

LA ACTUALIZACIÓN DE QUEBRANTOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

UPDATING TAX LOSSES IN INCOME TAX

Gustavo A Farina¹, Pablo A Michelini²

RESUMEN:

A través del presente trabajo se efectúa un repaso del marco legal vigente sobre la posibilidad de actualizar por inflación los importes computables de quebrantos acumulados y la discrepancia de criterios en la interpretación del tema que sostienen el Fisco y los contribuyentes. Asimismo, se abordan los antecedentes administrativos y jurisprudenciales que apoyan cada una de tales posiciones. Por último, considerando las acciones de fiscalización e intimaciones del Fisco, se analiza la aplicación del plan de facilidades de pago vigente que permite corregir o subsanar las diferencias y sus consecuencias frente al régimen sancionatorio.

SUMMARY

This paper provides a comprehensive review of the current legal framework governing the inflation adjustment of accumulated tax losses deductible under the Income Tax regime. It highlights the interpretative divergence between the Tax Authority and taxpayers regarding the applicability of such adjustments. The analysis includes relevant administrative and judicial precedents supporting each of the opposing positions. Furthermore considering recent audit procedures and formal notices issued by the Tax Authority, the article examines the implementation of the existing payment facilitation plan as a mechanism to rectify or resolve discrepancies, and assesses its implications within the context of the applicable penalty system.

¹ Contador Público (UCC), Especialista en Tributación (UNC), Profesor Titular de cátedras tributarias en la UNC y la UCC, Profesor Coordinador en la Especialización en Tributación (UNC), profesor invitado en postgrados tributarios en diversas universidades del país, autor y coautor de artículos y libros sobre materia impositiva, expositor en diversos seminarios de materia tributaria, , socio de Luis Fadda & Asociados, ex socio de Deloitte. galfarina@gmail.com. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-9445-0821>.

² Contador Público (UNC). Especialista en Tributación (Facultad de Ciencias Económicas UNC). Profesor de grado y posgrado en materia tributaria. Director en distintos Proyectos de Investigación en la UNC. Autor de libros y publicaciones en la especialidad y conferencista. Socio del estudio Carrer, Michelini y Soria. pabloalfredomichelini@gmail.com. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-9837-0446>

PALABRAS CLAVE: impuesto a las ganancias, quebrantos, actualización

KEY WORDS: income tax, tax losses, revaluation

I. Introducción

Una de las cuestiones que actualmente mayor controversia genera entre el Fisco y los contribuyentes se refiere a la posibilidad de actualizar o no los quebrantos impositivos previstos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto a las Ganancias³.

A través del presente trabajo se pretende desarrollar los fundamentos que -en nuestra interpretación- sustentan la procedencia de su aplicación, como así también el proyecto presentado por el Poder Ejecutivo Nacional y el plan de pagos instrumentado por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero⁴.

1. Naturaleza jurídica de los quebrantos

A los efectos del análisis, resulta preciso realizar una breve revisión de la figura de los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias.

La primera consideración a realizar es que, el reconocimiento que el desarrollo de una actividad económica pudiera generar quebrantos, no se encontraba considerado en la redacción primigenia de la Ley del Impuesto a los Réditos⁵ - predecesora de la actual LIG-, sino que fueron incorporados bastante tiempo después.

En efecto, recién a más de doce años de la vigencia de la Ley del Impuesto a los Réditos se realizó la incorporación de los quebrantos a través del dictado del Decreto Ley 18.229/1943⁶, sancionado tras el consejo de la Comisión Honoraria Asesora del Gobierno Nacional creada por decreto 1877/43.

En la exposición de motivos del Ministro de Hacienda, fundamentó la propuesta de incorporar la figura de los quebrantos en estos términos:

"De este modo se tienen en consideración las variaciones cíclicas de los negocios y se evita la incongruencia de hacer sujetos del gravamen a contribuyentes que, en ciertos casos estando en pleno proceso de descapitalización, obtienen en un período determinado y extraordinario una utilidad de menor cuantía".

"Para evitar estas injusticias y estar más cerca de la realidad económica, el proyecto permite la compensación de resultados positivos y negativos, limitando dicha compensación hasta un máximo de cuatro años contados desde aquel en que se produjo el quebranto".

El texto transcripto precisa -en términos generales- la naturaleza jurídica de los quebrantos pudiendo decirse que los mismos consisten en el resultado negativo en el giro

3 En adelante, indistintamente, "LIG".

4 En adelante, indistintamente, "ARCA", "Organismo Fiscal", "Fisco" y similares.

5 El Congreso aprobó el 30 de diciembre de 1932 el proyecto, que se convirtió en ley 11.682, promulgada por el Poder Ejecutivo el 4 de enero de 1933 y publicada en el Boletín Oficial de la Nación (BO) el día 14 de enero de 1933.

6 BO 31/12/1943.

económico registrado al cierre de un ejercicio que por cierto debe ponderarse a la luz de los ejercicios posteriores.

Ello por cuanto el ciclo económico de una actividad, al margen de las conveniencias contables y fiscales, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un determinado lapso puede revertirse y compensarse con valores positivos de otro ejercicio.

De esta manera, la incorporación de los mismos tiene como objetivo mantener la intangibilidad del capital, reconociendo la realidad económica del contribuyente.

Calificada doctrina⁷ ha señalado que “...cuando el legislador establece la posibilidad de trasladar las pérdidas fiscales no está concediendo un beneficio, sino que está intentando neutralizar las consecuencias injustas que derivan del parcelamiento arbitrario del tiempo”

Así también lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁸, al expresar que:

“El legislador, al establecer la posibilidad de compensar resultados positivos y negativos de distintos períodos fiscales atiende a la continuidad del giro económico, cuyos resultados trascienden al lapso fijado por conveniencias contables para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso, con la finalidad de evitar injusticias derivadas de las variaciones cíclicas que se operan en los negocios y “estar más cerca de la realidad económica” (exposición de motivos del decreto 18.229/43, modificatorio de la ley 11.682 del impuesto a los réditos, directo antecedente de la ley 20.628 que instituyó el impuesto a las ganancias)”.⁹

2. Actualización a los efectos tributarios. Un breve repaso

Si bien el objeto del presente trabajo se centra en la posibilidad de actualización o no de los quebrantos, debe señalarse que la posibilidad o no de actualizar conceptos tributarios de manera genérica ha sido objeto de controversia desde comienzos del presente siglo.

Los procesos inflacionarios que lamentablemente han afectado a la economía a lo largo del tiempo han sido receptados dentro de la LIG pero no a través de un marco normativo único sino que el legislador ha elegido que ello sea a través de su incorporación dentro de diferentes conceptos (actualización de bienes de cambio, bienes de uso, bienes en general, ajuste por inflación, etc.) dentro de los que se encontrarían los quebrantos según se fundamentará en los puntos siguientes.

Una cuestión de importancia a los efectos, es la aplicación o no de la denominada Ley de Convertibilidad, la cual se encuentra vigente -con varias modificaciones- desde 1991.¹⁰

Esta norma dispuso -entre otras cuestiones- la derogación de todas las disposiciones legales y reglamentarias que disponían la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o

⁷ REIG, Enrique J., GEBHARDT, Jorge y MALVITANO, Rubén H., "Impuesto a las ganancias", 11º edición, Ed. Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 402.

⁸ En adelante, indistintamente, "CSJN".

⁹ "Maleic SA (TF 18577-I) c/DGI s/DGI", sentencia del 14/08/2007.

¹⁰ Ley 23.928, B.O. 27/03/1991.

no mora del deudor, con posterioridad al 1º del mes de abril de 1991, disponiendo en su artículo 7º actualmente vigente que "...en ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor... Quedan derogadas las disposiciones legales y reglamentarias y serán inaplicables las disposiciones contractuales o convencionales que contraviniere lo aquí dispuesto".

En lo que respecta a la materia tributaria, la prohibición de actualización fue implementada mediante Ley 24.073¹¹, específicamente en su artículo 39, el cual se transcribe seguidamente en su parte pertinente:

"A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683 (T. O. 1978 y modif.) 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 Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1 de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive...".

EL Organismo Fiscal reglamentó estas disposiciones mediante el dictado de la Resolución General 3.601¹², estableciendo que -a partir del mes de abril de 1992, inclusive-, el coeficiente de actualización aplicable sería uno (1).

Ello implicó que, a los efectos prácticos, el ajuste por inflación tuviera un efecto neutro, puesto que si bien los mecanismos de actualización previstos en la LIG se encontraban vigentes su resultado era cero, al considerarse, como límite máximo para la determinación de las actualizaciones, las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive.

Esta situación fue en gran parte remediada mediante el dictado de la Ley 27.430 según se analiza en el punto 4. siguiente.

3. Actualización de quebrantos. Antecedentes

El marco normativo de los quebrantos fue objeto de una significativa modificación -a los efectos del presente análisis- a través del dictado de la Ley 21.894¹³ mediante la cual se incorporó como sexto artículo a continuación del artículo 91 de la LIG, el siguiente:

"Los quebrantos de cualquier categoría, compensables de acuerdo con lo que establece el artículo 19, se actualizarán teniendo en cuenta la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida. Los existentes al último ejercicio cerrado con anterioridad al 1 de enero de 1978 se actualizarán a partir de dicho mes, inclusive, cualquiera fuere el período fiscal en que se originaron."

A partir de la sanción de la Ley 23.260, el mecanismo de actualización se incorporó den-

11 B.O. 13/04/1992.

12 B.O. 23/11/1992.

13 B.O. 01/01/1978.

tro del texto del propio artículo que legisla sobre los quebrantos¹⁴, disponiendo que los mismos se actualizarían teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios por Mayor, Nivel General¹⁵, publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos¹⁶, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida.

4. La sanción de la Ley 27.430

a. Parcial reimplementación de los mecanismos de actualización de la LIG

Mediante la sanción de la Ley 27.430¹⁷ -entre otras muchas cuestiones- se restableció la aplicación del Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias (ajuste por inflación) al modificar el entonces artículo 95 de la ley del gravamen¹⁸, estableciendo su aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2018.

Entre las numerosas modificaciones establecidas, se dispuso la del artículo 89¹⁹, variando tanto su numeración a artículo 93 como así también su texto incorporándose que "para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018 inclusive, estableciendo en su primer párrafo que "*las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073*", mientras que su segundo párrafo dispone:

"Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, las actualizaciones previstas en los arts. 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los arts. 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos".

Corresponde señalar que si bien en el texto normativo establecido por la Ley 27.430 el índice original era el Índice de Precios Internos al por Mayor²⁰, el mismo nunca resultó aplicable ya que fue sustituido -mediante ley 27.468²¹- por el Índice de Precios al Consumidor Nivel General²² con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018 inclusive.

b.Quebrantos de fuente argentina

Otras de las modificaciones realizadas mediante la sanción de la Ley 27.430²³ fue la del texto del artículo 19²⁴, el cual quedó redactado en lo que hace a su metodología de actualización -noveno párrafo- de la siguiente manera:

14 Artículo 19 en su momento, a partir de la sanción de la Ley 27.430: artículo 25.

15 En adelante, indistintamente, "IPMNG".

16 En adelante, indistintamente, "INDEC".

17 B.O. 29/12/2017.

18 Actual artículo 106 de la LIG (T.O 2019 y modif).

19 Según artículo 59 de la citada reforma.

20 En adelante, indistintamente, "IPIM".

21 BO 04/12/2018.

22 En adelante, indistintamente, "IPC".

23 Según. artículo 17.

24 Actual artículo 25.

"... el quebranto impositivo sufrido en un período fiscal que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo período podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos cinco [5] años — computados de acuerdo con lo dispuesto por el Cód. Civ. y Com.— después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos".

Mientras que en su penúltimo párrafo la redacción se conformó de la siguiente manera:

"... los quebrantos impositivos se actualizarán por la variación del índice de precios internos al por mayor (IPIM), publicado por el INDEC, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida".

Puede apreciarse que la modificación legal sustituye el índice a utilizar, disponiendo la aplicación del IPIM en lugar del Índice de Precios al por Mayor, Nivel General.

En lo que respecta a la vigencia de estas modificaciones el artículo 86 de la Ley 27.430 dispuso que las disposiciones de este Título surtían efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2018, inclusive, salvo las excepciones dispuestas para los casos particulares previstos en los incisos a) a d) de dicho artículo, dentro de las cuales no se encontraban los quebrantos.

De esta manera, las modificaciones realizadas al artículo 19 de la LIG resultaron de aplicación para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1º de enero de 2018.

También es pertinente señalar que si bien la Ley 27.468 modificó el índice a utilizar en el artículo 93 como se indicó en el apartado anterior, el legislador **no procedió de igual forma respecto de los quebrantos al no modificar la utilización del Índice de Precios Internos al por Mayor²⁵** de aplicación para la **actualización los quebrantos impositivos** según las previsiones del **artículo 25 de la Ley del Impuesto a las Ganancias**.

Es decir, la LIG dispone que, a los efectos de la actualización de costos computables, cuotas de amortizaciones de bienes de uso y el cálculo del ajuste por inflación, debe utilizarse el Índice de Precios al Consumidor Nivel General mientras que **para la actualización de los quebrantos impositivos debe utilizarse el Índice de Precios Internos al por Mayor**.

También resulta pertinente señalar que si bien las leyes 27.468 y 27.541 introdujeron modificaciones al mecanismo del Ajuste por Inflación dichas normas no modificaron la redacción del artículo 25 de la LIG, con lo cual los quebrantos impositivos deben actualizarse por IPIM.

c. Quebrantos de fuente extranjera

A través de la Ley 27.430 el legislador no se limitó a modificar el índice a utilizar respecto de los quebrantos de fuente argentina²⁶, sino que **también dispuso la actualización de los quebrantos de fuente extranjera**:

25 En adelante, indistintamente, "IPIM".

26 Al incorporar el IPIM en lugar del IPMNG.

"Art. 131 - Para establecer la ganancia neta de fuente extranjera se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, considerando a tal efecto los resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero y los provenientes de los establecimientos permanentes indicados en el artículo 125.

*Cuando la compensación dispuesta precedentemente diera como resultado una pérdida, **esta, actualizada en la forma establecida en el undécimo párrafo del artículo 25**, podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes, computados de acuerdo con lo previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación. Transcurrido el último de esos años, el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna.²⁷"*

La modificación realizada también rige para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018 inclusive²⁸.

d. Otras consideraciones

Mediante el artículo 94 del Decreto 1.170/2018 se modificó el Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias con el objetivo principal de adecuar el mismo a las modificaciones introducidas por la Ley 27.430, debiendo señalarse entre las modificaciones que hacen a la actualización de los quebrantos, se eliminó el siguiente párrafo del artículo 32²⁹

"Los quebrantos no compensados susceptibles de ser utilizados en ejercicios futuros se actualizarán mediante la aplicación del índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de cierre del período fiscal en que se originó el quebranto, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del período fiscal que se liquida."

Resulta pertinente señalar que, según lo dispone el artículo 95 del Decreto 1.170/2018, las disposiciones del mismo entraron en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

Dado que el Decreto fue publicado el día 27 de diciembre de 2018, las modificaciones realizadas entraron en vigencia el día 28/12/2018.

5. El mecanismo de actualización de quebrantos

Como surge del detalle realizado en los apartados anteriores, el artículo 25 de la Ley del Impuesto a las Ganancias³⁰ establece desde antigua data su propio mecanismo de actualización de los quebrantos impositivos de fuente argentina sin efectuar dicho texto legal remisión alguna al artículo 93 de la LIG ni al artículo 39 de la ley 24.073 ni tampoco a las tablas publicadas por la Dirección General Impositiva con coeficiente uno (1) desde abril de 1992 en adelante.

Es más, la única modificación que se realizó al procedimiento de actualización de que-

27 Lo destacado nos pertenece.

28 Corresponde señalar que en el ordenamiento la Ley del Impuesto a las Ganancias previo a la sanción de la ley 27.430, el artículo indicado remitía al artículo 134, el cual efectuaba idéntica remisión al artículo 19 de la LIG respecto de la actualización de los quebrantos impositivos.

29 Artículo 75 bajo el nuevo ordenamiento del DR.

30 Anteriormente artículo 19.

brantes en el tiempo fue el cambio de índice a utilizar, inicialmente fue el IPMNG y para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/2018 el IPIM.

La única relación entre el mecanismo de actualización de los quebrantes previsto en el artículo 25 y el artículo 93³¹ de la LIG era el artículo 32 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias que establecía que los quebrantes no compensados debían actualizarse utilizando los índices de actualización del artículo 89 de la LIG, según se indicó en el punto 3.

Si bien podría interpretarse que dicha remisión resultaba violatoria del principio de legalidad puesto que por vía del Decreto Reglamentario se establecía un mecanismo de actualización distinto del previsto en el texto legal, lo cierto es que la misma desapareció con el dictado del artículo 94 del Decreto 1.170/2018 -según se analizó en el punto 4.d. anterior-, con lo cual su análisis deviene en abstracto pudiendo afirmarse que **a partir del 28 de diciembre de 2018 la autonomía del régimen de actualización de los quebrantes impositivos quedó confirmada según las disposiciones del artículo 25 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.**

Adicionalmente, pero no con menos importancia, corresponde recordar lo indicado en el punto 4.c. en el sentido que el método de actualización de los quebrantes se encuentra ratificado por el art. 131 de la LIG, que dispone que los quebrantes de fuente extranjera se actualizarán "...en la forma establecida en el undécimo párrafo del artículo 25".

Surge así que el artículo 131 de la LIG **tampoco remite** al artículo 93 de la LIG o al artículo 39 de la ley 24.073.

Puede afirmarse entonces que, si el legislador **hubiese querido aplicar en materia de actualización de quebrantes el índice establecido en el primer párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias**, lo hubiera dispuesto específicamente en el artículo 25 estableciendo una remisión expresa a dicho artículo.

Pero no sólo **no lo hizo, sino que al legislar sobre los quebrantes de fuente extranjera tampoco estableció una remisión al artículo 93 de la LIG sino que remitió expresamente al artículo 25 de Ley del Impuesto a las Ganancias** disponiendo que deben utilizarse los índices previstos en este último artículo a los efectos de la actualización de los quebrantes de fuente extranjera.

Es más, cuando el legislador quiso realizar una remisión directa al artículo 93 así lo hizo como es el caso del mecanismo de actualización del costo computable de los bienes indicados en los artículos 62 a 66 de la LIG, según se transcribe seguidamente:

"Artículo 62: Cuando se enajenen bienes muebles amortizables, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el costo computable establecido de acuerdo con las normas de este artículo:

...

A los fines de la actualización a que se refiere el presente artículo, se aplicarán los índices mencionados en el artículo 93.

31 Anteriormente artículo 89.

Artículo 63: Cuando se enajenen inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el costo computable que resulte por aplicación de las normas del presente artículo:

La actualización prevista en el presente artículo se efectuará aplicando los índices mencionados en el artículo 93.

*Artículo 64: Cuando se enajenen llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares, la ganancia bruta se establecerá deduciendo del precio de venta **el costo de adquisición actualizado mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93**, desde la fecha de compra hasta la fecha de venta...*

*Artículo 65: Cuando se enajenen acciones, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición actualizado, **mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93, desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transferencia...***

*Artículo 66: Cuando se hubieran entregado señas o anticipos a cuenta que congelen precio, con anterioridad a la fecha de adquisición de los bienes a que se refieren los artículos 62 a 65, a los fines de la determinación del costo de adquisición se adicionará el importe de las actualizaciones de dichos conceptos, **calculadas mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93, desde la fecha en que se hubieran hecho efectivos hasta la fecha de adquisición**³².*

Remisión que también se realiza respecto de la actualización de bienes de cambio prevista en los artículos 56 y 59 de la LIG en donde se dispone que “A efectos de la actualización prevista en el presente artículo, **los índices a aplicar serán los mencionados en el artículo 93**”³³ como así en otros artículos los cuales se citan en mérito a la brevedad: 71³⁴, 85 inciso b)³⁵, 87³⁶, 88³⁷, 91 inciso g)³⁸, 108 inciso f)³⁹, 113⁴⁰, entre otros-.

La cuantía de los artículos detallados demuestra que cuando el legislador quiso remitir al artículo 93 de la LIG lo hizo clara y específicamente, situación que no realizó respecto de los quebrantos, sino que por el contrario el artículo 131 de la LIG es claro cuando se remite al artículo 25 de la Ley del Impuesto a las Ganancias a los efectos de actualizar los quebrantos.

De esta manera puede concluirse a que tanto el texto del artículo 25 como su índice de actualización se encuentran vigentes. La letra de la ley es clara al respecto, por lo que no hay motivos para desconocerla.

32 Obs.: lo destacado nos pertenece.

33 Lo destacado nos pertenece.

34 El cual establece el procedimiento de venta y reemplazo de bienes muebles e inmuebles amortizables.

35 Relativo a la deducción de primas de seguro.

36 Establece el procedimiento de amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones.

37 Norma la amortización de bienes muebles.

38 Dispone la deducción de los aportes a planes de seguro de retiro privado.

39 Establece la aplicación del Ajuste por Inflación en el caso de enajenaciones de productos provenientes de explotaciones forestales.

40 Legisló sobre los beneficios o rescates planes de seguro de retiro privado.

Puesto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reiterado en numerosas oportunidades que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se presume⁴¹, **no resulta posible crear o suponer la existencia a una remisión cuando la ley no la establece y menos aun cuando el legislador expresamente la deroga.**

Todo lo expuesto se ve ratificado con la sanción de la Ley 27.742⁴² más conocida Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos en cuyo Título VII crea el Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones⁴³, disponiendo en su artículo 183, inciso c) la actualización de los quebrantos.

"Artículo 183. A efectos del presente régimen, cualquier referencia a la Ley de Impuesto a las Ganancias será entendida como la Ley de Impuesto a las Ganancias –texto ordenado en 2019 por el decreto 824/2019 y sus modificaciones– así como cualquier otra ley que en un futuro la modifique o sustituya..."

*c) El quebranto impositivo sufrido por los VPU en un período fiscal, que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo período, podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes, sin límite temporal. Transcurridos cinco (5) años sin que tales quebrantos sean absorbidos por ganancias gravadas, éstos podrán transferirse a terceros. En el caso de Sucursales Dedicadas del artículo 170, transcurridos cinco (5) años sin que tales quebrantos sean absorbidos por ganancias gravadas, éstos podrán utilizarse para absorber ganancias gravadas de la sociedad a la cual pertenecen o transferirse a terceros. **Los quebrantos, al igual que el régimen general que les resulta aplicable, se actualizarán por la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, organismo descentrado actuante en el ámbito del Ministerio de Economía, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida. A estos efectos, se aclara que no resultará de aplicación el artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias..."**⁴⁴*

El texto transcripto establece una específica remisión a la Ley del Impuesto a las Ganancias mediante la cual el legislador dispone -para despejar cualquier eventual mínima duda- que a los efectos de la actualización de los quebrantos impositivos **no resultará de aplicación el art. 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.**

En base a todo lo expuesto, puede concluirse **que no existe remisión normativa alguna en la Ley del Impuesto a las Ganancias que establezca que los quebrantos deban actualizan de acuerdo con las reglas del artículo 93 de la LIG sino que, por el contrario, el propio texto del artículo 25 de la norma dispone que los quebrantos deben actualizarse mediante su propio índice que es el Índice de Precios Internos al por Mayor.**

6. Inaplicabilidad de la ley de convertibilidad

El artículo 85 de la ley 27.430 estableció que "*a los fines de esta ley no resultan aplicables las*

41 "Reig Vázquez Ger y Asociados c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", 14/05/1991, entre muchos otros.

42 B.O. 08/07/2024.

43 Conocido como "RIGI".

44 Obs.: lo destacado nos pertenece.

disposiciones del artículo 10 de la ley 23.928, modificado por la ley 25.561", siendo el texto del mismo el siguiente:

"Art. 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".

Del texto transcripto, surge que el Congreso de la Nación estableció que -a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias- no exista impedimento alguno para la aplicación de leyes que establezcan actualizaciones.

La conclusión se sustenta en que, para detener la actualización impositiva y el ajuste integral por inflación, resultó necesario el dictado del artículo 39 de la ley 24.073, según se analizó en el punto 2 del presente trabajo.

Con lo cual, mediante la sanción del artículo 85 de la Ley 27.430, el legislador estableció que las modificaciones que dicha norma introdujo a la Ley del Impuesto a las Ganancias no resultan alcanzadas por la limitación dispuesta por la Ley de Convertibilidad.

7. La postura fiscal

El Fisco ha manifestado que los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias no son actuables, pero sin dar mayores fundamentos que sustenten su interpretación.

En efecto, en la sección "ABC - Preguntas y Respuestas Frecuentes" de su página web⁴⁵, bajo el ID 24753174, indicó lo siguiente:

"Fecha de publicación: 19/12/2019

El primer párrafo del artículo 93 de la Ley de Ganancias dispone que las actualizaciones previstas en la ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073

A su vez, el segundo párrafo de dicho artículo establece la actualización sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC), que resulta aplicable a los costos y deducciones allí aludidos, respecto de adquisiciones e inversiones efectuadas en ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, y a los bienes que hayan sido revaluados en los términos del Capítulo I del Título X de la Ley N° 27.430.

En virtud de lo expuesto, para el caso de los quebrantos impositivos resulta de aplicación el mecanismo de actualización dispuesto en el primer párrafo del artículo 93 de la LIG.

Fuente: SDG CTI"

⁴⁵ www.afip.gob.ar.

El texto transcripto indicaría que la negativa del Organismo Fiscal a autorizar la actualización de los quebrantos se sustenta en que el primer párrafo del artículo 93 de la LIG dispone que las actualizaciones previstas en la ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073 y dado que *el índice de actualización a partir de abril de 1992 es uno (1) -según se analizó en el punto 2 anterior-, todas las actualizaciones se encuentran suspendidas, incluidas las que los quebrantos.*

El Fisco precisa a su vez que el segundo párrafo del artículo 93 de la LIG establece la actualización sobre la base de las variaciones del IPC, que resulta aplicable a los costos y deducciones allí aludidos, respecto de adquisiciones e inversiones efectuadas en ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, y a los bienes que hayan sido revaluados en los términos del Capítulo I del Título X de la ley 27.430, concluyendo así para los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias resulta de aplicación el mecanismo de actualización dispuesto en el primer párrafo del citado artículo 93.

La otra posición conocida del Organismo Fiscal se dio Espacio de Diálogo AFIP- Cámaras Empresariales Acta 21 de fecha 05/03/2020, en donde se planteó lo siguiente:

"6. Actualización de quebrantos.

Se solicita se aclare si los quebrantos acumulados no prescriptos, cualquiera fuera su año de generación, se deben actualizar conforme al IPC ó solo los generados a partir del 1/1/2018.

Respuesta de AFIP

Los quebrantos no son susceptibles de actualización.

Los únicos costos actualizables son los previstos en el segundo párrafo del artículo 93 y los correspondientes a bienes revaluados.

Respecto de los quebrantos y del resto de los bienes resulta aplicable el primer párrafo del artículo 93, por lo que la actualización es igual a 1.

Se identificó una respuesta institucional en el ABC:

ID 24753174: ¿Resultan actualizables los quebrantos impositivos?

El primer párrafo del artículo 93 de la Ley de Ganancias dispone que las actualizaciones previstas en la ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073.

A su vez, el segundo párrafo de dicho artículo establece la actualización sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC), que resulta aplicable a los costos y deducciones allí aludidos, respecto de adquisiciones e inversiones efectuadas en ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, y a los bienes que hayan sido revaluados en los términos del Capítulo I del Título X de la Ley N° 27.430.

En virtud de lo expuesto, para el caso de los quebrantos impositivos resulta de aplicación el mecanismo de actualización dispuesto en el primer párrafo del artículo 93 de la LIG.”

En este caso, la postura del Fisco resulta más precisa en cuanto a la aplicación -en su entender- de las disposiciones del artículo 93.

La interpretación del Organismo Fiscal fue compartida por la Dirección Nacional de Impuestos⁴⁶, al emitir Dictamen de fecha 29/11/2024⁴⁷ en donde expresó lo siguiente:

“Por lo tanto, y conforme la normativa vigente en la ley de impuesto a las ganancias, cabe concluir que no resulta de aplicación, a los quebrantos, excepción alguna a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 93 de la ley; es decir, y salvo que medie reforma que así lo autorice, es la propia norma la que no autoriza la posibilidad de actualizarlos bajo otro índice que no sea 1 (uno)”.

Concluyendo que “...solo podría resultar procedente la actualización de los quebrantos impositivos ... si el legislador, de manera expresa, hubiera contemplado la inclusión del entonces artículo 19 (actual 25), como excepción a lo previsto en el entonces primer párrafo del artículo 89 (actual 93) ...”.

Pero las respuestas emitidas tanto por el Organismo Fiscal como por la DNI omiten considerar que los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias tienen su propio mecanismo de actualización, previsto por el artículo 25 de la LIG, sin siquiera referir a los mismos, por lo que resulta pertinente profundizar la cuestión, la que se desarrolla seguidamente.

8. La actualización de quebrantos constituye un mecanismo autónomo

Lo analizado en los apartados anteriores permite afirmar que, en una interpretación armónica del marco normativo de la Ley del Impuesto a las Ganancias, la actualización de quebrantos es un supuesto autónomo dentro de la Ley del Impuesto a las Ganancias puesto que el artículo 25 de la LIG no solo no se remite al índice de actualización dispuesto en el art. 93, sino que establece su propio índice, que es el IPIM.

Debe destacarse lo señalado previamente en el sentido que la ley 27.468 sustituyó el IPIM por el IPC para el cálculo del Ajuste por Inflación Impositivo y para las actualizaciones que se rigen por el segundo párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, pero **no modificó el índice establecido en el artículo 25**.

Ello confirma que **la metodología de actualización en materia de quebrantos es autónoma a la establecida por el artículo 93 de la LIG**, con índices propios, tal como lo establecen palmariamente los artículos 25 y 131 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y lo ratifica la ley 27.468 al no haber sustituido el IPIM por el IPC. Interpretación que es compartida de manera unánime por la doctrina⁴⁸.

46 En adelante, indistintamente, “DNI”:

47 https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/impuesto_a_las_ganancias._actualizacion_de_quebrantos.pdf.

48 Caranta, Martín R., “Quebrantos impositivos. Su actualización”, Doctrina Tributaria Errepar, Septiembre 2019; Lapenta, Jorge O.; Aisenberg, Micaela, Miani, Gastón Armando, “Posturas sobre el ajuste de quebrantos en el Impuesto a las Ganancias”, Impuestos- Práctica Profesional 2022-CXXIV, 12, Ed. La Ley, entre otros.

Todo lo indicado surge de una interpretación literal de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y cuando la ley es clara, no hay motivos para desconocerla, tal como ha señalado nuestro Máximo Tribunal al precisar que “cuando los términos de la ley son claros, no cabe efectuar una interpretación de las normas fiscales que les otorgue un alcance distinto o mayor al que surge de su letra, ya que ello supondría —paralelamente— un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que se le reconoce jerarquía constitucional”⁴⁹, especificando que “... no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador”⁵⁰, puesto que “... atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad”⁵¹.

De esta manera, los fundamentos esgrimidos por el Organismo Fiscal y la DNI para rechazar la actualización de los quebrantos resultan erróneos puesto que se originan en análisis desvinculados del texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias pretendiendo darle un alcance al primer párrafo del artículo 93 de la LIG que el mismo no posee.

En efecto, si -como se analizó precedentemente- el artículo 25 de la LIG fue objeto de reforma bajo la ley 27.430 pero no así por la ley 27.468, corresponde preguntarse -como bien hace la doctrina⁵²- “¿por qué el índice previsto en forma general bajo el art. 93 de la LIG habría de primar sobre el previsto en forma específica para la actualización de quebrantos por el art. 25? Es un criterio generalmente aceptado en nuestro ordenamiento jurídico que la norma que especialmente regula un instituto prima sobre la norma de carácter general”.

A fuerza de ser reiterativos se señala que **el texto del artículo 25 de la Ley del Impuesto a las Ganancias es palmario y preciso al establecer un mecanismo de actualización específico para los quebrantos sin restricción alguna y sin efectuar remisión alguna al artículo 93** por lo que no existe imposibilidad alguna a la actualización de quebrantos a través del IPIM.

Tal interpretación resulta confirmada por la ley 27.742, al establecer en su artículo 183, inc. c) que a los efectos de la actualización de quebrantos **no resultará de aplicación el artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias**.

La opinión del Fisco en el sentido que sólo pueden resultar objeto de actualización los conceptos indicados en el segundo párrafo del artículo 93 de la LIG, puesto que los restantes se encuentran incluidos dentro del primer párrafo del mismo con la consiguiente aplicación del artículo 39 de la ley 24.073, ignora abiertamente lo establecido en el artículo 25 de la LIG sin considerar en ningún momento la letra del mismo, por lo que dicha interpretación resulta violatoria del principio de seguridad jurídica al cual la Corte Suprema le ha reconocido rango constitucional.

De esta manera, la interpretación fiscal de aplicar el primer párrafo del artículo 93 resulta incorrecta ya que omite realizar un análisis armónico del texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias y se limita a realizar un análisis literal, contradiciendo así la doctrina de la Corte de Suprema de Justicia de la Nación la cual dispone que:

49 “Autolatina Argentina SA c. Dirección General Impositiva”, 27/12/1996, Fallos 319:3208.

50 Cfr. Fallos 310:290.

51 Cfr. Fallos 311:1642 y 312:912.

52 Cfr. Kusa, Liban A., Muir, Pablo M.; “Ajuste por inflación: la actualización de quebrantos”; La Ley 05/07/2022, 13-La Ley 2022-D, 249.

"La interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo solo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerándolos dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger".⁵³

Surge claramente entonces que la intención del legislador es que **la actualización de los quebrantos constituye un mecanismo autónomo contando con índices propios y -como tal- diferente del previsto en el artículo 93 de la LIG, sin que el mismo se encuentre sujeto a las limitaciones previstas por la ley 23.928 y sus modificatorias**, según lo dispuesto por artículo 85 de la ley 27.430.

9. Jurisprudencia

A los efectos del análisis, resulta de suma importancia considerar lo manifestado por nuestro Máximo Tribunal en la causa "Telefónica"⁵⁴, al resolver favorablemente la demanda de repetición entablada por la sociedad, solicitando que se restituyeran las sumas abonadas en exceso en concepto de Impuesto a las Ganancias, al entender que se había acreditado la confiscatoriedad en los términos de "Candy"⁵⁵.

Si bien la causa se originaba en sus aspectos fundamentales en la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación normado en el Título VI de la LIG respecto de los períodos fiscales 2008 y 2009, la cuestión de los quebrantos también fue objeto de análisis.

En su sentencia, la Corte Suprema indicó que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación no resulta procedente -bajo un argumento de confiscatoriedad-, para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en períodos posteriores, porque en tal supuesto no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravada.

La Corte recordó que el aumento del monto nominal en función de los índices oficiales de precios al consumidor no hace la deuda más onerosa en su origen, sino que sólo mantiene el valor económico real frente al paulatino envilecimiento de la moneda.

En base a ello, la falta de actualización de los quebrantos fue considerada a los efectos de determinar la confiscatoriedad de los ejercicios 2008 y 2009, fallando de esta manera a favor de la demanda de repetición interpuesta por la sociedad.

Es decir, la Corte ratifica que no existe la imposibilidad de actualizar los quebrantos con los que ya contaba la sociedad a efectos de determinar la confiscatoriedad en cada uno de los períodos fiscales cuestionados, sino que lo que está vedado es tanto el reconocimiento de nuevos créditos como el incremento de los existentes, de manera tal que no puede existir un traslado a períodos fiscales futuros.

Así lo ha expresado posteriormente en varios casos análogos⁵⁶, destacándose la sentan-

53 "Maltería Pampa SA (TF 27000-I) c/DGI"; 24/02/2015.

54 "Telefónica de Argentina SA y otro c/EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva", C.S.J.N., 25/10/2022.

55 "Candy S.A. c/ AFIP y otro s/acción de amparo", C.S.J.N., 03/07/2009.

56 "Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva", 25/10/2022; "Orazul Energy Cerros

cia "Sygenta"⁵⁷, en donde la Corte negó que la actualización de quebrantos por confiscatoriedad en un período fiscal pueda dar lugar al cómputo del quebranto remanente en el período posterior.

En este sentido, la doctrina destaca⁵⁸ el voto del Ministro Rosenkrantz el cual se centra en precisar las diferencias de dicha causa respecto de los precedentes "Estancias Argentinas El Hornero"⁵⁹ y "Alubia"⁶⁰, destacando que Syngenta pretendía incrementar un quebranto que ya existía a valores históricos mientras que en los anteriores los contribuyentes se habían limitado a solicitar el reconocimiento del menor tributo que se hubiese abonado a causa del cómputo del quebranto del período fiscal anterior, habiendo acreditado Syngenta que la falta de cómputo del mayor quebranto originado del período fiscal 2002 generaba un supuesto de confiscatoriedad en los períodos fiscales 2003 y 2004

*"De acuerdo con lo expuesto, las conclusiones del peritaje contable reseñadas llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad en los períodos fiscales 2003 y 2004 según el criterio establecido en los considerandos 7 y siguientes del precedente 'Candy SA' (Fallos: 332:1571), bastando dicha demostración para justificar la posibilidad de trasladar un quebranto originado en la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación y hacer lugar a la demanda de repetición interpuesta respecto de tales períodos fiscales. En efecto, si bien el Tribunal ha negado a partir del precedente 'Alubia' la posibilidad de que la doctrina de la confiscatoriedad conlleve el reconocimiento de un quebranto para que pueda ser trasladado sin más a un período fiscal futuro con el objeto de abonar un menor impuesto, también ha reconocido la necesidad de determinar la procedencia de la aplicación del ajuste por inflación, considerando individualmente la alícuota efectiva del tributo para cada uno de los ejercicios contables del período cuestionado (Fallos: 344:1458; 345:1184). Dicho análisis no puede excluir la incidencia del mecanismo de compensación de quebrantos con ganancias establecido en el art. 19 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997) en la determinación de la alícuota efectiva respectiva de cada uno de los períodos fiscales cuestionados"*⁶¹.

En base a lo expuesto, la actual doctrina de la Corte Suprema indica que los mecanismos de actualización reconocidos en el fallo "Candy" pueden utilizarse para disminuir el impuesto a las ganancias que resulte confiscatorio, pero no para generar o incrementar un quebranto que pueda trasladarse a ejercicios futuros.

En este sentido puede citarse otro reciente fallo de la Corte Suprema que CARSA S.A.⁶², revocando la sentencia de Cámara⁶³ que había rechazado la acción de repetición interpuesta, referida al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2002, por

Colorados S.A. c/ EN -AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva", 30/11/2023; "Libertad S.A. c/ AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", 02/11/2023; "Humberto Batistella S.A. c/AFIP-DGI s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", 24/10/2023; "Camuzzi Gas Pampeana S.A. c/EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento", 19/10/2023; "Humberto Batistella S.A. c/AFIP-DGI s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", 20/02/2024;

57 "Syngenta Agro S.A. c/ EN - AFIP - DGI - resol. 6/10 (REGN) períodos fiscales 2002/3/4 y otros s/ Dirección General Impositiva", del 27/12/2024.

58 Para un mayor análisis: Sergio D. Vergara, Stella M. Crespín, "Reflexiones Acerca Del Ajuste Por Inflación Impositivo A Partir Del Caso "Syngenta Agro SA", Doctrina Tributaria Errepar, Junio 2025

59 "Estancias Argentinas El Hornero SA c/EN AFIP DGI ley 24073 s/proceso de conocimiento", 02/10/2012.

60 "Alubia S.A. c/ FIP - Dirección General Impositiva s/ repetición", 04/11/2014.

61 Obs.: lo destacado nos pertenece

62 "CARSA SA - TF 34186-I c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", 19/12/2024.

63 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal; Sala III; 23/03/2023 .

considerar que no se encontraba acreditada la supuesta confiscatoriedad.

Para así fallar la Cámara juzgó que al surgir quebranto por la aplicación del ajuste por inflación en el período fiscal 2002, no resultaba posible demostrar la confiscatoriedad por la falta de aplicación del mismo, atento la inexistencia de rentas que dieran lugar a la determinación del impuesto a las ganancias.

La Corte interpreta absolutamente lo contrario, indicando que los peritos de ambas partes coinciden en que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en el período fiscal 2002 arrojaba un quebranto impositivo, con lo cual queda acreditada la confiscatoriedad, al no existir ganancia que pudiera dar lugar al pago del impuesto, por lo que declara que la sentencia es arbitraria y la remite al a quo para que dicte nuevo fallo con arreglo a lo decidido.

Siguiendo los lineamientos de nuestro Máximo Tribunal puede decirse que la actualización de los quebrantes debe considerarse a los efectos de la determinación de la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, la cual debe considerarse en base al período objeto de controversia y no para generar un crédito para ser trasladado a ejercicios siguientes.

10. Proyecto de modificación de la LIG

Durante el mes de enero de 2025, el Poder Ejecutivo Nacional elevó un proyecto de ley al Congreso, mediante el cual se modificaría el texto legal de la siguiente manera:

a. Cambio de índice

El proyecto propone modificar el índice utilizado para la actualización reemplazando el remplazando el Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) el Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC).

b. Aplicación a partir de los ejercicios 2025 y siguientes

El proyecto resulta de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2025, inclusive, lo cual viene a convalidar las posturas del Organismo Fiscal y la Dirección Nacional de Impuestos, las cuales fueron criticadas en el apartado 7. del presente trabajo.

c. Requisitos

Para que resulte aplicable la actualización de los quebrantes, el contribuyente debe haber presentado y cumplido con la obligación del mencionado gravamen -de acuerdo con la normativa vigente- por los períodos no prescriptos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2024, inclusive.

d. Ejercicios anteriores

También podrán actualizarse los quebrantes que se hubieran generado en los ejercicios fiscales iniciados hasta el 31/12/2024, inclusive, que sean pasibles de cómputo en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 01/01/2025, considerando la variación del IPC entre el mes de cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior al que se inicie a partir del 01/01/2025 y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida.

e. Comentarios

Este proyecto, ha sido fuertemente criticado por la doctrina⁶⁴ -con fundamentos que se comparten- atento a que el mismo tendría una intención recaudatoria con la finalidad de evitar eventuales resoluciones judiciales que convaliden la postura de los contribuyentes.

Resultando violatorio de la naturaleza jurídica de los quebrantos⁶⁵, puesto que los asimila a una franquicia cuando en realidad se trata de un crédito del contribuyente contra el Estado, en función de la realidad económica que surge del desarrollo de la actividad llevada a cabo por los contribuyentes, según se analizó en el apartado 1.

11. Plan de pagos especial y sus efectos

El Organismo Fiscal dictó la R.G. (ARCA) 5.684, la cual fue luego objeto de sucesivas modificaciones⁶⁶.

Según sus considerandos, la misma se emitió porque el Fisco ha detectado diversas inconsistencias en el tratamiento de los quebrantos, ya sea por errores en su cómputo o en su actualización, que han derivado en una incorrecta determinación de la base imponible, lo que torna imprescindible su subsanación mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas que reflejen el encuadre fiscal correspondiente.

Como principal punto debe señalarse que la adhesión al régimen -en una primera aproximación del marco legal vigente- no implicaba reducción alguna de intereses, así como tampoco liberación de las pertinentes sanciones⁶⁷.

Las principales características son las que se detallan seguidamente.

a. Conceptos comprendidos

Pueden regularizarse bajo este régimen:

- i. Saldo de las Declaraciones Juradas⁶⁸ del Impuesto a las Ganancias correspondientes a períodos fiscales no prescriptos al 30 de abril de 2025 -y sus correspondientes intereses resarcitorios y/o punitarios-, en la medida que:
 - 1. Se hayan computado quebrantos de ejercicios anteriores en forma incorrecta.
 - 2. Se presenten DDJJ rectificativas, subsanando tal situación antes del momento de la adhesión al plan de facilidades de pago, excepto en el caso de los contribuyentes que hubieran presentado la nota informando el criterio hasta el 01/09/2025, inclusive.
- ii. Saldo de la declaración jurada del impuesto a las ganancias original o rectificativa correspondiente al ejercicio comercial cerrado entre diciembre de 2024 y noviembre

64 Lapenta, Jorge O., "Situación de los quebrantos en el ajuste por inflación", Doctrina Tributaria Errepar Marzo 2025.

65 Caranta, Marín R., "Actualización por inflación de quebrantos impositivos", Doctrina Tributaria Errepar Enero 2025.

66 BO 30/04/2025, modificada por R.G. (ARCA) 5.688 (BO 07/05/2025), R.G. (ARCA) 5742 (BO 01/08/2025)), R.G. (ARCA) 5.743 (BO 05/08/2025), R.G. (ARCA) 5.767 (BO 01/10/2025), R.G. (ARCA) 5775 (BO 22/10/2025) y R.G. (ARCA) 5.788 (BO 14/11/2025).

67 En relación a este tema, recientemente, la Dirección Nacional de Impuestos emitió el dictamen IF-2025-96787300-APN-DNI#MEC (de fecha 01/09/2025), del cual se desprende que las adhesiones al referido régimen de facilidades de pago y las declaraciones juradas rectificativas que corresponde presentar, encuadrarían en el concepto de "error excusable", dejando de ese modo sin efectos las posibles sanciones que pudieran pretender aplicarse en el marco de la Ley 11.683 y -por ende más aun- frente al régimen penal tributario. Este tema se analiza en el punto 11.h. del presente trabajo

68 En adelante, indistintamente, "DDJJ".

de 2025, inclusive -y sus correspondientes intereses resarcitorios y/o punitarios-, en la que se computen los quebrantos a valores históricos.

iii. Los intereses relacionados con los anticipos y/o pagos a cuenta y las multas aplicadas o que se apliquen, resultantes de la presentación de las Declaraciones Juradas rectificativas mencionadas en los puntos anteriores.

Si las DDJ rectificativas implicaran una disminución del saldo a favor declarado originalmente, las obligaciones que se hubieran compensado con dicho saldo deberán cancelarse o regularizarse mediante un plan de facilidades de pago.

b. Sujetos incluidos

i. Los contribuyentes y responsables del Impuesto a las Ganancias no incluidos en las previsiones del art. 3º de la RG (AFIP) 5.321⁶⁹.

ii. Que resulten comprendidos, al momento de la adhesión, en alguno de los supuestos indicados en el punto anterior.

iii. Que hubieran manifestado la decisión de aplicar el ajuste por inflación a los quebrantos mediante:

1. el servicio con Clave Fiscal denominado "Presentaciones Digitales"
2. o hasta el 01/09/2025, inclusive, mediante el servicio aludido bajo el trámite "Quebrantos - Aplicación ajuste por inflación", y que cumplimenten las respectivas presentaciones de Declaraciones Juradas rectificativas con una antelación mínima de cinco (5) días de la efectiva adhesión al régimen.

c. Características del plan

En apretada síntesis, podemos señalar que el plan de pagos tendrá las siguientes características:

- i. Pago a cuenta equivalente al dos por ciento (2%) de la deuda consolidada.
- ii. La cantidad máxima de cuotas a otorgar -que serán mensuales, iguales y consecutivas- será de hasta treinta y seis (36). No obstante, para los sujetos que hayan manifestado al Fisco su decisión de aplicar la actualización de quebrantos antes del 01/09/2025 y cumplimenten las formalidades para corregir el criterio, podrán solicitar hasta ciento veinte (120) cuotas.⁷⁰
- iii. La tasa de interés de financiación será el cincuenta por ciento (50%) de la tasa

69 "...a) Los condenados por alguno de los delitos previstos en las leyes 23.771 o 24.769 y sus respectivas modificaciones, en el Título IX de la ley 27.430 y su modificación o en el Cód. Aduanero —ley 22.415 y sus modificaciones—. b) Los condenados por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, propias o de terceros. c) Los condenados por los delitos previstos en el Título VI —arts. 176 a 180— del Libro Segundo del Cód. Penal de la Nación Argentina, ley 11.179, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones. d) Las personas jurídicas en las que sus socios gerentes, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, hayan sido condenados por infracciones a las leyes 23.771 o 24.769 y sus respectivas modificaciones, al Título IX de la ley 27.430 y su modificación o al Cód. Aduanero —ley 22.415 y sus modificaciones—, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social por parte de aquellas. e) Los responsables solidarios respecto de las obligaciones comprendidas por ejercer tal carácter. f) Los garantes por obligaciones impositivas y aduaneras contempladas por el régimen de garantía, conforme a lo establecido en la res. gral. 3885, sus modificatorias y complementarias. Las exclusiones aludidas en los incs. a), b), c) y d) precedentes resultarán de aplicación siempre que se haya dictado sentencia firme y en tanto la condena no estuviese cumplida".

70 Los que presentaran la nota hasta el 01/09/2025.

de interés resarcitorio vigente a la fecha de consolidación del plan de facilidades de pago, conforme lo previsto en el art. 1º de la Resolución (ME) 3/2024.

iv. El monto mínimo del pago a cuenta y de cada cuota será de pesos cincuenta mil (\$50.000.-). Para los sujetos incluidos en el punto b.iii. anterior los importes se incrementan a pesos quinientos mil (\$500.000.-); y en el caso de los planes previstos para regularizar los conceptos mencionados en el punto a.iii⁷¹ el monto mínimo del pago a cuenta y de cada cuota será de pesos doscientos mil (\$200.000.-).

v. La confirmación de la cancelación del pago a cuenta producirá en forma automática el envío de la solicitud de adhesión al plan.

vi. La fecha de consolidación de la deuda será la correspondiente al día de la cancelación del pago a cuenta.

vii. La presentación del plan será comunicada al contribuyente a través del Domicilio Fiscal Electrónico.

viii. Los intereses resarcitorios y punitorios⁷² calculados por el sistema, a partir de la incorporación de una obligación vencida a la fecha de adhesión, no podrán ser modificados por el contribuyente y/o responsable.

d. Adhesión, requisitos y formalidades

La adhesión al régimen de facilidades de pago podrá realizarse hasta el 30 de diciembre de 2025, excepto que se trate de las obligaciones indicadas en el punto:

- 11.a.ii.⁷³: podrá formularse hasta el último día del quinto mes siguiente al del vencimiento del pago de la respectiva Declaración Jurada.
- 11.a.iii.⁷⁴: podrá presentarse hasta el 30/06/2026 siempre que el saldo de la DDJJ del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal por el cual se generan los intereses de anticipos/pagos a cuenta y/o las multas, se encuentre regularizado en un plan vigente de la presente normativa (RG (ARCA) 5.684 y sus modificatorias) o hubiera sido totalmente cancelado bajo dicho plan.

A los fines de la adhesión, los contribuyentes y responsables deberán cumplir los requisitos previstos en los incisos a), c) y d) del art. 10 de la RG (AFIP) 5321⁷⁵, sus modificatorias y complementarias.

A los efectos de adherir al plan de facilidades de pago, se deberá ingresar con Clave Fiscal al sistema informático "Mis Facilidades", opción "RG 5684 - Plan de facilidades de pago Ganancias-Quebrantos", y cumplimentar las formalidades previstas por el Organismo. No existen restricciones en la cantidad de planes de facilidades de pago que los contribuyentes y responsables puedan presentar dentro del período habilitado. Sin embargo, cada obligación correspondiente a un período fiscal podrá regularizarse por única vez.

e. Efectos

La adhesión al régimen tiene como efecto la renuncia a la acción y/o derecho de repeti-

71 Intereses de anticipos y pagos a cuenta, y multas.

72 En este caso debe consignarse la fecha de inicio de la demanda conforme a lo dispuesto en el art. 52 de la ley 11.683.

73 Saldo de DD.JJ. entre Diciembre 2024 y Noviembre 2025.

74 Intereses de anticipos y pagos a cuenta, y multas.

75 Los mismos son: (1) Poseer Domicilio Fiscal Electrónico; (2) Poseer CUIT activa y sin limitaciones; (3) Declarar en el Servicio del sitio web de la ARCA "Declaración de CBU" de la cuenta corriente o de la caja de ahorro de la que se debitarán los importes correspondientes para la cancelación de cada una de las cuotas.

ción a que se refiere el art. 81 de la Ley 11.683, por los períodos y los montos incluidos en la adhesión.

Sin perjuicio de ello, respecto de las deudas en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial o en ejecución fiscal, deberán cumplirse las previsiones del Capítulo J de la RG (AFIP) 5.321, sus modificatorias y complementarias.

f. Aceptación de los planes

La solicitud de adhesión no podrá ser rectificada y se considerará aceptada con la generación sistemática del acuse de recibo de la presentación, siempre que se cumplan en su totalidad las condiciones y los requisitos indicados en los puntos anteriores.

La inobservancia de cualquiera de ellos determinará el rechazo del plan propuesto en cualquiera de las etapas de cumplimiento en el que se encuentre, situación que implicará que los importes ingresados no podrán ser imputados como pago a cuenta o en concepto de cuotas de otros planes de facilidades de pago.

En su caso, además, no podrá presentarse una nueva solicitud de adhesión al régimen por ningún período.

g. Caducidad, causas y efectos

La caducidad del plan de facilidades de pago operará de pleno derecho y sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de la ARCA, cuando se produzca alguna de las causales que se indican a continuación:

- Falta de ingreso de dos [2] cuotas consecutivas o alternadas, a los sesenta [60] días corridos posteriores a la fecha de vencimiento de la segunda de ellas.
- Falta de ingreso de una [1] cuota, a los sesenta [60] días corridos desde el vencimiento de la última cuota del plan.

La declaración de caducidad se regirá por lo dispuesto en el art. 17 de la RG (AFIP) 5.321, la misma se pondrá en conocimiento del contribuyente a través de su Domicilio Fiscal Electrónico y el Fisco estará habilitado para disponer el inicio de las acciones judiciales tendientes al cobro del total adeudado mediante la emisión de la respectiva boleta de deuda.

En caso de que opere la caducidad de un plan, las obligaciones comprendidas en dicho plan no podrán ser incluidas en una nueva presentación bajo el presente régimen.

h. Implicancias de la adhesión al plan de pago frente al régimen sancionatorio

Al iniciar el análisis de las disposiciones del régimen de facilidades de pago establecido por la RG 5684 (ARCA), destacamos que el mismo prevé -expresamente- que la adhesión para la cancelación de las obligaciones derivadas de la corrección en la utilización de los quebrantos, no implica reducción alguna de intereses, así como tampoco liberación de las pertinentes sanciones.

Sin embargo, con posterioridad al dictado de la referida resolución, se expidió la Dirección Nacional de Impuestos, al ser consultada en relación al encuadre que correspondía dispensar, en el marco de la Ley 11.683, a la conducta de aquellos sujetos que, en los tér-

minos de la RG (ARCA) 5.684 y sus modificaciones, opten por adherir al referido plan de facilidades de pago, por los conceptos allí incluidos, presentando la declaración jurada original o rectificativa, según corresponda.

En ese sentido, mediante dictamen IF-2025-96787300-APN-DNI#MEC (de fecha 01/09/2025), la Dirección entiende que “.... para los contribuyentes y responsables que adhieran al régimen de facilidades de pago analizado, quedaría configurado el error que conlleva un carácter exculpatorio que encontraría su fundamento en oportunidad de las interpretaciones disímiles que pudieron haber surgido respecto de la aplicación de la norma al caso concreto - como lo manifiesta el señalado segundo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 50 de la Ley N° 11.683- la que ”...por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.” En ese entendimiento, cabe concluir que siendo la propia Agencia de Recaudación y Control Aduanero quien exterioriza tal postura en su Resolución General N° 5684/25 y sus modificatorias -la del error-, ello permite colegir que la valoración de la conducta del contribuyente o responsable que adhiere al plan de regularización no sólo deviene en que resulte aplicable la excepción prevista para no configurar la figura tipificada en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 sino que además, descarta la comisión de una conducta dolosa sobre la que se sostiene el artículo 46 de la citada norma procedimental.”

12. Conclusiones

En base al análisis realizado en los apartados anteriores puede afirmarse que: (i) **la letra del artículo 25 de la LIG es clara y precisa al establecer un índice de actualización específico** que es el IPIM, (ii) índice **que no fue modificado con la sanción de la Ley 27.468** y que (iii) **no existe remisión alguna en materia de actualización de quebrantos a los índices establecidos en el artículo 93 de la LIG**.

De esta manera, se concluye los quebrantos se actualizan conforme el IPIM y no en los términos del artículo 39 de la Ley 24.073, cuestión que surge nítida con la modificación del decreto reglamentario de la LIG, puesto que si esta no hubiera sido la intención no se hubiesen derogado los últimos tres párrafos del artículo 32⁷⁶ del Decreto Reglamentario de la LIG y/o se hubiesen efectuados remisiones al artículo 93 de la LIG tal como el legislador realizó en el caso de otros artículos de la LIG, según se detalló a lo largo del presente trabajo.

Bajo estas conclusiones, si bien el régimen de facilidades de pago aparece como una alternativa conveniente a los efectos de evitar contingencias a través de una interesante financiación, resulta necesario considerar la suscripción al plan:

- a.** No implica reducción alguna de intereses.
- b.** En base a la interpretación efectuada por la Dirección Nacional de Impuestos, deviene aplicable la figura de “error excusable” y por ende no cabrían sanciones/multas en el accionar del contribuyente.
- c.** Tiene como efecto la renuncia a la acción y/o derecho de repetir, por los períodos y montos incluidos en la adhesión.

76 Actual artículo 75.

Sin perjuicio de ello, resulta pertinente señalar que un proceso judicial en relación a la confiscatoriedad derivada de la falta de actualización de quebrantos seguramente será arduo y complejo, motivado por el debate técnico y sujeto a la prueba pericial, por lo que el devenir del mismo seguramente será extenso.

En base a ello, la decisión de acogerse al plan o eventualmente litigar deberá analizarse considerando detenida y adecuadamente los pro y contra según la situación de cada caso en particular.

Finalmente resta señalar que respecto de modificación del artículo 25 de la LIG, no existen novedades sobre su avance que sean de nuestro conocimiento al momento de finalizar el presente trabajo.
