



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



# Régimen de las amortizaciones en el sistema impositivo argentino

D'Agostino, Alfredo

1947

Cita APA: D'Agostino, A. (1947). Régimen de las amortizaciones en el sistema impositivo argentino.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

REGIMEN DE LAS AMORTIZACIONES EN EL

SISTEMA IMPOSITIVO ARGENTINO

ALUMNO: ALFREDO D'AGOSTINO

Nº DE REGISTRO: 8226

TRABAJO PERTENECIENTE AL 5º AÑO DEL

DOCTORADO EN CIENCIAS ECONOMICAS

PARA EL

INSTITUTO DE FINANZAS ARGENTINAS

AÑO 1947



BIBLIOTECA

~~73000~~  
- BIBLIOGRAFIA -

ALVARADO Y RAISBECK: El impuesto a la renta.-  
BACH JUAN RENE: Las depreciaciones de los activos.-  
KESTER ROY B.: Contabilidad teórica y práctica.-  
NORTHWESTERN UNIVERSITY: Curso completo.-  
PATON W. A.: Manual del Contador.-  
SELECCION CONTABLE: Publicación mensual.-  
LEY N° 11.682 (t.o.)  
DECRETO REGLAMENTARIO DEL 2/1/39.-  
DECRETO N° 18.229/43  
LEY N° 11.682 (t.o. en 1947)  
DECRETO REGLAMENTARIO DEL 18/4/47  
OTRAS LEYES Y DECRETOS IMPOSITIVOS NACIONALES  
JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES  
ANTECEDENTES DE LEGISLACIONES EXTRANJERAS:  
AUSTRALIA, COLOMBIA Y E.E.U.U. DE N. AMERICA

---

---

~~723~~

- PRIMERA PARTE -

CAPITULO PRIMERO

- AMORTIZACIONES, DEPRECIACIONES Y AGOTAMIENTO -

Ley 11.682 (t.a. en 1947)

Art.65.-Con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrán deducir del ré dito del año fiscal:-----

-----  
k) Las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que esta blecen los artículos pertinentes.-

I - FUNDAMENTO ECONOMICO DE LA AMORTIZACION

En toda explotación industrial o comercial existen bienes (1) que se emplean en el desenvolvimiento de las operaciones de la empresa, cuya utilización se prolonga durante un cierto tiempo y que están sometidos a desgaste, agotamiento o destrucción por diversas causas que serán analizadas en el presente trabajo.-

En el resultado de cada ejercicio de explotación es necesario hacer incidir el desmedro producido en el valor de los bienes; para

...///

(1) El término bienes, responde al concepto jurídico que involucra a los corpóreos (cosas) y que constituyen el "activo fijo circulante", y a los inmateriales (derechos, concesiones, patentes, etc.) que contablemente se reúnen bajo el rubro genérico de "activo intangible".-

..///

ello debe efectuarse la amortización, depreciación o agotamiento de los valores, según sea la naturaleza del bien. Esta amortización, depreciación o agotamiento, es la cuota-parte del valor del bien, teóricamente consumida en el período económico considerado, que constituye uno de los elementos del costo de producción o comercialización.-

Se funda pues, la amortización, depreciación o agotamiento en la doble necesidad de:

- 1º) Reflejar en cada ejercicio el valor correcto de los bienes utilizados en el negocio o empresa,
- 2º) Cargar a los costos de producción o comercialización, la cuota-parte del valor consumido de los bienes.-

Como consecuencia se obtiene, por el proceso de inclusión de las amortizaciones o agotamiento en el costo de producción o comercialización de los productos, la recuperación del capital invertido, consumido en el proceso económico de la explotación, manteniendo intacta la fuente económica productora de la utilidad.-

## II - ELEMENTOS

Analizados los conceptos económicos que fundamenta la amortización y agotamiento del valor de los bienes, se infiere que sus elementos esenciales son: el valor que ha de amortizarse o agotarse y la vida útil que puede asignársele, y como elemento subsidiario, el valor que tendrá el bien una vez que se haya hecho insertable para los fines de la explotación.-

Por ello no cabrá amortizar sino aquellos bienes en los cuales pueda apreciarse los dos elementos esenciales:

- 1º) Valor amortizable: Denominado también valor original, es el costo de adquisición o de producción de los bienes amortizables. Se le denomina "valor amortizable neto", cuando al costo original se le ha deducido el valor residual o de salvataje, que es el valor que puede asignarse al material enajenable de que está constituido el bien al término de su vida útil.-

2º) Vida útil probable: Es el término de utilización económica del bien, calculado sobre bases técnicas y teniendo en cuenta los usos y costumbres comerciales.-

Estos elementos serán considerados en los capítulos respectivos, en razón de que cada tipo de bien, tangible (amortizable y agotable) e intangible, ofrece características particulares.-

### III - CONCEPTOS Y DEFINICIONES

Los términos de depreciación y amortización, se emplean indistintamente para significar las desvalorizaciones producidas por uso, desgaste o desuso.-

En la terminología corriente, estos dos vocablos se utilizan como sinónimos, a tal punto, que la ley de Réditos y su Decreto Reglamentario al referirse a estos términos, hablan genéricamente de "amortizaciones".-

En el tecnicismo económico "depreciación" significa merma producida por el desgaste de un bien, y "amortización" el recupero del capital invertido, pero en el presente trabajo se empleará "agotamiento" cuando se trate de significar el consumo o extracción de bienes naturales.-

La Real Academia Española define la depreciación, amortización y agotamiento en la siguiente forma:

Depreciación: "Disminución del valor o precio de una cosa, ya con relación al que antes tenía, ya considerándola con otra de su clase". Es decir que, la depreciación es la disminución del valor que sufre la inversión de los bienes tangibles, consumidos por el uso o no, en el curso de los años ( por ej: edificios, máquinas, etc.)

Amortización: "Redimir o extinguir el capital de un censo, préstamo u otra deuda. Recuperar o compensar los fondos invertidos en alguna empresa, etc.". Es decir que, generalmente, se refiere a valores cuya disminución se registra gradualmente en función del tiempo de duración de los derechos que representan (patentes, concesiones, etc.) o a la cancelación de una deuda, etc.

Agotamiento: "Extraer todo el líquido que hay en una capacidad cualquiera. Gastar del todo o consumir". Es decir, que el agotamiento se refiere a la merma producida en la vegetación o en depósitos naturales, como ser: yacimientos, minas etc.-

DEFINICION: Hecha la aclaración en cuanto al alcance de los términos utilizados, puede definirse la amortización, depreciación o agotamiento diciendo que: es la extinción del costo o valor del bien, teniendo en cuenta la distribución periódica de tal costo o valor durante su vida útil, originada por el uso, desuso, extracción y transcurso del tiempo. Esta definición pone en evidencia que la amortización y agotamiento regular de los bienes, es independiente de los resultados económicos de la empresa.-

#### IV - CALCULO DE LA AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO - SISTEMAS

Establecido el valor original amortizable y la vida útil de los bienes, se está en presencia de los elementos esenciales de cuya relación ha de surgir la amortización, depreciación o agotamiento a practicar.-

Los sistemas usuales en el comercio y en la industria para la amortización y agotamiento son los siguientes:

1°) Método de línea recta: porcentaje fijo sobre base fija: Este método es el más sencillo y el más usual porque no supone cálculos complicados. El valor amortizable (costo menos valor residual) se distribuye en partes iguales en el número de años de vida útil probable del bien (1)

En este sistema, el coeficiente de amortización aplicable sobre el valor original, es la recíproca del número de años estimados como vida útil probable del bien.-

(1) Un bien cuya duración se calcula en 10 años, quedará depreciado en  $1/10$  al final del primer año; en  $2/10$  al final del segundo año, y así sucesivamente hasta el recupero del valor amortizable.-

- 2°) Método de saldos: porcentaje fijo sobre base variables: Aplica un porcentaje fijo de amortización sobre el saldo que resta depreciar cada año, de tal forma que nunca puede llegar a anularse totalmente el saldo amortizable. La recíproca del coeficiente aplicado no refleja, como en el caso anterior, el número de años de vida útil calculada.-
- 3°) Método de porcentajes variables sobre base fija: La base sobre la cual se aplica la amortización, o sea el valor amortizable permanece fija, variando en forma decreciente el porcentaje de amortización aplicable a cada período. Cada coeficiente es un número fraccionado, cuyo denominador común es la suma total de los períodos de vida útil que anualmente restan al bien, representando el numerador la duración que a dicho bien se supone al comienzo de cada ejercicio.-
- 4°) Método de fondo amortizante: Se basa en la aplicación del interés compuesto. Para su determinación es necesario establecer el importe de la anualidad que acumulada a interés compuesto, alcance el valor depreciable del bien al fin de su vida útil. La amortización está representada por la anualidad periódica incrementada con los intereses simples devengados durante el ejercicio por el fondo acumulado.-
- Generalmente este sistema se aplica sobre bienes de larga vida en razón de que, por el número de períodos de acumulación, el interés llega a adquirir un valor significativo. Las cantidades que se obtienen son anualmente crecientes.-
- 5°) Método de diferencias de inventario: La diferencia entre la valuación del inventario inicial y final de cada bien refleja su amortización o agotamiento.-
- 6°) Método de la producción o de unidad de agotamiento: Consiste en relacionar las unidades producidas o extraídas, con las probables a extraerse u obtenerse. Para calcularlo, se debe estimar previamente el volumen de producción del bien durante el término de su vida útil. Por otra parte, se determinan las unidades producidas o extraídas en el ejercicio con lo cual puede calcularse la amortización o agotamiento que corresponda.-

7°) Método de horas de funcionamiento: Este sistema solo difiere del anterior en la unidad de medida, porque mientras aquél toma en cuenta el volumen a producir para medir la producción del bien, éste toma como índice las horas probables de trabajo.-

Se calcula la amortización del bien, relacionando las horas de servicio cumplidas en el año, con las horas totales de vida útil probable.-

8°) Procedimientos arbitrarios: No responden a ley alguna y por lo general se basan en los resultados comerciales de cada ejercicio.-

## V - REGIMEN LEGAL

El art. 65 inc.k) de la Ley 11.682 (t.e. en 1947), permite deducir del rédito del año fiscal "las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes". Reemplaza, pués, al artículo 2º de la Ley 11.682 (t.o.) que rigió hasta el 31 de diciembre de 1945

### FUNDAMENTO

La razón de ser de esta disposición se encuentra en la naturaleza misma del impuesto que grava a los réditos (1)

En efecto, una de las características esenciales de este gravamen la constituye la permanencia de la fuente. Sin una fuente permanente no habría posibilidad de obtener réditos indefinidos, ya que, en un lapso más o menos breve, el capital productor habría sido extinguido.-

Es por ello que, a través de los distintos ciclos de producción el capital fuente debe quedar intacto. Como la obtención del .../

(1) Los caracteres objetivos de la renta son los siguientes: a) periodicidad; b) existencia de una fuente permanente; c) habilitación de la fuente. La idea de renta por sí sola, lleva implícita la idea de periodicidad. Para que esto suceda es imprescindible que el capital productor, sin el cual no se concibe la existencia de la renta, no sea disminuído en su valor como consecuencia de la producción. Esta idea, a su vez, origina la distinción entre rédito bruto y rédito neto. El rédito bruto contiene una parte de la fuente productora, parte que se separa para obtener el rédito neto, mediante la amortización de los gastos y amortizaciones necesarias para reponer el capital originario.-

///...rédito produce un desmedro en el valor de las inversiones que entran en su generación, es preciso separar de aquél, las porciones necesarias y restituirlas al capital para llevarlo hasta el valor que tenía al comenzar el ciclo productivo. Esto se logra por medio de la amortización o agotamiento, según la naturaleza del bien que se trate.-

Del punto de vista legal puede definirse la amortización consi-derando a este término en el carácter genérico que le atribuye la ley- como el procedimiento que tiene por objeto procurar que, al finalizar la vida útil calculada como probable del bien considerado, un valor equivalente al del activo agotado se encuentre en poder del contribuyente.-

#### 1 - BIENES AMORTIZABLES.-

De acuerdo con lo expuesto precedentemente, serán amortizables todos los bienes en la acepción jurídica del término- que constituyan la fuente productora de réditos.-

Queda sobreentendido que los bienes que son objeto de comercio habitual por parte del contribuyente, es decir, los que genéricamente se conocen con el nombre de "mercaderías", quedan fuera del régimen de las amortizaciones.-

Por ello, cualquier castigo, deducción o reserva que se efectúe por baja del valor de los bienes de la naturaleza señalada, sólo tiene el carácter de previsión o fondo de fluctuación de valores sin estar sometidos en forma alguna a las normas que rigen las amortizaciones.-

Como se ha visto al tratar el fundamento económico de las amortizaciones, los bienes productores pueden ser tangibles, e intangi-bles o inmateriales.-

Los bienes tangibles sufren desmedro en su valor:

- a) Por el uso o por haberse hecho inservibles (uso y desuso); ej: máquinas, herramientas, etc.-
- b) Por extracción (agotamiento); ej: canteras, bosques, etc.-

Los intangibles pierden paulatinamente su valor por el simple transcurso del tiempo; ej: patentes de invención, concesiones, etc

2 - AMORTIZACIONES DEDUCIBLES.-

El art. 65 inc.K) dispone que son deducibles las amortizaciones por desgaste y agotamiento. La norma legal, en este caso, sigue el criterio económico de que los importes a deducir deben ser equivalentes a la cuota-parte teóricamente consumida en el ejercicio considerado.-

En consecuencia, corresponde estudiar desde el punto de vista impositivo el valor que procede amortizar y la vida útil probable, pues son los elementos esenciales, para calcular la amortización razonable de los bienes usados en el negocio.-

a) Valor amortizable: El art. 74 de la Ley 11.682 (t.e. en 1947) dispone que "el monto de las amortizaciones para compensar el desgaste de los bienes.....se determinará anualmente aplicando, sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo.....". Reproduce en este párrafo como también en el siguiente, en su esencia, el art. 99 del D. R. de la ley que modifica.-

Limita, pues, el monto de las amortizaciones al costo de los bienes, es decir, su valor de compra o de producción cuando sean de propia fabricación.-

Correlacionando los artículos 3 y 65 inc. K) de la citada ley, se desprende que las sumas deducibles en concepto de amortización o agotamiento no pueden exceder el costo de adquisición o de fabricación de los bienes usados en el negocio, pues ese costo representa el valor real de la inversión efectuada por el contribuyente.-

En efecto, el art. 3 expresa que "la ganancia obtenida o la pérdida sufrida por una persona o entidad que venda, permute o de otra manera disponga de bienes muebles o inmuebles, por valor mayor o menor del de costo,....., será considerada para los efectos de esta ley, como aumento o pérdida de capital, según el caso, y no como aumento o pérdida de rédito, salvo disposición especial en contrario.....". Como rédito o pérdida computable se consideraría, cuando en tales operaciones existiera habitualidad.-

De ahí que, si no se computa el mayor ni el menor valor de los bienes del activo fijo de un negocio para determinar la...//

///...renta sujeta a impuesto, tampoco es admisible que se practique amortización extraordinaria para cubrir el menor valor de esos bienes producidos por la baja de valores, ni disminuir los que técnicamente corresponda para realizar la valorización que eventualmente se hubiera producido (1)

b) Vida útil probable: El referido art. 74 de la ley vigente, establece que a los efectos de calcular el monto de las amortizaciones, se aplicará anualmente, sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo establecido a base del número de años de vida útil probable de los mismos. Es decir, que debe adoptarse para el cálculo de las amortizaciones, el sistema de línea recta (porcentaje fijo sobre costo original).-

Por otra parte, al permitir el mismo artículo que la Dirección establezca en casos especiales (ya no a solicitud de los interesados, como expresaba el art. 99 del D. R. de la ley 11.682 t.o.) otros sistemas que el citado -siempre que sean técnicamente justificados y de uso comercial- admite que la vida útil se calcule teniendo en cuenta los sistemas de unidad de producción o de agotamiento y de horas de funcionamiento.-

c) Métodos aceptados por la Dirección General Impositiva: De los sistemas técnicos expuestos en el apartado IV y de las consideraciones vertidas en los incisos anteriores, se desprende que el método de porcentaje fijo o línea recta es el que comercialmente se utiliza con preferencia a cualquier otro, siendo además el que preconiza el art. 74 de la Ley 11.682 (t.o. en 1947).-

Sin embargo la Dirección admite la posibilidad de utilizar otros sistemas que no sea el citado, siempre que sean técnicamente justificados y de uso comercial.-

En consecuencia, de los sistemas enumerados en el citado apartado, los aceptables por la Dirección son:

1°) Para los bienes tangibles amortizables: - Método de la línea recta - Método de la producción - Métodos de las horas de funcionamiento.-

(1) A título de ej: supóngase que se trata de un bien cuyo valor original amortizable asciende a \$1.000.-, siendo su vida útil probable, estimada en 10 años; la amortización que anualmente habrá que deducir asciende a \$100, manteniéndose constante esta cuenta, aunque en el transcurso de los 10 años de la vida útil del bien, su valor de cambio difiera, no importa en qué suma, del saldo amortizable.-

2°) Para los bienes tangibles agotables: - Método de unidad de agotamiento -

3°) Para los bienes intangibles: - Método de la línea recta -

Eliminación de valores no amortizados totalmente: El D. R. del 18 de abril de 1947, contempla casos de pérdidas extraordinarias (art. 113) y desuso, reemplazo u otra causa -excepto inmuebles- (art. 114) de los bienes amortizables, fijando normas de procedimiento para el tratamiento positivo de los valores que restan amortizar.

0-----0



BIBLIOTECA

- SEGUNDA PARTE -

CAPITULO SEGUNDO

BIENES TANGIBLES DEPRECIABLES POR EL USO

I → Costo original - Impositivamente tiene importancia establecer el valor sobre el cual deberán calcularse las depreciaciones que amortiza la Ley 11.682 ( t. o. en 1947) en su art. 65 inc. k). De acuerdo con lo dispuesto en la primera parte del art. 108 del Decreto Reglamentario del 18/4/47 -concordante con el primer párrafo del art. 101 del Decreto Reglamentario del 2/1/59 al cual reemplaza- "el costo original de los bienes amórtizables comprende, también, los gastos incurridos con motivo de la compra e instalación".-

Seguidamente se contemplan las distintas situaciones que pueden presentarse con respecto a este punto:

1º) Bienes nuevos adquiridos en moneda nacional:

a) Bienes muebles adquiridos por compra: El costo original lo forman los siguientes conceptos: el precio de compra neto; los fletes, acarreos, comisión de compra y otros gastos hechos hasta recibir los bienes en el lugar de utilización; los gastos de instalación y otras erogaciones necesarias para que el bien esté en condiciones de funcionamiento o de uso.-

b) Bienes muebles de propia producción: El costo de estos elementos del activo fijo incluye: el material empleado; la mano de obra que se haya utilizado y también, cualquier otro género de gasto ya sea directo o.....////

...///indirecto efectivamente realizado aplicable a la fabricación, excluido el margen de utilidad que pudiera haberse obtenido si la construcción se hubiese hecho para terceros.-

c) Bienes inmuebles adquiridos por compra: Cuando se adquiere conjuntamente terreno y edificio, es necesario separar los elementos que constituyen el costo de cada concepto (La Ley 11.682 ya admitía la depreciación de los edificios utilizados en el comercio y en la industria explotados por sus propietarios a partir del 1° de enero de 1932 y desde el 1° de enero de 1940 para cualquier clase de construcciones).-

1) Terrenos o campos: Al precio pagado por el terreno hay que agregar las sumas que se abonan por los siguientes conceptos: escrituración y registro del título de propiedad; comisión a corredores; inspección y licencias municipales; cuotas por pavimento; relleno y nivelación del terreno y cualquier otro gasto que sea necesario para que el bien se encuentre en condiciones de ser utilizado por el propietario (juicio por desalojo, rescisión de contrato de arrendamiento aún no vencido, etc.).-

Cuando el terreno adquirido para la construcción de uno o varios edificios esté ya edificado y deba demolerse para poder iniciar la construcción de la nueva planta, al precio de costo del terreno deberá adicionarse el costo de la demolición, previa deducción del valor de los materiales que se hubiesen vendido o el de probable realización, como también suman el valor atribuido al edificio demolido a la fecha de adquisición.-

2) Edificios: Cuando se adquiriera un edificio recientemente construido, el costo estará constituido por: el precio pagado (excluido el valor del terreno); los gastos de escrituración y de registro; importe pagado por el comprador, por los impuestos devengados por el tiempo que estuvo construido el edificio hasta la fecha de adquisición y otras erogaciones vinculadas con los trámites de compra, únicamente en la proporción que corresponda al edificio. En este caso, por tratarse de la compra de un edificio recientemente...///

...//construido no existen mejoras ni gastos de mantenimiento o conservación.-

d) Construcciones efectuadas por el propietario: El precio de costo incluye los siguientes conceptos: gastos ocasionados por la preparación de planos y copias; permisos y licencias de la autoridad; honorarios pagados a arquitectos e ingenieros; costo de la mano de obra y materiales utilizados; los gastos de escrituración, registro, etc; los intereses abonados a terceros por la financiación de la obra durante el período de construcción; las tasas pagadas a Obras Sanitarias y los importes abonados en concepto de suministro de energía y otros gastos que estén vinculados con la construcción del edificio. Se excluyen del costo las sumas pagadas durante el período de construcción en concepto de impuestos: contribución territorial, alumbrado, barrido y limpieza, etc., por tratarse de erogaciones que no son capitalizables.-

e) Edificio demolido y en su reemplazo se construye uno nuevo: Pueden presentarse dos situaciones:

1) Si al adquirir una fracción del terreno en la cual existe una construcción, el propietario demuele todo o parte del edificio de inmediato, o si tiene por objeto demolerlo, y transitoriamente lo utiliza para dar lugar a la construcción de una obra nueva, el valor atribuido al edificio "viejo" como también el costo de la demolición -previa deducción del precio obtenido o del que se hubiera obtenido con motivo de la venta del material del edificio demolido- deberá sumarse al costo del terreno. En consecuencia, no procede amortizar el valor atribuido al edificio demolido, salvo el desgaste físico ocurrido durante el tiempo que fué utilizado en la explotación.-

2) Existe un edificio en explotación que se reemplaza por otro, generalmente más amplio y en mejores condiciones que el anterior, con el fin de obtener un mejor rendimiento industrial o comercial. El valor aún no depreciado del edificio reemplazado, previa deducción del precio obtenido o del que se hubiera obtenido en la venta de los materiales, se imputará al resultado del ejercicio en el cual se produjo el reemplazo o bien se afectará al costo de la nueva construcción (Art. 114 del D.R.).-

El costo de la demolición se sumará al precio del nuevo edificio.-

- 2°) Bienes usados adquiridos en moneda nacional: Las normas que se indican en el punto anterior, son aplicables en el caso presente, a fin de calcular el costo de los bienes adquiridos ya usados, a los que deberán sumarse aquéllas otras erogaciones que en concepto de mejoras, adiciones, etc., se introduzcan en los bienes adquiridos. En el capítulo V se dan las normas relativas al concepto de mejoras, adiciones, etc.-
- 3°) Bienes adquiridos por transferencia, venta o refundición de negocios
- a) En los casos en que sea posible, por existir contabilidad de la firma antecesora, se tomarán los verdaderos valores originales constitutivos de los distintos rubros depreciables, deducidas las depreciaciones técnicas que correspondió haber efectuado, obteniéndose así el valor amortizable adquirido por la nueva sociedad. Pueden ocurrir dos situaciones:
- 1) Que el saldo amortizable sea igual o mayor que el precio pagado y
  - 2) Que dicho saldo sea menor que el precio de adquisición.-
- En el primer caso, los valores que deberán asignársele a cada bien se determinarán sobre la base del precio efectivamente pagado. En el segundo caso se adoptarán las normas expuestas en el inciso siguiente.-
- Esta separación se efectúa con el fin de eliminar del valor asignado al bien depreciable, aquella parte que pudiera referirse a marcas de comercio, llaves de negocio, etc.-
- b) Cuando por cualquier circunstancia no sea posible proceder en la forma expuesta en el inciso a), a cada bien depreciable se le asignará su valor actual, de acuerdo al precio estimado a la fecha, siempre que el precio pagado por el contribuyente sea superior al saldo de libros. En caso contrario, si el precio pagado es inferior al estimado, se aceptará aquél a efectos del cálculo de la depreciación.-
- c) En los casos de transferencias, ventas o refundiciones de negocios por su valor global, se estimará la parte del precio que corresponde a los bienes amortizables y al período que les resta de vida, a los efectos de establecer la cuota

de amortización anual. Si el contribuyente asigna valores a cada bien amortizable y los mismos son superiores a los precios corrientes, se estimará su valor actual de acuerdo con las normas expuestas en el inciso anterior.-

- 4°) Bienes adquiridos en moneda extranjera: El costo de estos bienes se determina siguiendo las mismas normas indicadas en los puntos 1º, 2º y 3º. En cuanto a las particularidades especiales que puedan presentarse por diferencias de cambio en el pago en moneda extranjera, o de un saldo impago a la fecha de cierre del ejercicio, etc., deberán aplicarse las disposiciones contenidas en el art. 110 del D.R. que dice:

Art.110 - "Cuando se trata de bienes pagaderos en moneda extranjera, aún cuando hubiesen sido adquiridos con anterioridad al 1º de enero de 1932, las diferencias de cambio que se producen en la oportunidad de los pagos o por revaluación anual de los saldos adeudados, se dividirán por el período de vida que resta a dichos bienes y la cuota resultante se sumará o restará, según fuere pérdida o ganancia, al importe a amortizar anualmente de acuerdo con su valor original, determinado en la forma establecida por los artículos anteriores".-

"Si los bienes pagaderos en moneda extranjera estuviesen totalmente amortizados, pero se adeudase todo o parte de su costo, las diferencias de cambio que se produzcan por pago total o parcial de la deuda o por revaluación de las mismas, se computarán como beneficio o quebranto en el ejercicio de su realización".-

"Las disposiciones precedentes no rigen para las sucursales de casas extranjeras, las cuales deberán consultar a la Dirección en cada caso, sobre el procedimiento a seguir".

Si bien actualmente no está expresamente contemplado en el D.R., otro sistema susceptible de aplicarse, sería considerar las diferencias de cambio en el ejercicio de su realización prescindiendo en tal caso de los años de vida útil de los bienes.-

En todos los casos, el cambio de recepción del día de los bienes adquiridos o de aceptación de la letra, será tomado en cuenta para establecer el valor original provisorio.-

5º) Bienes adquiridos por herencia, legado o donación: Se presenta una cuestión que merece estudio con respecto a los bienes utilizados en el comercio e industria adquiridos por herencia, legado o donación. En efecto, si por ej. el costo original de un bien fué de \$ 100.000,-- según libros del fallecido y el valor teórico a la fecha del deceso es de \$ 50.000,-- (costo menos amortización) pero en la hijuela del juicio sucesorio dicho bien se valúa en \$ 70.000,--, se pregunta: Sobre que valor debe calcularse la amortización; ¿ sobre \$ 50,000,-- o sobre \$ 70.000,-- ?

Si el caso fuera a la inversa, valor teórico \$ 50.000,-- y valuado en el juicio \$ 30.000,-- ¿que valor se consideraría?. La norma general es que debe considerarse como valor original, la cantidad que surge de la pericia efectuada en el juicio sucesorio, salvo evidente desproporción entre este valor y el que surge de los libros del causante o del precio que se pagaría si el bien recibido en herencia o donación tuviese que comprarse.-

Algunos no comparten la opinión de los que creen que tales bienes no pueden amortizarse en el balance impositivo en virtud de que no existe un desembolso que represente el precio de la compra. El costo de tales bienes en este caso sería de \$ 0,--

El importe abonado en concepto de impuesto a la herencia no tiene influencia alguna en la determinación del costo de los bienes recibidos en herencia.-

De acuerdo con el régimen legal de las sucesiones, los títulos de propiedad adquiridos por herencia o legado, son retroactivos a la fecha del fallecimiento del causante. Por lo tanto, la fecha de adquisición de tales bienes es la fecha del fallecimiento del causante y la base para calcular el valor es el criterio expuesto. Cuando estas normas no pueden ser aplicables, se calculará el valor teórico (estimación de costo menos depreciación) a la fecha de fallecimiento del "de cuius", sin tener en cuenta el valor a la fecha en que tomó posesión de los bienes el beneficiario.-

II - Fecha de adquisición - Según ya hemos visto, el art. 74 de la ley vigente establece que los coeficientes de amortización se aplicarán sobre la base del número de años de vida útil probable de cada bien. Es decir, la depreciación comenzará a calcularse teniendo en cuenta la fecha cierta de adquisición.-

Sin embargo, puede suceder que la fecha de adquisición sea ignorada. En tal caso se aplicarán las siguientes normas:

1°) Amortización de bienes cuyos valores originales y años de compra son desconocidos - Si a una fecha determinada, por ej: el año 1930, la contabilidad arroja un saldo por bienes existentes a esa fecha, se presumirá que tal saldo equivale al costo original de bienes que a esa fecha han prestado servicios por la mitad de su vida media, es decir, que, si el saldo es de \$ 10.000,00 y el coeficiente normal a aplicarse del 5% se considerará que en el año 1920 han sido adquiridos bienes por un valor de \$ 10.000,00.-

Para las adquisiciones posteriores al año 1930, en virtud de que ya se conocen las fechas de adquisición, se aplicarán las disposiciones generales.-

2°) Amortización de bienes con valores originales y años de compra desconocidos, cuando la mitad de la vida media del bien es superior al período comprendido entre la fecha de iniciación de los negocios y el año en que se consigna el saldo - En este caso no serán de aplicación las normas del punto anterior, pues si consideramos en el ej. anterior que el año de adquisición de las operaciones es el año 1924, no será posible llevar los \$ 10.000,00 al año 1920. En este caso particular, se presume que el valor de \$ 10.000,00 equivale al costo original de bienes adquiridos a mitad del período

NOTA: El sistema propuesto en los puntos 1° y 2° dentro de su empirismo da una solución práctica, aceptable para los contribuyentes. Teóricamente podrían dictarse otras normas, pero se tropezaría con dificultades en su aplicación (por ej: considerar que las mayores inversiones se efectuaron al iniciarse los negocios; por el contrabio podría entenderse que a medida que transcurre el tiempo aumenta el volumen e importancia del negocio y paralelamente la adquisición de bienes depreciables, etc) Es por ello que en el punto 3°, se aceptan para casos particulares otros sistemas propios.-

1924/1930, imputándose al año 1927 una compra por igual monto.

Cuando la división del período produjese fracción de año, debe retrotraerse la fecha al año anterior. Si por ej. el año de iniciación de los negocios es 1921 y la fecha en que se registra en la contabilidad el saldo desconocido es 1930, se considerará el año 1925 como año de compra.-

- 3°) Las normas indicadas en los puntos 1° y 2° podrán dejarse en suspenso cuando el contribuyente pruebe a satisfacción de la Dirección que los valores asignados a los bienes son los actuales a esa fecha (tasación mediante peritos, etc.).-

0-----0



BIBLIOTECA

- CAPITULO III -

SITUACIONES PARTICULARES

Depreciación de inmuebles: De acuerdo con la aclaración contenida en el artículo 10 de la Ley 11599 "Las amortizaciones para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio como locales de venta, fábricas u oficinas, sólo son de deducibles en tercera categoría de réditos".-

"A partir del 1/1/40 la amortización a que se refiere el presente inciso se hará efectiva para todos los contribuyentes propietarios de edificios y construcciones, cualquiera fuese la categoría en que se declare el rédito de esos inmuebles".-

Es decir, que, únicamente se amortizan a partir del 1/1/32 las construcciones utilizadas en el comercio o industria.-

Los inmuebles que puedan amortizarse recién a partir del 1/1/40 incluidos en un balance que abarque el ejercicio 1939/40, se depreciarán proporcionalmente al tiempo transcurrido desde el 1/1/40.

Utilidad o pérdida resultante de la venta de un inmueble (terreno y edificio) industrial que se reemplaza por otro: El beneficio o pérdida resultante de la operación deberá imputarse en principio totalmente al valor del terreno. El precio de venta de la construcción se considerará igual al valor de costo menos las depreciaciones que hayan correspondido hasta la fecha de venta.-

En ningún caso deberá prorratearse el beneficio o quebranto de la operación entre el valor del terreno y el edificio.-

Inmuebles y títulos recibidos en pago de una deuda comercial: En los casos en que se reciban bienes inmuebles en pago de una deuda, como norma general se interpretará que el valor del bien es igual al del crédito.-

Mediando prueba en contrario, cuando el valor del inmueble en el momento de la transferencia del bien sea inferior al monto de la deuda, la pérdida producida por la diferencia entre ambos valores debe imputarse en el balance impositivo del acreedor.-

Si el acreedor realiza el bien dentro de un plazo prudencial -que puede estimarse hasta un año desde la fecha de entrega del bien- y el resultado de la operación arroja quebranto, éste deberá incidir impositivamente. En el caso de arrojar beneficio, deberá considerarse imponible hasta cubrir el importe declarado como pérdida con motivo de la transferencia. El excedente se entenderá que se trata de un beneficio de capital.-

Si la venta se produce una vez transcurrido el plazo indicado obteniendo el propietario una utilidad con respecto al valor atribuido al bien a la fecha de entrega, deberá tratarse como recupero de un quebranto deducido en ejercicios anteriores, hasta cubrir la pérdida declarada en esos ejercicios y, en consecuencia, gravado con el importe. Si, por el contrario, el resultado de la venta arroja pérdida se considerará quebranto de capital.-

En todos los casos en que la venta del inmueble se realice a un precio superior al importe original de la deuda, el excedente de esta suma se considerará beneficio de capital.-

En el caso de que la deuda comercial se cancele mediante entrega de títulos, el valor de éstos estará dado por la cotización que rija el día del pago. Si posteriormente se venden dichos títulos regirán las mismas normas expuestas para inmuebles.-

Estas normas no rigen para los contribuyentes que hacen profesión habitual de la compra-venta de inmuebles o títulos.-

Amortización de bienes en usufructo: Corresponde al nuevo propietario del bien dado en usufructo, practicar las depreciaciones por desgaste, destrucción y agotamiento.-

Las mejoras introducidas por el usufructuario serán depreciadas por éste en función a <sup>la</sup> vida útil o al tiempo que dure el usufructo, según corresponda.-

Habitualidad en la compra-venta de inmuebles: El art. 95 del D.R. del 18 de abril de 1947, expresa que la utilidad o la pérdida proveniente de la enajenación de bienes inmuebles no incidirá en el balance impositivo, "salvo que el contribuyente haga profesión habitual o comercio de la compraventa", cambio o venta de tales bienes.-

El resultado de la operación -cuando corresponda computarlo en el balance impositivo- se establecerá deduciendo del precio de venta convenido en la transacción, el costo disminuído en el importe de las amortizaciones que hubiera correspondido practicar en las liquidaciones impositivas del vendedor.-

Inmueble propiedad de un socio, dado en arrendamiento a la razón social de la cual forma parte: En virtud de encuadrarse la renta proveniente del inmueble en la primera categoría, no corresponde admitir amortización alguna hasta el 31 de diciembre de 1939.-

Cuando los condóminos de un inmueble arrendado a una sociedad sean los mismos socios, con igual participación y derechos, tanto en la sociedad como en la propiedad, se admitirá la depreciación que autoriza la ley para tercera categoría. Si bien el único requisito que se ha omitido para encuadrarlo en esa categoría, ha sido hacer figurar dicho inmueble en el patrimonio social, tal omisión queda salvada por el hecho real de que todos los socios utilizan en su negocio el bien en cuestión.-

Depreciación de edificios y sus instalaciones construídas para uso del personal y sus familiares: En los casos en que una empresa construye en las inmediaciones de su fábrica o lugar de explotación, viviendas o lugares de esparcimiento (campos de deportes, etc.) para su personal y familiares, se considerarán dichas viviendas y construcciones como prolongación de los edificios e instalación de la fábrica.-

En consecuencia, no deben considerarse tales bienes como productos de renta de primera categoría, sino que deben contemplarse como verdaderas instalaciones propias y necesarias a la industria, procediendo la depreciación impositiva de los mismos.-

Si esta clase de vivienda se construye en lugares alejados de la fábrica, o que estando en las inmediaciones de la misma no están ocupadas por su personal; como también en aquellos casos que se ...////

Deberán considerarse tales, los molinos, galpones, construcciones, casa-habitación del arrendatario, alambrados, etc. La depreciación de tales bienes -inclusive la de los edificios- comenzará a regir desde la vigencia del impuesto a los réditos.-

No serán de aplicación las normas expuestas cuando el propietario arriende un campo para veraneo, esreco, etc. Las construcciones y edificios que se encuentren dentro del campo, serán depreciables recién a partir del 1/1/40.-

Depreciación de las mejoras introducidas en un campo inculto o semi-explotado: Cuando en un inmueble rural exista una parte en explotación y otra inculta o en preparación para explotar, el tratamiento que deberá seguirse con la depreciación de las mejoras será el siguiente:

- 1°) La depreciación que corresponda a las mejoras vinculadas con la parte en explotación, será deducible en el balance impositivo anual.-
- 2°) El importe de la depreciación que se vincule con la zona que está en formación (monte, frutal, etc.) se considerará como elemento integrante del costo de los bienes a explotar, hasta el momento que comiencen a dar sus frutos.-
- 3°) Cuando el terreno o parte del mismo está inculto, la depreciación de las mejoras como también los demás gastos que afecten la parte inexplorada, a los fines impositivos se les dará el tratamiento de quebranto de capital.-

Depreciación de plantaciones: La construcción de arboledas que se efectúan en los establecimientos agrícolas-ganaderos para reparar a la hacienda y al sembrado de la acción del viento que los perjudica, constituye un activo depreciable.-

Una característica particular de estas mejoras, es que al cabo de cierto tiempo las plantaciones se convierten en leña, por lo que la suma sobre la cual deberá aplicarse el coeficiente de depreciación, estará dado por la diferencia existente entre el costo original de la plantación menos el valor probable en concepto de leña.-

Construcciones o mejoras introducidas por el arrendatario y/o usufructuario que quedan a beneficio del propietario del inmueble: Pueden presentarse dos situaciones:

- 1°) Que las mejoras introducidas por el arrendatario queden a beneficio del propietario del inmueble con la obligación de éste, al término del contrato, de reembolsar el importe actual de la mejora habida.-
- 2°) Que tales mejoras queden a beneficio del propietario del inmueble sin obligación de indemnizar al arrendatario el importe de las mismas.-

El tratamiento impositivo que debe darse a los dos casos planteados es el siguiente:

- 1°) Debiendo el propietario indemnizar a la terminación del contrato el valor actual a esa fecha de las mejoras introducidas por el arrendatario, la depreciación de tales mejoras, en los casos que corresponda, deberá practicarse para el propietario del inmueble a partir de la fecha de terminación del contrato y sobre el valor pagado por indemnización.-

A su vez el arrendatario practicará la amortización que corresponda en los años de duración del contrato sobre el valor efectivamente pagado, aplicando el coeficiente que esté en función a la duración útil de la mejora.-

Si el propietario debiera indemnizar el valor de las mejoras sin poder descontar el desgaste producido por el uso durante el término de la locación, tendrá derecho a efectuar depreciaciones desde el momento de haberse instalado la mejora. En el caso planteado, el arrendatario no efectuará amortización alguna.-

- 2°) Para el propietario, el valor de las mejoras introducidas en el inmueble representará un sobre-alquiler, cuyo importe deberá prorratearse anualmente en proporción al tiempo que falta para finalizar el contrato. En los casos que impositivamente corresponda depreciar la mejora, según se aclara en el capítulo respectivo, el coeficiente técnico se aplicará sobre el valor de la mejora, a partir de la fecha en la que se introdujo la misma.

A su vez, el arrendatario, amortizará el valor de la mejora introducida en función al tiempo que falta para finalizar el contrato, siempre que la vida útil se prolongue más allá de la fecha de terminación del contrato. Caso contrario la mejora se depreciará teniendo en cuenta su duración.-

Los dos casos contemplados se refieren exclusivamente para cuando existe contrato de locación. En los casos que existe renovación o prórroga de contratos vigentes y el arrendatario o usufructuario introduzca mejoras cuando ya se ha formalizado el nuevo contrato pero estando aún en vigencia el anterior, el tratamiento que deba darse a tales inversiones será teniendo en cuenta el término fijado en el nuevo contrato.-

Sin embargo, hay circunstancias en que no existiendo contrato o que existiendo, sea de carácter precario, el arrendatario efectúa mejoras. Cuando esto ocurra y el propietario no indemnice al inquilino el importe de la mejora, éste practicará las depreciaciones que correspondan teniendo en cuenta la vida útil de la mejora introducida, por cuanto se supone que el arrendatario no hubiese efectuado tales inversiones si presuntivamente no estuviera asegurada la locación del inmueble por un tiempo dado.-

En el caso que el propietario reclamare el local o el arrendatario dejase de ocuparlo antes de estar totalmente amortizadas las mejoras, el saldo que resta depreciar será considerado pérdida del ejercicio para el arrendatario y sobre-alquiler imputable a ese año para el propietario del inmueble. A su vez el propietario depreciará la mejora recibida aplicando el coeficiente que corresponda de acuerdo a la vida útil que le resta al bien recibido.-

Hay, además, casos en que existiendo contrato a corto plazo, con opción a renovarlo, se realizan mejoras cuya vida útil es muy superior a la duración de aquél. Por ej: contrato por 5 años con renovación y se efectúan mejoras que tendrán una duración de 50 años. En estos casos particularísimos, en los que existe la posibilidad de que el contrato se renueve periódicamente, podría considerarse como si se tratase de un contrato precario y en tal caso serán de aplicación las normas expuestas para esta clase de convenios.-

Gastos de mantenimiento de la propiedad a cargo del locatario: Cuando estén a cargo del inquilino las reparaciones, pinturas y demás gastos de conservación o mantenimiento y el propietario del inmueble no pruebe que haya efectuado desembolso alguno por tales conceptos, no podrá invocarse la deducción de los coeficientes de mantenimiento que autoriza el D.R. Unicamente se permitirá la depreciación del edificio en aquéllos años que corresponda calcularlo de acuerdo a las disposiciones vigentes en ese momento.-

Gastos de conservación o mantenimiento realizados por el propietario del inmueble de renta recientemente adquirido: Las erogaciones que en concepto de gastos de conservación haga el comprador inmediatamente después de adquirido el inmueble, son deducibles del balance impositivo del nuevo propietario y no aumentan por consiguiente el costo del bien adquirido siempre que el inmueble estuviese en explotación o en condiciones de producir renta.-

Bienes usados en parte para fines del negocio: Si un comerciante o industrial utiliza parte de su propiedad para fines del negocio, o un profesional tenga su oficina en su casa-habitación, puede permitírsele una deducción por la parte proporcional de la depreciación sufrida, basada generalmente en la relación que existe en el número de habitaciones o superficie ocupada. Esta norma es de aplicación hasta el 31/12/39. A partir del 1/1/40 la ley autoriza practicar la depreciación también sobre la parte ocupada como casa-habitación.-

Pavimentos, caminos y aceras privadas: Para la depreciación de estos conceptos se aplicarán las normas generales.-

Pavimentos y aceras públicas: Las sumas que por los conceptos aludidos deben satisfacer los propietarios de inmuebles (edificados o no) no se vinculan con la fuente productora de réditos. Tales importes deben adicionarse al costo del terreno; por consiguiente, no deben amortizarse ni deducirse en el balance impositivo. A lo sumo, o cuando se renueve la acera o pavimento, se trataría de un gasto que no está vinculado con el rédito sino con el capital terreno.-

Como la Dirección General Impositiva no ha emitido un criterio definido con respecto a este punto, creemos oportuno transcribir seguidamente la opinión de algunos autores: -Ernest Coulter Davies (Auditoría-pag.160): "Las mejoras al terreno, tales como pavimentación, drenajes, tomas de agua, aceras, rellenos, nivelaciones, etc. pueden capitalizarse". -Harry Altschuler (Contabilidad Intermedia-pag.119): "Además del costo del terreno se consideran erogaciones capitalizables, que deben cargarse a la cuenta terrenos.....g) Cuotas especiales por pavimentos, etc." Por otra parte entre los elementos que constituyen el costo de los edificios, este autor no menciona los conceptos en análisis. -Roy B. Kester (II T, pag.364): "Terrenos como objeto del comercio: Al precio de compra se suman

todos los gastos de mejora y embellecimiento, tales como el trazado y construcción de calles y aceras, etc."

Como corolario de lo expuesto, podría afirmarse que las aceras y pavimentos no se vinculan con el edificio. Esté o no esté el edificio, la acera y el pavimento existen (o deben existir según las ordenanzas). De manera que el terreno es el bien que originó el pavimento y la acera. Estos son de propiedad del dueño de la tierra, pero con un derecho real de servidumbre a favor de la municipalidad.-

La ley acepta la depreciación de los edificios. El pavimento debe integrar el costo del terreno, por lo tanto su amortización no es admisible impositivamente.-

0-----0

- CAPITULO IV -

DETERMINACION DE EROGACIONES CAPITALIZABLES  
Y DE GASTOS DEDUCIBLES

La técnica contable ha contemplado el aspecto de erogaciones capitalizables y gastos deducibles, pero lo ha hecho de una manera general sin tratar de ahondar el problema y buscar soluciones para los casos que pudieran presentarse, por lo menos aquéllos más comunes. Las definiciones teóricas que sobre el particular se han escrito, muy pocas veces han sido aplicadas en el terreno industrial o comercial, ya sea por imposibilidad material, ya sea por falta de organización administrativa o por negligencia e ineptitud de los encargados de aplicarlas.-

Si bien en otros aspectos contables (inventarios, cambios, ma los créditos, etc.) la Dirección ha dictado normas sobre la aplica ción de sistemas diversos, coordinando los usos y costumbres comer ciales con las disposiciones legales en vigencia en la material que estamos tratando, hasta la fecha no ha sido resuelto en particular el problema de las erogaciones capitalizables y gastos deducibles. Las dificultades que se han presentado a través de las inspeccio- nes realizadas -siendo materia de discusión en muchos casos- como también las soluciones parciales que se han propuesto en cada caso,

dan una idea acabada de la complejidad del problema en estudio.-

Ensayaremos en este trabajo una solución que, por imperfecta que sea, señala un intento que sólo la práctica puede demostrar la aplicación que tenga.-

Si bien son análogas las situaciones que pueden presentarse tanto en bienes inmuebles como en los muebles, preferimos contemplarlas por separado, dadas las características propias de cada uno.-

El procedimiento que hemos adoptado en el presente trabajo, es el de enunciar el concepto significativo de cada rubro y a continuación casos prácticos, con el fin de dar una idea lo más completa posible, para que los problemas que se presenten tengan solución en algunas de las divisiones que efectuaremos.-

Por otra parte, debemos recalcar nuevamente que, las normas contables que se exponen, lo son desde el punto de vista de su aplicación al impuesto a los réditos, de acuerdo a la legislación impositiva vigente.-

Cuando se efectúa una erogación que afecte a cuentas del activo fijo, debe realizarse su análisis para establecer si se trata de una inversión capitalizable o de un gasto.-

Respecto a ciertos conceptos, no hay duda alguna que toda nueva construcción, ampliación de construcción, etc., se trata de inversiones de capital. Pero cuando se efectúa un gasto vinculado con los bienes ya existentes, nace la duda respecto al tratamiento que debe asignarse a tales desembolsos.-

Antes de exponer las normas que contemplen las soluciones que en cada caso hay que aplicar, trataremos de enunciar sintéticamente el concepto de gastos deducibles y erogación capitalizable, aún cuando la definición respecto a esta última, tiene una base decididamente de ingeniería.-

A) Se reputan gastos del año, aquéllas erogaciones que se consumen o utilizan dentro del año, o que si bien duran o pueden durar un tiempo mayor, tienen por lo general una proyección económica igual o menor a un año. También se incluyen bajo este rubro -con las limitaciones que se exponen en el título siguiente- aquellos

desembolsos que, aunque superan al año tanto en la duración física como en la económica, por razones de orden práctico no se justifica un tratamiento distinto (dificultades de apreciación, trabajo material a realizar, duración física o económica superior en uno o dos años, etc) Tales son los gastos de mantenimiento, conservación, reparación ordinaria y extraordinaria (50%) y todos aquellos desembolsos que de una sola vez no superen los \$300,-- mensuales.-

- B) Deben considerarse erogaciones capitalizables las inversiones de carácter permanente que, por tratarse de nuevos elementos incorporados al bien principal, aumentan: o la vida útil del bien o el valor económico, o ambas cosas a la vez. Es decir, que se entiende por mejora, las alteraciones o cambios estructurales en el edificio o unidades amortizables de maquinarias, instalaciones y otros bienes del activo fijo, que resultan en la mejoración del bien, en el sentido de que una mayor duración o eficiencia o productividad. Según los casos, la depreciación de los elementos incorporados a un determinado bien, se efectuará en fracciones anuales durante el período de vida útil que resta al bien o teniendo en cuenta la nueva vida útil del mismo.-

Se encuadran en este rubro los desembolsos ocasionados con motivo de: reparaciones extraordinarias (50%), ampliación, adición, reconstrucción y las instalaciones agregadas al bien principal.-

I - INMUEBLES (edificios e instalaciones del mismo)

A- Gastos del años

- 1) Mantenimiento - Lo constituyen aquéllas erogaciones corrientes y normales efectuadas para la adquisición de los elementos que se consumen o utilizan en la propiedad y además incluye las asignaciones a las personas encargadas de la operación material, como también los gastos inherentes a la obtención o conservación del rédito. Se encuentran en esta clasificación los siguientes gastos: luz general, fuerza motriz, combustible, útiles de limpieza, engrase de accesorios mecánicos, limpieza sanitarios, sueldo portero y/o de la persona encargada del cuidado de la propiedad y atención de los interesados en el tiempo en que se encuentra desocupada, asignación al administrador, impuestos, seguros, intereses, etc.-

2) Conservación - Son los desembolsos de dinero destinados a prevenir las causas de la decadencia, de las interrupciones y de los posibles deterioros del inmueble que se explota, no mejorándolo ni aumentando el valor económico del mismo, sino impidiendo el deterioro o desvalorización que provocan el uso y el transcurso del tiempo. Estos gastos difieren de los contemplados en el punto 1) precisamente porque existe una incorporación al bien. Se incluyen en este concepto: pintura, empapelados, encerrados, recorrido de techos e instalaciones, etc.-

En la práctica, se acostumbra incluir todos estos egresos a medida que ocurren, entre los gastos de explotación, aunque en algunos casos se proyecten a varios períodos.-

3) Reparación ordinaria - Es el curso de reposición parcial de elementos deteriorados, que se realiza una vez que la necesidad de su sustitución se ha hecho evidente, sin que por ello se altere la naturaleza y ubicación de los elementos estructurales primitivos. Difiere de los gastos de conservación, precisamente en su naturaleza, pues su objeto es restituir al estado en que se encontraba el bien antes de que acaeciera el hecho que provocó su deterioro. Tales son los gastos originados por reposición parcial y arreglos de revoques, pisos, techos, puertas, celosías, azulejos, cieloramos, carpintería, herrería, etc.-

4) Gastos que no exceden de \$ 300.-- - Todos los desembolsos que no excedan de \$ 300.-- por vez, aún en los casos que representen una mejora evidente, se reputarán gastos del año. Cuando las erogaciones son relativamente pequeñas, aparte de que pueden ocurrir más o menos periódicamente, es conveniente dejar de lado la lógica estricta de la situación y cargar los gastos a la explotación, a medida que ocurren. Indudablemente que en casos de contribuyentes cuyas cifras de explotación sean de tal magnitud que el importe de \$ 300.-- sea irrisorio, podrá elevarse dichas sumas, de acuerdo con el espíritu práctico expuesto, pero esta cifra será fijada por la Dirección que se basará en la propuesta de su inspector.-

B- Inversiones capitalizables

5) Reparación extraordinaria - Involucra análogos conceptos que los especificados para reparaciones ordinarias, con la diferencia que en el presente caso existe reposición total de ele-...//

..//mentos deteriorados. También debe considerarse reparación extraordinaria los cambios o renovación de elementos por otros de tipo superior en calidad o dimensión. Tales erogaciones aún cuando no aumentan la vida útil del bien principal, por cuanto no modifican ni amplían los aspectos fundamentales de construcción, aumentan el valor económico del bien.-

Ampliaremos el concepto expuesto. Si bien los gastos incluidos en este inciso deben computarse dentro del concepto mejoras, no hay que perder de vista que una parte de los desembolsos efectuados, un parcial es reparación ordinaria. Por eso se propone el siguiente tratamiento: 50% del total, gasto del año; y el 50% restante, mejora capitalizable. Algunos ejemplos aclararán conceptos:

En un edificio hay que reponer por deterioro, varios listones de madera del piso; si esos listones se cambian, estamos en presencia de reparación ordinaria; pero si en lugar de cambiar solamente esos listones, se cambia todo el piso por uno nuevo de la misma o distinta calidad, tendremos que admitir que en ese cambio hay una parte de mejora. Es por ello que se propone, con un criterio práctico y transaccional, que el 50% del gasto se considere quebranto del año y el otro 50% se trate como una mejora cuyo importe será amortizable en fracciones anuales durante el período de vida que le reste al bien principal.-

Lo mismo sucede con una escalera en la que hay que reparar algunos peldaños y se construye una nueva en reemplazo de la anterior.-

También existe reparación extraordinaria cuando se cambia una escalera de madera por una de mármol; un piso de listones de madera por uno de parquet; se renueva toda la pared de azulejos en el baño, cocina, etc.; se renuevan o cambian todos los mosaicos del "hall" o patio por otros de igual o superior calidad; se renueva toda la instalación eléctrica o sanitaria; etc., aún cuando en los elementos reemplazados no se tuviere que hacer reparaciones inmediatas; es decir que, si por ej: se cambia el piso sin que estuviera deteriorado ningún listón, no deberá presumirse el cambio como 100% de mejora, por cuanto si

bien esos elementos reemplazados no estaban deteriorados, al extremo de merecer un arreglo inmediato en ellos, ya se había producido el desgaste natural por el uso y por el tiempo. A lo sumo, deberíamos convenir que en este caso la relación del 50%, tendría que modificarse por otra que contemple con más exactitud los coeficientes de reparación ordinaria y extraordinaria. Pero consideramos que en virtud de que los tantos por ciento indicados son generales a la vez que están basados en la presunción, no es conveniente ni práctico desmenuzarlos para que, mediante otra presunción se fijen nuevos coeficientes.-

Más arriba se dijo que el 50% en concepto de reparación extraordinaria, se depreciaría en fracciones anuales durante el período de vida que le reste al bien principal. Con respecto a esta conclusión cabe hacer algunas consideraciones. En primer lugar debemos observar que si en el bien principal "edificio" existen adheridos elementos que pueden tener una vida útil inferior a la del bien principal (pisos, escalera, puerta, etc.), sería lógico que el valor de estos elementos se depreciara a base de un coeficiente distinto que el aplicado al edificio.-

Pero este razonamiento teórico, por lo común no puede ser aplicado a la práctica, toda vez que es materialmente imposible discriminar los valores de uno y otro concepto. Es por ello que, cuando esos elementos se incorporan al edificio en la época de su construcción, se depreciarán a base del mismo coeficiente aplicado al edificio y cuando se renueva desapareciendo físicamente el edificio, el valor que aún le reste amortizar deberá continuar depreciándose de acuerdo al coeficiente primitivo. Los mismos argumentos deben hacerse con respecto a los nuevos elementos incorporados al edificio por el reemplazo. Se depreciarán en función a los años de vida útil que le resta al edificio, en virtud de que no prolongan la vida del bien ni implican una ampliación a la contextura del mismo.-

Cuando además de las reparaciones extraordinarias se efectúen reconstrucciones, ampliación, etc., que prolonguen la vida útil del bien principal, las reparaciones se depreciarán en función a la nueva vida útil calculada con motivo de esas operaciones.-

6) Reconstrucciones - Es el proceso que se efectúa al proceder al cambio total en aspectos fundamentales del edificio, tales como: cambio total de techos, pisos, cielorasos, revestimientos, carpintería e instalaciones. Es decir que, cuando las reparaciones extraordinarias son totales en cualquier aspecto (techos, revestimientos, etc.), se convierten en reconstrucciones.-

La reconstrucción es parcial si sólo abarca uno o pocos aspectos fundamentales (todos los techos); y es total cuando se conserva únicamente la mampostería y los esqueletos de hormigón armado o hierro.-

Todas las inversiones que abarquen este concepto, deberán considerarse totalmente mejoras.-

Conviene aclarar la diferencia que existe entre reparación extraordinaria y reconstrucción. Un ej: dilucidará todas las dudas que pudieran presentarse.-

Decíamos que, si en un piso de madera hay varios listones deteriorados y se reparan, estamos en presencia de una reparación ordinaria. Pero si en lugar de cambiar los listones averiados, a ese piso se lo cambia totalmente, ya se trata de una reparación extraordinaria ( 50% mejora y 50% gasto). Ahora bien, si en lugar de cambiar un piso cambiamos o renovamos todos los pisos del edificio, entonces nos encontraríamos con una reconstrucción parcial. Para que la reconstrucción fuera total, tendríamos que cambiar todos los pisos, todas las paredes, todos los cielorasos, todas las puertas y ventanas, todas las escaleras, en otras palabras, volver a construir el edificio utilizando el esqueleto anterior o reparado para las exigencias de la reconstrucción.-

Generalmente, las reconstrucciones prolongan la vida original del edificio; en estos casos las mejoras introducidas se depreciarán en función a la nueva vida del bien.-

7) Ampliaciones y adiciones - Es el agregado o construcción de nuevos elementos estructurales, sin que se modifiquen las ya existentes. Se trata de nuevas construcciones efectuadas, tales como agregados de nuevos elementos al edificio: tabique, abertura, transformación de una habitación o departamento en dos o más pequeños o viceversa, instalaciones nuevas o agregadas a las ya existentes, etc., incluidas las reparaciones originadas con mo-

//...tivo de esas modificaciones; construcción de nuevos locales, habitaciones, terraza, piletas, baños, etc.-

Las inversiones que se originen con motivo de estas construcciones y adiciones, deberán considerarse como verdaderas mejoras.-

Si los elementos agregados están íntimamente ligados a la construcción primitiva, se depreciarán de acuerdo a la vida útil que le resta al bien principal. Ej: A un edificio de una planta se agrega otro piso, o se construye una terraza, o se agregan nuevas habitaciones dentro del mismo cuerpo del edificio, todo ello sin que exista reconstrucción de la parte del edificio primitivo. Es lógico que si un bien tiene una duración limitada y se le agrega elementos por una vida superior a la del bien, estos elementos deben depreciarse de acuerdo a la vida del bien principal, pues desapareciendo éste, también desaparecen los accesorios.-

Pero si los elementos agregados pueden tener una utilización independiente del conjunto, se les atribuirá la duración que les corresponda.-

8) Instalaciones - Instalaciones de un edificio, son todos aquellos elementos imprescindibles que agregados al mismo en forma más o menos permanente, lo son con el fin de hacer más cómoda la habitabilidad del mismo; pero que no son indispensables para que dicho edificio exista como tal. En consecuencia, no modifican la estructura original del edificio, pero aumentan considerablemente el valor económico del mismo. Las instalaciones conservan su individualidad propia aunque algunas de ellas están tan fuertemente adheridas al edificio, que no pueden ser retiradas sin afectarlas fundamentalmente y deteriorándolo en la parte en que están colocadas, tales como la instalación de cloacas, de agua, etc.-

También deben considerarse instalaciones, aquellos agregados hechos al edificio, que, aunque son muebles por naturaleza son colocados por el propietario con carácter permanente, como serían los tohalleros, botiquines, espejos, inodoros (es fácilmente desacoplable retirando unos tornillos), etc.-

Con el fin de aclarar los conceptos expuestos, haremos una descripción de las instalaciones más comunes en los edificios.

Pero antes, diremos cuáles son las partes que en conjunto constituye lo que se llama edificio.-

El edificio está constituido por el conjunto de paredes, columnas, techos, balcones, pisos, contrapisos, puertas y ventanas con sus respectivos contramarcos, vidrios y persianas y escaleras, pues no puede concebirse un edificio sin ello.-

De acuerdo con lo expuesto, todo aquello que no sea elemento constitutivo del edificio, debe considerarse como instalación:-

Instalación de cloacas, de agua corriente fría y caliente, los artefactos correspondientes, bañadera, bidet, lavatorio, inodoro, filtros, camillas, lluvias, tanques intermediarios, depósitos, bombas para elevación de agua, flotantes, interruptores, etc.-

Instalación de calefacción central de vapor o agua, con cañerías, calderas, quemadores, radiadores, etc.-

Instalaciones de electricidad para alumbrado, calefacción o fuerza motriz, con sus cañerías embutidas o exteriores, conductores, llaves y artefactos instalados por el propietario.-

Instalación de gas con conductos, medidores, llaves y artefactos (cocinas o estufas) instaladas por el propietario.-

Cocinas eléctricas, económicas, de gas o de carbón, mesas y estantes de madera o mármol, piletas, secadores, etc.-

Ascensores, montacargas y montaplatos con sus guías, cables, contrapesos, cabina y máquinas.-

Instalación de aire acondicionado con sus conductos, bombas, etc.-

Instalación de servicio contra incendio, con sus tanques, caños, llaves, mangas y lanzas.-

Todas aquellas cosas muebles por naturaleza que se fijan al edificio y son suministrados normalmente por el propietario: tohalleros, repisas, botiquines embutidos o no, espejos, etc.-

Este detalle no es taxativo, sino simplemente enunciativo, con el fin de dar una idea acabada de lo que debe entenderse por instalación de un edificio.-

Resumiendo lo expuesto tenemos que:

- 1) Los conceptos sobre: gastos que no excedan de \$ 300,00, mante  
nimiento, conservación, reparación ordinaria y extraordina-  
ria, ampliación y adición y reconstrucción, se refieren tan-  
to al edificio como a sus instalaciones.-
- 2) Si la discriminación es posible, las mejoras vinculadas con  
las instalaciones del edificio serán depreciables en función  
a la vida útil de las mismas, tanto para los bienes de renta  
como para los utilizados en el negocio.-
- 3) Si el comerciante lleva la contabilidad en tal forma organi-  
zada, que pueda asignar por separado la vida útil de la mejo-  
ra introducida en el bien depreciable, esa mejora se depre-  
ciará en función a la vida útil de las mismas, prescindiendo  
en aquellos casos que la duración de la mejora sea superior  
a la del bien principal, al término de vida útil de éste.-
- 4) En el capítulo "Situaciones particulares" se contemplan, a-  
demás, aspectos particulares del problema estudiado.-
- 5) Aclaración: Cuando a un determinado bien se le reemplace uno  
o varios elementos por otros y el contribuyente lleve la con-  
tabilidad en tal forma organizada que pueda asignar por sepa-  
rado el valor que resta amortizar a los elementos reempla-  
dos, como también la vida útil de la mejora introducida, el  
tratamiento impositivo que deba darse a ese saldo amortiza-  
ble, será el que establece el art. 112 del D.R. del 18/4/47;  
el valor de la mejora introducida se depreciará en función  
a la duración útil de la misma.-

Si bien ese procedimiento es técnicamente inobjetable,  
en la práctica por lo común, no es aplicable.-

En efecto, cuando un comerciante adquiere un bien (mue-  
ble o inmueble), paga por él un precio determinado y difícil-  
mente se establecen valores parciales de cada una de las par-  
tes de que se compone ese bien. Por ello, cuando se produce  
el cambio de alguna de las partes, introduciendo una mejora  
al bien principal que pueda aumentar la vida útil del bien  
y/o su producción, prácticamente no podrán seguirse las in-  
dicaciones expuestas en el párrafo anterior. Las soluciones  
que para estos casos se proponen, son las siguientes, sin  
que signifique que cualquiera de ellas en determinadas cir-  
cunstancias no sean aplicables, en particular las del inciso  
c):

- a) Se incrementará el valor de la mejora introducida al saldo que resta depreciar al bien mejorado y a ese nuevo valor se le aplicará un nuevo coeficiente para los años subsiguientes, de acuerdo a la nueva vida útil calculada.-
- b) Se depreciará por separado el desgaste que sufran las mejoras.-
- c) Como se especificó más arriba, no puede separarse del costo de un determinado bien, el valor de las partes que pueden tener una vida inferior al mismo (pisos, escaleras, etc. en el caso de edificios, y cilindros, engranajes, para maquinarias), por lo que se deprecian a base del mismo coeficiente aplicado al bien principal. Por ello, cuando se eliminan o reemplazan esos elementos, el saldo aún no amortizado a esa fecha continúa depreciándose, hasta que se agota el valor del bien principal, no obstante haber desaparecido físicamente. Luego, no habría inconveniente para que el valor de la reposición se dedujera como gasto del año, en lugar de amortizarlo en función a los años de vida que resta al bien principal, por cuanto en este caso se amortizarían dos valores: el de la parte reemplazada y el nuevo valor incorporado.-
- d) Además, existen soluciones para casos particulares, pero que por tener este carácter, no puede considerárselas comunes a varios casos.-

## II - Maquinarias y otros bienes del activo fijo

Como al considerar el rubro inmuebles ya fué contemplado con toda amplitud el problema de los gastos deducibles y erogaciones capitalizables, al tratar este rubro de maquinarias y otros bienes del activo fijo, habría que reproducir los conceptos allí vertidos. Es por ello que adoptaremos las normas expuestas para inmuebles a las situaciones que pueden presentarse en este rubro, con el fin de dar una mayor claridad al estudio.-

1°) Mantenimiento y conservación - Los conceptos son análogos a los expuestos para inmuebles. Se encuentran en esta situación los siguientes gastos: limpieza, lubricantes, sueldo mecánico,

energía para accionar motores, etc. Son gastos deducibles en el año de su realización.-

2°) Reparación ordinaria y extraordinaria - La enunciación expuesta para inmuebles, es la misma que para maquinarias y otros bienes del activo fijo. Pero en el presente caso la dificultad es mayor para establecer el límite de ambas reparaciones, debido a que en este inciso no se presentan tan marcadamente separadas las diferencias enunciadas para inmuebles. Por ello cuando hablamos genéricamente de reparación, diremos que son todos aquellos cambios o arreglos producidos por desgaste, o rotura de piezas simples o accesorias del principal, ajuste general de la maquinaria, etc. sin aumentar la vida útil del bien ni su valor económico, por cuanto no se ha ocasionado una mejora en la maquinaria por cambio de sus piezas matrices con miras a un mejor rendimiento y/o prolongación de la vida útil del bien.-

3°) Gastos del año - Igual criterio que para inmuebles.-

4°) Ampliaciones y adiciones - Las normas expuestas en el título anterior se dan por reproducidas. Generalmente, en maquinarias y otros bienes del activo fijo, los agregados y ampliaciones de los bienes existentes pueden tener una utilización independiente del conjunto, por lo que se les atribuirá la duración probable de los agregados, con prescindencia de la vida útil del bien ampliado (agregado de un motor, etc.). Si los elementos agregados están íntimamente ligados a la construcción primitiva, se depreciarán de acuerdo a la vida útil que le resta al bien principal.-

5°) Reconstrucciones - Es el proceso de modificación o transformación sustancial de la estructura del mecanismo (piezas matrices), instalación o armazón del bien, con el fin de modernizarlo para conseguir un mejor y mayor rendimiento o producción y/o prolongación de la vida útil; cambio de piezas matrices o engranajes por otras de mayor rendimiento y/o aumento de la vida útil; reemplazo de un motor por otro de mayor potencia; modificación de la base de instalación; refuerzo del armazón con el agregado de tirantes, etc.-

Las inversiones realizadas con motivo de la reconstrucción se depreciarán en función a la nueva vida útil calculada.-

### III - Bienes en desuso o inactivos

Es común que en las industrias se desplacen ciertas unidades originadas la mayoría de las veces por los siguientes motivos:

- 1) Reemplazo de una o varias unidades por cambio en la forma de explotación o por aparición de nuevos procedimientos de fabricación, etc.-
- 2) Paralización transitoria de una o varias unidades por falta en la producción.-
- 3) Paralización o desuso por abandono o liquidación de la explotación.-

El tratamiento imponible que debe darse a cada uno de los puntos previstos, es el siguiente:

- 1) De acuerdo con las disposiciones del art. 114 del D.R., la ganancia o quebranto en la venta de los bienes reemplazados del valor probable de liquidación en caso de no haberse efectuado la venta, se computará en el balance impositivo.-

Será aplicable este mismo criterio en los casos en que, si bien no existe reemplazo físico del bien en desuso, se reemplaza la forma de obtener un determinado producto. Un ej. aclarará conceptos: Una determinada industria produce por sí misma la energía para dar movimiento a sus maquinarias mediante la utilización de un motor; pero llega un momento en que la compañía de electricidad le suministra energía a un precio inferior que el costo obtenido mediante la utilización del motor, quedando éste en desuso.-

- 2) En estos casos, el coeficiente de depreciación durante el tiempo que la máquina y otros bienes están paralizados, se ajustará. Si existen gastos de mantenimiento, el coeficiente será inferior al normal, salvo casos especiales.-
- 3) Cuando la paralización o desuso sea ocasionada por abandono y liquidación de la explotación, ya sea abandono voluntario o por contrato en el cual se hubiere comprometido a suspender la fabricación mediante una retribución en especie o en dinero, de una sola vez o en fracciones, tanto el saldo que resta amortizar a tales bienes como la diferencia que se obtenga en la venta, no se tendrán en cuenta en el balance impositivo.-

Si la paralización originada mediante retribución solamente es temporaria, la cuota de amortización será deducible en el balance impositivo anual.-

Gastos de desmantelamiento - Cuando se efectúan reposiciones y reparaciones, a menudo deben mediar gastos de desmantelamiento o demolición del bien viejo. En general, todos los gastos de remoción, desmantelamiento y similares, deberán ser tratados como gasto o pérdida en la medida que ocurran. Sin embargo, en los bienes adquiridos con la intención de eliminar ciertas estructuras, los gastos de desmantelamiento deberán capitalizarse.-

#### IV - Mejoras que afectan a bienes no individualizados

Hay casos en que se realizan inversiones que pueden revestir el carácter de mejoras y no es posible establecer con precisión, a qué bien o bienes corresponde imputarlas. En estas circunstancias, no existe la posibilidad de aplicar las normas generales expuestas en este capítulo, por lo que deberán buscarse soluciones particulares para cada caso que se plantee.-

Citaremos algunos criterios a manera de ejemplo:

- A) Cuando se trate de mejoras que se presume no aumentan la vida útil de los bienes que componen el activo fijo, podría seguirse el siguiente procedimiento:
- 1) Obtener de los cuadros de amortización los valores originales de los bienes depreciables a la fecha del estudio (1946 por ej.), cualquiera sea la vida media calculada a los bienes.-
  - 2) Por simple diferencia de la vida útil estimada a cada grupo de bienes, obtener los años que faltaran a la fecha que se haga el estudio (1946) para agotar cada valor original.-
  - 3) Conocidos los elementos indicados en los puntos anteriores, es posible determinar el promedio ponderado de años que faltan para que se extingan los valores originales de los bienes de distinta vida útil.-
  - 4) Este promedio ponderado de años, refleja el término en el cual hay que prorratear los importes por renovaciones parciales, cargadas en el ejercicio.-

- 5) La recíproca del promedio ponderado obtenido en la forma indicada en el punto 4, nos dará el coeficiente a aplicarse sobre las sumas que en concepto de mejoras correspondan al ejercicio.
- B) Otro criterio, sería considerar el monto total de las mejoras del año, como si se tratara de una nueva inversión. Por lo tanto, se aplicaría el nuevo coeficiente de depreciación que el calculado para el conjunto de bienes a los cuales se efectuó la mejora, a partir del año en el cual se realizó la inversión.-
- C) Un tercer sistema sería el siguiente:
- 1) Relacionar el monto total de la mejora del año, con el valor de todo o parte del activo fijo, según hayan o no afectado las mejoras.-
  - 2) Del activo fijo deberán eliminarse las bajas y radiaciones existentes.-
  - 3) La relación que se obtiene en 1) reflejará el coeficiente de amortización a aplicar sobre el monto de las mejoras del año.-
  - 4) Es aconsejable, que estas relaciones se efectúen tomando un conjunto de varios años, a fin de que el coeficiente que se obtenga sea más representativo. En tal caso, este coeficiente sería uniforme todos los años.-

0 \_\_\_\_\_ 0



BIBLIOTECA

## - C A P I T U L O V -

### BIENES AGOTABLES

Los activos agotables difieren de los depreciables en que, mientras estos últimos se desgastan por el uso o por el transcurso del tiempo, aquéllos simplemente se consumen. Los bienes contemplados en este capítulo se agotan por la sencilla razón de que representan depósitos de materias primas y de productos naturales que disminuyen en cantidad a medida que se extraen o se utilizan.-

Los bienes que están sujetos a agotamiento son las minas, canteras, yacimientos de petróleo y gas, bosques y, en ciertos casos, también las plantaciones que brindan cosechas sucesivas, etc.-

1°) Cálculo de la estimación de la producción - Uno de los problemas más difíciles, es practicar una estimación satisfactoria de la producción que se espera obtener de un activo agotable, es decir, efectuar el cálculo por adelantado de la cantidad de producto que podrá extraerse con resultado comercial positivo.-

Para fijar el agotamiento por unidad de producción, se divide el valor de costo sobre la producción que se espera lograr.-

Como es natural cualquier error que se cometa al calcular la cantidad que se espera producir afecta la cuota de agotamiento.

Por ello, la estimación debe ser calculada por técnicos y si posteriormente resulta que la estimación no es la correcta, deberá hacerse un ajuste. En este caso se obtendrá mediante la aplicación del cálculo indicado más arriba, una nueva unidad de agotamiento para los años subsiguientes.-

- 2°) Determinación del valor de costo de bienes agotables - De acuerdo con las disposiciones de la Ley de Réditos, la base para calcular el agotamiento es el costo o valor original de los bienes adquiridos. Cuando no fuese posible determinar el precio de tales bienes, el valor de estimación o avalúo será la base que deba adoptarse, de acuerdo con las disposiciones específicas de la ley y su D.R. (art.108) para estas situaciones.-
- 3°) Bienes depreciables - Los edificios y demás bienes que se utilizan en la extracción de un activo agotable tienen, por lo general, al finalizar el término de la concesión o al expirar la vida útil calculada de la explotación, un valor de salvataje sumamente pequeño. En consecuencia, el costo de dichos bienes tiene que ir reduciéndose durante el período en que se haya estimado la vida probable del activo agotable, el que resulte más corto.-

Los sistemas que podrán emplearse serán los siguientes:

- a) Sistema a base de depreciación: Si uno o más bienes determinados tiene una vida física, por ej. de 10 años y este se compara con una estimación de 20 años del activo agotable, dicho bien deberá depreciarse en un 10% anual, de acuerdo al método de la línea recta que es el que se especifica en el D. Reglamentario.-
- b) Sistema a base de amortización: Si uno o más bienes con una vida física de 15 años se instalan o construyen en una explotación que tiene una vida probable de 10 años, el costo de los bienes deberá depreciarse durante un período de 10 años. Si cada año se calcula una décima parte, el método es virtualmente el de "amortización". Este sistema es idéntico al anterior, excepto en el período de depreciación que se calcula por la vida del activo agotable en vez de tomar como base la vida física del bien que se desea depreciar.-

c) Sistema a base de producción: Suponiendo que los bienes depreciables tienen una vida física de 15 años y que el activo agotable tiene tan solo una vida de 10 años; en lugar de aplicar  $1/10$  partes por año de acuerdo al sistema de línea recta, la depreciación a base de producción se calcula sobre la base de unidades producidas.-

Si existen bienes que no se encuentran comprendidos dentro del concepto general expuesto porque tienen valor de rescate, la cuota de amortización que corresponda será la que surja de aplicar el coeficiente técnico de depreciación para tales bienes.-

## I - Yacimientos de petróleo y gas

Las empresas petrolíferas invierten importantes sumas en el desenvolvimiento de sus operaciones, que pueden separarse en dos grandes grupos que se denominan "Exploración" y "Explotación".-

Pero, previamente, antes de analizar estos dos conceptos, es necesario aclarar el alcance de algunos términos técnicos que más adelante se mencionan:-

Cateo o "Permiso de exploración": La autoridad minera otorga estos permisos a toda persona o entidad que desee explorar un terreno en busca de petróleo. La duración de estos permisos es de 3 años prorrogable por 5 años más. La unidad de exploración es de 2.000 Ha.-

"Pertenenencia", "Concesión minera" o "Mina": Localizada la existencia de mineral, previa denuncia a la autoridad minera y cumplidas las formalidades del caso, el permiso de exploración o cateo se transforma en "Pertenenencia", "Concesión minera" o "Mina" cuya unidad de explotación es de 500 Ha, correspondiendo hasta dos unidades al descubridor por cada pertenenencia.-

P666s exploratorios: Son aquellas perforaciones que se realizan en los terrenos sobre los cuales la empresa tiene los permisos de exploración.-

POZOS: Los pozos petrolíferos propiamente dichos, son todas aquellas perforaciones efectuadas en una mina.-

Zona: Se denomina así al lugar geométrico donde se presume o existe petróleo. Abarca todos los distritos que se encuentran en su radio de influencia (Por ej: Zona de Comodoro Rivadavia, en Chubut; Zona Neuquen - Plaza Huincul, Challacó, etc; Zona norte en Salta).-

1) Exploración: Toda persona o entidad que desee explorar un terreno en busca de petróleo, debe solicitar permiso a la autoridad competente a fin de obtener los correspondientes "Permisos de Exploración" o "Cateo".-

Las inversiones que se efectúan con el objeto de localizar el yacimiento que será materia de explotación, abarca los siguientes conceptos:

- a) Estudios geológicos, geofísicos y topográficos.-
- b) Perforaciones de pozos (estratigráficos, estructurales y de exploración propiamente dicha).-
- c) Gastos Generales administrativos y técnicos directos o indirectos.-
- d) Los intereses abonados a terceros por la financiación de la exploración.-
- e) Impuestos, licencias, permisos de cateo, patentes, mensura, canon minero, servidumbre, etc.-
- f) Perforación de pozos para ubicar el yacimiento.-
- g) Cualquier otro gasto o inversión directa o indirecta, que se relacione con la localización del mineral.-
- h) También se incluirán los "Gastos de desarrollo", que comprenden todos los quebrantos acumulados hasta la fecha de la iniciación de la explotación comercial de la empresa tales como: gastos administrativos, gastos generales, intereses financieros y otros gastos similares efectuados durante el período en el cual la compañía aún no se encontraba en explotación.-

Todos estos gastos previos a la explotación, deben capitalizarse a efectos de amortizarlos a partir del comienzo de la explotación comercial de los yacimientos del "Distrito o Mina", según la circunstancia.-

Cuando tales inversiones han dado resultado negativo en lo que se refiere al hallazgo de mineral en cantidad que permita su explotación económica, dando lugar a las llamadas inversiones

improductivas, serán deducibles ~~totalmente~~ en el ejercicio en el cual se abandone la explotación. Para los casos de empresas que aún no han entrado en el período de explotación comercial y se proyectase el abandono de cateos y también de minas, existen dos criterios:

- 1°) Incluir todas las inversiones efectuadas por estos conceptos, "entre los gastos de desarrollo" a fin de amortizarlos en 20 años.-
- 2°) Deducir todas estas inversiones llamadas improductivas en el momento en el cual se abandone el cateo o la mina, sin hacer ninguna distinción si la empresa ha entrado o no en el período de explotación comercial.-

Son índices de abandono de la exploración o de la explotación ( punto 2°, incisos b y c): el retiro de los materiales del cateo o de la mina, la comprobación de la improductividad comercial de la región o mina y otros factores por los que se compruebe que ha existido abandono real, sin tener en cuenta si el titular de los derechos ha efectuado la respectiva comunicación oficial del abandono a la autoridad competente.-

- 2) Explotación. Inversiones en pozos de petróleo y gas.- Localizada la existencia de mineral y constatada la posibilidad de su extracción, se inicia el período de explotación integral.-

La perforación y construcción de pozos para extraer mineral, insume fuertes inversiones originadas por los siguientes conceptos: sueldos y jornales, fuerza motriz, servicio de gas, tubos, cementación, materiales y todo otro gasto relacionado en forma directa con la perforación y construcción de los pozos. Tales gastos deben capitalizarse.-

Por otra parte, no pueden capitalizarse los gastos por conceptos de mano de obra, combustible, mantenimiento, materiales, reparaciones, transporte, etc., vinculados directa o indirectamente con la explotación efectiva de los pozos, sino que deben considerarse gastos deducibles del ejercicio en el cual o para el cual fueron realizados.-

Las inversiones aludidas, incrementando el costo del terreno que contiene el mineral (excluido el valor del terreno sin yacimientos), forma el valor de cada pozo susceptible de agotarse.-

Cuando exista dificultad en establecer el costo del terreno que contiene el mineral de cada pozo en explotación, este concepto será tratado separadamente. A tal efecto, el mayor valor de la tierra que lo constituye el mineral que se encuentra en el yacimiento será amortizable aplicando el mismo criterio que el expuesto en el rubro "Explotación", es decir, que se calculará el agotamiento a base del mismo coeficiente. Entiéndese por "Mayor valor de la tierra", la diferencia existente entre el costo del terreno que contiene yacimientos explotables y el precio medio de la zona o valuación fiscal de terrenos similares que no contengan yacimientos o que estos sean inexplotables.-

A fin de calcular el agotamiento de los pozos cuyo costo será establecido en la forma expuesta más arriba, cada compañía podrá optar por cualquiera de los sistemas que se indican seguidamente, no pudiéndose variarse de método sin previa autorización de la Dirección:-

Coeficiente fijo del 10%..

Coeficientes variables en progresión aritmética de razón -2 y cuyo primer término es 19%. -

Coeficiente de agotamiento a base de la producción probable total.-

La Dirección aceptará el coeficiente de agotamiento siempre que el contribuyente pruebe a satisfacción de la Dirección el cálculo realizado (por ej: se requerirá de la Dirección de Geología y Minas el certificado respectivo).-

Las normas expuestas son de aplicación para los casos de pozos productivos activos, que son aquéllos que están en actividad.-

Además pueden presentarse las siguientes situaciones:

- a) Pozos productivos inactivos: Son aquéllos que pueden proporcionar un rendimiento comercial, pero de los cuales no se extrae mineral por mantenerse en reserva o por otra causa. No corresponde practicar amortización en los períodos en que está inactivo el pozo o suspendida su explotación comercial.-
- b) Pozos secos improductivos: Son aquéllos que no contienen mineral o que hallándose en cantidad reducida, no es conveniente su explotación comercial. Corresponde aceptar como quebranto

del año en que se produjo el abandono, aunque la perforación haya sido iniciada con anterioridad a la vigencia de la Ley de Réditos, previa deducción del valor actual de los bienes tangibles.-

- c) Pozos agotados antes del tiempo previsto: Son aquéllos que estando en explotación dejan de producir por falta de mineral. El saldo que resta amortizar deberá cancelarse como quebranto del año en que se abandona la explotación, previa deducción del valor actual de los bienes tangibles.-
- 3) Costo de pozos abandonados por improductivos que luego se explotan económicamente - Si en un determinado año se produce el abandono real de una mina o del distrito declarados improductivos económicamente (pérdida imponible en el momento del abandono) y años más tarde al perforar nuevos pozos en la mina o distrito, se logra obtener la explotación comercial de aquéllos y éstos, el costo de la mina o distrito productivo podrá calcularse optando por algunos de los siguientes métodos, a opción del contribuyente:
- a) Se considerará como elemento constitutivo del costo de toda la mina o del distrito, de acuerdo a los conceptos expuestos en el punto 2, las inversiones efectuadas en la reperfusión o perforación de los nuevos pozos, sin tomar en consideración las inversiones efectuadas anteriormente y que fueron canceladas como pérdidas del año en ocasión del abandono real ( punto 2, incisos b y c)
- b) Se considerará que el costo de la mina o distrito lo constituye el total de las inversiones efectuadas en la reperfusión o perforación de los nuevos pozos, agregando lo invertido anteriormente y que formaba el costo de los pozos abandonados. En este caso deberá computarse como ganancia impositiva del año, el costo de los pozos que fueron abandonados.-
- Estos dos métodos son excluyentes: adoptado un sistema, el contribuyente no podrá apartarse del mismo.-
- 4) Venta de terrenos petrolíferos propiedad de la empresa - Cuando se produzca la venta de terrenos petrolíferos que aún no se hayan agotado totalmente, se tendrán en cuenta los siguientes elementos:

- a) El costo del terreno con yacimiento.-
- b) El precio medio de la zona o valuación fiscal de terrenos sin yacimiento, en la época de la compra.-
- c) El importe total de las sumas deducidas anualmente en concepto de agotamiento, según coeficientes aplicados.-
- d) El valor que resta amortizar  $[a - (b+c)]$
- e) El precio de venta.-
- f) El precio medio de la zona o valuación fiscal de terrenos sin yacimientos en la época de venta.-
- g) La valorización sufrida por el terreno que estará representada por la diferencia existente entre el precio medio de la zona o valuación fiscal de terrenos sin yacimiento en la época de la venta, en relación con los precios o valuación fiscal en la época de la compra.-

La siguiente operación aritmética:

$$d - (e - f)$$

reflejará una ganancia o una pérdida que deberá incidir en el balance impositivo del año de su realización.-

La valorización o desvalorización indicada en g), no deberá computarse impositivamente, salvo que exista habitualidad en la compra-venta de tierras.-

- 5) Canon Minero - La deducibilidad del pago en concepto de Canon Minero, por "Pertenenencias" otorgadas a empresas petrolíferas, se ajustará a las siguientes normas:
  - 1) Durante el período de explotación de la mina el canon minero se deducirá como gasto normal del ejercicio.-
  - 2) Si obtenida la "Pertenenencia" no se efectúa la explotación de la mina, el canon minero pagado durante ese tiempo de inactividad constituye un gasto deducible impositivamente.-
- 6) Explotación de yacimientos mediante el pago de regalías - Al costo del producto explotado, deberá sumarse las cantidades que periódicamente se paguen en concepto de regalía. Con respecto al beneficio de las regalías, tales sumas representan un rédito bruto, pudiendo "deducir el 25% de estos réditos, hasta la recuperación del capital invertido" [Art. 68, Ley 11.682 (t.o. en 1947)], aunque la Dirección puede "autorizar la aplicación de coeficientes distintos al indicado, cuando circunstancias especiales lo aconsejan" (id. id.).-

Cuando el pago sea efectuado mediante un precio global, será amortizado en parcelas anuales iguales, aplicando un coeficiente equivalente al tiempo que resta desde la fecha de pago para completar los 20 años de iniciada la explotación; o de acuerdo a la unidad de producción, si el sistema elegido fuese el de agotamiento.-

## II - Exploración y Explotación de otras minas

El tratamiento de las erogaciones efectuadas en concepto de explotación en los casos de otras minas, es similar al expuesto para yacimientos de petróleo y gas. Únicamente deberá calcularse el coeficiente de amortización que corresponda en cada caso, que estará en función al período de explotación cuando el sistema elegido sea el de línea recta. En cuanto se aplique el método de coeficiente de agotamiento, deberá calcularse de acuerdo con el criterio expuesto anteriormente.-

Los gastos de explotación sin bien en el concepto y en el tratamiento son análogos al expuesto en el punto anterior, existen además como erogaciones particulares en la industria como ser gastos de tunelación, de desagüe, abertura de galerías, excavación y otros vinculados directa o indirectamente con el período previo a la explotación. En consecuencia, cuando esos gastos ocurran durante el período anterior a la producción, deben capitalizarse.-

## III - Cánteras

Las particularidades especiales en el caso de las canteras no difieren fundamentalmente en cuanto a concepto y procedimiento de erogaciones vinculadas a la exploración y explotación, con lo expuesto en los casos anteriores. Por lo tanto, serán consideradas en el presente caso, las disposiciones enunciadas en los casos de yacimientos de petróleo, gas y minas, en cuanto sean de aplicación.

## IV - Bosques

Lo tratado en los casos de yacimientos petrolíferos y minas, también es en gran parte aplicable a las propiedades forestales, pero existen, además, aspectos más o menos peculiares en el caso de bosques. Se producen gastos originados con el fin de evitar la posibilidad de incendios y la destrucción por parte de insectos o plagas y enfermedades que no tienen similitud en la industria minera y otras explotaciones extractivas.-

Asimismo, existen gastos de vigilancia, desyerbo, inspección, pulverización, junto con los gastos de administración y seguros. Son erogaciones que deberán o no sumarse al costo del bosque según las circunstancias especiales que pueden presentarse, ya se trate de bosques en formación o en explotación.-

Por otra parte, deberá tenerse en cuenta que en la rama forestal existe crecimiento vegetal, con el consiguiente aumento de valor del bosque. Pero, dado que, normalmente, la tala de un bosque es superior a dicho crecimiento, creemos que no es procedente un nuevo cálculo de la amortización de aquél que, por otra parte, debió ser calculada originariamente contando con el citado crecimiento. Análogamente, en el caso de reforestación, no corresponde una nueva amortización, porque teóricamente, ya ha sido restituido el valor que se pagó por el bosque, por medio de las amortizaciones practicadas.-

-----

- C A P I T U L O   V I -

ACTIVO INTANGIBLE

Se involucran bajo este rubro las inversiones y valuaciones efectuadas sobre bienes incorpóreos, tales como patentes, marcas de fábrica, llave de negocio, privilegios, derechos, etc., así como también los gastos de organización, de emisión de debentures, etc.-

La amortización en el régimen actual, de acuerdo a los términos del art. 65 inc.k) de la Ley 11.682 (t.o en 1947), tiene por objeto reparar el "desgaste y agotamiento" de los bienes usados en el negocio. Es decir, que, únicamente son "amortizables" aquellos bienes susceptibles de mermar por el uso o por el transcurso del tiempo.-

La amortización impositiva no corresponde efectuarla sobre los valores de bienes que no se agotan por el transcurso del tiempo, aunque pueden valorizarse o desvalorizarse debido a hechos circunstanciales o no, con prescindencia del uso que de dichos bienes se haga. Sin embargo, hay casos en que también corresponde la amortización de los bienes intangibles, por cuanto se originan los mismos fenómenos característicos de los bienes tangibles. Tal es el caso, por ej: de la patente de invención, porque el derecho exclusivo de explotar la patente, caduca al cabo del término de

su concesión. Si bien la patente no se desgasta materialmente por el uso, se agota por el transcurso del tiempo.-

I - Bienes intangibles que pueden amortizarse

1) Patentes de invención - Las patentes de invención de acuerdo con las disposiciones de la ley respectiva N°111, se otorgan por 5, 10 y 15 años, según el mérito del invento y la voluntad del solicitante.-

Pueden presentarse varias situaciones:

a) Explotación de la patente por el propio inventor - El valor sobre el cual se practicará la amortización de la patente, será el costo de la misma.-

El costo incluye gastos de laboratorio, experimentación u otros similares que involucran mano de obra, materiales utilizados en el proceso, amortización de máquinas y otros bienes empleados, honorarios de técnicos, etc.- Además, deben sumarse las erogaciones en concepto de registración, tales como los gastos por impuestos fiscales, sellados, preparación de modelos, dibujos, escritos, honorarios del gestor, etc.-

b) Adquisición de patentes a terceros - Si la patente se ha adquirido al inventor o a otra persona, el valor de aquélla lo constituye el precio pagado por la operación. Cuando el precio se paga en efectivo, éste representa el costo. Si el precio se satisface en acciones, títulos u otros papeles de negocio, no deberá asignársele el valor nominal de los mismos, sino el valor actual a la fecha de compra.-

Con respecto al precio pagado en la operación, en el caso del vendedor, pueden presentarse dos situaciones:

- 1°) Que en el precio de la venta se incluya marca y patente;
- 2°) Que solamente se transfiera la patente.-

La solución que corresponde a uno y otro caso la daremos con un ejemplo:

El costo de la patente para el vendedor fué.....	\$	10.000,00
Amortización acumulada, hasta la fecha de la venta.....	"	<u>7.000,00</u>
	\$	3.000,00
Precio obtenido en la venta.....	"	<u>25.000,00</u>
BENEFICIO.....	\$	<u>22.000,00</u>

Cuando se presente la situación prevista en el punto 1º, deberá convenirse que de los \$ 25.000,00 obtenidos en la venta, \$ 22.000,00 corresponden a marca y \$ 3.000,00 a patente.-

En el caso de transferir únicamente la patente, punto 2º, el precio obtenido en la venta deberá imputarse totalmente a la patente.-

En cuanto al comprador, deberá estudiarse en todos los casos si en el precio pagado existe un valor patente y un valor marca, llave, etc. En estos casos, deberán separarse el valor de los elementos que constituyen el fondo del comercio, a fin de no amortizarlo (Ver título II).-

Amortización de las patentes - Los sistemas de amortización que se aplican sobre el costo, precio de compra de las patentes, son los siguientes:

- a) Transcurso del tiempo - Si bien la patente no se desgasta con el uso, se agota con el tiempo. El Estado al registrar una patente, concede al inventor un privilegio que tiene una duración definida de años. Se presume que, a medida que transcurre cada año, desaparece una porción del valor correspondiente al derecho exclusivo otorgado por el Estado de acuerdo al término establecido por ley. La amortización anual en este sistema, estará en relación al costo del invento o precio de adquisición y al tiempo de duración de la concesión.-
- b) Desistimiento de explotación y patentes fuera de uso - Si bien el Estado otorga privilegio de acuerdo a los términos legales puede ocurrir que antes del tiempo autorizado, la patente que sin uso por hechos circunstanciales que hacen que desaparezca la demanda o la oferta del producto respaldado por la patente como serían los caprichos de modas, sanción de leyes prohibitivas, desistimiento de continuar explotando el producto por ser antieconómico, la aparición en plaza de una nueva invención o procedimiento mejor, o cualquier otro motivo similar, etc. En estos casos, es indudable que el valor de la patente se extingue antes de cumplirse el plazo previsto. Como la apreciación de estos factores, la mayoría de las veces es subjetivo, la amortización se practicará en la misma forma que la establecida en el punto a) pero en el año que se compruebe que el valor de la patente es nulo, deberá cancelarse el saldo que resta amortizar como quebranto del ejercicio.-

Inversiones efectuadas sin llegar a obtener resultado positivo  
Si la persona que pretendía obtener un nuevo producto, abandona los experimentos por infructuosos o por cualquier otra circunstancia, todas aquellas erogaciones que se han ido capitalizando y que representan el monto de lo invertido hasta ese momento, vinculadas con trabajos realizados, a los fines impositivos se consideran:

- a) Pérdidas que no hacen al rédito, sino que están ligadas con el capital cuando tales inversiones están destinadas a un nuevo negocio.-
- b) Erogaciones deducibles en el momento del abandono, cuando se vinculen directa o indirectamente con el negocio en explotación.-

2) Concesiones - Generalmente la persona a quien el poder público otorga la exclusividad para explotar tal o cual actividad, debe realizar una serie de trámites que se traducen en gastos, tales como: sellos fiscales, honorarios de gestores y de técnicos y otros gastos vinculados con la obtención de la exclusividad concedida.-

A los efectos de la incidencia impositiva de estos gastos, deberá amortizarse en función al término de la concesión. En los casos de permisos precarios, tales desembolsos se asimilarán a los gastos de organización.-

Las sumas que periódicamente el concesionario deba satisfacer al poder público o a un tercero, a título de licencia, arrendamiento, regalía y otro concepto análogo, serán deducibles como gastos del ejercicio. Si el pago se realiza mediante un precio global, deberá amortizarse en función a la duración de la concesión.-

Los bienes materiales que se inviertan en la explotación, deberán depreciarse de acuerdo a las siguientes instrucciones:

- a) Concesión otorgada por tiempo limitado finalizado el cual pasará a la autoridad concedente con la obligación por parte del poder público de reembolsar el valor actual de los bienes invertidos a esa fecha - El criterio que debe adoptarse en la depreciación de bienes materiales comprendidos en las condiciones expuestas, es el que se especificó al tratar los

bienes tangibles, es decir, que la depreciación deberá calcularse teniendo en cuenta la vida útil del bien, prescindiendo del término de la concesión.-

Cuando en el contrato de concesión se especifiquen los coeficientes de amortización, se aceptarán éstos a los fines impositivos...

b) Concesión otorgada por tiempo limitado, finalizado el cual pasará a la autoridad concedente sin obligación, por parte del poder público de reembolso de ninguna naturaleza - Pueden presentarse con respecto a la depreciación de los bienes materiales, tres situaciones:

1º) Que parte o todos los bienes invertidos, tengan una vida útil superior al término de la concesión. La amortización del valor de tales bienes se efectuará en función al tiempo que media desde la fecha de utilización del bien, a la terminación de la concesión.-

2º) Que parte o todos los bienes tengan una vida útil, a partir de la fecha de utilización, inferior al término de la concesión. La depreciación se calculará teniendo en cuenta la vida útil del bien.-

3º) Que antes de finalizar el plazo fijado por la concesión, se prorrogue o renueve por un nuevo período. En este caso, desde el momento que se establezca la prórroga o renovación de la concesión, los saldos de los bienes amortizables serán considerados como valor original a partir de esa fecha aplicándose, según los casos, las normas expuestas en los dos incisos anteriores.-

c) Concesión otorgada por tiempo limitado, finalizado el cual la autoridad concedente adjudicará una nueva concesión al mejor postor - La depreciación de los bienes se practicará en función a la vida útil de los mismos.-

d) Reposición de los bienes cuando existe una amortización financiera - Las disposiciones contenidas en el art. 114 del D.R. del 18/4/47, son de aplicación en estos casos.-

3) Convenios celebrados mediante el cual una de las partes contrae una obligación de no hacer durante un plazo determinado - Generalmente, el comerciante que quiere eliminar a un competidor,

Celebra con éste un convenio por el cual aquél se obliga a pagar una determinada suma de dinero durante el tiempo que esté en vigencia el contrato y el competidor, durante ese mismo plazo, renuncia a dedicarse a operar en ese ramo.-

Si la persona que se obliga a abonar la suma establecida lo hace mediante pago global, deberá amortizar el total a pagar en fracciones anuales iguales en función al tiempo de duración del convenio. Cualquier modificación ulterior de las cláusulas del contrato, deberá influir en los balances imponibles futuros. Si los importes se pagan periódicamente, tales sumas deberán considerarse deducibles en el año de su realización.-

- 4) Otros bienes intangibles - También será amortizable el valor de costo o de adquisición de aquellos bienes intangibles siempre que su duración sea por tiempo limitada, de acuerdo con la orientación expuesta en los puntos anteriores.-
- 5) Gastos de viaje - Los gastos de viaje realizados para adquirir bienes del activo fijo utilizados en la explotación, deberán formar parte integrante del costo de los mismos.-

Si el viaje se vincula con la celebración de un contrato por el cual se obtiene la exclusividad de venta de uno o varios productos en un plazo determinado, estos gastos se amortizarán en función al tiempo de duración del contrato. En el caso de no estipularse plazo o límite se amortizarán como máximo en 5 años.-

Si el contrato se vincula con la venta de un número determinado de unidades, los gastos de viaje se amortizarán en función a las unidades vendidas.-

Cuando se realicen viajes periódicos con el fin de mantener u obtener ventajas comerciales, vinculadas con el negocio en explotación, tales gastos se deducirán como gastos del año.-

- 6) Gastos de organización - Representan aquellas erogaciones que necesariamente se incurren para habilitar a una empresa en condiciones de funcionamiento.-

Los conceptos que deben incluirse en este rubro son: gastos de publicidad en diarios para atraer capital; viajes y consultas de los promotores; correspondencia y gastos iniciales de escritorio; honorarios técnicos pagados a contadores, ingenieros, abogados, etc.; gastos de escritura y registro; honorarios pagados

a los organizadores; gastos de impresión y emisión de certificados de acciones; y todos aquellos gastos similares que se vinculan con la organización de la empresa, sin los cuales no podría estar en condiciones de comenzar a funcionar y producir.-

De acuerdo a lo establecido en el art. 71 inc. c) de la Ley N° 11.682 (t.o. en 1947), los gastos de organización son deducibles en el balance fiscal. El contribuyente podrá optar por afectar tales gastos al primer ejercicio o amortizarlos en un plazo que no exceda de 5 años.-

Los gastos de constitución de una sociedad que no llegue a constituirse, deberán ser considerados como pérdidas que revisten el carácter de capital, por cuanto la entidad no ha iniciado el período de explotación. Tampoco podrá deducirse en el balance de alguno de sus organizadores o de cualquiera otra persona, física o ideal, por cuanto para éstos, tales gastos no se vinculan con el rédito sino con el capital.-

- 7) Gastos por reducción o aumento de capital - Involucran conceptos análogos a los expuestos en gastos de organización. En cuanto al tratamiento impositivo <sup>de</sup> tales desembolsos, es de aplicación en el art. 71 inc. c) de la Ley, recién citado.-
- 8) Gastos de emisión de debentures - Son aplicables los conceptos expuestos en los puntos 6° y 7°.-
- 9) Gastos por registro de marcas - Unicamente serán amortizables en un plazo máximo de 10 años, los impuestos y gastos de registro de marcas y de sus renovaciones decenales; no así el valor de la marca (Ver título II).-

## II - Bienes intangibles que no deben amortizarse a los fines impositivos -

Son todos aquellos bienes que no son susceptibles de agotarse ni desgastarse, ni por el uso ni por el transcurso del tiempo. Tales son los siguientes bienes, genéricamente conocidos en el activo nominal bajo el nombre de: marcas de comercio (fallo de la Suprema Corte de la Nación del 2/9/40, llaves de negocio, adquisición de fórmulas secretas, fondo de comercio, compra de derechos para utilizar nombres y domicilios de clientes, secreto profesional.-

- T E R C E R A   P A R T E -

CAPITULO VII

CONCLUSIONES - FONDO DE REPOSICION

El D.R. del 2/1/39 introdujo una innovación en la materia que se está estudiando, al permitir que se aumentaran las amortizaciones de maquinarias e instalaciones de procedencia extranjera, mediante un coeficiente de aumento tendiente a crear un fondo especial de renovación. El mismo estaba reglamentado en los artículos 103, 104 y 105 del citado D.R.-

Complementando a la disposición indicada en dicho reglamento, el 7 de mayo de 1940 mediante decreto del Poder Ejecutivo se fijaron los coeficientes de aumentos en relación con los años de adquisición de los bienes amortizables para aumentar los importes de las amortizaciones de las maquinarias e instalaciones de procedencia extranjera, con el objeto de compensar el mayor valor de reposición originado con el aumento de precios.-

Desde el punto de vista legal, la amortización que admitía la Ley 11.682 (t.o.) de los valores representativos del capital del negocio, sólo tenía por objeto permitir la recuperación de las sumas realmente desembolsadas, pero nunca de importes mayores. Es por

ello que, dentro de este régimen, si un industrial adquiere una máquina de \$ 10.000,00, amortizará su valor sobre el precio de costo aunque el precio de plaza sea superior.-

Lo mismo sucede en el caso contrario, en el que el industrial por una equivocada operación de compra, adquiere una máquina en \$ 10,000,00 no obstante ser su precio de plaza inferior al costo. En este caso también se amortiza sobre el precio de costo (entendido que no se encuentre abultado por otros factores, como ser: llaves del negocio, marcas de comercio, patentes, etc.).-

Es decir, la Ley 11.682 (t.o.) permitía solamente que la amortización se efectuara sobre el precio pagado por el bien, fuera este inferior o superior al de plaza.-

Es por ello que, si una máquina se adquiere en \$ 10.000,00, la amortización deberá calcularse sobre ese valor aunque la reposición de la misma máquina, cuando ésta hubiera quedado fuera de servicio activo, fuere de \$ 15.000,00. Este aumento de valor puede obedecer a muchos factores económicos y/o industriales, por ej: aumento o disminución del poder adquisitivo de la moneda; desvalorización o aumento de nuestra moneda con respecto a la extranjera; creación de nuevos sistemas de fabricación, traducidos en un mejoramiento técnico en la producción; inventos de nuevas máquinas o modificación de las ya existentes, etc.-

Todos estos factores son los que producen un aumento o disminución del precio de costo de la nueva máquina con respecto a la reemplazada.-

Sin embargo, en el D.R. del 2/1/39 se contempla un solo aspecto de los pocos que hemos citado: mayor valor originado por el aumento de precios solamente en las maquinarias e instalaciones de procedencia extranjera atendiendo únicamente las oscilaciones de los precios y el valor de la moneda.-

Quiere decir que, aparte de no ajustarse a las disposiciones de la ley, el sistema creado por dicho D.R. contemplaba únicamente un solo factor y ello en forma parcial de los muchos que existen que hacen variar los precios.-

Además, la Ley 11.682 (t.o.), tampoco permitía efectuar amortizaciones adelantadas sino que las que autorizaba debían justificarse por agotamiento, desgaste y destrucción.-

En realidad, nos encontramos ante una reserva creada para adquirir maquinarias en el futuro, con lo cual hacemos incidir un gasto a realizar, en el año en que no se efectúa con el consiguiente traslado de utilidades.-

Las disposiciones de los artículos 103 al 105 de la Reglamentación General del 2/1/39, fueron dejadas sin efecto por decreto del 27/5/42, basado en que los bruscos ascensos de precios producidos para esa fecha, volverían a su nivel normal una vez finalizada la guerra, según experiencia de la anterior postguerra. Con estas circunstancias no se creía justificada la constitución de fuertes reservas, que no habrían de ser utilizadas no solamente en esos momentos, en que la renovación de la maquinaria industrial era prácticamente imposible, sino en la postguerra, por la baja natural de los precios según lo recién expresado.-

Pero, al dictarse el decreto 18.229 del 31/12/43, se incluyó en su artículo 9 la autorización para calcular las amortizaciones del art. 23 inc. c) de la Ley 11.682 (t.o.), en la parte relativa a equipos de explotación instalados o adquiridos desde el 1° de enero de 1927 y utilizados en las actividades comerciales, industriales y agropecuarias, con un aumento del 20% sobre la cuota normal de aquéllas para compensar el aumento del costo de reposición.-

Según vemos, dicha cláusula podía aplicarse indistintamente a las maquinarias de origen nacional o extranjero, aunque en la práctica y por razones obvias <sup>sólo</sup> fuese posible hacerlo con las adquiridas en otros países.-

La Ley 11.682 (t.o. en 1947) en su art. 75 repite esencialmente el art. 9 del decreto 18.229/43, fijando el mismo suplemento sobre la cuota normal de amortización. Esto nos indica que se ha dejado definitivamente de lado, la creencia en la inmediata vuelta de los precios a los niveles de anteguerra.-

- VALOR RESIDUAL -

La experiencia recogida después de 15 años de aplicación del impuesto a los réditos, ha permitido comprobar que bienes totalmente depreciables -luego de haberse aplicado el coeficiente que técnicamente correspondía y de acuerdo a los usos y costumbres del ramo- continúan todavía varios años más en servicio activo.-

Aparentemente, en la manifestación expuesta habría una contradicción. Si la depreciación se ha calculado aplicando un coeficiente técnico, no podría presumirse que un bien tenga una vida útil superior a la prevista.-

Sin embargo, comprobamos que nunca es posible calcular "a priori" la vida útil de cualquier bien, precisamente por ser un acontecimiento incierto y futuro el término de duración exacta.-

Ante este problema debemos encontrar una solución, la más equitativa, la que esté en perfecta armonía con el espíritu de la Ley de Réditos, con el fin de que la "amortización" prevista por la ley, se encuadre dentro de la realidad de los hechos.-

Consideramos que entre los elementos indispensables para calcular la "amortización" que especifica la ley en su art. 74 (vida útil probable y costo), debería agregarse otro más: el valor residual o de salvataje.-

En efecto, la inclusión de este otro elemento, permitiría solucionar el inconveniente apuntado más arriba.-

Si bien teóricamente correspondería calcular un valor residual, las dificultades que todos conocemos existen en la determinación del coeficiente de amortización, se harían extensivas con igual o mayor intensidad, para el cálculo del valor residual.-

De manera que, en lugar de solucionar un problema (coeficientes), nos encontraríamos con dos (coeficiente y valor residual), a cual más complicado.-

En la práctica, sólo la aplicación de tablas de coeficientes especialmente preparados, pueden suplir en gran parte la deficiencia técnica que significa eliminar uno de los elementos necesarios para calcular la amortización, depreciación o agotamiento de bienes del activo fijo.-

Con esto, damos por finalizado el presente trabajo, correspondiente al 5º año y efectuado para el Instituto de Finanzas Argentinas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.-

FECHA:

FIRMA:

DOMICILIO:

*Alfredo D. Aponte*  
BOLIVIA 2354