

AJUSTE POR INFLACIÓN(*)

Por Maximiliano A. Batista

1. Introducción. Antecedentes normativos

La inflación ha sido una constante de la economía argentina desde la crisis de 1930, salvo cortos períodos, y la normativa tributaria ha hecho numerosos experimentos sobre de qué manera tratar el hecho inflacionario en el impuesto a las ganancias. La importancia del tema es mayor cuanto mayor sea la tasa de inflación, porque cuanto mayor lo sea, mayor será la distorsión en los valores que conforman la base de imponible del impuesto.

Paradójicamente, la mayor y más reciente dificultad para los contribuyentes surgida de la existencia de la inflación fue causada por la desaparición de la inflación o su reducción a su mínima expresión a comienzos de la década del 90.

La Ley 24.073 (B.O. 13/4/1992) dispuso lo siguiente:

ARTICULO 39. — A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones).

El PODER EJECUTIVO NACIONAL en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior.

Esta ley reflejaba la experiencia de casi un año del régimen de convertibilidad del peso, que había fijado una paridad inamovible entre el peso argentino y el dólar estadounidense ARS 1 = USD 1. Durante este año (abril de 1991 a abril de 1992), la inflación se había reducido sensiblemente. El Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) durante este período había subido un 3,77%.^[1]

La desaparición de las actualizaciones de valores para efectos impositivos no generó cuestionamientos por varios años. Esto se relaciona con la baja tasa de inflación en los años siguientes. La variación del IPIM entre abril de 1992 y diciembre de 2001 (9 años y 9 meses) fue del 5,3% en total; es decir, un promedio de 0,04% mensual, que se convierte en un 0,54% anualizado.

2. El fin del régimen de convertibilidad

La situación cambió con la brusca devaluación del peso argentino mediante la Ley 25.561 (B.O. 7/1/2002), que suprimió el régimen de convertibilidad. Esta ley, sin embargo, mantuvo el marco legal vigente, pues modificó el art. 10 de la Ley 23.928, cuyo nuevo texto decía lo siguiente:

Artículo 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 variación del IPIM entre diciembre de 2001 y diciembre de 2002 fue del 118%.

Uno de los múltiples resultados de la combinación de la ley de 1992, ratificada en enero de 2002, que prohibía las actualizaciones, con la variación del IPIM en 2002 fue que muchas empresas tenían resultados impositivos muy distintos según se tomaran o no en cuenta los índices de actualización.

La Ley 25.561 contenía otras disposiciones que restringían la posibilidad de utilizar los atributos tributarios:

ARTICULO 17. — Los resultados netos negativos que tengan su origen en la aplicación del tipo de cambio a que se refiere el artículo 2° de la presente ley sobre activos y pasivos en moneda extranjera existentes a la fecha de su sanción, sólo serán deducibles en el Impuesto a las Ganancias en la proporción de un VEINTE POR CIENTO (20%) anual en cada uno de los primeros cinco ejercicios que cierren con posterioridad a la vigencia de la ley. Lo dispuesto precedentemente sólo será de aplicación para los sujetos cuyos ingresos anuales o patrimonio superen los límites establecidos en el artículo 127, Capítulo XIII, del Título I, de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

3. El breve reconocimiento de la existencia de la inflación (contable) entre 2002 y 2003.

La situación crítica de la economía argentina llevó al PEN a dictar un DNU, el Decreto 1269/2002, que decía en sus considerandos:

“Que el inciso 5 del artículo 94 de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificatorias, establece que la sociedad se disuelve por pérdida del capital social.

“Que al referirse a la reducción del capital social, el artículo 206 de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificatorias, establece que la reducción es obligatoria cuando las pérdidas insumen las reservas y el CINCUENTA POR CIENTO (50%) del capital.

“Que resulta imprescindible crear los medios para evitar, con carácter excepcional y en tanto subsista el estado de emergencia pública, que las sociedades entren en las situaciones mencionadas en los considerandos precedentes.

“Que a tal efecto, se considera necesario suspender, hasta el 10 de diciembre de 2003, la aplicación del inciso 5 del artículo 94 y del artículo 206 de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificatorias.”

Dijo también lo siguiente, lo cual resulta un tanto contradictorio con la argumentación en contra del ajuste por inflación:

“Que atento la imprescindible precisión, veracidad y claridad en que se debe sustentar la confección de los estados contables, tomando en especial cuenta la función que cumplen en la tutela del crédito, resulta insoslayable que ellos reflejen las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, variación que ha sido recogida por diversas normas sancionadas por el PODER EJECUTIVO NACIONAL tales como el artículo 4° del Decreto N° 214 del 3 de febrero de 2002 y sus modificatorios y el artículo 1° de la Resolución del MINISTERIO DE ECONOMIA N° 47 del 7 de febrero de 2002, sin que por ello haya sido vulnerado el artículo 10 de la Ley N° 23.928 y sus modificatorias, ratificado en su vigencia por el artículo 4° de la Ley N° 25.561 y sus modificatorias.

“Que para lograr el objetivo mencionado en el considerando precedente resulta imprescindible, en forma urgente, registrar la variación citada, toda vez que ella ha sido suficientemente significativa, durante el primer trimestre del año en curso, como para alterar la exactitud de los estados contables.”

En síntesis, el Decreto 1269/2002 dispuso la suspensión de “la aplicación del inciso 5 del artículo 94 y del artículo 206 de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificatorias, hasta el 10 de diciembre de 2003” (art. 1).

También agregó un párrafo al art. 10 de la Ley 23.928 antes citado, que aclaró que la derogación de “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” no comprendía “a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo preceptuado en el artículo 62 in fine de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificatorias” (art. 2) y, en forma coherente, derogó el Decreto 316/95, que prohibía el ajuste por inflación de los estados contables (art. 3).

Para no ser acusado de innovador, el PEN aclaró que “la presente medida registra como antecedente la suspensión de la aplicación de dichas disposiciones por el término de CIENTO OCHENTA (180) días, lo que se instrumentó en circunstancias similares a las actuales mediante el artículo 49 de la Ley N° 23.697 y sus modificatorias”.

La aclaración de que la derogación de varias normas no comprendía a los estados contables fue a su vez derogada por el Decreto 664/2003, que también ordenó a los varios organismos de control de sociedades que los balances y estados contables les fueran presentados de acuerdo con lo dispuesto por el art. 10 de la Ley 23.928, es decir, sin ajuste por inflación. Con el dictado del Decreto 664/2003 se concluyó el período en que se admitía el ajuste por inflación, habiéndose hecho el ajuste por lo que, se pensaba, era un fenómeno transitorio.

Los años siguientes parecieron justificar en forma moderada ese optimismo. La inflación de 2003 fue 2%, la de 2004 fue 8%, la de 2005 fue 11% y la de 2006 fue 7%. El INDEC fue intervenido el 29 de enero de 2007. La inflación de 2007 fue 15% y las cifras de años posteriores ya no resultan confiables.

Sin embargo, no hay que olvidar que **el interludio del Decreto 1269/2002, en que se permitió el ajuste por inflación, no alcanzó a la contabilidad fiscal, que se mantuvo en su situación de 2001**, es decir, sin reconocer el 118% de variación del IPIM de 2002.

4. El caso *Santiago Dugan Trocello S.R.L.*

Después de varios litigios en tribunales inferiores, la cuestión del ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias llegó a la Corte Suprema en 2005, en la causa *Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo*, del 30/6/2005. Esta sentencia es un híbrido de la opinión del Procurador General de la Nación, a la que se remitió la Corte (“... el dictamen del señor Procurador General de la Nación, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y al que corresponde remitirse...”) con la opinión de la propia Corte Suprema, que agregó un fundamento que no estaba en el dictamen y que transcribimos:

“el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora. En efecto, pese a que en el segundo supuesto el importe sería sensiblemente inferior, – y al margen de que se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia compleja, como lo es la determinación del impuesto a las ganancias, efectuados sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador –, resulta aplicable lo expresado al respecto por el Tribunal en un caso que guarda cierta analogía con el sub examine (Fallos: 320:1166) en el sentido de que “tal compulsión no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada”, máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea “manifiesta, clara e indudable”.

Los litigios continuaron, porque *Dugan Trocello* había dejado abierta la posibilidad de que se declarara la inconstitucionalidad si se probaba que afectaba el principio de no confiscatoriedad y se seguía un proceso de conocimiento en que el Fisco pudiera participar. Es decir, una cuestión de hecho y prueba en un proceso controvertido.

5. El principio de no confiscatoriedad y el caso *Candy S.A.*

Cuatro años después de *Dugan Trocello*, la Corte Suprema dictó sentencia en el caso *Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo*, del 3/7/2009. En esta sentencia, que a diferencia de *Dugan Trocello* (resuelta por unanimidad) tiene una disidencia de Petracchi, la Corte Suprema hizo un análisis mucho más pormenorizado de la situación.

En *Candy* se declaró la inconstitucionalidad de la prohibición de aplicar el ajuste por inflación cuando se produjera una situación de confiscatoriedad.

En los años siguientes la Corte Suprema falló en favor del contribuyente remitiendo a los fundamentos de *Candy* en numerosas sentencias. En todas ellas hace referencia a que la

documentación aportada y al peritaje contable producido habían demostrado que la falta de aplicación del ajuste por inflación resultaba en una afectación del principio de no confiscatoriedad.

Si bien la Corte Suprema no estableció cuál era el porcentaje por encima del cual el impuesto era confiscatorio, los tribunales inferiores han decidido recientemente que cualquier cifra por encima del 35% es confiscatoria.[2]

a. El requisito del peritaje contable

Sin embargo, la aplicación de *Candy* no era automática. Al año siguiente de *Candy*, en el caso *Sol de Mayo S.A.*, del 19/5/2010,[3] la Corte Suprema dijo que:

“al no haberse producido en estos autos un peritaje contable, no hay suficientes elementos de prueba como para determinar si la aplicación de las referidas normas configura, en la concreta situación de la actora, un supuesto de confiscatoriedad, como el que el Tribunal tuvo por demostrado en el citado precedente "Candy" sobre la base, precisamente, del peritaje contable que obraba en tales actuaciones”.

El peritaje contable pasó a ser un elemento indispensable para el progreso de las acciones de inconstitucionalidad, pese a que las sentencias apeladas no siempre lo habían exigido.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ratificó el criterio establecido en *Sol de Mayo S.A.* en varias sentencias de ese día o posteriores, en que falló a favor del Fisco Nacional por no haberse producido un peritaje contable.[4]

En un caso en que el contribuyente alegó que a) la AFIP había tenido, en un procedimiento de determinación de oficio, acceso a toda la documentación contable y legal para hacer un peritaje contable y b) que el peritaje contable no era la única manera en que se podía demostrar la confiscatoriedad, la Corte Suprema rechazó estos argumentos y ratificó que el peritaje contable era ineludible por las rigurosas exigencias de prueba cuando se alega una inconstitucionalidad.[5]

b. La insuficiencia del peritaje contable

Aun cuando se haya producido el peritaje contable, éste puede adolecer de fallas que lo hagan insuficiente, según la Corte Suprema.

En cuatro sentencias, tres de ellas vinculadas a la familia Fornasari, la Corte Suprema revocó las sentencias apeladas de la Cámara Federal de Córdoba y falló a favor del Fisco porque el peritaje contable

“no permite tener por configurado un supuesto de confiscatoriedad ya que no surge de sus términos que el tributo —a causa de la no aplicación del referido ajuste— absorba una parte sustancial de la renta del accionante, máxime cuando es doctrina del Tribunal que “se

debe requerir al actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada” (Fallos: 220:1082,1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros), la que no se ha producido en el caso de autos”.^[6]

Tocando una cuerda cercana, la Corte Suprema revocó una sentencia de la Cámara Federal de Córdoba y falló a favor del Fisco, aun cuando se había producido un peritaje contable, porque

“además de su generalidad y dogmatismo, encuentran exclusivo sustento en una hoja de cálculo aportada por la demandante a fs. 1 (confr. fs. 89 vta.), cuyo contenido no fue contrastado por la profesional con documentación o registro alguno de la parte, por lo que no puede ser admitido como una prueba concluyente de la "evidencia de la confiscatoriedad alegada" (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)".^[7]

c. Pluralidad de contribuyentes: litisconsorcio activo y asociaciones representando a sus miembros

La pluralidad de contribuyentes puede generar problemas en la prueba de la confiscatoriedad.

En un caso de 2012 en que hubo litisconsorcio activo, de acuerdo con el peritaje contable producido, la Corte Suprema consideró que se hallaba configurada la confiscatoriedad exigida por *Candy* para que no se aplicaran las normas de actualización en algunos de los litisconsortes, pero no en otros, por lo que confirmó la sentencia para los primeros y la revocó para los segundos;^[8] no surgía de la sentencia la comunidad de intereses que había justificado el litisconsorcio.

En otro caso de 2016, la insuficiencia del peritaje contable estuvo ligada a un problema de legitimación activa, pues una sociedad rural interpuso el reclamo en representación de sus miembros. La Corte Suprema revocó la sentencia de la Cámara Federal de Mendoza, sala B (favorable al contribuyente).^[9] En sus fundamentos la Corte afirmó que:

“señaló la perito contadora que "... sólo he recibido documental de algunos de los asociados ... y en consecuencia solo sobre ellos podré expedirme 11 (confr. fs. 140/140 vta.); que "... [de] los contribuyentes que se detallan a continuación, se recibió documental para su análisis, pero la misma resultó insuficiente para dar respuesta al pliego pericial, en tanto que no se pudo verificar la correspondencia entre las declaraciones juradas y los papeles de trabajo respectivos..."; y que "...por el resto de los amparistas ...no se puso a disposición ningún tipo de documentación, salvo por tres contribuyentes, que además de no contar con la documentación suficiente, no pudieron ser individualizados" (confr. fs. 141). En cuanto a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación concluyó que "... en un conjunto, por todos los sujetos individualizados, el IMPUESTO DETERMINADO hubiera ascendido a ... (\$ 1.560.193,99), en vez de (\$ 223.949,78)..."; y que "... si bien dicha suma pertenece al total de los contribuyentes analizados, en lo particular, la ganancia final sujeta a impuesto para el caso de no considerar los efectos de la inflación es también mayor en todos los casos individuales ..". (confr. fs. 142). Sin perjuicio de las notorias deficiencias de lo expresado en el aludido peritaje -que omitió el examen individual de la situación de cada una de las personas en beneficio de las cuales la entidad actora promovió la demanda-, cabe poner de relieve la completa ausencia en la causa de documentación que confiera algún respaldo a lo sostenido en el aludido informe”.

Por esta razón, la Corte consideró que el peritaje contable no había logrado probar la confiscatoriedad.

d. Comparación

La Corte Suprema dejó en claro que la evaluación de si había habido confiscatoriedad o no debía hacerse sobre la ganancia del contribuyente y no sobre el patrimonio. Cuando el cálculo se había hecho sobre el patrimonio, revocó la sentencia apelada y ordenó que se dictara una nueva.[10]

6. Legitimación activa

En principio, quien tiene legitimación activa para pedir la aplicación del ajuste por inflación es el propio contribuyente. Sin embargo, en algunos casos se planteó la utilización de una asociación para solicitar la aplicación en nombre de todos sus miembros.

En el caso *Sociedad Rural Río V*, del 4/8/2016, la Corte Suprema afirmó el tribunal *a quo* había errado al reconocer legitimación a una sociedad para defender los derechos de sus miembros, porque se trataba de los “derechos individuales, enteramente divisibles, de sus miembros, sin que concurren los presupuestos establecidos por esta Corte en el precedente de Fallos: 332: 111 para habilitar la procedencia de una acción colectiva”. Esta referencia es a la sentencia en autos *Halabi, Ernesto c/ P.E.N.*, del 24/2/2009.

En el caso *Halabi*, la Corte había requerido para la admisión formal de toda acción colectiva la precisa identificación del grupo afectado, la idoneidad de quien pretenda asumir su representación y la existencia de un planteo que involucre, por sobre los aspectos individuales, cuestiones de hecho y de derecho que sean comunes y homogéneas a todo el grupo.

En el caso puntual de la Sociedad Rural Río V de Villa Mercedes, la Corte Suprema afirmó que no existía “una homogeneidad fáctica que permita considerar razonable la realización de un único juicio”, que no encontraba “comprometido el acceso a la justicia puesto que el ejercicio individual de la acción aparece plenamente justificado en atención a la entidad de las cuestiones planteadas” y que “las genéricas previsiones de su estatuto” no cubren cuestiones de índole tributaria que no incumben exclusivamente a productores rurales.

7. Reducción de quebrantos

También se planteó el caso en que el contribuyente tenía en el período fiscal 2002 quebrantos, tanto aplicando como sin aplicar el ajuste por inflación, pero los quebrantos resultaban mayores si se aplicaba el ajuste por inflación.

En la causa *Estancias Argentinas El Hornero S.A.*, del 2/10/2012, por remisión a los fundamentos del dictamen de la Procuradora Fiscal, la Corte Suprema rechazó la aplicación de *Candy S.A.* cuando no había impuesto a pagar en ninguno de los dos casos. Afirmó que “la regulación de los quebrantos, dentro del sistema fiscal en general, y del impuesto a las ganancias en particular, importa una decisión discrecional del legislador que, salvo agravio de orden constitucional, queda al margen de la competencia de los demás poderes del Estado” (subrayado)

en el original) y que la suspensión del ajuste por inflación no es *per se* inconstitucional ante la reaparición de ese fenómeno económico, sino que se debe probar la confiscatoriedad del tributo. En este caso, sostuvo la Corte Suprema, no existe tal confiscatoriedad “por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisibles de éstos” (subrayado en el original). Este criterio fue ratificado por la Corte Suprema en varias sentencias posteriores, en que revocó la aplicación del ajuste por inflación cuando el contribuyente había sufrido un quebranto aun sin aplicarlo.[11]

8. Utilización del quebranto ajustado en ejercicios futuros

En los casos en que se había aceptado el ajuste por inflación en el período fiscal 2002 y tal recálculo de la obligación tributaria había arrojado un quebranto se planteó la posibilidad de utilizar o no ese quebranto en los ejercicios posteriores.

La Corte Suprema, en el caso *Alubia S.A. c/ AFIP-DGI*, del 4/11/2014, rechazó tal posibilidad, afirmando que la aplicación del ajuste por inflación puede arrojar un quebranto cuando su omisión pudiera generar una situación de confiscatoriedad, pero que “no puede derivarse de ello el reconocimiento de un quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otro ejercicio fiscal”, lo cual fue ratificado en varios fallos posteriores.[12]

En forma coherente, se rechazó la aplicación del ajuste por inflación cuando el contribuyente sufría un quebranto en un período fiscal aun sin necesidad de aplicarlo;[13] en este caso el contribuyente buscaba aumentar sus quebrantos para poder trasladarlos a los períodos fiscales siguientes, pero ese traslado no es aceptado por la jurisprudencia de la Corte Suprema.

9. Vías procesales

Las vías procesales utilizadas por los contribuyentes para obtener la aplicación del ajuste por inflación fueron bastante variadas. Sin embargo, en todos los casos se llegó a una cámara federal de apelaciones. Las sentencias de las cámaras federales de apelaciones fueron objeto de recurso extraordinario federal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Ley 48, art. 14). Analizaremos ahora las distintas vías utilizadas: a) acción declarativa de certeza, b) presentación de declaraciones juradas aplicando el ajuste e impugnación de la subsiguiente determinación de oficio, c) acción de repetición, d) acción de amparo.

a. Acción declarativa de certeza

En varios casos los contribuyentes iniciaron una demanda declarativa de certeza contra la AFIP para que se declarara la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073 que prohibía hacer el ajuste por inflación a partir del 1º de abril de 1992 (CPCCN, art. 322). La demanda fue presentada ante el juez de primera instancia en lo contencioso administrativo federal con competencia territorial según el domicilio del contribuyente, el cual generalmente hizo lugar a la acción. Apelada que fue por la AFIP, la cámara de apelaciones falló siempre a favor de que el contribuyente pudiera aplicar el ajuste por inflación.[14]

b. Presentación de declaraciones juradas aplicando el ajuste y apelación de la consiguiente determinación de oficio

En otros casos el contribuyente presentó directamente sus declaraciones juradas aplicando el ajuste por inflación. Esto generó una determinación de oficio por parte de la AFIP (LPT, arts. 16 y 17), la cual fue apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación (LPT, art. 76 inc. b)). Este tribunal no tiene competencia para declarar la inconstitucionalidad de una norma, salvo que así lo haya indicado previamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación (LPT, art. 185).

En los primeros casos el Tribunal Fiscal confirmó la determinación de oficio, pero a medida que se fue consolidando la jurisprudencia de la Corte Suprema de *Candy*, en general revocó la determinación de oficio. [15]

Las sentencias del Tribunal Fiscal son apelables mediante el recurso de revisión y apelación limitada ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal (LPT, art. 192). Esta última en general ratificó la aplicación del ajuste por inflación,[16]salvo cuando no había obligación tributaria aun sin aplicar el ajuste por inflación;[17] en este último caso el contribuyente buscaba aumentar sus quebrantos para poder trasladarlos a los períodos fiscales siguientes, pero ese traslado no es aceptado por la jurisprudencia de la Corte Suprema (v. supra).

c. Acción de repetición

En estos casos el contribuyente pagó el impuesto correspondiente sin aplicar el ajuste por inflación, repitió ante la AFIP para recuperar el impuesto pagado en exceso por la diferencia entre lo pagado efectivamente y lo que habría debido pagar aplicando el ajuste por inflación, lo cual fue expresa o tácitamente denegado, y a continuación inició acción de repetición.

La acción de repetición puede presentarse, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante el juez de primera instancia con competencia en lo contencioso administrativo federal según el domicilio del contribuyente (LPT, arts. 76 inc. b) y 81). En el primer caso, la sentencia es apelable ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (LPT, art. 192). En el segundo caso, es apelable ante la cámara federal de apelaciones que sea instancia de apelación del juzgado federal que haya resultado competente.

Algunos contribuyentes siguieron la vía del Tribunal Fiscal, el cual siempre desestimó el recurso del contribuyente, pero la sentencia del Tribunal Fiscal fue apelada ante la Cámara y ésta siempre la revocó permitiendo el ajuste por inflación por el período cuestionado[18]; se aclara que la confirmó en cuanto a la prohibición de trasladar un quebranto generado por el ajuste por inflación a períodos posteriores.[19]

Otros siguieron la vía de la justicia de primera instancia, que siempre hizo lugar a la repetición. Apelada que fue la sentencia, la cámara de apelaciones confirmó la sentencia favorable a la aplicación del ajuste por inflación por el contribuyente.[20]

Una vez que la Corte Suprema dictó sentencia favorable, fundada en el caso *Candy*, en las acciones de repetición fue necesario que la cámara de apelaciones dictara una nueva sentencia de acuerdo con las directivas de la Corte Suprema.[21]

d. Acción de amparo

En un caso el contribuyente inició acción de amparo contra el Fisco Nacional ante el juez federal de primera instancia para poder aplicar el ajuste por inflación (Ley 16.986, arts. 1 y 4). La acción fue declarada admisible y se hizo lugar al amparo. Apelada que fue la sentencia (Ley 16.986, art. 15), la cámara de apelaciones la confirmó.[22]

10. El renacimiento del ajuste por inflación en 2018

La ley 27.430, que entró en vigencia el 1º de enero de 2018, establece un sistema bastante novedoso para la aplicación del ajuste por inflación.

El art. 89 de la LIG ratifica que “las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073”, que hemos transcripto supra. Esta norma es la que impidió la actualización de distintos elementos de la base imponible desde el 1º de abril de 1992, sin importar el índice de inflación.

El segundo párrafo del art. 89 de la LIG, en su nuevo texto dado por la ley 27.430, contiene una modificación para las nuevas adquisiciones de bienes:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 58 a 62, 67, 75, 83 y 84, y en los artículos 4º y 5º agregados a continuación del artículo 90, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

La lista de actualizaciones mencionadas cubre prácticamente todos los activos y deducciones: a) costo de bienes muebles amortizables (art. 58), b) costo de inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio (art. 59), c) costo de llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y activos similares (art. 60), d) costo de acciones, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión (art. 61), e) inclusión de señas o anticipos que congelen precio (art. 62), f) venta y reemplazo de bienes inmuebles o muebles, en ambos casos que sean bienes de uso (art. 67), g) costo de minas, canteras, bosques y bienes análogos, incluyendo agotamiento (art. 75), h) amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles que sean bienes de uso (art. 83), i) amortización de bienes de uso que no sean inmuebles (art. 84), j) acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación en fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, Títulos, bonos y demás valores, enajenados por personas humanas y sucesiones indivisas y por beneficiarios del exterior; k) inmuebles enajenados por personas humanas y sucesiones indivisas.

Es importante subrayar que solamente aquellos bienes que sean incorporados al patrimonio del contribuyente después del 1º de enero de 2018 podrán ser ajustados por inflación, salvo lo explicado en el punto siguiente.

11. Ajuste de la ganancia del contribuyente en caso de alta tasa de inflación

La ley 27.430 estableció un ajuste por inflación condicionado a la existencia de tasas de inflación superiores a ciertos límites.

El art. 94 de la LIG, modificado por la ley 27.430, estableció “los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 49, 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”.

El art. 95 contiene un método pormenorizado de ajuste por inflación. Este procedimiento es el creado por la ley 21.894 y que había caído en desuso el 1º de abril de 1992 por lo dispuesto por el art. 39 de la ley 24.073.

La ley 27.430 ha hecho un condicional intento de revivirlo. En el párrafo incorporado por esa ley se establece que el procedimiento de ajuste por inflación del art. 95 resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del IPIM, “acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%)”.

Sin embargo, el siguiente párrafo (también agregado por la ley 27.430) establece que estas disposiciones:

“... tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1º 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 (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado en el párrafo anterior”.

Esto significaría que para el período fiscal que comience el 1º de enero de 2018 y concluya el 31 de diciembre de 2018, deberá tomar el período de 36 meses del 1º de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2018. Se le aplicará al 100% el incremento de un tercio, es decir, 133%.

De acuerdo con el INDEC, el IPIM de 2016 fue 34,5% (acumulada del año), el de 2017 fue 18,8% (acumulada del año), el IPIM de 2018 es 66,1% hasta el 30/9/2018. Por lo tanto, con una inflación acumulada del 165% a esta última fecha, el método de ajuste del art. 95 sería aplicable.

Ante esta situación, para evitar la utilización del ajuste por inflación, se dictó la ley 27.468, que modificó el índice que debía utilizarse: se pasó del IPIM al Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC). La misma ley también modificó los porcentajes especiales para los dos primeros

períodos y agregó un porcentaje especial para un tercer período. Deberán superar el 55% en el primer período, el 30% en el segundo período y el 15% en el tercer período. Por lo tanto, en vez de 133% en el primer período, se deberá tomar 155%, en vez de 166% en el segundo período se deberá tomar 130% y en vez de 100% en el tercer período se deberá tomar 115%. No se debe olvidar que estas comparaciones son engañosas porque los índices utilizados no son los mismos. Pero la intención de la reforma es clara: poner límites más altos para que se aplique el ajuste por inflación, de manera de que siga sin aplicarse.

Esto se conjuga con el concepto de confiscatoriedad que ha elaborado la Corte Suprema y que se analizó más arriba. Para la Corte Suprema es confiscatorio el impuesto que excede el 35% de la renta. Si se considera que actualmente el impuesto a las ganancias para las sociedades tiene una tasa del 30%, existe un margen que puede ser ganado por el Estado, aun cuando exista el límite de la confiscatoriedad. Es la diferencia entre la tasa oficial del 30% y el monto por encima del cual los tribunales frenarían la aplicación del impuesto, es decir el 35%.

12. Revalúo contable

Si bien no es objeto específico de este trabajo, la ley 27.430 estableció el régimen de revalúo contable, que permite a los contribuyentes revaluar a efectos impositivos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país cuya titularidad les corresponda y que se encuentren afectados a la generación de ganancias gravadas por el mencionado impuesto (ley 27.430, art. 281).

El revalúo impositivo estará sujeto a un impuesto especial que se aplicará sobre el Importe del Revalúo, respecto de todos los bienes revaluados (ley 27.430, art. 289).

Es importante destacar que quienes ejerzan la opción de revaluar sus bienes conforme lo previsto en esta norma deben renunciar a promover cualquier proceso judicial o administrativo por el cual se reclame, con fines impositivos, la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza, respecto del Período de la Opción. El cómputo de la amortización del Importe del Revalúo o su inclusión como costo computable en la determinación del Impuesto a las Ganancias, implicará, por el ejercicio fiscal en que ese cómputo se efectúe, idéntica renuncia (ley 27.430, art. 292).

Aquellos sujetos que hubieran promovido tales procesos respecto de ejercicios fiscales cerrados con anterioridad al 1º de enero de 2018 deberán desistir de esas acciones y derechos invocados; las costas y demás gastos causídicos serán impuestos en el orden causado (ley 27.430, art. 292).

13. Conclusiones

El ajuste por inflación ha sido admitido, aun cuando la legislación no lo incorpore, si el impuesto a pagar sin tomar en cuenta el ajuste es confiscatorio, entendiéndose como tal que es superior al 35% de la base imponible aplicando el ajuste. Los tribunales están dispuestos a reconocerlo, con algunas limitaciones importantes; la principal es que se limita al período fiscal en que se produce, lo cual tiene dos corolarios: a) no se puede aplicar el ajuste cuando existe quebranto sin él, siendo que la razón de hacerlo es aumentar el quebranto para trasladar a otros períodos fiscales, y b) el

quebranto que se produzca por aplicación del ajuste por inflación no se puede trasladar a otros períodos fiscales.

El ajuste por inflación creado por la ley 27.430 no resuelve los problemas generados por la inflación salvo para los activos adquiridos a partir del 1º de enero de 2018, porque mantiene la prohibición de aplicarlo a los activos anteriores. La respuesta del Congreso a los activos adquiridos anteriormente parece ser que los contribuyentes usen el revalúo impositivo, que por sus características es menos atractivo que la acción judicial, y que la inflación esté controlada de ahí en más. El Congreso incluyó por la ley 27.430 la posibilidad de ajustar por inflación en un contexto de lo que se consideraba alta inflación cuando la ley fue sancionada.

La realidad demuestra que desde el 1º de enero de 2018 la inflación se ha acelerado. Sin embargo, en vez de mantener la norma recientemente introducida, la respuesta del Congreso mediante la ley 27.468 ha sido modificarla en el índice utilizado y en los porcentajes mínimos para evitar que pueda ser utilizada.

(*) *Publicado en la Revista del Colegio de la Ciudad de Buenos Aires, Tomo 79, Número 2, Diciembre 2018

[1] Fuente INDEC, Sistema de Índices de Precios Mayoristas (SIPM) 1956-1995.

[2] CNACAF, sala II, 16/7/2015, *Central Piedra Buena S.A. c. E.N. - A.F.I.P. - D.G.I. –resol 17/11*; CFedCórdoba, sala B, 13/8/2015, *Sanatorio Allende SA c. Administración Federal de Ingresos Públicos s/ contencioso administrativo*.

[3] CSJN, 19/5/2010, *Sol de Mayo S.A.*, S.260 XLIII. Revocó una sentencia de la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia. En la misma fecha la Corte Suprema revocó o confirmó, según el caso, una cierta cantidad de sentencias de cámaras federales en el mismo sentido que *Sol de Mayo S.A.* y dio la razón al Fisco Nacional por no haberse producido un peritaje contable. Revocación: CSJN, 19/5/2010, *Terragno, Susana*, T.537 XLII; *Allub Hnos. S.R.L.*, A.824.XLIV; *Juan Terebeiko S.A.*, J.29.XLIV; *Sidesur S.A. Inmobiliaria del Sur*, S.362.XLV; *Automotores Maipú S.A.*, A.724.XLV; *Los Eolios S.A.*, L.141.XLV. Confirmación: CSJN, 19/5/2010, *Broda, Jorge y Roberto Soc. de Hecho*, B.361 XLIII; *Forzani, Juan José y otros*, F.1261.XLII; *Lattanzi, Juan Carlos*, L.759.XLII; *Gribaudo, Ricardo Agustín*, G.1884.XLII; *Tecsa S.A.*, T.362.XLI; *Druetto, Jacinto Marcelino Luis*, D.497.XLII; *Forzani, Roberto Felipe*, F.1260.XLII; *Zanco, Ángel Diego*, Z.191.XLII; *Zurvera, Omar Amadeo*, Z.64.XLIII; *Pesce, Jorge Oscar*, P.1099.XLII; *Zurvera, Alcides Ítalo*, Z.173.XLII; *Parola, Nelzon Balter*, P.1098.XLII; *Milicic S.A.*, M.449.XLIII; *Rubinzal y Asociados S.A.*, R.1384.XLII; *Weiss Oliva, Miguel Ángel*, W.60.XLII; *Juan Carlos Prola y Cía. S.R.L.*, J.64.XLI.

[4] CSJN, 19/5/2010, *Ingratta S.A.*, I.27 XLIII; 19/5/2010, *Debortoli, Estanislao*, D.194 XLI; 19/5/2010, *Bertoto, Bruera y Cía. S.A.C. y F.*, B.446 XLIII; 19/5/2010, *Lartex S.R.L.*, L.425 XLV; 2/3/2011, *CDR Comunicaciones S.A.*, C.147 XLVI; 2/3/2011, *Compañía Protel S.A.*, C.1013 XLVI; 19/4/2011, *Barbuy Team S.A.*, B.732 XLVI; 17/5/2011, *Roberto Luis Pontoni y otros S.H.*, P.483 XLVI; 23/6/2011, *Hornaq S.A.*, H.25 XLVII; 30/8/2011, *Humberto Batistella S.A.*, H.18 XLVI; 13/9/2011, *Frutos del Cuyo S.A.*, F.283 XLIII; 8/11/2011, *Germán Damilano S.A.*, G.530 XLVI; 23/4/2013, *Art Interacción S.A.*, A.1339 XLVIII, A. 1313 XLVIII.

[5] CSJN, 27/5/2014, *Chubb Argentina de Seguros S.A.*, C.300 XLIX. En este caso el peritaje contable se había ofrecido en el Tribunal Fiscal de la Nación, pero la AFIP se había opuesto y el Tribunal Fiscal había hecho lugar a la objeción sin que el contribuyente lo impugnara.

[6] CSJN, 4/8/2011, *Peretti, Daniel Hugo*, P.502 XLV; CSJN, 18/10/2011, *Fornasari, Juan José*, F.380 XLVI; 8/11/2011, *Sucesores de Lorenzo Fornasari*, S.138 XLVII; 22/11/2011, *Fornasari, Alfredo*, F.308 XLVII.

- [7] CSJN, 2/7/2013, *Rosso, Pascual Venedetto*, R.738 XLVII.
- [8] CSJN, 23/10/2012, *Razzini, Ernesto Genesio y otros*, R.186 XLVIII.
- [9] CSJN, 4/8/2016, *Sociedad Rural Río V*, FMZ 82203891/2012/1/RHI.
- [10] CSJN, 10/7/2018, *Gaetano de Maio S.A. el PEN (Ministerio de Economía) y otro si acción mere declarativa de inconstitucionalidad*, Fallos 341:770.
- [11] CSJN, 4/11/2014, *Alubia S.A. c/ AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición*, CSJ 612/2013 (49-A)/CS1; id., 24/2/2015, *Natufarma S.A. c/ AFIP-DGI s/ demanda contenciosa*, CSJ 99/2014 (50-N)/CS1; id., 11/8/2015, *Consolidar ART SA c/ EN AFIP -D.G.I- resol. LGCN 140/08 s/ Dirección General Impositiva*, CSJ 885/2014 (50-C)/CS1; id., 5/7/2016, *M. Royo SACIIF y F c/ EN-AFIP-RESOL 3/08 (REGN)*, Fallos 339:897; id., 4/8/2016, *Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad*, FMP 21057815/2003/CS1; id., 15/11/2016, *Favacard SA c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad*, FMP 21057780/2003/CS1; id., 15/11/2016, *Orbis Mertig San Luis SA c/ EN-AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad*, FMZ 61000985/2010/CS1; id., 14/8/2018, *Bayer S.A. y otro c/ AFIP s/ impugnación de acto Administrativo*, FSM 18038842/2009/CSI y FSM 18038842/2009/1/RHI.
- [12] CSJN, 4/11/2014, *Alubia S.A. c/ AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición*, CSJ 612/2013 (49-A)/CS1; id., 11/8/2015, *Consolidar ART SA c/ EN AFIP -D.G.I- resol. LGCN 140/08 s/ Dirección General Impositiva*, CSJ 885/2014 (50-C)/CS1; id., 4/8/2016, *Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad*, FMP 21057815/2003/CS1; id., 15/11/2016, *Favacard SA c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad*, FMP 21057780/2003/CS1; id., 29/5/2018, *Orbis Mertig San Luis S.A. c/ EN-AFIP-DGI s/ ordinario*, Fallos 341:581; id., 14/8/2018, *Bayer S.A. y otro c/ AFIP s/ impugnación de acto Administrativo*, FSM 18038842/2009/CSI y FSM 18038842/2009/1/RHI.
- [13] CNACAF, sala III, 19/4/2012, *GTC Ribbon S.A. (T. F. 29833-I) c. D.G.I. s/ recurso de apelación*.
- [14] CNACAF, sala V, 7/8/2009, *Ranko S.A. c. EN-Ley 24073 Dto. 214/02 s/proceso de conocimiento*; CNACAF, sala V, 12/8/2009, *Russ, Máximo Ernesto c. EN AFIP DGI- Ley 24073 s/proceso de conocimiento*; CFedMdPlata, 24/9/2009, *Farmacia Muscetta S.C.S. c/ AFIP s/ acción meramente declarativa*; CNACAF, sala IV, 3/12/2009, *Gunningham, Diego Juan c/ EN – Ministerio de Economía – ley 24073 – dto 214/02*; CNACAF, sala V, 24/8/2010, *Magalcuer S.A. c/ EN – AFIP-DGI – ley 24073*; CNACAF, sala V, 24/8/2010, *Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c. E.N. - A.F.I.P. - D.G.I.*; CFedMendoza, sala B, 22/4/2014, *Distribuidora de Gas Cuyana S.A. c. AFIP – DGI – PEN s/ proceso de conocimiento*; CFedCórdoba, sala B, 13/8/2015, *Sanatorio Allende S.A. c/ AFIP s/ contencioso administrativo*; CFedMendoza, 9/4/2018, *Orbis Mertig San Luis S.A. c. AFIP DGI s/ proceso de conocimiento-acción declarativa de certeza/ inconstitucionalidad*.
- [15] TFN, sala D, 3/8/2011, *Gunningham, Diego Juan s/recurso de apelación-impuesto a las ganancias*; id., sala A, 28/12/2011, *Lartex S.R.L. s/recurso de apelación*; id., 16/4/2013, sala C, *Ebel, Héctor Fernando s/apelación ganancias*.
- [16] CNACAF, sala I, 27/9/2016, *Ritex S.A. c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*.
- [17] CNACAF, sala III, 19/4/2012, *GTC Ribbon S.A. (T. F. 29833-I) c. D.G.I. s/ recurso de apelación*.
- [18] CNACAF, sala II, 28/4/2009, *Swaco de Argentina SA (TF 23453-I) c/ DGI s/ recurso de apelación*; id., sala V, 24/4/2015, *Arauca Bit A.F.J.P. S.A. (TF 30203-I) c. D.G.I.*
- [19] CNACAF, sala V, 24/4/2015, *Arauca Bit A.F.J.P. S.A. (TF 30203-I) c. D.G.I.*
- [20] CNACAF, sala III, 15/2/2011, *Banco Bradesco Argentina S.A. c. EN -AFIP DGI Resol. 48/07*; CNACAF, sala V, 24/4/2015, *Técnica Química Argentina S.A. (ex Trumpler Arg.) c. E.N. - A.F.I.P. - D.G.I. - Resol. 14/11 (REX) y otros s/ D.G.I.*; CNACAF, sala II, 16/7/2015, *Central Piedra Buena S.A. c. E.N. –A.F.I.P.–D.G.I. –resol 17/11*.
- [21] CNACAF, sala I, 5/10/2017, *M Royo SACIIF y F c. EN - AFIP - Resol. 3/08 (REGN)*.
- [22] CNACAF, sala II, 10/6/2014, *Arinsa Financiera Argentina S.A. c. E.N. - A.F.I.P. - Ley 24073 s/ amparo ley 16.986*.