

AMORTIZACIÓN DE BIENES DE USO EN EL MARCO DEL ART. 89 (ACTUAL ART. 93) DE LA LIG.

Un caso de aplicación práctica.

El objeto de la presente colaboración es analizar desde un enfoque práctico la aplicación del artículo 89 (actual art. 93) de la LIG en lo que respecta a amortizaciones de bienes de uso. Previamente haremos una introducción para el mejor entendimiento del tema que hoy nos convoca.

INTRODUCCIÓN.

Debemos recordar ¹que salvo excepción el caso de los bienes inmuebles, la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG) no regló normas precisas y concretas para la determinación de la amortización computable de los bienes de uso. Sólo se abocó a definir criterios generales, cómo pauta orientativa para el contribuyente.

En el caso de **bienes inmuebles amortizables**, el artículo 83 (actual art. 87) de la ley antes citada dispone que en concepto de amortización de edificios y construcciones sobre inmuebles afectados a actividades gravadas, se podrá deducir el 2 % anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos. En este último caso, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique a tales efectos, hasta agotar dicho costo o valor.

Asimismo, la amortización se practicará desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal en el cual se hubiera producido la afectación del bien, hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que se enajenen o desafecten.

Del mismo modo, se regla que el Fisco nacional podrá admitir un porcentaje superior al 2 %, para el caso en que se pruebe fehacientemente que la vida útil es inferior a 50 años y a condición de que se comunique a dicho organismo tal circunstancia, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio fiscal en el cual se apliquen.

En definitiva, vemos que para el caso de los edificios y construcciones sobre inmuebles, la LIG fija reglas precisas y concretas, no así como en el caso de bienes muebles amortizables como se verá seguidamente.

En este sentido, tenemos que el artículo 84 (actual art. 88) de la ley de marras estipuló que en principio, para el cálculo de la amortización de los **bienes muebles amortizables**, se aplicará el método lineal. Esto es así siempre y cuando no haya otro método que

¹ Amaro Gómez, Richard L. “La vida útil de los bienes de uso. Un transcendental pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a favor del contribuyente y acorde a la realidad que viven las Compañías”. Revista Imagen Profesional N° 78. FACPCE. Diciembre 2012. Páginas 18 y 19.

resulte más razonable y que por cierto, sea admitido por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Debemos también traer a la memoria que el método lineal consiste en dividir el costo computable del bien de uso por los años estimados de vida útil, a fin de obtener el importe de amortización anual computable. Pero aquí se plantearon dos interrogantes:

1) Cómo determinar esa vida útil para cada uno de los bienes de uso, dado que la misma depende no sólo de la naturaleza del bien, sino además, entre otros factores, de la actividad a la cual se los afecte; y

2) Si la vida útil se refiere sólo al plazo durante el cual el bien puede utilizarse físicamente (vida útil física), o si por el contrario, dicho concepto se refiere al plazo durante el cual el bien puede utilizarse en condiciones económicamente provechosas (vida útil económica).

Respecto al primer interrogante, se había interpretado que en principio la vida útil de un bien, es aquella que el contribuyente le asigne. Que obviamente, el contribuyente deberá contar con medios de pruebas suficientes (como lo sería un informe técnico de especialistas), ante cualquier posible cuestionamiento por parte de las autoridades fiscales. Pero sin embargo, debido a lo dificultoso que resultaba esto, la gran parte de los contribuyentes optó por asignar a los bienes de uso vidas útiles convencionales, independientemente de la actividad a la cual se los haya afectado. Incluso se recurrió a la tabla anexa del decreto reglamentario de la ley de leasing (tabla anexa del Decreto N° 1038/2000), cómo pauta para la asignación de vidas útiles convencionales.

En cuanto al segundo de los interrogantes, el Fisco abogó por interpretar que la vida útil de un bien es la física, y no la económica, dado que ante el problema de la obsolescencia el contribuyente debería recurrir a la aplicación del artículo 66 de la LIG. Recordemos que dicho artículo le permite al contribuyente ante el desuso, dos opciones: a) seguir amortizándolos hasta agotar todo su valor o b) no amortizarlo para luego imputar el valor residual resultante como costo computable, al momento de su venta.

Aunque en el caso “**Telec. Inte. Telintar S.A. c/ D.G.I.**” del 22 de Mayo de 2012, la CSJN estableció “(...) *que el concepto de ‘vida útil’ alude en realidad al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas; es decir, no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquél en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico, cuyo plazo naturalmente puede resultar más breve. En síntesis, el tiempo que debe estimarse es la ‘vida económicamente útil’ (confr. 0.73.XLII. Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ D.G.I. considerando 8º, sentencia del 8 de abril de 2008 y 0.125.XLIII. Oleoductos del Valle S.A. c/ DGI, considerando 7º, sentencia del 16 de febrero de 2010)*”.

Si bien es cierto que el Fisco nacional a través de la Instrucción General (SDG ASJ- AFIP) 7/2012 reafirmó el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación asimilándolo, lo cierto es que resulta **muy importante que se haya incluido en el propio texto de la ley como derecho del contribuyente de considerar ese factor a la hora de determinar la vida útil de los bienes de uso**; dado ello implica una mejor técnica legislativa.

Luego y con la sanción de la ley de reforma tributaria – Ley N° 27.430/2017 – se incorporó a la ley del impuesto a las ganancias, al art. 82 (actual art. 86) inciso “f”, que como

deducción de tercera categoría podrá deducirse las amortizaciones de los bienes en función del desgaste, agotamiento u **obsolescencia**. Este último concepto se incluyó a los fines de considerar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ya reseñada.

CASO PRÁCTICO.

La Compañía “Los ríos no te anegarán SA” es una compañía situada en la Provincia de Formosa dedicada a la venta on line de licencias de software.

Para desarrollar su actividad económica adquirió una serie de activos fijos (bienes de uso). Al respecto, se le informa que el criterio contable de amortización es mes de alta completo, considerando para ello las vidas útiles convencionales.

Asimismo, le proporcionará el detalle del anexo de bienes de uso contable histórico correspondiente al ejercicio 2019 (ver anexo).

Adicionalmente, se le informa la evolución del IPC:

Nivel general	IPC		
	2017	2018	2019
Enero	101,5859	126,9887	189,6101
Febrero	103,6859	130,0606	196,7501
Marzo	106,1476	133,1054	205,9571
Abril	108,9667	136,7512	213,0517
Mayo	110,5301	139,5893	219,5691
Junio	111,8477	144,8053	225,537
Julio	113,7852	149,2966	230,494
Agosto	115,40	155,1034	239,6077
Setiembre	117,5719	165,2383	253,7102
Octubre	119,3528	174,1473	262,0661
Noviembre	120,994	179,6388	273,2158
Diciembre	124,7956	184,2552	283,4442

Por otra parte, se le informa el revalúo impositivo histórico (sin aplicar art. 89 LIG) al 31 de diciembre de 2018:

CUADRO DE AMORTIZACIÓN IMPOSITIVA 31/12/2018							
Concepto	Fecha	VU	Valor original	Amortización acumulada			Neto residual
			Cierre	Inicio	Altas	Cierre	
E. de computación	01/05/2017	3	180.000,00	60.000,00	60.000,00	120.000,00	60.000,00
Muebles y útiles	01/10/2018	10	400.000,00		40.000,00	40.000,00	360.000,00
Total			580.000,00	60.000,00	100.000,00	160.000,00	420.000,00

Se le solicita: a) determinar revalúo impositivo y b) determinar el ajuste impositivo que deber realizar por el ejercicio 2019, iniciado en enero y finalizado en diciembre.

Anexo histórico contable de bienes de uso al 31/12/2019:

CUADRO DE AMORTIZACIÓN CONTABLE 31/12/2019 - Anexo III - valores históricos										
Concepto	Fecha	VU	Valor original			Amortización acumulada			Neto residual	
			Inicio	Altas	Cierre	Inicio	Altas	Cierre		
E. de computación	01/05/2017	3	180.000,00		180.000,00	100.000,00	60.000,00	160.000,00	20.000,00	
Muebles y útiles	01/10/2018	10	400.000,00		400.000,00	10.000,00	40.000,00	50.000,00	350.000,00	
Rodados (camionetas)	01/07/2019	5		200.000,00	200.000,00		20.000,00	20.000,00	180.000,00	
Total			580.000,00	200.000,00	780.000,00	110.000,00	120.000,00	230.000,00	550.000,00	

SOLUCIÓN PROPUESTA.

En primer lugar, hay que considerar que contablemente se aplica el criterio mes de alta completo mientras que impositivamente debe aplicarse el criterio año de alta completo. Por lo tanto, hay diferencia entre la amortización contable e impositiva. A continuación exponemos el revalúo impositivo al 31 de diciembre de 2019 aplicando los criterios impositivos:

CUADRO DE AMORTIZACIÓN IMPOSITIVA 31/12/2019										
Concepto	Fecha	VU	Valor original			Amortización acumulada			Neto residual	
			Inicio	Altas	Cierre	Inicio	Altas	Cierre		
E. de computación	01/05/2017	3	180.000,00		180.000,00	120.000,00	60.000,00	180.000,00	0,00	
Muebles y útiles	01/10/2018	10	400.000,00		400.000,00	40.000,00	40.000,00	80.000,00	320.000,00	
Instalaciones	01/07/2019	5		200.000,00	200.000,00		40.000,00	40.000,00	160.000,00	
Total			580.000,00	200.000,00	780.000,00	160.000,00	140.000,00	300.000,00	480.000,00	

En el cuadro a continuación resumimos la diferencia entre la amortización contable y la impositiva:

Concepto	Amortización contable	Amortización impositiva	Diferencia
E. de computación	60.000,00	60.000,00	0,00
Muebles y útiles	40.000,00	40.000,00	0,00
Instalaciones	20.000,00	40.000,00	-20.000,00

Total	120.000,00	140.000,00	-20.000,00
--------------	-------------------	-------------------	-------------------

La diferencia radica en que contablemente se aplica el criterio mes de alta completo mientras que impositivamente el criterio año de alta completo. Por eso, la diferencia está en las instalaciones.

Ahora bien, nos resta realizar las pruebas globales de amortización y valor residual:

Prueba global amortización 2019

Amortización año anterior	Base	100.000,00
Altas del ejercicio	Más	40.000,00
Bajas del ejercicio	Menos	0,00
Bienes totalmente amortizado	Menos	0,00
Amortización del ejercicio	Igual	140.000,00
Amortización según anexo	Cuadro	140.000,00
Diferencia		0,00

Prueba global valor residual 2019

Valor residual año anterior	Base	420.000,00
-----------------------------	-------------	------------

Altas del ejercicio - VO	Más	200.000,00
VR bajas del ejercicio año anterior	Menos	0,00
Amortización impositiva del ejercicio	Menos	140.000,00
Valor residual al cierre del ejercicio	Igual	480.000,00
Valor residual al cierre s/ cuadro	Cuadro	480.000,00
Diferencia		0,00

Asimismo, hay que considerar la aplicación del art. 89 (actual art. 93) de la LIG para los bienes adquiridos a partir del ejercicio iniciado el 1 de enero de 2018, como se ve a continuación:

Amortización impositiva al 31/12/2019

Concepto	Fecha adquisición	Amortización histórica	Coeficiente	Amortización actualizada
E. de computación	01/05/2017	60.000,00	Sin act.	60.000,00
Muebles y útiles	01/10/2018	40.000,00	1,63	65.104,47
Instalaciones	01/07/2019	40.000,00	1,23	49.188,99
Total		140.000,00		174.293,47

Coeficientes de actualización art. 89 LIG

IPC cierre	dic-19	283,4442	1,63
IPC origen	oct-18	174,1473	
IPC cierre	dic-19	283,4442	1,23
IPC origen	jul-19	230,494	

En función de todo lo expuesto, corresponde consignar un ajuste a columna II a fin de eliminar la amortización contable histórica \$ 120.000 a fin de deducir la impositiva por columna I por un total \$ 174.293,47.