



COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS

128 años al servicio de la profesión (1891-2019)

XLIX JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 27, 28 Y 29 DE NOVIEMBRE DE 2019

**COMISIÓN Nº 1: EL AJUSTE POR INFLACIÓN CONTABLE VS. EL IMPOSITIVO.
SITUACIÓN ACTUAL. DISTORSIONES.**

Presidente: Dr. Fernando Daniel García

Relator: Dr. Daniel Mario Schwartzman

Secretaria: Dra. Alejandra Schneir

DIRECTIVAS DE RELATORÍA

Por el relator: Doctor Daniel Mario SCHWARTZMAN

Este informe se compone de una primera parte en la que se sugieren aspectos del tema a tratar, observaciones y un marco general que sugiere ideas sobre los temas y problemas que son de interés analizar.

La segunda parte muestra problemas relevados en relación con el ajuste por inflación en los distintos tributos.

El tema ha sido elegido en más de 10 Jornadas Tributarias de este Colegio de Graduados, y otras nacionales e internacionales, sin contar con numerosos eventos científicos de los Consejos y Colegios de las provincias que faltan incluir. Pueden servir de antecedente ya que se han tratado ampliamente los aspectos necesarios del tema. Sin embargo el contexto político, social ha ido cambiando, la tecnología disponible ha evolucionado y las normas han modificado los hechos imponible en forma sensible, lo cual nos desafía a nuevos puntos de vista y buscar soluciones actualizadas a los problemas planteados.

PARTE UNO

La inflación es un hecho indiscutible y sus causas han sido explicadas por los maestros consagrados de la economía y las finanzas públicas.

Hay consenso en ciertas teorías monetaristas en que las causas que explican la inflación consideran la relación entre la cantidad de dinero disponible en sus distintas formas (billetes, créditos, activos monetarios, bonos de deuda, etc.) y la cantidad de bienes ofrecidos.

Hay otras teorías que explican las causas de la inflación en relación con la velocidad de circulación del dinero (Keynes). **Su explicación difiere del ámbito de esta investigación.**

Aceptado que la inflación existe, la misma altera la unidad de medida de los valores de bienes y resultados en general y, en consecuencia, la relación del valor de los bienes y resultados, que representan la **base imponible de los tributos**. Entonces, sus efectos deben necesariamente ser previstos por las normas tributarias en todos sus niveles, para que la **obligación tributaria efectiva** coincida con la **obligación nominal del tributo** previsto por el legislador en el momento de creación de la ley.

La sustancia que informa el derecho tributario material son las leyes, y la sustancia de las leyes es su texto. Luego hay una importancia superlativa del valor semántico de las palabras de la ley.

Las palabras de las leyes tributarias sustantivas normalmente mencionan hechos, cosas y relaciones entre hechos y cosas de naturaleza económica. Son susceptibles de ser medidas, y su medida representa un valor económico con posibilidades de ser un hecho imponible.

En derecho tributario el texto se compone de palabras y también de términos números. Y en la mayor parte de los enunciados de sus normas se mencionan definiciones o algoritmos para medir una base imponible.

Un legislador asesorado por un experto en lógica y gramática, evitaría utilizar un término o palabra que tuviera un significado muy equívoco. Sin embargo, para el rigor que deberían tener las leyes tributarias en estos aspectos, es frecuente su uso. DE allí la necesidad de interpretar el significado de sus palabras, por ejemplo, "títulos valores", que fue recientemente aclarado¹

Los enunciados tributarios establecen algoritmos para atribuir a la realización de un hecho económico, la consecuencia de generar una obligación de dar una suma de dinero en pago de un tributo. Para ello se establecen cuáles acciones y en relación con qué bienes y cuales personas, serán generadoras de esa obligación.

Las palabras de la ley tributaria establecen, además, la forma de medir la base imponible. Se utiliza la moneda funcional o moneda de cuenta que en nuestro país es el peso para representar su monto.

Luego, cualquier operación realizada en otra moneda se convierte necesariamente a su equivalente en moneda de cuenta: el peso.

En ciencias, la coherencia podríamos definirla como la conexión de los enunciados con la realidad y la coincidente relación de unas cosas con otras.

Cuando el legislador "diseña" un hecho imponible, elige las acciones y sus relaciones con bienes y resultados que califican para ser imponibles, luego establece la forma de medirlo y

¹ por el decreto reglamentario de la LIG, en el artículo agregado a continuación del 9 por el Dto. 1170/18

finalmente la carga, tasa o alícuota a aplicar sobre la medida de la base que constituirá la obligación tributaria (de dar una suma de dinero al Fisco)

El legislador estima una **relación entre la cantidad de valor de la base imponible y el porcentaje de ella que debe entregarse como pago del tributo.**

Por ejemplo, el legislador consideró que para un ingreso (excedente de los mínimos no imponibles y deducciones), de 120.000 pesos en el año 1995, era razonable una alícuota marginal de impuesto a las ganancias de 35%

Con esos 120.000 pesos se compraban 120.000 litros de nafta, equivalían a 120.000 unidades de dólar estadounidense, etc.

Supongamos que 28 años después con esos mismos 120.000 pesos se compran 4.000 litros de nafta o 4.000 unidades de dólar estadounidense. ¿Tiene lógica que siga tributando la misma tasa de 35%? Es evidente que la capacidad contributiva del sujeto que puede comprar 4000 dólares es muy inferior a la del que puede comprar 120.000.

Cuando esa unidad de moneda de cuenta varía su valor, si la norma permanece inalterable, se vuelve incoherente la ley en su conjunto, porque la base imponible expresada en una moneda de cuenta de un valor diferente al que tenía cuando el legislador estableció como razonable la obligación tributaria que implicaría la base imponible resultante de la aplicación de la ley.

Mantener cualquiera de sus parámetros numéricos absolutos de referencia (cualquier monto no porcentual, inalterables en el tiempo, cuando haya inflación, transforma la ley actual en incoherente con la que dictó el legislador al crearla.

Los números que configuran parámetros en las leyes son partes de su texto y tienen un significado. Esos números siempre **simbolizan** lo mismo pero su **significado** varía, en función de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda de cuenta.

Cuando el legislador expresó una definición p. ej. De "pequeño contribuyente": sujeto cuyas ventas no superan 144.000 unidades de moneda de cuenta (pesos) de 1998, con una de esas unidades se compraba 1 litro de nafta. Entonces el legislador consideraba que no sería pequeño contribuyente un sujeto que con sus ingresos devengados en un determinado periodo pudiera comprar 144.001 litros de nafta.

Si mantenemos una norma que define al pequeño contribuyente con ese parámetro de 144.000 para el año 2019, cuando el litro de nafta es de \$ 45, el pequeño contribuyente no debería superar ventas de \$ 6.480.000. Si en lugar del litro actualizamos por el índice IPC, debería ser de 5.900.000². Actualmente la ley considera pequeño contribuyente al sujeto cuyo ingreso es de 1.050.000. O bien **no hay coherencia** o bien **se modificó el concepto del tamaño de un pequeño contribuyente** como razonable para los legisladores que aprobaron esta ley.

No le parece absurdo ni incoherente a nuestros legisladores mantener el criterio de que solo se permita deducir la amortización de un automóvil hasta un costo de \$ 20.000 (o sea 400 litros de nafta) cuando el legislador que creó la ley en su origen estableció ese parámetro con el significado de 20.000 litros de nafta. En la actualidad con 20.000 pesos se compra una bicicleta

Un aspecto interesante para explorar es el del comportamiento de las instituciones frente a la falta de reconocimiento del PPAM o bien a su reconocimiento parcial

² En este vínculo hay una calculadora de inflación basada en precios del consumidor. <https://calculadoradeinflacion.com/>

El reconocimiento de la inflación por parte de las normas tributarias interesa a diversas instituciones del Estado:

- a) El Congreso Nacional, cuyos legisladores, mediante el debido asesoramiento especializado en la materia.
 - b) El Poder Ejecutivo, que debe aplicar la norma y a la vez colabora en la preparación de proyectos de modificaciones y reformas, debe considerar la factibilidad de la aplicación de las mismas y prepararse para su ejecución.
 - c) La Justicia en la que se dirimen los casos que afectan los derechos de los contribuyentes por falta de reconocimiento de la inflación. Debe tener capacidad material de asegurar la atención de las contiendas y posibilitar adecuadamente la defensa de los contribuyentes frente a violaciones de garantías constitucionales.
 - d) El INDEC que releva los precios y prepara los índices
 - e) Los Colegios y Consejos profesionales, universidades y profesionales que deben conocer, interpretar y aplicar la ley
- Entre otras.

Se supone que el Estado actúa legítimamente y por lo tanto las normas que emanen del Congreso deberían ser además de justas y razonables, técnicamente correctas y coherentes.

Un punto de sumo interés para el tema tratado en esta Comisión es el de evaluar la **coherencia técnica interna del método de ajuste por inflación** establecido por la ley del impuesto, y en su caso, de ser posible, proponer los cambios necesarios para corregir su falta.

Evaluar si las normas de reforma impositiva fueron objeto de tratamiento suficiente en las comisiones especializadas del Congreso, si se han tenido en cuenta los comentarios y recomendaciones de los autores de doctrina y de las Jornadas del Colegio de Graduados y Consejos Profesionales y autores de doctrina, hace décadas vienen tratando el tema y expresando lo que es correcto técnicamente.

También interesan las decisiones de la Justicia en materia de confiscación por parte del Fisco por cobrar impuesto a las ganancias sobre ganancias ficticias, tales como el caso Candy S.A. c/ AFIP y otros/ acción de amparo de la CSJN (fallo 332:1571, 2009) y fallos posteriores: Consolidar ART³, por quebrantos entre otros

Otro aspecto es el de la **cuestionable moral tributaria de los gobiernos argentinos**, señalada por los autores de doctrina, tomando como ejemplo el pensamiento de Antonio Figueroa, quien señala el hecho de aplicar tributos sin la debida evaluación previa de sus efectos económicos y sociales o bien prescindiendo de los resultados de esa evaluación.

Expresa que “Como acertadamente señalara el Prof. Klaus Tipke, el Estado debe respetar pautas morales tanto desde el punto de vista legislativo como en la administración de los tributos y en las decisiones judiciales a ellos vinculadas”⁴

³ “Consolidar ART c/ en-AFIP-DGI-Resol. (LGCN) 140/2088-DGI”-Corte Suprema de Justicia de la Nación – 11/08/2015

⁴SCHINDEL, Angel, *Cuestionable moral tributaria de los gobiernos argentinos*, [Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales](https://www.aef.org.ar/web/2019/revista_digital_1.html) - Número 1 año 2019, pag 102 solo en formato digital, https://www.aef.org.ar/web/2019/revista_digital_1.html

Un poco de historia

Hay referencias de que en el Imperio Romano Dioclesiano mandó emitir monedas rebajando la cantidad de plata de los denarios con lo cual había más denarios circulando, pero una misma cantidad de plata base. Por ejemplo, mientras que el pan antes costaba 1 denario, ahora costaría 1 denario y un cuarto de denario. Pero, claro está, en términos de plata (el metal), seguiría siendo el mismo precio⁵.

Las mayores hiperinflaciones de la historia fueron en Grecia: en octubre de 1944, de 13.800 % mensual, los precios se duplicaban cada 4.3 días; en Alemania, en octubre de 1923 de 29.500% mensual, los precios se duplicaban cada 3.7 días, Yugoslavia, enero de 1993, 313.000.000%, la de Zimbabwe, noviembre de 2008, 79.600.000.000%; la de Hungría, 13.600.000.000.000.000%, los precios se duplicaban cada 15 horas. Bien nos gustaría conversar con un contador de esos días! ⁶

En nuestro país la inflación promedio de los cercanos últimos 100 años fue de 106%. Y en los últimos 12 años no bajó de 25 % promedio.

Numerosas controversias judiciales han reconocido, en casos no tributarios, la existencia de la inflación y han sido resueltas porque los contratos no preveían los efectos de la inflación. Pero ya en 1977 fue consagrado por la justicia de nuestro país, que las partes pueden prever las repercusiones de la inflación, con lo cual no prosperó favorablemente como defensa la “teoría de la imprevisión”.

El reconocimiento de la inflación es uno de los derechos incluidos en la recientemente aprobada sección “II. Derechos incluidos en la carta de derechos del contribuyente del ILADT”⁷ en su punto 18:

“18. Derecho a que se reconozca la desvalorización monetaria ajustando las exenciones, deducciones o escalas de la tarifa, para evitar que se produzca, al margen de la ley, un incremento (o disminución) de la carga tributaria o se graven utilidades puramente nominales por el sólo hecho del fenómeno inflacionario, a lo que se agrega que el financiamiento presupuestario del Estado con cargo a emisión monetaria importa, en su sustancialidad, el efecto equivalente a la aplicación de un tributo que recorta el poder adquisitivo de los activos en moneda que posean los contribuyentes”

Sería de sumo interés una comparación acerca del tratamiento en las legislaciones de otros países y la descripción del contexto inflacionario en el que se aplica.

Por otra parte, cobra importancia el concepto de cuando es al margen de la ley la variación de la carga tributaria es producto de prohibición de ajustar por inflación mediante otra ley⁸

⁵<https://www.elcato.org/la-inflacion-en-el-imperio-romano>

⁶<https://www.karlwhelan.com/IMB/Hyperinflations.pdf>

⁷ Carta de Derechos del Contribuyente aprobada por el ILADT el 9 de noviembre de 2018 en Montevideo. En Revista Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Número 1 - 2019, 30-05-2019 Cita: IJ-DCCXL-107

⁸ Como por ejemplo la ley 24073 artículo. 39 que implica anular el ajuste por inflación integral en el impuesto a las ganancias.

Congresos y Jornadas que han tratado el ajuste por inflación

JORNADAS DEL CGCECABA EN MAR DEL PLATA:

II Jornadas Tributarias año 1972: Comisión 1: “Técnicas aplicables para depuración de los resultados y patrimonios sujetos a imposición, de los efectos de la desvalorización monetaria”

VI Jornadas Tributarias año 1976, Comisión N° 2: “Técnicas de aplicación del ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias. Proyecto de las normas legales aplicables”

IX Jornadas Tributarias año 1979, Comisión N° 1: “Ajuste por inflación a fines impositivos. Experiencias relacionadas con su aplicación. Delimitación del concepto de “empresa”. La “vinculación económica”. Efectos y consecuencias”

XI Jornadas Tributarias año 1981, Comisión N° 3: “La inflación y la aplicación de la legislación vigente en el Impuesto al Valor Agregado”

XII Jornadas Tributarias año 1982, Comisión N° 2: “Impuesto a las ganancias: casos especiales”

XIII Jornadas Tributarias año 1983, Comisión N° 1: “Valuación de bienes de cambio a efectos fiscales en empresas manufactureras y comerciales. Concepto de costos: elementos que lo integran”

XXXII Jornadas Tributarias año 2002, Comisión N° 2: “inflación y devaluación, sus efectos sobre el sistema tributario

XLII Jornadas Tributarias Comisión N° 1: “Aspectos controvertidos del impuesto a las ganancias”

XVI Jornadas Tributarias año 1986 Comisión N° 3: “Impuesto a las Ganancias (ley 23260) . Ajuste impositivo por inflación”

OTROS EVENTOS

V Jornadas Tributarias del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, año 1967 2002, Tema 2: “Incidencia de la inflación en el sistema tributario”

XXIV Jornadas Tributarias del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, 2016 Tema I: “Relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias y contable”

XI Jornadas Rioplatenses de Tributación Buenos Aires (Argentina), 2019 Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Tema 1: “Los efectos de la inflación en los impuestos y las formas técnico-jurídicas para mitigarlas”

20° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, 2019: “Ajuste impositivo por inflación ¿Qué hay que saber?”

Otras jornadas y Congresos han tratado el tema, y en lo posible serán agregadas.

Un agradecimiento especial a Fabián Maceda encargado de la Biblioteca del CGCECABA

Saluda a los participantes cordialmente,

D.S.

Buenos Aires, 25/07/19

PARTE DOS

Considerando la introducción previa a estas directivas, los autores podrían analizar los aspectos problemáticos que se mencionan a continuación como hipótesis sujetas a corroboración o contrastación.

Esta enumeración hace referencia a problemas a solucionar, cuyos efectos requieren reconocimiento de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda (PPAM) por parte de las normas tributarias. Esta lista es meramente enunciativa y alentamos a los autores de trabajo a incorporar todos aquellos aspectos no contemplados en relación con todos los tributos.

1 Recaudación impropia sobre utilidades fictas

1.1 En el impuesto a las ganancias, pero extensible a otros impuestos.

La falta de ajuste por inflación implica una distorsión en la medición de la base imponible. La ganancia real puede ser inexistente o ser una pérdida, ya que la unidad de medida histórica refleja valores de los costos y de los gastos en general, sin contemplar costos actualizados de reposición de unidades vendidas.

Simétricamente, podría presentar un impuesto inferior, para quienes mantienen deudas en moneda de cuenta (peso) por desvalorización de la misma en términos de moneda constante.

Veamos un posible caso: si se hubiera adquirido un inmueble en el año 1995 en 100.000 dólares = a 100.000 pesos, suponiendo que valiera la misma cantidad de esa moneda en junio de 2019, se vendería entonces a 100.000 dólares que representarían 4.200.000 pesos (a razón de \$42 por dólar) **considerada ganancia!**. El costo es de 100.000 pesos (sin ajuste por inflación, que no se permite) y supongamos gastos de venta por otros 100.000. Una empresa gravaría con el 30 % la utilidad de 4.000.000 o sea con 1.200.000 pesos de impuesto a las ganancias (equivalentes a 28.600 dólares aproximadamente), y podría distribuir 2.800.000 pesos de dividendos (4000-1200) y luego el accionista pagaría otro 7% o sea 196.000 pesos equivalentes a 4700 dólares aproximadamente.

El producto neto de la compraventa de esos inmuebles sería de 2.604.000 pesos, equivalentes a 62.000 dólares (a esa misma cotización de 42). En conclusión, **el Estado cobró impuestos por 33.300⁹ dólares** sobre una operación que arrojó una **pérdida de \$ 38.000 dólares**.

En este ejemplo práctico se puede ver el significado de un impuesto sobre ganancia ficta. Podemos asumir que el índice de variación del dólar carece de representación de la inflación. Lo hemos usado por simplicidad, y porque las series del INDEC han sido discontinuadas. Pero no caben dudas de que, si un litro de nafta valía en 2000 un dólar y ahora vale 48 pesos, el coeficiente de inflación fue de 48 para este precio y así con otros precios.

Si tomamos valores de productos, por ejemplo el azúcar en 2006 valía \$ 1.25 y en julio de 2019 vale 36, el coeficiente de actualización es de 29.

En cambio, la ley del impuesto a las ganancias desde el año 1992 a fijado para el ajuste integral, el coeficiente de actualización de un bien adquirido antes de 2019 en 1¹⁰.

Para el Congreso de la Nación, a pesar de que entre el año 2000 y 2019 hubo una inflación de 48 o 40 o 25 veces, o la que se pueda determinar, pero siempre mayor a 1, el efecto en el impuesto a las ganancias para empresarios es inexistente.

Esa falta de adecuación a la realidad exaspera a los contribuyentes y adolece de incoherencia jurídica, que representa una manifiesta falta de relación con la realidad económica, que a pesar de conocer el legislador, omite remediar.

Aún la última reforma implica mantener la parálisis del ajuste integral por inflación en el impuesto a las ganancias hasta tanto se sustituyan la tabla de coeficientes del artículo 39 de la ley 24073 por otra que refleje una inflación coherente con la real.

1.2 Tasa del impuesto

La tasa del impuesto difiere para los contribuyentes que se ven afectados en forma distinta por la inflación, creando una desigualdad frente al impuesto que ataca el principio de igualdad.

1.3 Tasa efectiva posiblemente confiscatoria

Cuando la tasa legal del impuesto se aplica sobre utilidades nominales, podría tornar confiscatorio el impuesto, ya que la tasa efectiva puede superar a la tasa nominal muy significativamente (caso del fallo Candy y posteriores)

1.4 Desigualdad y discriminación entre contribuyentes con poder de defenderse

El defecto normativo por no reconocer el efecto inflacionario implica la necesidad de defenderse en la Justicia. Solo pueden afrontar los costos de tasa de justicia, abogados, peritos, construcción de la prueba, etc. por largos años los grandes contribuyentes. Se discrimina en contra de las empresas medianas y pequeñas que caen en un estado fáctico de indefensión.

1.5 Regresividad del impuesto a las ganancias

Una evaluación sobre la utilidad del impuesto a las ganancias para redistribución del ingreso.

⁹ 28.600+4.700= 33.300

¹⁰ Porque se aplica la tabla del artículo 39 de la ley 24.073 que de abril de 2003 fija en 1 todos los coeficientes.

Si se aplana la escala de alícuotas de las escalas de alícuotas para las personas humanas se altera la progresividad del único impuesto que la contempla. Los ingresos de la tabla del impuesto a las ganancias del año 2000 del primer tramo equivalen en moneda constante a los ingresos para la escala máxima de la actual tabla del artículo 90.

1.6 Distorsión entre contabilidad y balance fiscal

Merece atención el hecho de la distorsión en la información de los balances ajustados por inflación, que serán los únicos que tendrán valor legal y serán auditados por los contadores públicos, frente a la información contable histórica o semi ajustada del balance impositivo, según los casos.

Los índices a utilizar en caso de habilitarse el ajuste podrían diferir según los casos. Por otra parte, en tanto no se derogue la obligación de usar la tabla del artículo 39 de la ley 24073 no habrá ajuste integral. Solo se actualizarían ciertos resultados mencionados en el segundo párrafo del artículo 89 de la LIG (costos de inventarios, etc.)

2 Distribución de utilidades de las sociedades.

2.1 Dividendos y utilidades exentas:

Las utilidades cuya distribución antes del 2018 no estaba alcanzada carecen de ajuste quedando gravada una aparte de su valor ajustado. Por presuponer la ley que en caso de distribuciones de utilidades, se considera que en primer lugar se distribuyen las utilidades exentas acumuladas del 2017 y anteriores ejercicios, al considerarse sin ajuste por inflación, se pierde parte del valor exento.

2.2 Límites sobre la utilidad contable.

Otro punto de interés podría presentar la incorporación del dividendo “ficto” por el artículo 46.1 de LIG, cuando se retiran fondos o se utilizan bienes de la empresa por parte de los accionistas. Podría presentar graves distorsiones en las comparaciones entre los dividendos aprobados varios meses después, si no se usa una moneda constante.

3 Consecuencias en la distribución de dividendos y utilidades

Las utilidades en valores nominales de ejercicios previos al 1/1/18 en que comienza la vigencia de las modificaciones, pueden verse reducidos o desaparecer por los ajustes por inflación contables del año base previo. Con ello se pierde la distribución no gravada de los resultados acumulados

La distribución de dividendos fictos (artículo 46.1 LIG) obliga a una retención del impuesto que luego se computa sin actualizar.

4 En rentas y gastos de fuente extranjera

4.1 Regla de capitalización exigua

Se afectan los límites para la deducción de intereses (regla de capitalización exigua) en la medida que el ajuste por inflación impositivo no sea aplicable, ya que se por definición legal los intereses Incluyen las diferencias de cambio y las actualizaciones de los pasivos que los originan,

4.2 Activos del exterior

La falta de aplicación del ajuste por inflación para los activos ubicados en el exterior que producen rentas de fuente extranjera podría generar distorsiones cuando haya una divergencia entre las diferencias de cotización de la moneda y la inflación interna del país.

5 Impacto en los impuestos patrimoniales, y a los consumos y locales.

5.1 Impuestos patrimoniales

Los impuestos patrimoniales gravan la “fotografía” del valor económico de bienes y cosas al cierre del ejercicio. Los bienes protegidos por la inflación (bienes de uso, inversiones, activos en moneda extranjera, depósitos y efectivo de esa moneda) son valuados por su valor de cierre, que refleja el efecto inflacionario.

Aquí el legislador acoge la necesidad de medir con valores de plaza o de cotización de cierre.

Ciertas distorsiones pueden provenir de valuaciones en el cierre de ejercicio cuando se producen cambios “violentos” en una fecha muy cercana al cierre. Por ejemplo, pagar por lo que vale una acción en diciembre si la misma pierde el 50 % de su valor en enero.

5.2 Consumos

Los impuestos a los consumos tienen una estrecha vinculación con los precios.

La inflación afecta diversos aspectos:

IVA: están gravadas las diferencias de cambio producidas después de ocurrido el hecho imponible. Hay discusión sobre si es un hecho imponible gravado esa diferencia de cambio.

Y si lo fuera, tal como pacíficamente está aceptado, entonces un impuesto sobre el valor agregado está gravando un valor que no agrega valor.

El Fisco recibe al momento de nacer el hecho imponible un valor en pesos por ese hecho imponible, de la totalidad del impuesto con el poder adquisitivo de esa fecha.

Cuando la venta se realiza a contribuyentes exentos, se aumenta el valor de la operación en moneda extranjera en el monto del impuesto sobre la diferencia de cambio, produciendo una desigualdad que no debería admitirse, ya que el traslado del impuesto se transforma en costo para el comprador, generando desventajas competitivas.

5.3 Impuesto al revalúo de bienes

El impuesto a la revaluación de bienes merece un comentario severo, ya que el Fisco cobrará al contribuyente por actualizar los valores de los activos que debería ser reconocido como costo por su valor ajustado, con el agravante de que el ajuste podría ser parcial debido a los índices de ajuste que obligan a utilizar

5.4 Tributos de jurisdicciones subnacionales (locales)

5.4.1 Impuestos patrimoniales

Es claro el problema de valuación que genera la falta de consideración del efecto inflacionario. Históricamente, las valuaciones de los inmuebles son realizadas por la Administración Tributaria. El peor efecto de la inflación es cuando el ajuste no refleja el valor de plaza de los inmuebles. El uso de valores convencionales que a veces quedan desactualizados se

suple financiando tasas más elevadas. Lo cual a su vez genera problemas en las transiciones hacia nuevas valuaciones sin que se modifique la tasa.

5.4.2 Impuesto sobre los ingresos brutos

5.4.2.1 *En este impuesto hay múltiples efectos no deseados:*

- a) Cuando proliferan percepciones y retenciones, se producen saldos a favor. La falta de actualización de las mismas provoca enriquecimiento sin causa del Estado.
- b) Se distorsiona el cálculo de los coeficientes de distribución de la base imponible en el convenio multilateral al no actualizar los valores de los ingresos y gastos.

5.4.3 Impuestos de sellos

El impuesto de sellos en la venta de inmuebles grava los boletos, y la escritura traslativa de dominio. La demora en las gestiones de las Administraciones para aprobar planos y aprobar reglamentos de copropiedad implica que las escrituras se firman varios meses y hasta años después de la entrega de la posesión. Con la entrega de la posesión se debe cancelar el sellado sobre el valor del inmueble a ese momento. Luego cuando se firma la escritura traslativa de dominio, se vuelve a gravar la diferencia de valor en moneda nominal sin actualizar el valor del impuesto oportunamente pagado al otorgarse la posesión.

5.4.4 Distorsión en todos los impuestos por falta de reconocimiento de la inflación en los parámetros de referencia

Los parámetros objetivos de referencia fijados en moneda nominal expresan la valoración del legislador respecto de hechos, mínimos, límites, deducciones, exenciones, prohibiciones y demás elementos con una referencia numérica.

La falta de actualización de esos valores implica alterar el “espíritu del legislador”, su consideración sobre la significación económica de un hecho imponible o de una prohibición.

Por ejemplo, el límite a la deducción de las amortizaciones sobre un valor de \$ 20.000 (Dto. 733/2001) (tenía sentido en junio de 2001 ya que equivaldrían a unos \$ 800.000 de hoy. Lo mismo para el crédito de IVA sobre la compra de autos no utilitarios.

Otros valores tales como los mínimos no imposables, deducciones especiales, y otros parámetros de referencia legales, requieren actualización. ¿Este evento se producirá cuando se sancione la ley de la Unidad de Valor Actualizada?

5.5 Habilitación del Ajuste integral por inflación

Prolífico campo de trabajo nos presenta el ajuste por inflación integral en la LIG. Es una cuestión científica ¿que es tratada en forma política?

Será legítimo el requisito de que, para su aplicación se produzca una distorsión de 100 % según artículo 89 LIG en la versión de la ley, alterada inmediatamente ¿por razones políticas? por la ley 24768, exigiendo para los próximos tres años inflación de 55 %, 30% y 15 % respectivamente. ¿Cómo conjugan estas exigencias con la técnica contable, económica y tributaria?

¿Consideran los legisladores del Congreso la teoría de la realidad económica, también sobre los aspectos objetivos de la tributación?

El índice debe ser representativo de la inflación y deben atenderse los problemas de transición en forma técnica, de tal forma que realmente se solucionen.

¿Si el Estado ha cobrado impuestos sobre ganancias ficticias, permitir un revalúo de ciertos bienes y cobrar un impuesto por ello es moralmente aceptable?

¿Es factible construir un índice de ajuste para reflejar la inflación para cada contribuyente?

¿Sería posible crear algoritmos que permitan, en función de datos objetivos de una empresa, que surjan de sus registros contables y de otras fuentes objetivas de información de precios, admitir un índice de ajuste para cada contribuyente?

¿Y en caso de no ser posible? al menos segmentar las actividades para tener índices acordes con ellas?

5.6 Coherencia en la redacción de las normas

El actual artículo 89 de la LIG establece en primer lugar que las actualizaciones del ajuste integral del título VI se realizan con coeficientes del artículo 39 de la ley 24073, la cual no permite actualizar valores ya que el coeficiente es 1.

Luego permite ajustar ciertos costos de bienes (mercaderías, bienes de uso, inmuebles, intangibles, etc. para adquisiciones a partir del 1/1/2019, desconociendo la inflación para los bienes adquiridos en fecha anterior

Por otra parte la sustitución del índice de precios mayoristas (IPIM) por el índice de precios al consumidor (IPC) ofrece diversas dificultades a comentar, tales como forma de cálculo del índice, representatividad para industrias y comercios, etc.

¿Hay una incoherencia en la ley que admite ajustar por inflación costos y solo para ciertos bienes adquiridos desde 2018 y no lo permite para las adquisiciones anteriores?.

Por otra parte, mantener el primer párrafo del artículo 89 de la ley implica que el legislador sigue considerando que hay una emergencia económica que justifica imponer a los contribuyentes sobre utilidades fictas, a la vez que indexa tarifas, tasas, peajes, precios de estacionamiento, multas en contradicción incoherente con mantener la tabla del artículo 39 vigente.

5.7 Indexación de quebrantos

La forma de computar y actualizar los quebrantos presenta ciertas posibles incoherencias que merecen su análisis.

Los quebrantos no compensados después de la modificación del 4/12/18 por ley 27468, se actualizan por el INDICE IPIM, (10° párrafo del artículo 95 LIG) ya que eligió para otros valores sujetos a actualización el IPC. ¿Una incoherencia del legislador?. ¿Los quebrantos anteriores a 2018 también se podrían indexar, a pesar de que los bienes sujetos a actualización son los adquiridos a partir de 2018?¹¹

El artículo agregado a continuación del 118 de la ley establece que *El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primero, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95, deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes*

¹¹ Artículo 95 Ley de impuesto a las ganancias segundo párrafo

¿Se olvidó el legislador de permitir su ajuste por inflación?

5.8 Cómputo de costos de inventarios

Una alternativa que merece ser reconsiderada en reemplazo de la utilización del valor de costo ajustado por índice general de precios al consumidor, podría ser el de valuar el costo de las ventas de bienes por su valor de reposición, o bien buscar un índice representativo. EL método de “primero entrado primero salido” discrimina en favor de los contribuyentes que tienen una muy alta rotación de inventarios respecto de otros que rotan menos.

5.9 Personas Humanas y sucesiones indivisas

La ley solo contempla la posibilidad de ajustar por inflación a las empresas. Sin embargo conviene analizar si pudieran existir hechos impositivos gravados, realizado por sujetos no empresarios, que tributan sobre ganancias inflacionarias.

5.10 La elección del Índice de ajuste

La elección del índice de ajuste por inflación presenta diversos aspectos a ser analizados:

- a) ¿Hay un índice que sea representativo de todos los sectores de la economía?
- b) De los índices disponibles preparados por INDEC ¿cuál sería el que mejor represente la pérdida de poder adquisitivo para productores primarios, industrias y servicios?
- c) ¿Los índices utilizados en el ajuste por inflación contable y en el impositivo son congruentes?
- d) ¿Es el índice de precios al consumidor más representativo que el de precios mayoristas? ¿Cuál sería la justificación del legislador para la elección del IPC?

5.11 Aplicación de los parámetros objetivos numéricos sin su debido ajuste

Las leyes impositivas contienen cantidad de parámetros de referencia y límites, tales como las deducciones del artículo 23 LIG,

El mínimo no imponible en 1995 era de 4800 pesos y al 31/12/18 de \$66.917. Si actualizáramos por valor dólar debería ser para 2018 de \$ 192.000 en lugar de \$66.917.

La escala inferior para personas físicas comenzaba con 10.000 pesos y actualizado por el dólar sería al 31/12/18 \$ 390.000. Y al tramo superior de la escala se llegaba superando \$ 200.000 que actualizado por dólar sería de \$ 7.800.000. Esos valores son para 2018 de \$25.000 para el primer escalón y \$412.064 para el superior que llega a la alícuota de 35%

O sea que trabajador autónomo soltero comienza a tributar el impuesto por sobre un sueldo de \$ 13.200¹² cuando en 1995 sobre un equivalente en moneda actual de \$ 31.200¹³.

El impuesto a las ganancias ha perdido progresividad en el caso de las personas físicas, que es una de las características de ese impuesto ya que considera la capacidad contributiva.

Debemos agregar a esto que al gravarse los dividendos también a la tasa progresiva que por lo visto es menos progresiva por el retraso de la actualización de las escalas, agrava el efecto regresivo de la versión actual del impuesto a las ganancias.

¹² Cuando supera el Mínimo no imponible y deducción especial $2x 66917 = 133.834/12 = \$ 11152$

¹³ Cuando supera el Mínimo no imponible y deducción especial $2x 4800 = 9600/12 = \$800$ que a actualizado por valor dólar representan 31.200 por mes

6 Un Índice de ajuste para cada contribuyente

Se abre una nueva posibilidad que merecería su consideración: la posibilidad de que las empresas apliquen un **índice propio**.

El desarrollo de la ciencia cibernética, la estadística, y fundamentalmente de la capacidad de procesar datos actualmente nos mueve a promover una idea: que cada contribuyente pueda aplicar un coeficiente de ajuste que surja en función de los datos de su propia empresa en combinación con otros precios del contexto económico en el que desarrolla su actividad y con el que interactúa.

Actualmente se están desarrollando algoritmos que permiten un conocimiento muy afinado de la capacidad contributiva de un contribuyente.

Un ejemplo de ello es el de la AFIP, quien posee información y algoritmos que le permiten informar a un contribuyente sus ingresos, sus consumos, sus posesiones.

La mayor o menor eficiencia en el manejo de esos datos por parte de la AFIP es solo consecuencia del cuidado que ponga en el desarrollo del diseño de los algoritmos y aplicaciones que utiliza.

La tecnología de blockchain¹⁴ ya en uso, permitirá en el futuro poder determinar las condiciones de PPAM de los contribuyentes de un sector o rama de la economía hasta el extremo detalle del sujeto individual que deba medir su capacidad contributiva y su base imponible. Las correcciones de la unidad de medida podrían ser tan cercanas a la realidad de una empresa, como el algoritmo desarrollado y la capacidad de medición lo permitan.

Una reflexión sobre esta idea sería de interés aunque parezca lejana su concreción.

Actualmente los aplicativos desarrollados por las administraciones fiscales de nuestro país aparecen todavía muy rústicos, pero es cuestión de tiempo que se vayan perfeccionando.

A partir de datos de las ventas mensuales, las compras, la evolución de los precios que se conocen por las facturas y detalles de las operaciones de los contribuyentes, las variaciones en la relación de cambio de las monedas, los salarios mayormente definidos en negociaciones paritarias por sectores, relevamientos de campo y otros elementos adicionales podrían permitir la creación de un índice de ajuste individual para una empresa o contribuyente.

La mera idea de esta posibilidad nos mueve al contraste con el uso de un índice de precios al consumidor, a ser aplicado a contribuyentes cuyos precios se mueven muy sensiblemente distinto que los precios minoristas.

7 La unidad de valor fiscal

Es de interés en el desarrollo de los trabajos analizar posibilidades de determinar una unidad de valor representativa.

¹⁴ “es un conjunto de tecnologías que permiten mantener un registro distribuido, descentralizado, sincronizado y muy seguro de la información que trabajan ordenadores y otros dispositivos, es decir, vendría a cumplir la función de un registro público en las operaciones digitales, ya que permite identificar a cada persona y dispositivo de forma única y almacenar y trazar esa identificación en todo momento. En cualquier caso, como otras tecnologías, será común utilizarla aunque sigamos sin conocer en detalle cómo funciona, tal como pasa, a modo de ejemplo, con los formatos MP3 o MP4.” Esta definición nos parece verosímil. <https://www.diarioinformacion.com/opinion/2018/11/20/blockchain-sirve/2088187.html>

Algunos municipios como el de Río Grande en la provincia de Tierra del Fuego argentina ya lo utilizan para determinar sus impuestos municipales, que se ajusta por el índice de precios Mayoristas.

Otra forma de reconocer la PPAM es la de utilizar una unidad de valor representativa de a todos los saldos a favor y a pagar tributarios por anticipos, retenciones, diferimientos, deudas tributarias, quebrantos, etc.

Además los parámetros objetivos de referencia en las leyes tributarias y en las definiciones de categorías, tamaños de contribuyentes, etc. podrían ser fijados en unidades de valor, Mínimos no imponibles, deducción especial, montos permitidos de amortizaciones y computo de crédito fiscal en IVA de automóviles, gastos de representación, evasión fiscal simple y agravada, competencia del TFN, etc.

8 Problemas de equidad e igualdad en las cargas

La falta de aplicación de parámetros de reconocimiento del PPAM genera desigualdades respecto y asimetrías que además de injusticia causan violación a los derechos y garantías constitucionales

Desigualdades por la capacidad de defensa para juicios

Acreeedores del Estado

Actividades que generan créditos fiscales por compras durante periodos lejanos a la generación de débitos.

Acreeedores de AFIP, DGR por devolución de impuestos.

Su colaboración que con gusto recibiremos para que sea conocida y discutida en estas Jornadas como es tradición.

Buenos Aires, 24 de julio de 2019