

administración

Revista del Colegio
de Graduados en
Ciencias Económicas



PUBLICACION TRIMESTRAL

AÑO LXI - SERIE VII - N° 1

ENERO - MARZO DE 1973

EL AJUSTE INTEGRAL

para depurar los resultados y patrimonios sujetos a imposición de los efectos de la desvalorización monetaria

D. 41334

Trabajo presentado a la X Conferencia nteramericana de Contabilidad - Punta del Este (Uruguay) - Noviembre de 1972

RESUMEN DEL CONTENIDO

La doctrina considera como índices representativos de la existencia de capacidad contributiva los siguientes:

- a) el ingreso;
- b) el patrimonio;
- c) el consumo.

Si nos referimos al ingreso, como factor demostrativo de la existencia de capacidad contributiva, indudablemente nos estamos refiriendo al ingreso medido en términos reales y no al establecido en términos nominales. A su vez, el patrimonio gravable a una fecha dada, debería ser el patrimonio real, es decir, el conjunto de bienes y deudas al valor que poseen a esa fecha.

En la mayoría de las legislaciones positivas, a los fines de establecer la cuantía a tributar en materia de impuestos a los ingresos o en materia de impuestos al patrimonio, se suele partir de los estados contables preparados por los contribuyentes o, en su defecto, establecer bases para efectuar las determinaciones que, en general, coinciden con los principios para formular los estados contables.

Los estados contables confeccionados con criterios tradicionales, al no tener en cuenta la heterogeneidad de fechas en lo que hace a la incorporación de los distintos activos y pasivos, no toman en cuenta los efectos que produce el deterioro del poder adquisitivo de la moneda. Por ello, el ingreso y el patrimonio que se establecen en los estados contables no serán el ingreso real conforme se indicó más arriba, ni el patrimonio será demostrativo del verdadero valor del mismo.

La aplicación de impuestos a los ingresos y al patrimonio sobre la base de estos estados contables tradicionales provoca una serie de inequidades por no gravar en forma semejante a las personas que tienen la misma capacidad contributiva. En general, en materia de impuestos sobre la renta, el gravamen se estará aplicando sobre magnitudes mayores que las realmente obtenidas y puede que en definitiva no se permita al contribuyente siquiera conservar el capital productor de renta.

En efecto, no se estará aplicando un impuesto al rédito real, sino un impuesto al resultado obtenido de utilizar un criterio contable tradicional, en un medio inflacionario. No habrá identidad entre el objetivo perseguido por el legislador en cuanto a la intención de gravar el rédito obtenido por la comunidad y la medición de ese rédito que surja de los citados estados contables, lo cual en definitiva implicará que esa falta de identidad entre el hecho generador y la base de cálculo del gravamen sea más evidente cuanto más intenso y prolongado sea el proceso inflacionario.

En cambio, en materia de impuestos sobre patrimonio no se estará aplicando el gravamen sobre la verdadera cuantía de los mismos, lo cual implicará, por una parte, un desperdicio de una porción de la capacidad contributiva presuntamente demostrada por el índice patrimonio y, por otro lado, un factor de inequidad al tratar en desigual manera a los distintos poseedores de patrimonio según fuere la antigüedad de los bienes que componen cada uno.

El deterioro del poder adquisitivo de la moneda altera no sólo los resultados o patrimonios que se establezcan a través de la formulación de estados contables de acuerdo con criterios tradicionales, sino también las obligaciones de los contribuyentes que las establezcan sin formular estados contables, en virtud de la naturaleza de las rentas o características de las actividades desarrolladas. Como en estos casos se suelen prever en las distintas legislaciones positivas, principios de determinación de las rentas o patrimonios

que no difieren fundamentalmente de los criterios que se utilizan para la elaboración de los estados contables, en la medida en que esos principios o procedimientos no contemplen el deterioro del poder adquisitivo de la moneda, igualmente se verán afectados en un proceso inflacionario.

La doctrina ha reconocido, en general, que los ajustes por el deterioro en el poder adquisitivo de la moneda deben ser generales; es decir, comprender no sólo a aquellos contribuyentes que establecen sus resultados o patrimonio sobre la base de estados contables, sino a todos los afectados por la inflación en un determinado contexto. Si los estados contables son depurados de los efectos o distorsiones que los afectan, provocados por el deterioro del poder adquisitivo de la moneda, serán los estados contables corregidos los que deban utilizarse para la determinación de las obligaciones de carácter fiscal.

En lo que respecta a los impuestos a los consumos, el problema es de menor cuantía por la misma mecánica de los mismos. En la medida en que se trate de impuestos cuya base imponible sea los ingresos brutos de los vendedores de bienes o servicios, el problema a considerar es la correlación en el tiempo entre la fecha de percepción de los importes de las ventas por el vendedor y la fecha de pago al Fisco del respectivo tributo. En efecto, el valor de venta de los bienes y servicios está —por definición— expresado en pesos actualizados.

En las tasas o tributos con cuotas o escalas fijas, el problema se reduce a un ajuste automático de éstas conforme a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

El trabajo parte de lo resuelto sobre el tema en las Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Buenos Aires (realizadas en Mar del Plata, Argentina, las 1as. en marzo de 1971 y las 11as. en junio del corriente año), en las VI Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas (Bariloche, Argentina, diciembre de 1971) y de lo propuesto por el autor y otros colegas en proyectos de modificaciones legales presentados al Gobierno de la República Argentina en 1971.

Termina aconsejando la adopción de una Recomendación que recoge los principios a los que se llegó en las tres reuniones mencionadas en el párrafo anterior, intentando precisar algunos de los conceptos involucrados en los mismos y propone un plan de acción inmediato para tratar de lograr la adopción del concepto del ajuste integral a los efectos fiscales.

I. ANTECEDENTES SOBRE EL TEMA

1.1. Conferencias de abogados

En la XVª Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados, San José, Costa Rica, 1967, se adoptó una resolución que establece lo siguiente:

" 1º) Declarar que, cuando por efectos de la inflación la moneda de un país pierde su función como unidad sensiblemente constante de valor, los gobiernos deben adecuar sus leyes tributarias a esta situación, a fin de evitar que se graven utilidades sólo aparentes resultantes de dicha pérdida de valor, y de obtener que queden gravadas únicamente utilidades reales, expresadas en moneda de valor constante."

Como consecuencia de la resolución anterior, en la XVIª Conferencia, realizada en Caracas en 1969, se adoptó la siguiente resolución:

" CONSIDERANDO:

" La conveniencia de esperar los pronunciamientos sobre los aspectos contables del problema que están preparando las autoridades nacionales de la profesión contable en Argentina, Estados Unidos de América y otros países, que se someterán a la próxima Conferencia Interamericana de Contabilidad; (1)

(1) Todas las bastardillas son nuestras.

" RESUELVE:

" 1. Ratificar totalmente la Resolución 33 de la XV Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados, celebrada en San José, Costa Rica, en 1967;"

.....

Según puede apreciarse en el Considerando de la resolución transcrita, en las discusiones del tema se tomó conocimiento por primera vez de los trabajos que se estaban realizando paralelamente en las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, a las que pasaremos a referirnos en la parte siguiente de esta reseña histórica.

1.2. Conferencias de contadores públicos

1. La VII Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada en Mar del Plata en noviembre de 1965, recomendó, en el contexto de la magnífica resolución sobre "Fluctuaciones en el Poder Adquisitivo de la Moneda", que dio las bases para todo el desarrollo teórico ulterior, que:

" 5) Las entidades públicas y privadas deben contemplar los efectos " sociales y económicos que producen las variaciones en el poder " adquisitivo de la moneda. *En especial, el Estado deberá establecer " la carga tributaria en función de los resultados y capitales ajus- " tados.*"

2. Como consecuencia de este pronunciamiento, un grupo de profesionales argentinos, por iniciativa de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, comenzó en diciembre de 1965 una serie de reuniones, con el objeto de fijar una metodología que permitiera llevar al terreno de las realidades la expresión de deseos formulada por la VII Conferencia.

3. Este informe, conocido como el "Informe de la Comisión de la Bolsa", fue sometido a la VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, realizada en Caracas, Venezuela, en 1967. Dicha Conferencia aprobó el informe y sus conclusiones, sobre la base de lo aconsejado por la Comisión respectiva, presidida por un distinguido colega del Uruguay.

4. Con el objeto de precisar algunos conceptos y de aprovechar las experiencias prácticas que se habían ido ganando en la República Argentina, el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal de la República Argentina nombró una nueva comisión, que fue presidida por el autor del presente trabajo, que preparó una edición revisada del llamado "Informe de la Comisión de la Bolsa", que fue ratificada por el citado Colegio de Graduados y fue elevada a la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad, (Bogotá, octubre de 1970).

5. La IX Conferencia Interamericana de Contabilidad (Bogotá 1970), teniendo en cuenta las resoluciones adoptadas por la VII y VIII Conferencias, el informe presentado por el país coordinador (Argentina), el trabajo a que se hizo referencia en el punto anterior, un trabajo presentado por Chile, y lo aconsejado por la Comisión respectiva (presidida por el prestigioso colega uruguayo Jorge E. Barsantini y cuyo relator fue el suscripto), adoptó la siguiente recomendación:

1. *“Recomendar que los organismos profesionales de los países miembros adopten las normas generales y particulares contenidas en el Anexo a la presente resolución, presentando los estados contables ajustados como información complementaria a los estados preparados según las prácticas contables tradicionales;*
2. *“Que dicha presentación como información complementaria se realice sólo hasta tanto la aplicación generalizada de estas normas permita, en cada país, la supresión de los estados contables preparados según las prácticas tradicionales y la presentación única de los estados contables ajustados”.*

1.3. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

El tema de la inflación y sus efectos impositivos, al cual se refirieron ocasionalmente algunas Jornadas anteriores, fue formalmente incluido como uno de los temas a ser tratados en las “V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, realizadas en Santiago de Chile entre el 30 de octubre y el 4 de noviembre de 1967.

Las conclusiones aprobadas en las Jornadas Latinoamericanas, relacionadas con el tema que nos ocupa, son las siguientes:

2. *Adoptar los sistemas tributarios en forma tal que el Estado no vea afectado el valor real de sus ingresos y que para los contribuyentes el tributo recaiga sobre la expresión real del valor de la materia imponible, entendiéndose por valores reales los depurados de los efectos distorsionadores de la inflación; procurándose en todos los casos y a todos los efectos, la uniformidad de valores en las relaciones entre el Estado y las personas físicas jurídicas del sector privado.*

“ 4. La base imponible de los gravámenes que afectan al patrimonio debe ser actualizada mediante mecanismos de ajuste.

“ 5. El proceso de determinación de los gravámenes que recaen sobre los ingresos deberá contemplar mecanismos de ajuste correctivos.

“ 6. Los mecanismos de ajuste de la base imponible de los gravámenes al patrimonio y sobre los ingresos, deben cumplir los siguientes requisitos:

“ a) En lo posible no deben introducir discriminaciones entre la carga tributaria que deben soportar los diferentes sectores o actividades afectados al impuesto, por el hecho de depurar o actualizar en mayor o menor grado los patrimonios o los ingresos de algunos de ellos, sino que deben tender a un grado similar de corrección de las distorsiones que la inflación introduce en la carga impositiva de los diferentes sectores o actividades; si en los impuestos a que los ajustes se refieren ello no fuera posible, deberá tratarse dentro del sistema tributario en su conjunto que dicha redistribución de la carga no se produzca.

“ b) Los mecanismos destinados a lograr que el impuesto sobre la renta se aplique sobre utilidades reales, depuradas de los efectos de la desvalorización monetaria no deben producir como consecuencia el hecho de desgravar utilidades reales obtenidas debido al proceso inflacionario, sino que deben diseñarse a fin de que dichas utilidades queden afectadas al impuesto.

“ c) Las diferencias resultantes de los ajustes no deberán estar gravadas por los impuestos.

“ Sin perjuicio de las correcciones en la base, las deducciones y mínimos gravables, así como los tramos de las escalas progresivas deberán ser ajustados en forma automática en función del deterioro del poder adquisitivo de la moneda”.

1.4. Primer Congreso Interamericano de la Tributación

El primer Congreso Interamericano de la Tributación, organizado por el Comité Fiscal Interamericano de la Asociación Interamericana de Abogados, celebrado en Rosario (Argentina) en noviembre de 1970, trató el tema en la Sección Ciencia, aprobándose la siguiente resolución:

"Variaciones del poder adquisitivo de la moneda".

"Las Variaciones del poder adquisitivo de la moneda distorsionan un sistema tributario. Consecuentemente, por razones fundamentales de justicia, el problema debe contemplarse a través de un régimen general que considere las perturbaciones de todo orden que se generan como consecuencia de esas variaciones."

"Debe evitarse que el reconocimiento de tales distorsiones, sólo en forma parcial, lleve a la sanción de reformas que acentúen la inequidad del sistema tributario."

1.5. Primeras Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Buenos Aires (Argentina)

Las recomendaciones de estas Jornadas son claras y terminantes; las mismas han sido llevadas a cabo en Mar del Plata (Argentina) en marzo del año 1971.

La Resolución ha sido la siguiente:

"1. Una condición básica para el mantenimiento del impuesto en una economía con inflación de niveles significativos, es brindar una adecuada atención al problema de las distorsiones provocadas con motivo de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda."

"2. En forma inmediata el ajuste de las deducciones en la base (mínimo no imponible y cargas de familia), en forma anual, en función del deterioro del poder adquisitivo de la moneda, calculado a través de algún índice representativo del nivel general de precios."

‘Igualmente, en forma anual y automática, deberán ser ajustados los tramos de las escalas progresivas del gravamen, aplicables a las personas físicas.

“ 3. La necesidad de contemplar el deterioro del poder adquisitivo de la moneda en el proceso de determinación de la materia gravable. Al respecto, ha quedado señalado que los ajustes a practicar deben ser: a) generales, es decir, para todos los contribuyentes, sin distinción de ninguna naturaleza, ni de las rentas que obtengan o su estructura jurídica; b) globales, es decir, abarcar todos los rubros tanto activos como pasivos de los estados patrimoniales; c) obligatorios, a fin de evitar que los ajustes opcionales provoquen la exclusión de las denominadas ganancias de inflación, o sea aquellas que no se traducen en los estados contables confeccionados de acuerdo a criterios tradicionales. Todo ello a fin de evitar que los ajustes parciales u optativos se conviertan en factor de inequidad más grave que el propio proceso inflacionario. Además se ha hecho énfasis en que dichos procedimientos deben ser, en lo posible, claros y sencillos, con el objeto no sólo de reducir su costo de aplicación, sino también el de posibilitar su contralor por parte del organismo recaudador.

“ 4. De llegar al ajuste de la materia gravable en la forma señalada en el apartado anterior, se debería, por razones de coherencia conceptual, tender al reajuste de los débitos y créditos de los contribuyentes frente al fisco”.

1.6. Recomendación de la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas

En cumplimiento de lo dispuesto por la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad (Bogotá 1970), ante el informe elevado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Buenos Aires, y visto el despacho favorable de su Comisión de Principios de Contabilidad, el Instituto Técnico de Contadores Públicos elevó a la

Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas su Recomendación N° 2, que fue aprobada el 5 de junio de 1971, por la Junta Directiva de la Federación.

En dicho pronunciamiento se recomienda que los estados contables se ajusten integralmente para reflejar los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda y que los contadores públicos de todo el país dejen constancia negativa en su dictámenes profesionales, en los casos en que no se proceda conforme a la Recomendación.

1.7. VI Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas

Estas Jornadas se realizaron en Bariloche (Argentina) en diciembre de 1971. Consideramos que el pronunciamiento unánime de los colegas argentinos y uruguayos allí reunidos fue expresado con tanta precisión, que lo más adecuado es transcribir textualmente la Recomendación de la Comisión N° 1: "La incidencia de la inflación en los impuestos y métodos de corrección", de la que fue Secretario el autor de este trabajo. Dice así:

" 1) *Las legislaciones fiscales deben contemplar los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda para mantener la neutralidad de los tributos ante los procesos inflacionarios.*

" 2) *El método más adecuado para contemplar dichos efectos es el de ajuste integral de estados contables sancionado por la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad (Bogotá 1970).*

" 3) *Los estados contables preparados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados debieran ser los únicos utilizados a todos los fines, inclusive los fiscales.*

" 4) *Los resultados por inflación derivados de las tenencias de activos y pasivos monetarios, por ser resultados operativos, deben:*

“a) considerarse un gasto necesario para mantener y conservar el rédito en caso de ser negativos y un rédito en caso de ser positivos.

“b) considerarse resultados del ejercicio en que se determinan, conforme a los criterios generales de devengado o percibido que los principios de contabilidad generalmente aceptados fijan para el conjunto de operaciones en las que estén involucrados los resultados por inflación.

“c) imputarse adecuadamente en función de las rentas gravadas y exentas.

“5) La legislación debe contemplar también el ajuste automático de las deducciones por mínimos no imponibles, cargas de familia etc. y los sectores de las escalas progresivas de los impuestos a los ingresos y patrimonios, conforme a un índice representativo del nivel de precios; así como también el ajuste de los saldos a favor o en contra del contribuyente (incluyendo traslado de quebrantos o pérdidas acumuladas) de forma tal que sean cancelados o compensados en moneda de igual poder adquisitivo.

“6) Que dada la trascendencia del tema y el hecho de que la inflación aflige a la mayor parte de los países de América, se solicite a la Comisión Organizadora de la X Conferencia Interamericana de Contabilidad a realizarse en Punta del Este (Uruguay) en 1972 en cuyo temario figura el tema, que la presente recomendación sea circulada a todos los organismos patrocinadores de la Conferencia como antecedente”.

1.8. II Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Buenos Aires (Argentina)

Estas Jornadas se realizaron en Mar del Plata en junio del año pasado. Sus deliberaciones sobre el tema alcanzaron el máximo nivel logrado hasta el presente. Sus Recomendaciones ratificaron las expuestas en las VI Jornadas Rioplatenses, con avances ponderables en los siguientes temas:

- a. La necesidad de luchar contra la inflación significativa;
- b. La posibilidad de imputar los "resultados por inflación" en función de los patrimonios afectados a la producción de rentas gravadas o no gravadas; y
- c. El problema que presentan los "sobrepuestos de inflación";

Las Recomendaciones que proponemos en este trabajo se basan en las acordadas por estas Jornadas.

1.9. Doctrina:

La doctrina, al considerar este aspecto, ha destacado la necesidad de que los ajustes sean totales, es decir, contemplando los efectos del deterioro por inflación en todas sus manifestaciones, o sea, en todos los rubros activos y pasivos, de modo que tanto la renta como el patrimonio, en su totalidad, quedan expresados en términos de poder adquisitivo homogéneo, lo que permite conocer su "verdadera" expresión. Merecen destacarse al respecto las opiniones siguientes:

- MUSGRAVE, Richard A. - "Teoría de la Hacienda Pública", Aguilar, Madrid, 1968, p. 172/75.
- CARY BROWN, E. - "Effects of Taxation - Depreciation adjustments for price changes", Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, 1952, p. 13.
- ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME - "Final Report", Her Majesty's Stationery Office, Cmd. 9474, Londres, 1955, p. 112.
- GOODE, Richard - "The individual income tax", The Brookings Institution, Washington, 1964, p. 193.
- REIG, Enrique J. - "Ajustes con fines impositivos a los beneficios en períodos de inflación", Comunicación técnica presentada en la "VII Conferencia Interamericana de Contabilidad", Mar del Plata, 1965 (en Trabajos recomendados para su publicación, p. 195).

El Dr. Angel Schindel ha desarrollado las mismas ideas en un trabajo titulado "Ajustes por inflación con fines fiscales" presentado en las "V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario"

(Santiago de Chile, 1967) reproducido en "Impuestos", t. XXVI, p. 293; en su tesis doctoral "Tributación e Inflación", Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1969 y en un trabajo preparado en colaboración con REBIZO, Jorge E. presentado en las mencionadas "Primeras Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas" celebradas en Mar del Plata (Argentina, marzo 1971).

Por nuestra parte, hemos presentado a las VI Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas un trabajo titulado "El ajuste integral para reflejar la incidencia de los cambios en el nivel general de precios en los impuestos sobre los ingresos y patrimonios", que fue una de las bases de la resolución adoptada en dichas Jornadas, que transcribimos en el punto 1.8.

1.10. Proyectos de Reformas en Leyes Tributarias (Argentina)

El suscripto, conjuntamente con el contador Arturo Lisdero, como asesores de la Comisión para el Estudio de la Revaluación de Patrimonio de la Secretaría de Hacienda de la República Argentina (enero-marzo de 1971), sostuvieron la tesis que propugna este trabajo.

Los contadores Alfredo Fóllica y Arturo Lisdero, el doctor Angel Schindel y el suscripto, firmaron un Despacho de la Comisión Técnica de Estudio de la Revaluación Automática de Patrimonios, del Ministerio de Hacienda y Finanzas de la República Argentina (julio-agosto de 1971), que sostuvo también la solución que propicia este trabajo.

2. REQUISITOS QUE DEBE REUNIR LA SOLUCION

2.1. Fiscales

2.1.1. Equidad

Creemos innecesario reiterar que no existe ningún sistema de "cálculo estimativo" del resultado y patrimonio de los contribuyentes, que arroje resultados razonablemente aproximados a la realidad. Por lo tanto, no existe otra alternativa, si queremos respetar la equidad, que el sistema de ajuste integral.

2.1.2. Simplicidad para su determinación y administración

Todo colega que ha llevado a la práctica el ajuste integral de estados contables sabe que el análisis acerca de la simplicidad debe dividirse en dos instancias:

- a. El ajuste del balance inicial, a un momento dado.
- b. El ajuste de los estados contables posteriores.

Todo colega que se encuentre en las condiciones mencionadas, coincidirá con nosotros en que la tarea que implica a. es entre 2 y 10 veces la que implica b, dependiendo de la actividad, antigüedad, composición de activos y pasivos, etc. Coincidirá también que en casi todos los casos, la tarea que implica el ajuste de los Bienes de Uso representa entre el 50 % y el 90 % del total para el caso a.

De lo expuesto, queda razonablemente claro que el ajuste integral no implica una tarea significativamente mayor para el balance inicial (a), o punto de partida. Recordamos que el punto de partida es el que implica mayor esfuerzo intelectual —por razones obvias— y mayor insumo de tiempo.

Nos queda por analizar el problema del ajuste de los estados contables posteriores. Todo colega que se encuentre familiarizado con la aplicación práctica del sistema integral sabe que —en la mayor parte de los casos— la tarea se concentra, significando entre un 70 y un 95 % del total, en los rubros Bienes de Uso y Bienes de Cambio.

Con relación a Bienes de Uso, creemos haber demostrado que el sistema integral no sólo no es más complejo, sino que —por el contrario— es más simple para su determinación y para su administración.

Con respecto a Bienes de Cambio, el problema radica no en la complejidad del sistema de ajuste, sino en la injustificada diversidad de métodos para la determinación del costo que hoy admite la legislación fiscal de la mayor parte de los países: costo promedio, F.I.F.O., L.I.F.O., costo de la última compra, costo en plaza, valor de venta, etc. Por otra parte, la realidad económica —en casi todos los casos— nos indica que el método más adecuado sería F.I.F.O., si trabajamos con una unidad de medida homogénea.

Si coincidimos en las dos apreciaciones previas, deberíamos recomendar que se supriman las alternativas de métodos de valuación que no estén encuadradas en las siguientes:

- a. F.I.F.O., ajustado por inflación.
- b. Costo de la última compra.
- c. Costo en plaza.
- d. Valor de mercado menos gastos necesarios para su realización o utilización económica.

Las alternativas a., b. y c. tendrían como tope máximo la alternativa d.

De adoptarse este temperamento, no sólo no complicamos la administración del tributo por parte del Fisco, sino que la simplificamos.

Con respecto a la determinación y administración por el contribuyente, las alternativas mencionadas resuelven el problema del pequeño contribuyente, sin lugar a dudas, y en forma económica. Para el contribuyente grande, con numerosos ítems en Bienes de Cambio, la adopción de la alternativa a. es simple y automática con el auxilio de sistemas electrónicos de computación.

2.1.3. Recaudación previsible

Este es un aspecto de trascendental importancia. Los Gobiernos que tomen la decisión de adoptar el ajuste impositivo integral deben saber —con aproximación razonable— el impacto de la medida sobre la recaudación fiscal.

Al respecto, proponemos un sistema que implica la total equidad económica para todos los contribuyentes desde el momento en que se sanciona el ajuste y una equidad financiera creciente también para todos los contribuyentes, evitando medidas parciales que llevan implícito —todas ellas— el problema de no contemplar todas las situaciones y, por ende, crear injusticias.

El sistema que proponemos se basa en que casi todas las legislaciones han establecido —para los impuestos sobre los ingresos y patrimonios— un sistema de anticipos basado en el impuesto declarado para el ejercicio anterior. En función de ello, proponemos que el ajuste integral se aplique a partir de una fecha determinada —por ejemplo el 1º de enero de 1973— para todos los contribuyentes. Simultáneamente, los anticipos de 1973 se abonarán sobre la base de los impuestos liquidados —sin ajuste— por 1972. Al producirse la liquidación definitiva de los impuestos de 1973,

los saldos en contra del fisco —compensados los impuestos sobre ingresos y sobre patrimonios— serán compensables con otros tributos recién a partir del 1-1-75 o, en su caso, devueltos en dos cuotas anuales iguales, en 1975 y 1976. Por supuesto que en moneda constante.

Los anticipos de 1974 serían —compensados los impuestos sobre ingresos y sobre patrimonios— por lo menos iguales a los anticipos de 1973. Con las liquidaciones finales se procedería de igual manera.

Con el sistema descrito, en la mayor parte de los países, más de $3/4$ de los ingresos totales a percibir por el Fisco por los impuestos sobre ingresos y patrimonios en el primer ejercicio fiscal en que rija el ajuste integral, serán determinados sobre la base de las normas tradicionales. Lo mismo sucederá con alrededor de $2/3$ de los ingresos del año subsiguiente (1974, en el ejemplo citado). De esa manera, el Gobierno podrá calcular con aproximación razonable sus ingresos y tendrá un plazo de adaptación que le permitirá adecuar el presupuesto a las nuevas bases de tributación.

2.2. Extra-Fiscales

2.2.1. Fomento del ahorro, adecuado direccionamiento de la inversión e incremento en la productividad del sistema

Los tres aspectos dependen de que se conozca la realidad de las cifras involucradas en los procesos productivos. Si no se conocen los resultados y los capitales involucrados, no se sabe el retorno sobre la inversión, y sin este conocimiento no se pueden tomar decisiones racionales.

Todos los contadores públicos lo sabemos y debemos tener la valentía de decirlo: los estados contables que venimos haciendo —en algunos casos hace ya un cuarto de siglo— no sirven prácticamente para nada, en los países en que la inflación es significativa. Estas mismas palabras las expresó el autor de este trabajo en Bogotá en 1970 ante la Plenaria de la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad, como relator de la Comisión "Contabilidad y las fluctuaciones en el poder adquisitivo de la moneda".

He aquí un subproducto de la implantación del ajuste integral para fines fiscales, que puede ser más importante que el producto principal si lo analizamos con criterio de beneficio total para el país: sector público y sector privado.

2.2.2. Más justicia en la distribución del ingreso

No se puede lograr, si no se grava en función de la verdadera distribución del ingreso y de los patrimonios, y menos aún si no se conoce ni la una ni la otra. Las conclusiones son obvias, por lo que nos consideramos eximidos de abundar sobre el tema.

3. SOLUCION PROPUESTA

En la mayoría de las legislaciones positivas, a los fines de establecer la cuantía a tributar en materia de impuestos a los ingresos o en materia de impuestos al patrimonio, se suele partir de los estados contables preparados por los contribuyentes o, en su defecto, establecer bases para efectuar las determinaciones que, en general, coinciden con los principios para formular los estados contables.

Si los estados contables son depurados de los efectos o distorsiones que los afectan, provocados por el deterioro del poder adquisitivo de la moneda, serán los estados contables corregidos los que deban utilizarse para la determinación de las obligaciones de carácter fiscal.

En efecto, los estados contables tradicionales, confeccionados sobre la base del supuesto de que la moneda conserva su poder adquisitivo en forma invariable, generan distorsiones conforme se expone a continuación.

La doctrina considera como índices representativos de la existencia de capacidad contributiva los siguientes:

- a) el ingreso
- b) el patrimonio
- c) el consumo

Si nos referimos al ingreso, como factor demostrativo de la existencia de capacidad contributiva, indudablemente nos estamos refiriendo al ingreso medido en términos reales y no al establecido en términos nominales. A su vez, el patrimonio gravable a una fecha dada, debería ser el patrimonio real, es decir, el conjunto de bienes y deudas al valor que poseen a esa fecha.

Lo expuesto implicaría la valuación de bienes y deudas a valores de mercado y la determinación de los resultados o ingresos sobre la misma base. Razones de practicidad, en la actualidad limitan la aplicación total del concepto, que en teoría es el más adecuado. Por ello, se considera que es una razonable aproximación al objetivo perseguido de gravar en la forma más equitativa posible a los resultados o ingresos (y, en su caso, a los patrimonios), el respetar el principio de contabilidad de "costo histórico", pero despojado del factor distorsionante de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Los estados contables confeccionados con criterios tradicionales, al no tener en cuenta la heterogeneidad de fechas en lo que hace a la incorporación de los distintos activos y pasivos, no toman en cuenta los efectos que produce el deterioro del poder adquisitivo de la moneda. Por ello, el ingreso y el patrimonio que se establecen en los estados contables no serán el ingreso real conforme se indicó más arriba, ni el patrimonio será demostrativo del verdadero valor del mismo.

La aplicación de impuestos a los ingresos y al patrimonio sobre la base de estos estados contables tradicionales provoca una serie de inequidades por no gravar en forma semejante a las personas que tienen la misma capacidad contributiva. En general, en materia de impuestos sobre la renta, el gravamen se estará aplicando sobre magnitudes mayores que las realmente obtenidas y puede que en definitiva no se permita al contribuyente siquiera conservar el capital productor de renta.

En efecto, no se estará aplicando un impuesto al rédito real, sino un impuesto al resultado obtenido de utilizar un criterio contable tradicional, en un medio inflacionario. No habrá identidad entre el objetivo perseguido por el legislador en cuanto a la intención de gravar el rédito obtenido por la comunidad y la medición de ese rédito que surja de los citados estados contables, lo cual en definitiva implicará que esa falta de identidad entre el hecho generador y la base de cálculo del gravamen sea más evidente cuanto más intenso y prolongado sea el proceso inflacionario.

En cambio, en materia de impuestos sobre patrimonio no se estará aplicando el gravamen sobre la verdadera cuantía de los mismos, lo cual implicará, por una parte, un desperdicio de una porción de la capacidad contributiva presuntamente demostrada por el índice patrimonio y, por otro lado, un factor de inequidad al tratar en

desigual manera a los distintos poseedores de patrimonio según fuere la antigüedad de los bienes que componen cada uno.

El deterioro del poder adquisitivo de la moneda altera no sólo los resultados o patrimonios que se establezcan a través de la formulación de estados contables de acuerdo con criterios tradicionales, sino también las obligaciones de los contribuyentes que las establezcan sin formular estados contables, en virtud de la naturaleza de las rentas o características de las actividades desarrolladas. Como en estos casos se suelen prever en las distintas legislaciones positivas, principios de determinación de las rentas o patrimonios que no difieren fundamentalmente de los criterios que se utilizan para la elaboración de los estados contables, en la medida en que esos principios o procedimientos no contemplen el deterioro del poder adquisitivo de la moneda, igualmente se verán afectados en un proceso inflacionario.

La doctrina ha reconocido, en general, que los ajustes por el deterioro en el poder adquisitivo de la moneda deben ser generales, es decir, comprender no sólo a aquellos contribuyentes que establecen sus resultados o patrimonio sobre la base de estados contables, sino a todos los afectados por la inflación en un determinado contexto.

En lo que respecta a los impuestos a los consumos, el problema es de menor cuantía por la misma mecánica de los mismos. En la medida en que se trate de impuestos cuya base imponible sea los ingresos brutos de los vendedores de bienes o servicios, el problema a considerar es la correlación en el tiempo entre la fecha de percepción de los importes de las ventas por el vendedor y la fecha de pago al Fisco del respectivo tributo. En efecto, el valor de venta de los bienes y servicios está —por definición— expresado en pesos actualizados.

En las tasas o tributos con cuotas o escalas fijas, el problema se reduce a un ajuste automático de éstas conforme a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

4. RECOMENDACION

En función de lo expuesto, proponemos se adopte la siguiente recomendación.

Vistos:

1) Los efectos sociales y económicos que producen las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda en la determinación de la carga tributaria y la necesidad de que la misma se establezca en función de los resultados y patrimonios depurados de dichas variaciones.

2) Que en materia fiscal y contable existen numerosos antecedentes sobre el tema a saber:

a) Conferencias Interamericanas de Abogados.

b) Conferencias Interamericanas de Contabilidad (VII, Mar del Plata, Argentina, 1965; VIII, Caracas, Venezuela, 1967; IX, Bogotá, Colombia, 1970).

c) V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Santiago de Chile, 1967).

d) Primer Congreso Interamericano de la Tributación (Rosario, Argentina, 1970).

e) Primeras y Segundas Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, República Argentina (Mar del Plata, marzo de 1971 y junio de 1972).

h) La recomendación sobre la incidencia de la inflación en los impuestos y métodos de corrección de las VI Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas (Bariloche, Argentina, diciembre de 1971).

3) Los trabajos presentados a esta Conferencia por los contadores

.....

y las conclusiones a las que se arribó en el intercambio de ideas sostenido sobre el tema.

Considerando:

1) Los graves perjuicios que la inflación significativa produce en el ámbito económico-social de los países afectados;

2) Que en materia de impuestos a los ingresos y al patrimonio neto se parte generalmente de los estados contables preparados por los contribuyentes, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y que en otros casos se establecen normas para determinar la materia imponible que se basan en los principios utilizados para formular estados contables;

3) Que los estados contables preparados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados debieran ser los únicos utilizados a todos los fines, inclusive como base para la determinación de las obligaciones fiscales.

4) Que las Recomendaciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad establecen la adecuación del principio de contabilidad de "moneda de cuenta", para que los estados contables queden expresados totalmente en moneda de un mismo poder adquisitivo.

5) Que, por ende, los estados contables ajustados conforme a las Recomendaciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, debieran ser los que se utilicen como punto de partida para la determinación de las obligaciones fiscales basadas en los mismos.

6) Que los ajustes por el deterioro de la moneda a los efectos de la determinación de la materia imponible deben ser generales, comprendiendo no sólo a quienes presentan estados contables, sino a todos los sujetos pasivos de la tributación.

7) Que en la realidad económica, el valor nominal de las operaciones a plazo puede contener un aumento —conocido técnicamente como "sobreprecio de inflación"—. Ese aumento estará dado por la cobertura tomada o soportada, destinada a absorber total o parcialmente la desvalorización que pueda estimarse en el poder adquisitivo de la moneda entre la fecha de la operación y la del pago o cobro previsto. Por tal causa, los resultados por mantener activos y pasivos monetarios podrán estar parcialmente falseados si se toman directamente los valores nominales sin una previa depura-

ción de los citados "sobrepuestos". Este problema es de difícil solución pero de indudable trascendencia, por lo que puede hacerse imprescindible contemplar el mismo en ciertas circunstancias, especialmente si se tiene en cuenta la necesidad de que los importes ajustados no superen los valores de mercado o de efectiva utilización económica.

8) Que la solución que se propicia contempla los principios de equidad y neutralidad frente a la inflación, cumple los requisitos de simplicidad y facilidad de control; motiva el mejor cumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones fiscales y contribuye además al fomento del ahorro, a la adecuada orientación de la inversión, a una mayor justicia en la distribución del ingreso y al mejoramiento de la información micro y macroeconómica.

LA X CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

RECOMIENDA:

- 1) Que en los países con inflación significativa, se agoten las medidas conducentes a minimizar la tasa de inflación, dados los perjuicios que produce desde el punto de vista económico y social, armonizándolas con políticas económicas de desarrollo.
- 2) En los impuestos a los ingresos y al patrimonio neto, deben contemplarse los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, para neutralizar la incidencia del proceso inflacionario en la determinación de los mismos.
- 3) Por razones de equidad, los ajustes a practicar deben ser:
 - a. generales, es decir, para todos los contribuyentes sin distinción de ninguna naturaleza ni de las rentas que obtengan o su estructura jurídica;
 - b. globales, es decir, abarcar todos los rubros tanto activos como pasivos de los estados patrimoniales;
 - c. obligatorios, a fin de evitar que los ajustes opcionales provoquen la exclusión de las denominadas ganancias de inflación, o sea

aquéllas que no se traducen en los estados contables preparados de acuerdo a criterios tradicionales.

Todo ello a fin de evitar que los ajustes parciales u optativos se conviertan en factor de inequidad más grave que el propio proceso inflacionario.

Además, por razones de administración, las normas para el ajuste en lo posible deberán ser claras y sencillas.

4) El método más adecuado para practicar los ajustes, contemplando lo recomendado en los dos puntos anteriores, es el del "ajuste integral", conforme a los principios básicos sustentados por las recomendaciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad.

5) El denominado "ajuste integral", o sus principios, deben aplicarse no sólo a quienes formulan estados contables, sino también a todos aquellos sujetos de obligaciones fiscales que, sin prepararlos, están alcanzados por los impuestos sobre ingresos y patrimonios.

6) Los estados contables preparados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados deberán ser los únicos utilizados a todos los fines, inclusive como base para la determinación de las obligaciones fiscales. A tales efectos debe tenderse a que se utilicen los conceptos técnico-contables (ganancia, quebranto, patrimonio, activo, pasivo, etc.), con el significado con que se emplean en contabilidad.

7) Los resultados por inflación derivados de la tenencia de activos y pasivos monetarios, por sus características:

a) Constituyen rédito y por tanto deberían estar gravados en caso de ser positivos y ser quebrantos deducibles, de ser negativos;

b) Deben considerarse resultados realizados del ejercicio en que se determinen, conforme a los criterios generales de devengado o percibido que los principios de contabilidad generalmente aceptados fijen para el conjunto de operaciones en las que estén involucrados los resultados por inflación.

c) Pueden imputarse adecuadamente en función de las rentas gravadas o no gravadas, o de los patrimonios afectados a la producción de las mismas, según se decida por razones de política tributaria, económica o social.

8) Excepcionalmente, y también por razones de política tributaria, económica o social, podrían imputarse "ganancias de inflación" al costo de determinados activos no monetarios, sobre todo si se tiene presente que en un primer período de transición el efecto de los "sobrepuestos de inflación" podría llevar a graves distorsiones en los valores activos y pasivos y correlativamente en los resultados por inflación que surjan de los estados contables ajustados.

9) Las legislaciones fiscales deben contemplar también el ajuste automático de las deducciones en la base y de los tramos de las escalas progresivas de los impuestos, conforme al índice representativo del nivel de precios que se utilice como base de los coeficientes de ajuste.

10) Por razones de coherencia conceptual con lo señalado en los apartados anteriores se debería tender al reajuste de los débitos y créditos de los contribuyentes frente al fisco (incluyendo traslado de quebrantos), en forma tal que sean cancelados o compensados en moneda de igual poder adquisitivo. En consonancia con tal medida deberían adecuarse los porcentajes de recargo y las tasas de interés aplicables en los casos de cancelación a plazo de obligaciones fiscales.

11) Recomendar a los organismos patrocinadores de las Conferencias, que realicen una activa campaña de difusión de esta Recomendación ante la opinión pública y se dirijan a los Gobiernos de sus respectivos países par indicarles la urgente necesidad de modificar la legislación conforme a las pautas de esta Recomendación.

12) Recomendar a la Comisión Organizadora de la XI Conferencia que se incluya este punto en el Temario y se recabe por intermedio del país coordinador, que todos los organismos patrocinadores presenten a dicha Conferencia un informe sobre lo actuado a nivel doctrinario y legislativo en cada país, en el interregno entre esta Conferencia y la XI.