo de 20X9, las gratificaciones devengadas durante 20X8 y no abonadas al cierre, deben ser canceladas antes del 15 de mayo de 20X9 para poder ser deducidas en el ejercicio 20X8, y que dicho saldo pueda ser expuesto como pasivo a los efectos del ajuste estático en la propia declaración jurada del 20X8. En el caso que estas gratificaciones sean abonadas después del 15 de mayo de 20X9, no resultarán deducibles en la propia declaración jurada del ejercicio 20X8, pero sí deberán integrar el pasivo computable dado que sigue siendo un concepto deducible del gravamen que en este caso se deducirá en el ejercicio subsiguiente. No puede aquí interpretarse que por el hecho de no ser pagadas antes del vencimiento de la declaración jurada se pierde su derecho a deducción. Lo que se pierde es el derecho a deducir el concepto en el ejercicio 20X8, pero de ninguna manera se impide deducirlo en el ejercicio siguiente, lo cual atentaría contra la lógica funcional del gravamen.

Por su parte, y con relación a honorarios a directores y síndicos, el inciso i) establece:

*i) Las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores —con las limitaciones que se establecen en el presente inciso— por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73.*

*Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el VEINTICINCO POR CIENTO (25 %) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar PESOS DOCE MIL QUINIENTOS (\$ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne.*

*Las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.*

Este inciso posee limitaciones del tipo objetivas, de monto y temporales. El límite temporal radica en que en todos los casos los honorarios previstos en el inciso i) serán deducibles siempre y cuando se designen individualmente antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada del ejercicio al cual correspondan. Solo así, y por la porción deducible corresponderá computar un pasivo en el balance impositivo a los efectos del ajuste estático. Muy probablemente ese pasivo que integra el balance impositivo no esté contabilizado contablemente, dado que la asignación se efectúa en la propia asamblea que aprueba los estados contables. Este es un clarísimo ejemplo de la discrepancia que puede existir entre el pasivo contable e impositivo.

Con relación a los honorarios de síndicos, destacamos que su deducibilidad no está sometida a ningún límite de importe, como sí lo están los honorarios de directores, administradores y miembros del consejo de vigilancia. Este límite de monto trae consecuencias respecto de la porción no deducible en el balance impositivo. Siguiendo lo expuesto por el punto 3 del apartado I del inciso b) del artículo 106°, solo constituye pasivo a los efectos del ajuste estático la porción deducible. En consecuencia, los honorarios de directores, administradores y miembros del consejo de vigilancia que excedan los límites de deducción impuestos por la propia ley no resultarán computables como pasivo expuesto a la inflación en el cálculo del ajuste estático.

Analizaremos a continuación el caso hipotético de que dichos honorarios se cancelen a través del método extintivo de obligaciones **compensación** contra una cuenta de saldo deudor de cuenta particular que no devenga intereses en cabeza del beneficiario de esos honorarios. A los efectos del ajuste estático debería reflejarse un pasivo por esa asignación de honorarios hasta el límite de deducibilidad previsto por el ya descrito inciso i) del artículo 91° LIG. Sin embargo, nos encontramos aquí con una asimetría, dado que el saldo deudor de cuenta particular fue excluido del activo computable por aplicación del punto 13 inciso a) del artículo 106° de la LIG. Esto genera un

pasivo en exceso a los efectos del ajuste estático, provocando ganancias ficticias por inflación e incrementando la obligación tributaria del contribuyente.

## **1.6 Ajustes dinámicos**

Los ajustes dinámicos tienen por finalidad incorporar el efecto de la inflación sobre las variaciones ocurridas en el período que se liquida sobre el “patrimonio monetario”<sup>21</sup> inicial y surgen de actualizar por el Índice de Precios al Consumidor desde la fecha de ocurrencia hasta el cierre de ejercicio bajo liquidación de determinados hechos taxativamente previstos por la norma. Fue la Ley 23.260 (Boletín Oficial: 11 de octubre de 1985) la que incorporó estos ajustes a la metodología, incrementando la calidad del procedimiento al incluir en el análisis las modificaciones que pudieran surgir en patrimonio expuesto al inicio del ejercicio.

En el inciso d) del artículo 106°, la propia norma los segrega en positivos y negativos, y detalla una serie de puntos en cada categoría. Conceptualmente, los ajustes positivos provienen de salidas de fondos que alteran la estructura monetaria de tal manera que el contribuyente resulta beneficiado por tener una exposición menor ante un proceso inflacionario. En cambio, los ajustes negativos, surgen por la inyección de fondos a la estructura patrimonial monetaria y provocan un deterioro en el patrimonio del contribuyente producto de poseer más masa activa sometida al deterioro en el poder adquisitivo de la moneda.

## **2 - Régimen de actualización en la ley 20.628**

Siguiendo a Oklander<sup>22</sup>, consideramos que la LIG contiene numerosas disposiciones tendientes a corregir los efectos de las distorsiones en el valor de la moneda además de las contenidas en el Título VI de la ley 20.628 referido al ajuste por inflación. Así es como, para comprender precisamente el mecanismo completo previsto por el legislador, es necesario aprehender el conjunto de

---

<sup>21</sup> Schindel, Angel. El ajuste por inflación en la actual coyuntura. La Ley, Buenos Aires, 2003: p. 67.

<sup>22</sup> Oklander, Juan. Petitorio para ser tenido como “Amigo del Tribunal” en la causa J.87.XLI “JUPLAST S.A. c/ Estado Nacional y AFIP s/ amparo”.

normas que integran el sistema de ajustes monetarios, cuyo adecuado funcionamiento integral es interdependiente, en el sentido de exigir su aplicación completa para que los resultados que proporciona sean razonablemente representativos de la realidad. Esto es lo que Oklander llama la geografía del ajuste por inflación.

Dicho autor expone en el trabajo citado, un breve Anexo con la enumeración de cada norma que, a su parecer, interviene el proceso de ajustes monetarios, incorporando en una línea el mecanismo de valuación aplicable al caso. Por nuestra parte, y por una mera cuestión de espacio, nos detendremos en solo dos cuestiones de suma importancia como lo son la actualización de quebrantos y de algunas deducciones personales, comentando brevemente su contenido, así como incorporando nuestra opinión y algún aporte doctrinario en la materia.

## **2.1 Compensación de quebrantos con ganancias**

*Art. 25 - Para establecer el conjunto de las ganancias netas, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías. (...) Los quebrantos se actualizarán teniendo en cuenta la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, publicado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida. (...) Cuando la imputación prevista en los párrafos anteriores no pueda efectuarse en el ejercicio en que se experimentó el quebranto, o éste no pudiera compensarse totalmente, el importe no compensado, actualizado en la forma prevista en este artículo, podrá deducirse de las ganancias netas que a raíz del mismo tipo de operaciones y actividades se obtengan en los CINCO (5) años inmediatos siguientes.*

Si uno toma la ley 20.628 y la lee en orden cronológico, el primer artículo que encuentra que hace alusión a la actualización de valores para corregir desajustes en los valores de la moneda es el artículo 25° referido al cómputo de quebrantos.

Con buen criterio, el legislador ha previsto que aquellos quebrantos generados durante un ejercicio puedan ser compensados en ejercicios siguientes. Para ello, resulta necesario medir en moneda homogénea dichos valores, y este artículo 25° ordena actualizar el monto de los quebrantos desde el cierre del período en que fueron generados hasta el cierre del período que se está liquidando.

Ahora bien, si uno interpreta el ordenamiento jurídico de manera literal, encuentra que dicha actualización no estaría en principio permitida. Puntualmente, el artículo 93° de la LIG expresa en su primer párrafo que: *“las actualizaciones previstas en **esta ley** se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073”*. (El destacado nos pertenece). Esto es, a los fines de la actualización, tomando como límite máximo las variaciones acaecidas hasta el mes de marzo de 1992. Como fuera mencionado, este artículo fue sustituido por ley 27.430 de diciembre de 2017, y a su vez modificado un año más tarde por la Ley 27.468 cambiando el índice a utilizar (IPC por IPIM). Curiosamente, la ley de contrarreforma no modificó el índice el artículo 25° referido a quebrantos. Creemos que esto puede haberse tratado de un olvido del legislador.

El fisco, asegura en una pregunta frecuente<sup>23</sup> que para el caso de los quebrantos impositivos resulta de aplicación el mecanismo de actualización dispuesto en el primer párrafo del artículo 93° de la LIG; lo que en buen romance sería: la LIG a través del artículo 93° articula todas y cada una de las actualizaciones previstas en dicha norma, estableciendo como regla general el impedimento de las actualizaciones referenciando al artículo 39 de la ley 24.073 y, en su segundo párrafo, definiendo determinadas excepciones de manera taxativa (con requisitos objetivos y de temporalidad).

---

<sup>23</sup> ID 24753174:

¿Resultan actualizables los quebrantos impositivos?

19/12/2019 12:00:00 a.m.

El primer párrafo del artículo 93 de la Ley de Ganancias dispone que las actualizaciones previstas en la ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073. A su vez, el segundo párrafo de dicho artículo establece la actualización sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC), que resulta aplicable a los costos y deducciones allí aludidos, respecto de adquisiciones e inversiones efectuadas en ejercicios fiscales que se inician a partir del 1 de enero de 2018, y a los bienes que hayan sido revaluados en los términos del Capítulo I del Título X de la Ley N° 27.430. En virtud de lo expuesto, para el caso de los quebrantos impositivos resulta de aplicación el mecanismo de actualización dispuesto en el primer párrafo del artículo 93 de la LIG.

Fuente: SDG CTI

Sin embargo, el Dr. Caranta, en un enojado trabajo<sup>24</sup> concluye que “*existen sólidos argumentos para sostener que los quebrantos resultan actualizables por inflación en base a la normativa vigente*”.

Específicamente, asegura que la actualización de quebrantos, la actualización impositiva y el ajuste integral no se encuentran impactados por la ley 23.928 de convertibilidad del austral, y que, en consecuencia, la metodología de actualización de quebrantos del artículo 25° de la LIG difiere de la actualización impositiva del artículo 93° de la LIG. Así, al no calcularse la actualización de quebrantos sobre la base de las tablas mencionadas en el artículo 93° (elaboradas por AFIP), no se encuentra limitada por la ley 24.073.

Concuerdo con el Dr. Caranta y apoyamos su tesis de actualización de quebrantos dado que la voluntad del legislador que ha incorporado los quebrantos en nuestro ordenamiento legal de impuesto a las ganancias lo ha hecho con el objetivo de efectuar una medición dinámica de la capacidad contributiva, con el fin de respetar y no vulnerar los principios consagrados en nuestra Constitución Nacional y que, en consecuencia, la renta sea medida en su justa medida a los efectos del cálculo del impuesto.

## **2.2 Actualización de gastos de sepelio, de deducciones por seguros, de los tramos de la escala progresiva el impuesto y de las ganancias no imponibles y las cargas de familia.**

*ARTÍCULO 32.- Los importes a que se refieren los artículos 29 y 85, inciso b), y los tramos de la escala prevista en el artículo 94, serán actualizados anualmente mediante la aplicación del coeficiente que fije la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS sobre la base de los datos que deberá suministrar el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS.*

*El coeficiente de actualización a aplicar se calculará teniendo en cuenta la variación producida en los índices de precios al por mayor, nivel general, relacionando el promedio de los índices mensuales correspondientes al*

---

<sup>24</sup> Caranta, Martín R. “Quebrantos impositivos. Su actualización”. Doctrina Tributaria ERREPAR. Tomo XL, p 937. Septiembre 2019.

*respectivo año fiscal con el promedio de los índices mensuales correspondientes al año fiscal inmediato anterior.*

*Los importes a que se refiere el artículo 30 serán fijados anualmente considerando la suma de los respectivos importes mensuales actualizados. Estos importes mensuales se obtendrán actualizando cada mes el importe correspondiente al mes inmediato anterior, comenzando por el mes de enero sobre la base del mes de diciembre del año fiscal anterior, de acuerdo con la variación ocurrida en el índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS.*

*Cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS establezca retenciones del gravamen sobre las ganancias comprendidas en los incisos a), b), c) y e) del artículo 82, deberá efectuar, con carácter provisorio, las actualizaciones de los importes mensuales de acuerdo con el procedimiento que en cada caso dispone el presente artículo. No obstante, los agentes de retención podrán optar por practicar los ajustes correspondientes en forma trimestral.*

*La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá redondear hacia arriba en múltiplos de DOCE (12) los importes que se actualicen en virtud de lo dispuesto en este artículo.*

Tal como expresan Giuliani Fonrouge y Navarrine<sup>25</sup>, el artículo 32° de la ley se explica por sí solo, dado que procura adaptar el impuesto a las fluctuaciones monetarias y consiguiente costo de vida. Los dos primeros párrafos disponen el criterio de actualización que debe aplicarse en a los gastos de sepelio (artículo 29° LIG<sup>26</sup>), en las sumas a deducir por tomadores de seguros [artículo 85° inciso b)<sup>27</sup>], y en los tramos de la escala de alícuota

---

<sup>25</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine, Susana Camila. Impuesto a las Ganancias. Análisis de Doctrina y Jurisprudencia, Lexis Nexis, 4ta Edición, Buenos Aires, 2007, p. 362

<sup>26</sup> ARTÍCULO 29.- De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese su fuente, con las limitaciones contenidas en esta ley y a condición de que se cumplan los requisitos que al efecto establezca la reglamentación, se podrán deducir los gastos de sepelio incurridos en el país, hasta la suma de PESOS CUATRO CENTAVOS (\$ 0,04) originados por el fallecimiento del contribuyente y por cada una de las personas que deban considerarse a su cargo de acuerdo al artículo 30.

<sup>27</sup> ARTÍCULO 85.- De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir: (...)

b) Las sumas que pagan los tomadores y asegurados por:

(i) seguros para casos de muerte; y

(ii) seguros mixtos —excepto para los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE

progresiva aplicable a personas humanas y sucesiones indivisas según el artículo 94° LIG. Según la norma, el coeficiente a utilizar será elaborado por la propia AFIP sobre la base de información suministrada por el INDEC y que se relaciona con el ajuste anual efectuado mensualmente según índice de precios al por mayor.

En primer lugar, destacamos que este índice no está regulado por las normas generales de actualización de la LIG previstas en el artículo 93° dado que, de la lectura de estos dos primeros párrafos se deduce que queda a discreción del propio organismo recaudador (AFIP) la elaboración del coeficiente a utilizar en la actualización de los mencionados conceptos. Así es como el tope a deducir en gastos de sepelio es de \$ 996,23 desde el año 1992, y el mismo importe se tomó como tope en el casos de los seguros del inciso b) del artículo 85° hasta el ejercicio 2018 inclusive. Posteriormente, a través de la sanción del Decreto 59/2019 del 18 de enero de 2019 se establecieron los topes por deducciones de seguros para los períodos 2019 (\$ 12.000), 2020 (\$ 18.000) y 2021 [\$ 24.000 ajustable por la ley que debía sancionarse respecto del valor de Unidad de Valor Tributaria (UVT)]. Es decir, no se actualizan los importes como la LIG lo legisla, sino que a través de un decreto presidencial se establecen los topes en montos nominales. Si bien es positivo que finalmente se hayan incrementado estos importes, discrepamos completamente con la vía utilizada y creemos que debería con carácter de urgencia tratarse la ley que trate la incorporación de la UVT<sup>28</sup> a las normas de derecho tributario sustantivo argentino tal como lo establece la propia ley de su creación en su título XI.

---

SEGUROS DE LA NACIÓN—, en los cuales serán deducibles tanto las primas que cubran el riesgo de muerte como las primas de ahorro.

Asimismo, serán deducibles las sumas que se destinen a la adquisición de cuotas partes de fondos comunes de inversión que se constituyan con fines de retiro en los términos de la reglamentación que a tales efectos dicte la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES y en los límites que sean aplicables para las deducciones previstas en los puntos (i) y (ii) de este inciso b).

Fíjase como importe máximo a deducir por los conceptos indicados en este inciso la suma de PESOS CUATRO CENTAVOS (\$ 0,04) anuales, se trate o no de prima única.

Los excedentes del importe máximo mencionado precedentemente serán deducibles en los años de vigencia del contrato de seguro posteriores al del pago, hasta cubrir el total abonado por el asegurado, teniendo en cuenta, para cada período fiscal, el referido límite máximo.

Los importes cuya deducción corresponda diferir serán actualizados aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93, referido al mes de diciembre del período fiscal en que se realizó el gasto, según la tabla elaborada por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS para el mes de diciembre del período fiscal en el cual corresponda practicar la deducción.

<sup>28</sup> Artículo 303° Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017).



El tercer párrafo de este artículo 32° ordena del modo en que deben actualizarse los importes de deducciones personales del artículo 30°. Así es como en primer lugar expresa en que estos importes serán definidos en forma anual, teniendo en cuenta la sumatoria de los importes mensuales actualizados. Y luego explica que los importes mensuales se obtendrán actualizando el del mes precedente de acuerdo con la variación ocurrida en el índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el INDEC. Sin embargo, si uno lee el artículo 30°, en su último párrafo expresa que: “*Los montos previstos en este artículo se ajustarán anualmente, a partir del año fiscal 2018, inclusive, por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior*”. Exactamente el mismo texto se encuentra en el segundo párrafo del artículo 94° que prevé las escalas de alícuotas aplicables. Si bien en la actualidad se efectúan las actualizaciones de estos conceptos a través del índice RIPTE, claramente hay aquí una colisión de normas respecto de las actualizaciones de estos conceptos que debería ser corregido por el legislador.

Por último, el artículo 32° dispone la actualización de retenciones de cuarta categoría con base en el mes de diciembre del año anterior para comenzar con el mes de enero de cada año y proporciona los elementos para que los agentes de retención puedan calcular los coeficientes en el supuesto de ajuste trimestral.

Caranta<sup>29</sup> tiene dicho que, respecto a las deducciones personales, resulta interesante contemplar la vigencia en el tiempo de los importes involucrados, de forma tal que no se diluya su efecto, puntualmente en años de notoria inflación. El artículo 32° de la ley 20.628 prevé su actualización mensual conforme la variación ocurrida en el índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el INDEC. A su vez, la Ley 26.731 autorizó en su artículo 4° al Poder Ejecutivo de la Nación a “...*incrementar los montos*

---

<sup>29</sup> Caranta, Martín R. – “La Coyuntura Fiscal en materia de los Impuestos a las Ganancias, sobre los Bienes Personales y Monotributo”. Directivas del relator. 18° Simposio Sobre Legislación Tributaria Argentina. CPCECABA Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 7 al 9 de septiembre de 2016. Comisión N° 1: p 4.

*previstos en el artículo 23 (artículo 30 t.o.2019) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, en orden a evitar que la carga tributaria del citado gravamen neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial asumidas*". Como consecuencia de tal autorización, se dictó en el año 2013 el Decreto 1242/13, que introdujo una curiosa metodología en función de los sueldos brutos devengados entre enero y agosto de dicho año, la que se mantuvo hasta principios del año 2016.

### **3 - Régimen de actualización en la ley 11.683.**

La ley de procedimiento fiscal prevé en un capítulo especial un régimen especial de actualización de créditos procedentes de impuestos, tasas y contribuciones, inclusive municipales, regidos y no por dicha norma, tanto a favor del Estado como a favor de los contribuyentes. Sin embargo, por aplicación del ya mencionado art. 10 de la ley 23.928, el citado régimen fue derogado a partir del 1º de abril de 1991.

Los regímenes de actualización de obligaciones dinerarias en general y de los débitos y créditos fiscales obedecen al propósito de preservar el valor intrínseco de las prestaciones debidas. En el caso de las obligaciones contractuales se suele pactar entre las partes. En las obligaciones ex lege, como las tributarias, la decisión es del Poder Legislativo<sup>30</sup>.

El primer régimen de actualización de créditos a favor del Estado fue establecido a partir del 7/4/1976 por la ley 21.281. Lo acontecido en materia económica y financiera durante el año 1975 justificó la adopción de la medida. La norma tuvo modificaciones y agregados a través de las leyes 23.314 (B.O. 8/5/1986); 23.549 (B.O. 26/1/1988); 23658 (B.O. 10/1/1989 y 23.697 (B.O. 25/9/1989). Es importante destacar que la ley 23.314 es la que agregó la expresión "*El monto de la actualización de los créditos que resulte de la diferencia entre su valor actualizado y su valor original, participará de la misma naturaleza del crédito a que corresponda*". Con este agregado se zanjaron las

---

<sup>30</sup> Schindel, A. – "Régimen de Actualización". Legislación Usual Comentada. Tomo I. La Ley, Buenos Aires, 2014, página 942.

cuestiones vinculadas al alcance del instituto que comentamos. Como mencionáramos anteriormente, el régimen dejó de tener vigencia a partir del 1° de abril de 1992.

Enseña Schindel que, como consecuencia de la demora en la elaboración y publicación de los índices respectivos, al momento de la derogación del régimen la actualización debía calcularse en dos etapas. La primera etapa comprendía una actualización, con índices mensuales, desde la fecha de vencimiento de la obligación —o desde la fecha de interposición del reclamo administrativo de repetición cuando era a favor del contribuyente— hasta el último día del penúltimo mes anterior a aquel en que se hiciera efectivo el pago. Ello por cuanto el índice de precios mayoristas correspondiente a un determinado mes se publicaba en los primeros días del mes siguiente. Cabe destacar que, en realidad, no era exactamente el índice de ese mes, sino que ya tenía un diferimiento de unos quince días por cuanto se relevaban los precios entre el día 16 del mes anterior y del día 15 del mes al que correspondía el índice. Como el valor se daba a conocer recién en los primeros días del mes siguiente, sólo podría aplicarse a partir del mes subsiguiente. Frente a niveles de inflación harto significativos la ley estableció un segundo tramo de actualización, en este caso sobre bases inferidas o proyectadas, desde el primer día del mes anterior al del pago de la obligación y hasta el día efectivo de pago. Los índices de este segundo tramo tenían valores diarios.

Por otro lado, y en los que atañe al Impuesto a las Ganancias para los sujetos obligados a aplicar el ajuste por inflación al que se refiere el Título VI de la LIG, como así también para los impuestos sobre los activos, sobre los capitales (ambos predecesores del actual impuesto a la ganancia mínima presunta) y para la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, se actualizaba el monto del impuesto determinado al cierre del ejercicio hasta la fecha de su efectivo pago. Al mismo tiempo se actualizaban los anticipos, retenciones y otros pagos a cuenta desde la fecha en que se hubieran ingresado al fisco o desde la fecha de practicada la percepción o retención, hasta la fecha de presentación de las respectivas declaraciones juradas.

Nos ocuparemos a continuación de dar nuestro punto de vista respecto de esto último.

La Ley de Procedimiento Fiscal autoriza en su artículo 27 a deducir del impuesto determinado, las retenciones, las percepciones, los pagos a cuenta y los saldos a favor. Y en su párrafo tercero, textualmente reza:

*ARTICULO 27 — (...)*

*En los impuestos, a las ganancias —para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley del gravamen—, sobre los activos, sobre los capitales y en la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, el gravamen determinado al cierre del ejercicio, como las sumas que se computen a cuenta del mismo —incluso los anticipos dispuestos por el artículo 21—, se actualizarán hasta el vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto resultante o presentación de la declaración jurada y pago, el que fuere anterior, por los siguientes índices:*

*a) Precios mayoristas nivel general elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos desde el mes de pago o de cierre del ejercicio fiscal según corresponda hasta el penúltimo mes anterior al vencimiento o a la presentación y pago, el que fuere anterior.*

*b) Índice financiero sobre base diaria que al efecto determine el Banco Central de la República Argentina desde el último día del penúltimo mes anterior al del vencimiento o presentación de la declaración jurada y pago, el que fuera anterior, o el día de pago, según corresponda, y el día anterior a dicho vencimiento o presentación.*

*A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación el primer párrafo del artículo 134.*

*Cuando la presentación y pago se efectuara dentro del mes siguiente al cierre del ejercicio, todos los pagos a cuenta se ajustarán como se indica en el tercer párrafo hasta el mes de cierre del ejercicio. A partir del último día de dicho cierre y hasta el día anterior al pago se aplicará el índice financiero precedente sobre los conceptos mencionados en el presente artículo. (...)*

No obstante, la mencionada norma está derogada desde el 01 de abril de 1991 por aplicación de la Ley de Convertibilidad 23.938, cuyo artículo 10 expresa:

*ARTICULO 10. — Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de*

*costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional —inclusive convenios colectivos de trabajo— de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar.*

*La indicada derogación no comprende a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 62 in fine de la Ley General de Sociedades 19.550 (t.o. 1984) y sus modificatorias.*

Resulta entonces imprescindible analizar la naturaleza de la actualización. La nota al Poder Ejecutivo que acompaña el proyecto finalmente convertido en ley N° 21.281 (sancionada el 02 de abril de 1976 con vigencia a partir del 07/04/1976) que introdujo el instituto de la actualización a la Ley de Procedimiento Tributario expresa que tiene por finalidad *“la incorporación a la legislación tributaria y previsional de disposiciones que habiliten un régimen de ajuste a valores constantes para tributos y sanciones que no se paguen a su vencimiento. El transcurso del tiempo, mediante este sistema, no vendrá a afectar más la real magnitud de la deuda impositiva. Claro está que el régimen propuesto, por razones de estricta justicia, prevé su simultánea y paralela aplicación en favor de los contribuyentes en sus reclamos de devolución y repeticiones, por existir, en tales casos, similares razones en favor del temperamento a las indicadas en el supuesto anterior. A la exigencia de diligencia del contribuyente debe corresponder análoga exigencia a la administración”*.

Respecto a la naturaleza de la actualización, debe entenderse que ésta no tiene el carácter de un nuevo valor que se agrega al consignado en la obligación tributaria, sino que es una revaluación de cifras, una adecuación de la cantidad primitiva a las condiciones del mercado según los índices de depreciación monetaria<sup>31</sup>. En definitiva, el objetivo del instituto es mantener el valor constante del capital original mediante la actualización que tiene su misma naturaleza, siempre es capital, y no accesorio de la deuda.

---

<sup>31</sup> Giuliani Fonrouge, C.M y Navarrine, S.C. — “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”. 11ª Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, página 565

Tal como expresa Caranta<sup>32</sup> podemos encontrar también valiosos aportes en la jurisprudencia:

*- El reajuste del crédito no hace más onerosa la deuda; solo mantiene el valor económico real de la moneda, frente a su progresivo envilecimiento, por lo que el reajuste que debe hacerse no reviste entidad que configure lesión al derecho de propiedad del deudor moroso, privándolo de un beneficio, que es producto de su incumplimiento. Por el contrario, de no aplicarse la actualización, quien se vería afectado en su derecho de propiedad sería el acreedor<sup>33</sup>.*

*- El reajuste no implica una obligación nueva o accesoria, ni la indemnización del daño causado, sino que se trata de la misma obligación, solo corregida en su signo monetario nominal, para adecuarlo a la realidad de los valores que originariamente con aquel fueron representados a fin de salvaguardar la igualdad estricta exigida por la justicia conmutativa<sup>34</sup>.*

En consecuencia, resulta indudable que la no actualización de los créditos a favor del contribuyente (retenciones, percepciones, pagos a cuenta y saldos a favor) representa una disminución de sus derechos frente al cálculo del Impuesto a pagar o Saldo a favor. Y de igual manera, la no actualización del impuesto determinado desde la fecha de cierre de ejercicio hasta la fecha de presentación y pago de declaración jurada representa una disminución del crédito a favor del Estado Nacional.

Si lo que se pretende es recaudar el tributo en su justa medida y que no se vea influido por el efecto inflacionario, resulta imprescindible la actualización de cada retención, percepción, pago a cuenta y saldo a favor que el contribuyente pueda deducir en los términos del artículo 27° de la Ley de Procedimiento Tributario hasta la fecha de presentación de la declaración jurada, así como también la actualización del impuesto determinado (en el caso del Impuesto a las Ganancias habiéndose aplicado el método de ajuste por

---

<sup>32</sup> Caranta, Martín R. – “Algunas reflexiones sobre la actualización del cómputo de retenciones, percepciones y pagos a cuenta”. Doctrina Tributaria Errepar (DTE). Tomo XL, página 1159. Noviembre 2019.

<sup>33</sup> “Valdez, José Raquel c/Nación” - CSJN - 23/9/1976 (Fallos: 295:937) - Cita digital EOLJU131944A.

<sup>34</sup> “Provincia del Neuquén c/S.A. Sport 2000” - CSJN - 22/9/1977 (Fallos: 298:776)

inflación del Título VI de la LIG y los mecanismos de actualización previstos en la propia ley). Es decir, solo midiendo cada importe en moneda del mismo momento es que se logra un resultado homogéneo y justo.

#### **4 - Conclusiones**

Creemos firmemente que para una correcta y justa determinación de las obligaciones tributarias es indispensable poder medir cada concepto en moneda del mismo momento. Nuestra legislación tributaria ha ido logrando desde su génesis, incorporar herramientas para receptar esta premisa básica económico-financiera, sin embargo, la voracidad fiscal (producto del desmedido gasto público) ha provocado un violento atropellamiento a las normas de determinación de obligaciones tributarias poniendo trabas permanentemente a estos mecanismos de corrección, violando principios consagrados en nuestra Constitución Nacional.

Consideramos indispensable una reforma tributaria que ponga en funcionamiento todos los mecanismos y herramientas previstas en la legislación tributaria para atenuar los efectos inflacionarios en la determinación de obligaciones tributarias, eliminando “parches” sin sentido y trabas que no hacen más que entorpecer la economía de nuestro país, quitando seguridad jurídica y desalentando inversiones.