

El ajuste por inflación contable y el impuesto a la ganancia mínima presunta, ¿un efecto indeseado?

Amaro Gómez, Richard

Abstract: Las empresas o sociedades cuyo resultado contable a valores históricos arrojen pérdida por el ejercicio comercial 2018, y que ahora por aplicación del ajuste por inflación contable reconozcan un RECPAM positivo dando un resultado ajustado por inflación ganancia, deberán tributar el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Un efecto indeseado del ajuste por inflación contable aplicable, en general, a los estados contables cerrados a partir del 1 de julio 2018 (inclusive), es que para dichos ejercicios que cierren en 2018, si el resultado contable histórico arrojaba pérdidas y, por ende, también la liquidación del impuesto a las ganancias; puede acaecer que por el reconocimiento del resultado contable por exposición de la inflación (en el caso de que de una ganancia importante), ese resultado contable ahora ajustado arroje una ganancia.

Y si bien la ganancia contable por inflación no se reconoce impositivamente, esto puede aparejar una situación de ganancia contable (por efecto del ajuste por inflación) y una pérdida impositiva, donde no va a ser posible aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Hermitage SA" y "Diario Perfil SA" a fin de evitar el pago del impuesto a la ganancia mínima presunta.

En la presente colaboración analizaremos el caso, haciendo una previa introducción para el mejor entendimiento del tema.

I. Un tributo de larga trayectoria controvertida

Recordemos que el impuesto a la ganancia mínima presunta (indistintamente IGMP) fue creado por ley 25.063 sancionada el 7 de diciembre de 1998, siendo su hecho imponible la ganancia de las empresas, pero midiéndose esta última a través del valor de sus activos. De esta manera se esbozó que el impuesto sería aplicable en todo el territorio de la Nación y determinándose sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la ley. En principio, regía por el término de 10 ejercicios anuales, que luego se fueron prorrogando.

Si bien el IGMP se fue extendiendo su vigencia a través de la historia, lo cierto es que por medio de la denominada Ley de Sinceramiento Fiscal - ley (PL) 27.260 publicada en el BO el 22/07/2016, a través del su art. 76 se derogó el tributo en cuestión para los ejercicios que se inician a partir del 1° de enero de 2019. Lo expuesto quiere decir que para aquellas sociedades que hayan iniciado ejercicio a partir del 1 de enero de 2018, el ejercicio que cierra el 31 de diciembre de 2018 será el último respecto al cual deberá tributarse el impuesto a la ganancia mínima Presunta.

Aunque debemos advertir, con relación a las micro, pequeñas y medianas empresas, que estas últimas ya contaban con una exención en el impuesto en cuestión a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017. Al respecto, la ley (PL) 27.264 publicada en el BO el 1 de agosto de 2016 estableció en su art. 5° que no le será aplicable a las micro, pequeñas y medianas empresas el impuesto a la ganancia mínima presunta, con efectos para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del día 1° de enero de 2017. Siempre que se categoricen como tal, en tiempo y forma.

En este contexto, nos encontramos frente a un impuesto que prácticamente estaba derogado, si además consideramos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en las causas "Hermitage SA" y "Diario Perfil SA".

"Hermitage SA" fue el primer fallo que declaró la inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto por presentar el contribuyente una situación de quebranto (tanto contable como impositivo), sentencia que data del 15 de junio de 2010. En dicho precedente, la Corte Suprema dijo, en líneas generales, que el IGMP no es inconstitucional por sí mismo o por su naturaleza jurídica, sino que el tributo se torna en inconstitucional cuando en un período fiscal el contribuyente demuestra que la renta presumida, lisa y llanamente no ha existido. Así como también argumentó que la iniquidad de la presunción en la que se basa el gravamen (del

tipo iure et de iure) se pone de manifiesto ante la comprobación fehaciente que la renta presumida, lisa y llanamente no ha existido.

Cuatro años más tarde, el 11 de febrero de 2014 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se volvió a pronunciar en un caso donde se discutía la misma cuestión que en Hermitage SA, la aplicación del IGMP ante una situación de quebranto, tanto contable como impositivo. La causa es "Diario Perfil SA" (CS, Fallos: 337:62), donde se interpretó la doctrina sentada en "Hermitage SA" sosteniendo que para su aplicación no se requiere demostrar que los activos están imposibilitados de generar la renta que presume la ley o que estos no tienen capacidad de hacerlo, sino que lo único que hay que comprobar es que en el período fiscal cuestionado la renta presumida por la ley lisa y llanamente no ha existido.

Tres años más tarde y más precisamente el 18 de mayo de 2017, el Fisco nacional emitió la instrucción general (AFIP) 2/2017, en la cual quedó plasmado que conforme el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de establecer la procedencia de aplicar el impuesto a la ganancia mínima presunta, no debe exigirse la demostración de la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley —o que no tengan capacidad para hacerlo—, sino que esa renta, en el período examinado, no existió.

Luego agregó que, en razón de lo expuesto, en los casos en que se pruebe la existencia de pérdidas en los estados contables correspondientes al período pertinente y, a su vez, se registren quebrantos en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal en cuestión, argumentó que deberá tenerse por acreditado, en los términos de la doctrina de la Corte en "Hermitage SA", que aquella renta presumida por la ley no ha existido.

De esta manera, el Fisco se hacía receptivo a la jurisprudencia de la Corte.

Y finalmente, por medio de la res. gral. (AFIP) 4083-E publicada en el BO el 30 de junio de 2017 se derogó el régimen de anticipos del IGMP.

II. Un efecto indeseado para los contribuyentes

Como bien sabemos, el año pasado publicó en el BO la ley 27.468 el 4 de diciembre de 2018, mediante la cual se introducen modificaciones en lo que respecta a la aplicación del ajuste integral por inflación del impuesto a las ganancias, en otras cuestiones. En este sentido, las modificaciones introducidas fueron:

1. Índice de inflación: se cambió, a fin de realizar actualizaciones y de aplicar el ajuste integral por inflación en el impuesto a las ganancias, el IPIM (Índice de Precios Internos al por Mayor) por el IPC (Índice de Precios al Consumidor Nivel General).

2. Parámetros para la aplicación del ajuste integral por inflación: se modificaron los parámetros en la aplicación del ajuste integral por inflación para los tres primeros ejercicios iniciados el 1 de enero de 2018, tal como se resume en la siguiente tabla:

| Ejercicio | Coefficiente de inflación | Inflación acumulada |
|---|---------------------------|------------------------|
| 1° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018 | 55,00% | 12 meses del ejercicio |
| 2° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018 | 30,00% | 12 meses del ejercicio |
| 3° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018 | 15,00% | 12 meses del ejercicio |
| 4° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018 | 100,00% | 36 meses |

3. Diferimiento del resultado por exposición a la inflación: se dispuso que el ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, generado por la aplicación del ajuste integral, correspondiente al primer, 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 el punto anterior, deberá imputarse 1/3 en ese período fiscal y los 2/3 restantes, en partes iguales, en los 2 períodos fiscales inmediatos siguientes.

Lo expuesto implica que impositivamente está vedada la aplicación del ajuste por inflación impositivo, hasta tanto se cumplan con los parámetros, lo que se traduce en que no se puede reconocer en el balance

fiscal la ganancia o pérdida generada por exposición a la inflación. Pero no sucede lo mismo con el ajuste por inflación contable, el cual y debido a las normas contables profesionales, se pueden aplicar para los ejercicios cuyo cierre acaecieron a partir del 01/07/2018. En realidad, todos los cierres al 01/07/2018 deben reexpresarse, pero las normas contables profesionales admiten que aquellos entre julio y noviembre/18 se presenten sin ajustar, siempre que se realice la homogeneización de la unidad de medida en el ejercicio siguiente, en forma retroactiva.

La aplicación del ajuste por inflación desde la perspectiva contable implica dos situaciones excluyentes en el balance contable, y más precisamente, en el estado de resultados:

A) Que se reconozca una ganancia.

B) Que se reconozca una pérdida.

Ello es así, dado que el RECPAM (Resultado por Exposición a los Cambios en el Poder Adquisitivo de la Moneda), que antes se lo denominaba REI (Resultado por Exposición a la Inflación), puede ser:

A) Positivo (ganancia), que en general se da cuando los activos monetarios expuestos a la inflación son muy superiores a los activos monetarios.

B) Negativo (pérdida), que se da básicamente en la situación inversa a la antes descrita.

A su vez, este resultado (positivo o negativo) reflejado en el RECPAM, puede incidir de manera determinante en el resultado final contable, dependiendo de su cuantía. Incluso, puede darse casos en los que un resultado contable en valores históricos sea negativo (pérdida) y con el RECPAM pase a dar un resultado contable en valores ajustados positivo (ganancia) y viceversa. Así como también el RECPAM puede acentuar el resultado contable negativo o positivo.

En definitiva, el problema se va a presentar cuando el contribuyente que venía dando quebranto contable y quebranto impositivo, pase ahora por aplicación del ajuste por inflación contable a tener una ganancia contable. En este caso, no podrá escapar por el ejercicio 2018 a la aplicación del impuesto a la ganancia mínima presunta, dado que en una situación en la cual hay ganancia contable, más allá de cuál sea su naturaleza, no se puede aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema.

A estos fines, recordemos que Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala I, del 4 de abril de 2018, sostuvo en las causas "Pampa Energía SA" y "EGSSA Holding SA" en la cual se discutió si resulta de aplicación la jurisprudencia de la Corte a una situación fáctica de ganancia contable con quebranto impositivo, que en la situación planteada no resulta procedente aplicar "Hermitage SA" y "Diario Perfil SA", dado que para ello se requiere un doble requisito: la existencia de pérdida contable e impositiva (1). Asimismo, con relación al argumento de la existencia de ganancias contables, que no son ganancias impositivas (aquellas que surgen por aplicación del método del valor patrimonial proporcional-VPP), interpretó que las rentas no computables son efectivamente ganancias gravadas, pero que la declara y tributa otro sujeto.

De lo expuesto podemos extraer dos conclusiones para la aplicación de la jurisprudencia de la Corte:

a) Efectivamente se requiere de la existencia de pérdidas contables e impositivas.

b) Si existen ganancias contables que no son computables impositivamente, de todos modos, no procede la aplicación la referida jurisprudencia.

No obstante, en el caso particular no estamos hablando de VPP que constituye una ganancia no computable y que representa una renta que tributa otra sociedad (la controlada), sino del RECPAM como cuenta contable de resultado positivo, que no se puede reconocer impositivamente. Por lo cual, habría más argumentos para sustentar que hay una real ganancia desde el punto de vista contable, que el legislador por cuestiones de política tributaria no permite reconocer.

III. La reflexión final

En fin, las empresas o sociedades cuyo resultado contable a valores históricos arrojen pérdida por el ejercicio comercial 2018, y que ahora por aplicación del ajuste por inflación contable reconozcan un RECPAM positivo, dando un resultado ajustado por inflación ganancia, deberán tributar el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Si bien el impuesto a la ganancia mínima presunta es un tributo prácticamente derogado, en el último año de su vigencia, sigue dándonos de que hablar.

(1) AMARO GÓMEZ, Richard L., "Ganancia contable vs. quebranto impositivo", IMP - Práctica Profesional 2018-XXVIII, 20.

© Thomson Reuters