

Ajuste por inflación impositivo: ¿cuáles podrían ser los impactos contables? Zanet, Fernando

Abstract: Si bien el ajuste no se disparó para los cierres de ejercicio fiscales terminados el 31 de diciembre de 2018, dada la tasa medida de punta a punta de dicho ejercicio no superó el 55%, cálculos y estimaciones recientes por parte de los expertos en materia fiscal prevén la posibilidad de su aplicación para aquellos ejercicios fiscales que finalicen hasta el 30 de noviembre de 2019, siempre dependiendo en cada uno de estos cierres si la tasa acumulada supera el 55% (primer año).

La ley 27.430 modifica la Ley de Impuesto a las Ganancias y determina que el procedimiento detallado para el ajuste por inflación, en el art. 95 de la ley, resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios IPIM (1), acumulado en los treinta y seis [36] meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%).

Asimismo, establece un régimen de transición para la determinación de los índices acumulados a partir del primer año de sanción de la reforma, es decir, a partir del 1 de enero de 2018.

La ley 27.468 modificó a la 27.430 reemplazando al IPIM por el IPC (2). También cambió el régimen de transición, quedando establecido que el ajuste por inflación impositivo tendrá vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018; y que para el primer, segundo y tercer ejercicio, a partir de su vigencia, el procedimiento de ajuste será aplicable en caso que la variación del IPC, 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.

También se dispone que el ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, correspondiente al primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2018 que deba calcularse, se imputará un tercio en ese período fiscal y los dos tercios restantes, en partes iguales, en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes.

Si bien el ajuste no se disparó para los cierres de ejercicio fiscales terminados el 31 de diciembre de 2018, dado la tasa medida de punta a punta de dicho ejercicio no superó el 55%, cálculos y estimaciones recientes por parte de los expertos en materia fiscal prevén la posibilidad de su aplicación para aquellos ejercicios fiscales que finalicen hasta el 30 de noviembre de 2019, siempre dependiendo en cada uno de estos cierres si la tasa acumulada supera el 55% (primer año). Por otro lado, para aquellos cierres de ejercicio fiscal que se producirán a partir del 31 de diciembre de 2019, los analistas y expertos especulan con la posibilidad de que la tasa estimada supere al 30% (segundo año), lo que haría disparar el ajuste a dicha fecha.

Pero, en forma adicional, a lo planteado en cuanto a cuestiones meramente fiscales, los emisores de estados financieros se están formulando varias preguntas respecto a los impactos contables que podrían derivarse a partir de la eventual aplicación del referido ajuste por inflación impositivo.

Veamos entonces estos interrogantes e intentemos responder a cada uno de ellos.

¿Cuándo deberían reconocerse los efectos contables del ajuste por inflación impositivo?

(3)

a) A la fecha de cierre de ejercicio, una entidad debe evaluar si se han cumplido los parámetros que establece la Ley de Impuesto a las Ganancias para el reinicio del ajuste por inflación impositivo. De haberse cumplido dichos parámetros, debería contabilizar el efecto en los estados financieros de ese ejercicio.

b) A la fecha de cierre de un período intermedio, una entidad debe evaluar si espera que los parámetros que establece la Ley de Impuesto a las Ganancias para el reinicio del ajuste por inflación impositivo se cumplirán al cierre de su ejercicio fiscal, dado que el impuesto a las ganancias es un impuesto anual. En caso de que así se estime, se debería contabilizar la provisión por el impuesto a las ganancias a pagar del período intermedio con los efectos que se desprendan de la aplicación del ajuste por inflación impositivo establecido en la ley (en este momento del año se están realizando análisis para varios cierres contables correspondientes a períodos intermedios, como por ejemplo las compañías reguladas por la Comisión Nacional de Valores que presentan información financiera por períodos contables intermedios).

¿Cuáles son los efectos en el impuesto a las ganancias corriente a pagar?

Una entidad debe estimar y reconocer el cargo/recupero por impuesto a las ganancias corriente de acuerdo con lo establecido por las leyes impositivas vigentes. En este caso, deberá aplicar los métodos establecidos en la Ley de Impuesto a las Ganancias (enfoques estático y dinámico) para determinar el resultado por exposición a la inflación gravado o deducible por el período. En el caso de un cierre de período intermedio, esta determinación se hace sobre la base de la inflación acumulada al cierre del período, sin considerar una estimación de la inflación futura o las bases monetarias expuestas hasta el fin del ejercicio contable/fiscal.

El monto determinado debe cargarse a resultados del período, con contrapartida en un pasivo (o crédito) por impuesto a las ganancias.

Es importante resaltar que en el impuesto a las ganancias corriente debe incluirse solo el monto determinado de acuerdo con la Ley de Impuestos. En este caso en particular, se computará solo un tercio del resultado por exposición a la inflación. Los dos tercios restantes se considerarán dentro de la determinación del impuesto diferido.

¿Cuáles son los efectos en el impuesto diferido contable?

En la medida que la aplicación del ajuste por inflación impositivo no impacte las bases fiscales de activos y pasivos, no debería tener ningún efecto en los estados financieros de una entidad (4).

En este caso en particular, más allá de que no se vean afectadas las bases fiscales de activos y pasivos, debe considerarse el efecto del diferimiento de las dos terceras partes del resultado por exposición a la inflación, tal como lo define la norma impositiva. Si el resultado por exposición a la inflación es una pérdida, debería reconocerse un activo impositivo diferido por el diferimiento de quebrantos fiscales y créditos fiscales no utilizados, en la medida que sea probable que existan ganancias fiscales futuras a las que se puedan aplicar los quebrantos generados. En caso de que el resultado por exposición a la inflación sea una ganancia gravada, se debería aplicar el mismo criterio y, por lo tanto, una entidad debería reconocer un pasivo impositivo diferido por los dos tercios no computados como impuesto a las ganancias corriente del ejercicio.

(1) Índice de precios internos al por mayor.

(2) Índice de precios al consumidor nivel general.

(3) Fundamentos de lo expuesto en las normas contables profesionales vigentes. Normas

Internacionales de Información Financiera (NIIF). Párrafo 51 de la NIC 12. Párrafo 30(c) de la NIC 34. Párrafo 34 de la NIC 12. Normas contables profesionales argentinas. RT 17 5.19.62.

(4) La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria y, en consecuencia, corresponde el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido. Por lo tanto, otros cambios recientes incorporados a las leyes vigentes en materia fiscal, como el "régimen especial de revalúo de bienes" o la "actualización automática sobre nuevas inversiones", sí tendrán su impacto en los estados financieros dado modifican las bases fiscales (se reducen las diferencias entre las bases contables y fiscales de dichos activos generando un menor pasivo por impuesto diferido).