

Aspectos destacados del ajuste por inflación impositivo y las normas de actualización en Ganancias

Por

[Redacción Central](#)

Análisis por el Cdr. Diego S. Mastragostino del los **principales**

aspectos a tener en cuenta los **efectos** que el ajuste por inflación impositivo y las normas de actualización de costos, amortizaciones y quebrantos generan en la determinación del impuesto a las ganancias.

Tema: Ajuste por inflación y actualización en el impuesto a las Ganancias

Introducción

Video explicativo y diapositivas

Metodología del ajuste por inflación e imputación al período fiscal

Dividendos, Honorarios y actualización de costos y amortizaciones

Preguntas y Respuestas

Sujetos alcanzados

Accionistas (¿y socios?) y saldos de cuentas particulares

Aportes y retiros

Saldo a favor frente al ajuste estático

Inversiones en el exterior

Activos no computables vendidos

Señas o anticipos

Puesta disposición de dividendos

Actualización de quebrantos (según AFIP, CSJN y Doctrina)

Consideraciones finales

Acceso directo a: exposiciones recientes (Ciclo BNC), Tablas Tributum DDJJ 2022 y planilla de cálculo PH

Por: Cdr. Diego S. Mastragostino

Introducción

Debido al contexto inflacionario que atraviesa nuestro país resulta de vital importancia tener en cuenta los efectos que el ajuste por inflación impositivo y las normas de actualización de costos, amortizaciones y quebrantos generan en la determinación del impuesto a las ganancias.

Los efectos de la inflación en el impuesto a las ganancias

La ley 27.430 fue la encargada de restablecer, con ciertos matices, el ajuste por inflación impositivo y la actualización de ciertos costos y gastos con el fin de que el impuesto a las ganancias se determine en "términos reales".

A continuación, a través de un **video explicativo, diapositivas** y una **serie de preguntas y respuestas** se **analizarán** los puntos salientes de los mecanismos de corrección monetaria indicados.

[Ver video mediante link de enlace:](#)

<https://youtu.be/tn9PoLBTGtU>

[Descargar acá diapositivas del video explicativo](#)

1. ¿Qué sujetos resultan alcanzados por las normas del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias?

Rspta: El artículo 105 de la ley del impuesto a las ganancias (en adelante, LIG) establece que deberán aplicar el ajuste por inflación previsto en su Título VI los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 53 de la ley del tributo. En términos generales, alcanza a las **sociedades, los fideicomisos y las personas humanas que desarrollen sus actividades como explotaciones unipersonales** o asuman la calidad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio.

2. ¿Los saldos en cuenta particular de los accionistas deben considerarse activos o pasivos en el ajuste por inflación estático?

Rspta: Es importante destacar que el artículo 106, LIG, dispone que los saldos deudores y acreedores del titular, dueño o socios, que provengan de operaciones de cualquier origen o naturaleza, efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado no serán considerados como activo o pasivo a efectos de ajuste por inflación estático.

Por otra parte, el **Dictamen (DATJ – DGI) 59/1983** aclaró que en la ley del impuesto a las ganancias se utiliza el término «accionistas» para referirse a los socios de las sociedades por acciones y «socios» cuando se alude a los integrantes de otros tipos societarios, no existiendo igualdad de tratamiento tributario entre ambos.

En consecuencia, concluimos que el saldo deudor o acreedor de la **cuenta particular de los accionistas** es computable como activo o pasivo en el ajuste por inflación estático, excepto en el caso que se analizará en el punto 2.8. (dividendos fictos).

3. ¿Los aportes y retiros en cuenta particular de los accionistas deben considerarse en el ajuste por inflación dinámico?

Rspta: En línea con lo expresado precedentemente, **los aportes y retiros en cuenta particular de los accionistas no deben considerarse en el ajuste por inflación dinámico**, salvo que **exista presunción** de puesta a disposición de dividendos (ver punto 2.8.).

4. Saldos a favor de impuestos: ¿cuál es el tratamiento en el ajuste por inflación estático?

Rspta: El punto 16 del inciso a) del artículo 106, LIG, prevé que son activos no computables los anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos no deducibles, que figuren registrados en el activo. Sin embargo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1. La **Instrucción (DGI) 236/78** dispone respecto de tales créditos relacionados con el impuesto a las ganancias, que su carácter de activo no computable subsistirá sólo hasta la concurrencia de las sumas ingresadas a cuenta con el monto total de la obligación fiscal del período, debiendo dispensarse a los excedentes el carácter de créditos ordinarios y, por lo tanto, alcanzados por las normas del ajuste.
2. Igual criterio debería aplicarse para el resto de los créditos tributarios, como por ejemplo, saldos a favor de los impuestos al valor agregado, ganancia mínima presunta y sobre los ingresos brutos, entre otros. Apoya esta tesitura el **Dictamen (DATJ – DGI) 7/1981**.

Concluimos que el **excedente de la obligación fiscal en el caso del impuesto a las ganancias es un activo computable**, al igual que los saldos a favor del IVA, saldos de crédito fiscal, entre otros tributos.

5. Inversiones en el exterior: ¿cuál es el tratamiento en el ajuste por inflación estático?

Rspta: El artículo 106, inciso a), punto 8, LIG, prevé expresamente que no son activo computable las "*inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina*". Asimismo, la Instrucción (DGI) 236/78 respecto de estas inversiones aclaró que también deben excluirse del activo aun cuando el beneficio de fuente extranjera fuere nulo (cuentas corrientes sin interés, etc.) u ocasionaran quebrantos.

Es decir, que **las inversiones en el exterior, incluidas las cuentas corrientes –paguen o no intereses- son activos no computables.**

De todos modos, el tratamiento indicado permite identificar dos situaciones que tienen un impacto diferente en la determinación del impuesto a las ganancias.

1. Las inversiones en bonos o fondos comunes de inversión emitidos en el exterior generan un resultado de fuente extranjera que no se ve afectado por la inflación local, ya que la ganancia o pérdida se determina en "moneda dura"[\[1\]](#) y la diferencia de cambio no está gravada por el tributo.
2. El saldo de la cuenta corriente, en nuestra opinión, genera un resultado por diferencia de cambio gravado por el impuesto a las ganancias que no se ve corregido por el ajuste por inflación impositivo al excluirse del activo computable el mismo.

Por último, destacamos que el importe invertido en bonos argentinos en cuentas comitentes o de inversión del exterior es un activo computable ya que tales inversiones generan resultados gravados de fuente argentina.

6. Ajuste por inflación estático: ¿Qué tratamiento reciben los activos no computables indicados en los puntos 1 a 7 del inciso a) del artículo 106[\[2\]](#), LIG, que se enajenan durante el ejercicio?

Rspta: Los activos no computables mencionados en los puntos 1 a 7 del inciso a) del artículo 106, LIG, se convierten en computables si son enajenados durante el ejercicio en el cual se calcula el ajuste por inflación.

Al respecto, resulta importante destacar que el valor a computar será el impositivo al inicio del período en que se enajena el activo en análisis.

Para una mejor exposición, podremos como ejemplo el caso de las inversiones en fondos comunes de inversión locales (FCI) en la determinación del ajuste por inflación impositivo para un cierre de ejercicio 31-12-2022:

1. El **saldo contable al 31-12-2021** de las inversiones en FCI se consideran **no computable**.
2. El **valor impositivo de las cuotas rescatadas durante el año 2022**, que formaban parte del saldo inicial, debe considerarse **computable**.
3. El **valor impositivo** de los FCI se determina de la siguiente manera: **valor de compra (costo histórico) actualizado por**

la variación del IPC operada desde la fecha de adquisición hasta el 31-12-2021.

La solución planteada surge del análisis de los artículos 65, 62 y 93, LIG.

Distinto sería el tratamiento si estamos frente a la venta de alguno de los activos computables en trato adquiridos en un ejercicio iniciado con anterioridad al 1-1-2018. Teniendo en cuenta la postura del Fisco[3], en el caso mencionado, el costo impositivo será el valor de costo sin actualizar o en su caso, actualizado hasta el mes de abril de 1992, de corresponder, ya que resulta de aplicación del primer párrafo del artículo 93, LIG.

7. Señas o anticipos de clientes que congelan precio: ¿Qué tratamiento reciben en el ajuste por inflación y en la determinación del impuesto a las ganancias?

Rspta: Las **señas o anticipos de clientes que congelan precio son pasivo** en el ajuste por inflación estático y **deberán incluir el importe de las actualizaciones** de cada una de las sumas recibidas calculadas mediante la aplicación del IPC, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo, entre el mes de ingreso de los mencionados conceptos y el mes de cierre del ejercicio [art. 107, inc. e), LIG]. Por consiguiente, **la actualización es deducible en el impuesto a las ganancias.**

Adicionalmente, el artículo 108, inc. d), LIG, prevé que "cuando se enajenen bienes por los cuales se hubieran recibido señas o anticipos, en las condiciones previstas en el inciso e) del artículo anterior, a los fines de la determinación del resultado de la operación, se adicionará al precio de enajenación convenido el importe de las actualizaciones a que se refiere el mencionado inciso, calculadas hasta el mes de cierre del ejercicio inmediato anterior al que corresponda la fecha de enajenación".

Por último, destacamos que las señas o anticipos de cliente que congelan precio no generan ajuste dinámico.

8. ¿Cómo impactan en el ajuste por inflación impositivo las presunciones de puesta a disposición de dividendo contempladas en la LIG?

Rspta: El artículo 50, LIG, contempla un conjunto de presunciones de puesta a disposición de dividendos que la doctrina denomina "dividendos fictos"[4]. Por otra parte, el artículo 278 del decreto reglamentario de la LIG establece que el ajuste dinámico se genera a partir del mes en que los dividendos se pongan a disposición de los accionistas.

En consecuencia, en nuestra opinión, **la existencia de "dividendos fictos" genera ajuste dinámico por inflación.**

Por lo tanto, al configurarse la puesta a disposición de dividendos debe tenerse en cuenta las siguientes **particularidades**:

1. **Se genera ajuste dinámico** en el mes en que se produce el retiro que genera la existencia del "dividendo ficto".
2. **El saldo de la cuenta accionistas**, si bien es un activo computable en el ajuste estático, debe ser "ajustado" a efectos de restar el importe de los "dividendos fictos", ya que estos implican una reducción del capital expuesto y no un activo para la sociedad.
3. **Los dividendos "reales" aprobados por la asamblea generarán un ajuste dinámico por inflación** cuando sean puestos a disposición –exclusivamente– por el importe que exceda el "dividendo ficto".

9. ¿Los quebrantos se actualizan?

Rspta: Con relación a la actualización de quebrantos pondremos en relieve la existencia de tres posturas o situaciones diferentes:

1. **Posición de la AFIP[5]:** Los quebrantos, cualquiera sea el año fiscal en que se originaron, no son susceptibles de actualización.
2. **Jurisprudencia de la CSJN[6]:** Los quebrantos resultan actualizables a efectos de analizar la confiscatoriedad en cada período fiscal.
3. **Opiniones de la doctrina:** Destacados autores sostienen que la actualización de los quebrantos se encuentra escindida de las limitaciones contempladas en el primer párrafo del artículo 93, LIG, por lo tanto, pueden actualizarse. En otros fundamentos, sostienen que la ley del tributo prevé diferentes mecanismos de actualización vigentes, como por ejemplo, la actualización del mínimo no imponible y las cargas de familia, la escala de alícuotas prevista en el artículo 94, LIG, entre otros. Esta posición, por el momento, no ha sido analizada por los tribunales administrativos o judiciales.

Consideraciones finales

Luego de abordar las **características salientes del ajuste por inflación impositivo y las normas de actualización** previstas en la ley del impuesto a las ganancias, podemos concluir que **resulta de vital importancia considerar sus efectos en la toma de decisiones empresarias por parte de los contribuyentes.**

A modo de ejemplo, comentamos el siguiente caso: la existencia de una inflación mensual significativa hace que **no resulte indistinto poner a disposición dividendos el 28 de abril o el 2 de mayo, pues hacerlo a comienzos del mes generará una menor ganancia por inflación en el ajuste dinámico.**

Son variadas las situaciones como la mencionada, por lo tanto, **el impacto del ajuste por inflación y la actualización de costos no puede ser omitido al momento de elaborar una adecuada planificación fiscal.**

Ver también accesos directos:

Impacto de la inflación en el impuesto a las ganancias: [material](#) y [exposición \(Ciclo Anual Actualidad Tributaria. USAL-Estudio BNC y Asoc. Abril 2023, Tributum.news, 20/04/2023\)](#)

Aspectos destacables del quebranto impositivo y la inflación: [material](#) y [exposición \(Ciclo Anual Actualidad Tributaria. USAL-Estudio BNC y Asoc. Abril 2023, Tributum.news, 20/04/2023\)](#)

Tablas Tributum: [Ganancias & Bienes Personales. DDJJ 2022. Alícuotas, Deducciones, Mínimos y otros \(Tributum.news, 27/03/2023\)](#)

Algunos aspectos a considerar en la liquidación del impuesto a las ganancias de sociedades (deducción de intereses, automóvil y multas no fiscales): [material](#) y [exposición \(Ciclo Anual Actualidad Tributaria. USAL-Estudio BNC y Asoc. Marzo 2023, Tributum.news, 16/03/2023\)](#)

Caso práctico Impuesto a las ganancias sociedades: [material 1](#), [material 2](#) y [exposición \(Ciclo Anual Actualidad Tributaria. USAL-Estudio BNC y Asoc. Marzo 2023, Tributum.news, 16/03/2023\)](#)

Planilla simplificada: [ajuste por inflación impositivo en Explotaciones Unipersonales DDJJ 2022 \(Tributum.news, 05/04/2023\)](#)

[1] El resultado por la enajenación de estas inversiones se determina en moneda extranjera y se convierte a pesos considerando el tipo de cambio del día de la venta (Art. 149 y 151, LIG).

[2] Nos referimos a los siguientes activos: 1. *Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.* 2. *Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.* 3. *Bienes muebles amortizables -incluso reproductores amortizables- a los efectos de esta ley.* 4. *Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.* 5. *Bienes inmateriales.* 6. *En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.* 7. *Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.*

[3] Espacio de Diálogo. AFIP – Entidades Profesionales. Acta 30. 2 de mayo de 2019.

[4] Mastragostino, D. S. (2022). *Dividendos y utilidades en el impuesto a las ganancias.* CER-FJF Ediciones.

[5] Conforme se desprende de los siguientes antecedentes: a) Espacio de Diálogo. AFIP – Cámaras Empresarias. Acta 21. 5 de marzo de 2020. b) AFIP – ABC Consultas frecuentes: ID 24753174.

[6] Causa “Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN – AFIP– DGI s/ Dirección General Impositiva”. CSJN. 25-10-2022.