



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



Gravitación de la depreciación patrimonial frente a las leyes impositivas

Romanyach Pons, Lorenzo

1946

Cita APA:

Romanyach Pons, L. (1946). Gravitación de la depreciación patrimonial frente a las leyes impositivas. 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

1807
~~1807~~
2713

Universidad de Buenos Aires
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

75105

GRAVITACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN PATRIMONIAL FRENTE A LAS LEYES IMPOSITIVAS

509
1804

por

Lorenzo Romanyach Pons

(Dupl.)
Top: G. 3333
R4

TESIS

para optar al grado de
DOCTOR EN CIENCIAS ECONOMICAS

Buenos Aires
1946



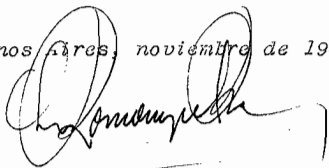
PRESENTACION DE TESIS

Epílogo feliz del paso por las aulas universitarias -de cuyo recuerdo ha quedado mi espíritu impregnado de profundo cariño- es la presentación de la tesis que, para optar al grado de Doctor en Ciencias Económicas, someto a consideración del tribunal examinador; con lo cual culmina una etapa de la vida llena de inquietudes y aspiraciones.

Deseo que este modesto trabajo, aporte del esfuerzo hacia un conocimiento más amplio de la materia tratada, sirva -por lo menos aspiro a que así sea- como una contribución más al estudio de las leyes impositivas, que por tal carácter, siempre son consideradas tema de actualidad; y además, para que los estudiosos encuentren en ella normas, procedimientos y antecedentes que puedan servirles de utilidad, tanto en su aspecto técnico-económico, como en su faz impositiva.

Al finalizar este curso, deseo expresar como egresado, mi profundo agradecimiento a la Facultad de Ciencias Económicas y a su meritorio cuerpo de profesores, por los conocimientos que me han inculcado; y como argentino, invoco la protección de Dios, para que en mis deberes y obligaciones ciudadanas, y en la realización de los actos de mi vida privada, mantenga siempre límpida la trayectoria que me han trazado mis padres en el hogar y mis maestros en la escuela, para mayor gloria y grandeza de nuestra Patria.

Buenos Aires, noviembre de 1946.



I N T R O D U C C I O N

La doctrina moderna ha consagrado la función extra-fiscal de los impuestos. Se ha reconocido que los tributos no solo deben tener la función de proporcionar recursos al Estado, sino también alcanzar determinados fines políticos, sociales y económicos.

El proceso económico-técnico-contable del capital fijo, cumple en la amortización una función esencialmente económica: la de conservar intacta la fuente del rédito, es decir el capital que se desgasta y concurre a producirlo.

La gravitación de la depreciación patrimonial, según diversos autores, puede considerarse como uno de los aspectos más trascendentales que estudia la ciencia contable, tanto en su base de simple registro, como de disciplina científica que interpreta los números y sirve de orientación y guía en la actividad económica.

Aparentemente, el problema de la conservación integral de los capitales que merman en su valor, y se desgastan y agotan, por el uso y transcurso del tiempo, es propio de cada empresa, que debe resolverlo con oportunas medidas de gestión y conforme a las costumbres y prácticas técnicas que cada caso aconseje. Sin embargo, ese problema afecta también a la economía del país en general, quien está interesado en que se conserve y aún si es posible, que aumente el capital destinado a nuevas producciones. Es por ello que siendo así, actualmente la mayoría de los Estados al crear tributos que gravan a los beneficios o a las entradas, han legislado dictando normas de procedimiento y autorizando a los contribuyentes a deducir de la renta bruta, una suma que compense la amortización de los bienes usados en la producción, con motivo de su desgaste, agotamiento, desuso o inutilización.

Por otra parte las leyes que permiten el otorgamiento de concesiones a terceros para la explotación de servicios públicos, establecen normas vinculadas al aspecto depreciación, que se tienen en cuenta para la fijación de tarifas y determinación del precio

de costo, como asimismo señalan el criterio para la creación de los fondos de renovación.

No obstante, debemos recordar que en casi todos los países, durante algún tiempo, las autoridades se mantuvieron remisas en conceder a la depreciación el carácter de factor de valuación; mientras que en la actualidad este carácter ha sido reconocido casi universalmente, pues las disposiciones y reglamentos de la mayoría de los Estados exigen que las empresas establezcan una provisión adecuada para cubrir la depreciación. La Comisión de Comercio de los Estados Unidos ha marchado a la cabeza de todos los organismos oficiales en lo que a esta materia se refiere, a pesar de haber despertado fuertes objeciones en algunos sectores, sus primeras normas técnico-legales. El Departamento de Hacienda de ese país, al reglamentar el impuesto sobre entradas, y también la Comisión Federal de Comercio, reconocen plenamente que la depreciación constituye uno de los gastos esenciales de la gestión comercial.

La importancia del estudio de la depreciación de los activos de las empresas se pone de manifiesto, si se tiene en cuenta que ella constituye un factor decisivo en la determinación de los resultados económicos de las mismas, motivado principalmente por:

- 1) la forma de constitución de las empresas en sociedades por acciones, en las cuales los inversores de capitales procuran obtener el mejor rendimiento en forma de dividendo;
- 2) el concepto moderno de la legislación social que propugna la participación del trabajo en el beneficio de las empresas;
- 3) la creciente demanda de mayores salarios por parte de los trabajadores, fundada en los beneficios del capital que surgen de los balances;
- 4) las exigencias de los usuarios tendiente a la reducción en las tarifas cobradas por las empresas de servicios públicos, como consecuencia de las utilidades que arrojan sus balances;
- 5) y finalmente, es importante el estudio de la depreciación de los activos sujetos a desgaste, destrucción y agotamiento, por su influencia decisiva en la determinación del monto imponible y en el criterio de valua

ción de los bienes, a los efectos de la aplicación de los impuestos a los réditos y a los beneficios extraordinarios.

Como queda expuesto, la depreciación patrimonial es un problema de tal magnitud y tan variados son sus aspectos que la investigación de esta materia puede ser enfocada desde distintos ángulos, según la finalidad perseguida.

Es objeto de este trabajo de tesis, considerar la depreciación patrimonial frente a la ley del impuesto a los réditos N  11.682, contemplando las reformas introducidas, como también las demás leyes y decretos vinculados a este aspecto.

La primera reforma tributaria de importancia que se llevó a cabo, fué mediante el decreto ley N  18.229 del 31 de Diciembre de 1943. Al mismo tiempo se implantó un nuevo gravamen de carácter transitorio, el impuesto a los beneficios extraordinarios, que entró en vigor luego de algunas modificaciones importantes pocos meses más tarde. Sin embargo, la reforma del impuesto a los réditos no tuvo alcances muy amplios. En el aspecto económico casi podrémos afirmar que la reforma de 1943 no tuvo repercusiones importantes; salvo en lo que se refiere al régimen de las sociedades anónimas cuya tributación fué elevada al 10 % de los réditos no distribuidos.

Las recientes disposiciones incorporadas en el decreto ley N  14.338 del 20 de Mayo de 1946 -que a la fecha se encuentran a consideración del Honorable Congreso Nacional- han venido a completar aspectos que existían en la ley N  11.682, su decreto reglamentario y el decreto ley N  18.229/43. El nuevo decreto ley, tampoco contiene modificaciones fundamentales, limitándose a dar un nuevo ordenamiento a la ley de réditos, como asimismo incorpora en su texto un conjunto de disposiciones que se hallaban en vigor, con anterioridad, bajo la forma de resoluciones del Consejo y de la Gerencia de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, o bien como normas aplicadas por dicha repartición en las verificaciones periódicas de declaraciones juradas, con lo cual se

han contemplado mejoras técnicas y se han dado solución a importantes problemas de orden jurídico e índole práctica, cuya significación escapa a los fines de este estudio.

Es propósito a su vez, analizar y comentar en el presente trabajo, los múltiples y variados aspectos que se presentan con motivo de la disposición contenida en el artículo 23 inc. c) de la ley 11.682 (t.o.), vinculada con la amortización, depreciación y agotamiento de los bienes, y con la creación de fondos de renovación, incluyendo en aquellos casos que la importancia del tema lo exija, la opinión de tratadistas de la materia, criterios sostenidos por la Dirección General del Impuesto a los Réditos, y a demás, la doctrina y jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sustentada en sentencias recaídas en los juicios que le tocó intervenir.

-----oOo-----

C A P I T U L O I

AMORTIZACION DEPRECIACION Y AGOTAMIENTO

Ley 11.682 (t.o.)

Art.23.-..."De la renta bruta anual se deducirán...

"c)...las amortizaciones razonables para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio, incluyendo una asignación prudente por los que se hubieren hecho inservibles. La Dirección podrá establecer normas relativas a la forma de hacerse estos castigos;"

I - Fundamento Económico

En toda explotación industrial o comercial existen bienes (1) que se emplean en el desenvolvimiento de las operaciones del negocio, cuya utilización se prolonga durante un cierto lapso y que están sometidas a desgaste, agotamiento o destrucción por diversas causas que serán analizadas en el presente estudio.

Es necesario hacer incidir en el resultado de cada ejercicio de explotación, el desmedro producido en el valor de los bienes (2); para ello debe efectuarse la amortización, depreciación o agotamiento de los valores, según sea la naturaleza del bien.

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

(2) Desde el punto de vista jurídico, en el balance, el activo debe tender a reflejar los valores actuales de cambio, o, en otros términos, expresado en moneda, su precio actual. Este valor de cambio difiere del de empleo por cuanto éste no está sujeto a las contingencias de la ley de la oferta y la demanda. Económicamente interesa determinar, mediante la correcta amortización o agotamiento, el valor de utilización de los bienes para la empresa en marcha, entendiéndose que el aspecto jurídico, es decir lograr el valor de cambio, puede obtenerse mediante creación de provisiones para fluctuación de valores, constituidas con utilidades realizadas y no con cargo a los costos de explotación.

Esa 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 y agotamiento en la doble necesidad de:

1° Reflejar en cada ejercicio el valor correcto de los bienes utilizados en el negocio o empresa;

2° 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, depreciaciones o agotamiento en el costo de producción o comercialización de los productos, la recuperación del capital invertido manteniendo intacta la fuente económica productora de utilidad.

II - Elementos

Analizado el concepto económico que fundamenta la amortización o agotamiento del valor de los bienes, se infiere que sus elementos esenciales son: el valor que ha de amortizarse o agotarse, la vida útil que debe asignársele y, como elemento subsidiario, el valor que tendrá el bien una vez que se haya hecho insertible para los fines de la explotación.

Por ello no cabrá amortizar sino aquellos bienes en los cuales puedan apreciarse los dos elementos esenciales.

1. 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 que está constituido el bien al término de su vida útil.

2. 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 (depreciable y agotable) e intangible, ofrece características particulares.

III - Conceptos y Definiciones

Con el fin de conocer el pensamiento de los autores que ya han estudiado estos problemas, citaremos las opiniones de algunos de ellos como introducción al concepto de amortización impositiva que luego se expondrá.

C. G. Jensen, citado por Alford (3), dice que la depreciación es "efecto del deterioro, desgaste, caída en desuso, insuficiencia; pérdida del valor útil de los bienes debido al uso, desgaste, agotamiento y al efecto normal por transcurso del tiempo y exposición a los elementos".

Saliers, citado por Roy B. Kester (4) entiende por depreciación "la pérdida de valor, bien sea tangible o intangible que resulta de la decadencia física o del antigüamiento y que indica una declinación funcional".

El "Bureau of Internal Revenue" de Estados Unidos fija el siguiente concepto: "A los efectos del impuesto a los réditos la depreciación se define como el agotamiento gradual de la utilidad de los bienes empleados por el contribuyente en sus operaciones, que comprende el desgaste por uso; el deterioro físico y diversas formas de obsolescencia, como ser las atribuibles al progreso normal de las artes, la inadaptabilidad a las crecientes exigencias de los negocios y la necesidad de efectuar renovaciones debido a nuevos inventos".

Kimball (5) al referirse a los bienes depreciables dice que los bienes que inevitablemente se deterioran por la acción de los elementos o del desgaste se llaman depreciables".

(3) L. P. Alford (editor): Cost and Production Handbook, N. York 1938, Sección 22.-

(4) Roy B. Kester: "Contabilidad Teoría y Práctica" Edit. Labor, 1939

(5) Dexter S. Kimball: "Principios de Organización Industrial" (Versión Castellana) Bs. Aires 1942, pág. 488.-

A veces, debe hacerse una distinción cuidadosa entre los diferentes motivos por los cuales dichos bienes disminuyen de valor. En la tasación de una empresa de servicio público, como es, por ejemplo, un sistema de tranvías o de teléfonos, donde las tarifas están fijadas sobre la base de la valuación, deben considerarse las siguientes formas de pérdidas de valor:

1. Desgaste.
2. Deterioro físico o decrepitud.
3. Postergación o descuido en la conservación.
4. Inadaptabilidad.
5. Desuso y obsolescencia.

Roy B. Kester (6) dice que "La depreciación debe distinguir se del agotamiento, que se refiere al empobrecimiento de los depósitos naturales o de la vegetación; de la amortización, que generalmente atañe a los bienes intangibles que se amortizan gradualmente en razón de lo que dure el disfrute de los derechos que representan; y del deterioro que refleja la condición ordinaria en que se encuentra determinado bien en relación con la que tenía en una época anterior".

Más adelante, agrega, que "no encontramos se haya formulado mejor definición de los activos agotables que la que se debe a P. D. Leake, quien en su obra Depreciation and Wasting Assets dice que los activos agotables consisten en todas las formas de valores cambiables que disminuyen inevitablemente al aplicarse a la consecución de utilidades, medios o ventajas de índole distinta a las de compras y ventas". (7)

Alford (8) refiere que el Congreso y Departamento de Tesoro de los EE.UU. usó el término "amortización" para designar la depreciación extraordinaria de "ayuda de Guerra". También se aplicó ese término al agotamiento de valor en el caso de un plantel completo no reemplazable.

(6) Op. cit. pág. 221

(7) Op. cit. pág. 232

(8) Op. cit. Sec. 22

Asimismo Alford cita la opinión de Saliers referente al concepto "Amortización". Se emplea en diversos sentidos, dice Saliers. "Con frecuencia se usa para referirse a la liquidación de una deuda, en especial mediante un fondo de amortización. A veces se refiere al monto imputable al gasto atribuible a la expiración del arriendo. También puede referirse a la contabilización efectuada para reflejar la situación o condición actual. Otras veces se emplea como sinónimo de depreciación o en relación con pérdida de valor de intangibles, como ser, patentes o privilegios. (Saliers pág. 51)".

El término "Depreciación", dice Abrines (9), "aparte de desigñar la depreciación propiamente dicha, se utiliza también con referencia a la desaparición gradual proveniente de la explotación de bienes agotables (minas, bosques, etc.) a la de bienes inmateriales, gastos de organización, etc."

Como se verá más adelante, la depreciación de los bienes utilizados en el negocio no solo debe compensar el desgaste físico originado por el uso o por la acción del tiempo o de los elementos. Especialmente con los adelantos técnicos de la industria moderna, no obstante el buen rendimiento que luego de un determinado número de años aún puede tener un bien, se ha impuesto la modalidad obligada de incorporar como causa normal de depreciación la insuficiencia (10) y la obsolescencia (11) o desuso; cuyo origen es el progreso técnico que determina que los bienes tengan un rendimiento inferior al normal, circunstancia que les quita eficiencia económica.

(9) María Delia Abrines: "La Depreciación en la Industria" Córdoba 1944 - pág. 20

(10) Kester (Op.cit. pág. 275) define insuficiencia como la falta de capacidad para satisfacer las demandas de una clientela creciente (condición ésta cuya esencia es también el tiempo).

(11) Del inglés "Obsolescense" que expresa el desuso o agotamiento como la imposibilidad que se encuentra el antiguo material para cumplir su cometido con igual eficiencia que el moderno.

Del contenido de las citadas definiciones puede extraerse la conclusión de que aunque los términos amortización, depreciación y agotamiento (12) tienen distinto concepto, en la práctica suelen emplearse indistintamente para significar las desvalorizaciones producidas por el uso, desgaste, desuso y consumo de los bienes.

En la terminología corriente, estos tres vocablos se utilizan como sinónimos, a tal punto que la ley 11.682 y su Decreto Reglamentario, al referirse a estos términos, hablan genéricamente de "amortizaciones".

En el tecnicismo económico, "depreciación" significa merma producida por el desgaste o desuso de un bien, y "amortización" el recupero del capital invertido, en cambio se emplea "agotamiento" cuando se trata de significar el consumo o extracción de bienes naturales.

En el presente trabajo se seguirá el criterio económico citado, es decir que se utilizará los términos: depreciación cuando deba hacerse referencia a merma de valor en los bienes tangibles; amortización cuando se trate de bienes intangibles y agotamiento cuando se refiera al consumo o extracción de bienes naturales.

Definición: Hecha la aclaración en cuanto al alcance de los términos utilizados, puede enunciarse la definición de 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.

(12) La Real Academia Española (Espasa Calpe Arg. Bs. Aires 1945) 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 comparándola con otra de su clase". Es decir que, la depreciación es la disminución del valor que sufren los bienes tangibles originados por el uso uno, en el curso de los años (por ejemplo edificios, máquinas, etc.) Amortización: "Redimir o extinguir el capital de censo, préstamo u otra "deuda". Recuperar o compensar los fondos invertidos en algunas empresas, etc." Es decir que, generalmente, se refiere a

Esta definición pone en evidencia que la amortización, depreciación y agotamiento regular de los bienes es independiente de los resultados económicos de las empresas.

Recien en estas últimas décadas se ha convenido, y en muchos países se ha legislado, que la depreciación, amortización y agotamiento constituye un verdadero gasto de producción, como lo son los desembolsos efectuados en concepto de sueldos y jornales, energía, combustible, etc.

Anteriormente, algunas empresas no daban gran importancia al aspecto depreciación. Otras la reconocían, pero no tenían un sistema definido para determinar el importe del cargo anual a gastos, de manera que el monto de la depreciación de cada año, dependía más bien de los resultados obtenidos, que del sistema de depreciación en si mismo. Sin embargo, posteriormente, a partir de la fecha en que entraron en vigor las tasas del impuesto sobre la renta, el factor depreciación ha sido reconocido casi universalmente, y la mayoría de las empresas han adoptado sistemas bien definidos para tomarlo en consideración (13)

IV - Causas o Factores que Intervienen

Por separado se contemplarán los casos particulares de la depreciación, amortización y agotamiento y además se fijará el concepto de "depreciación actual" y "depreciación teórica".

1. Causas que intervienen en el cálculo de la depreciación.

Seguendo a Matherson (14), una autoridad británica en depreciaciones aplicadas a la industria, diremos que son 8 causas, a saber:

valores cuya disminución se registran gradualmente en función al tiempo de duración de los derechos que representan (patentes, concesiones, etc.), 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, bosques, etc.

(13) Northwestern University - "Auditoria" México (Versión castellana) 1938, pág. 201

(14) Alford Op. Cit. Sec. 22

- 1) Desgaste y deterioro
- 2) Tenencia
- 3) Permanencia o duración de la industria
- 4) Agotamiento de materia prima
- 5) Caída en desuso de vida a nuevas invenciones, nuevos pro
ductos, o mejores métodos de producir
- 6) Vicisitudes o catástrofes no asegurables
- 7) Fluctuaciones en el comercio
- 8) Insuficiencia o imperfección

A este grupo se agregaron otros cinco a saber:

- 1) Posibilidad limitada de uso
- 2) Decrepitud
- 3) Negligencia
- 4) Defecto de construcción
- 5) Daños

De estas dos listas resulta que seis causas son las más influyen
tes en la depreciación de las propiedades físicas de un plantel
industrial o sean:

- 1) Desgaste y deterioro
- 2) Daño o deterioro excepcional
- 3) Posibilidad limitada de uso
- 4) Cesación de demanda
- 5) Insuficiencia o Imperfección
- 6) Caída en desuso

Además, ciertos autores, entre ellos Kester (15) y Alford
(16) agrupan las causas que intervienen en la amortización, y que
son las que se enumeran a continuación. Esta clasificación agru-
pa los bienes en dos categorías: tangibles e intangibles.

(15) Op. Cit. pág. 235

(16) Op. Cit. Sec. 22

<u>A</u> Bienes Tangibles	1 FISICA	1) Desgaste y deterioro 2) Decrepitud Acción del tiempo y elemento
	2 FUNCIONAL	1) Insuficiencia o anulación 2) Caída en desuso
	3 CONTINGENCIAS	1 Accidentes a) Negligencia b) Elementos Fuego Rayos Vientos Agua Temperaturas c) Defectos de construcción 2 Daños a) Parásitos b) Filtraciones de agua c) Obstrucciones en los conductos de agua mineral vegetal animal d) Electrolisis e) Cristalización 3 Disminución de suministro a) Gas natural b) Agua
<u>B</u> Bienes Intangibles	Derechos	1° de duración limitada 2° abandonados

Resumiendo puede sostenerse que la depreciación puede consi
derarse desde el punto de vista del tiempo o del servicio.

Desde el punto de vista del tiempo, la depreciación puede a
tribuirse:

1° A la decrepitud, la cual se origina simplemente en el
transcurso del tiempo.

2° A la insuficiencia, que es la falta de capacidad para sa
tisfacer las demandas de una clientela creciente (condición ésta
cuya esencia es también el tiempo).

3° Al desuso o antiguamiento, que es la imposibilidad en que
se encuentra el antiguo material para cumplir su cometido con i-
gual eficiencia que el moderno. Esta condición puede originarse
en el transcurso del tiempo y en el progreso de un arte o cien-
cia.

Contemplada la depreciación desde el punto de vista del ser
vicio, su origen puede encontrarse principalmente en el uso y des
gaste, condición dependiente del servicio prestado.

Se ha dicho que los mencionados factores de depreciación, o
sean el uso y desgaste, decrepitud, insuficiencia, desuso, etc.,
no son de efecto acumulativos, sino aislados y simples.

Solo existen muy pocas clases de bienes en los cuales actúe
únicamente una de las causas indicadas. Generalmente actúan en
forma conjunta dos o más causas de depreciación.

Tales serían los accidentes originados por: 1) negligencia
2) incendios, 3) inundaciones, 4) terremotos, etc. Si bien en
la mayoría de los casos esos quebrantos han caído dentro del tér-
mino "fortuito", en determinados sitios y bajo condiciones cono-
cidas o no, son de ocurrencia más o menos inevitable (zonas don-
de en un período de tiempo más o menos corto se producen esos fe
nómenos, como serían las inundaciones por desbordamientos de
ríos). En estos casos, tales causas que podrían llamarse regiona
les, deben considerarse normales a los efectos del cálculo del
coeficiente de depreciación.

No es propósito de realizar un estudio analítico de cada una

de las causas enumeradas. Baste solamente hacer resaltar que ninguno de estos factores son susceptibles de calcularse exactamente, sinó que deberá recurrirse a la estimación y apreciación particular en cada caso; pero todos esos factores deberán tenerse en cuenta cuando deba calcularse la vida útil probable del bien. (17)

2. Causas que intervienen en la amortización: La causa de amortización de los bienes intangibles, que la mayoría de las veces representan derechos de distinta índole, es el transcurso del tiempo.

3. Causas que intervienen en el Agotamiento: En cuanto a las causas que originan el agotamiento, se vinculan con la explotación o pérdida de los elementos existentes en las canteras, yacimientos, bosques, montes, etc. que se traduce en una declinación de su capacidad productiva.

4. Depreciación "actual" y Depreciación "teórica": (18) Suele establecerse una diferencia entre depreciación "actual o absoluta" y la depreciación "teórica".

Se llama depreciación actual a la disminución de valor que experimenta un bien tangible recién adquirido en fábrica al considerar su valor actual, desde el punto de vista de la suma por la cual podría venderse. No es aplicable la depreciación actual en el caso de bienes pertenecientes a negocios en funcionamiento o sea en explotación, ya que, por ejemplo, una maquinaria al poco tiempo de estar en servicio, se convierte como objeto vendible en artículo de segunda mano sufriendo en el mercado un gran menoscabo en su valor. Por el contrario, la depreciación teórica representa el desgaste integral sufrido por el bien.

(17) La desvalorización de un edificio se debe, no sólo a su desgaste, sinó también a otros factores que resultan de la continua evolución de la arquitectura; en la distribución, la iluminación y la ventilación de las habitaciones; en las instalaciones; en las comodidades que se ofrecen; y en el gusto del público por la evolución de las costumbres y del sentimiento artístico. Otro factor que ciertamente induce en error, es la especulación, que escapa a veces a toda previsión y a toda lógica (de la publicación del Banco Hipotecario Nacional 1939. Normas para tasaciones urbanas en la Capital Federal, pág. 72).

(18) Kester, op. cit. pág. 223.

Es decir, que con la depreciación actual se llega al valor de cambio, mientras que con la depreciación teórica se calcula el valor de uso del bien.

V - Métodos de Amortización, Depreciación y Agotamiento

1. Generalidades de los diversos métodos. Ya se ha manifestado en el apartado Conceptos y Definiciones, que la amortización, depreciación y agotamiento no debe considerarse en los balances de las empresas como aplicación de utilidades, sino que esos conceptos representan un gasto real que corresponde tomarse en cuenta previo al cómputo de utilidades y más aún, aumentar la pérdida en caso de resultados negativos.

Por medio de la depreciación periódica, el costo de los bienes depreciables se considera como gasto de los ejercicios contables que se beneficiaron con su servicio. Desde este punto de vista, los valores depreciables constituyen cargos diferidos a largo plazo, y no hay más diferencia entre las erogaciones capitalizables y los gastos, que lo referente al factor tiempo. Mediante los cargos por depreciación, las erogaciones que representan la adquisición de valores de activo fijo depreciable se convierten gradualmente en gastos; es decir cargos a las cuentas de resultados o de pérdidas y ganancias.

Hay varios métodos para determinar la cantidad que debe cargarse como depreciación para cubrir la disminución en el valor por ese año. Todos los métodos, sin embargo, se basan en los siguientes principios:

1° Que cada unidad del activo tiene una vida determinada.

2° Que al fin de esa vida el activo no tendrá ningún valor o solamente el residual.

3° Que el costo, menos el valor residual, debe ser distribuido de tal manera en el transcurso de la vida útil, que cada período reporte una parte equitativa de la depreciación total que deba considerarse.

El problema consiste en determinar que parte de la diferen-

cia entre el costo y el valor residual debe cargarse a los resultados de operación en cada ejercicio.

Establecido el valor original amortizable y la vida útil probable, se está en presencia de los elementos esenciales de cuya relación ha de surgir la amortización, depreciación o agotamiento a practicar. Para determinar el importe de la amortización, depreciación y agotamiento razonable, existen varios sistemas.

De los muchos y variados sistemas que existen, a continuación solo se citarán aquéllos más corrientes utilizados en la industria y comercio.

No es propósito en este estudio, analizar con cuadros y gráficos, y comentar cada criterio en particular, pues ello, aparte de colmar los límites de este trabajo, ya ha sido tratado especialmente y con la amplitud que merece en un meritorio estudio de investigación de la Dra. María Delia Abrines (19).

2. 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 (20).

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.

3. Método de saldos; porcentaje fijo sobre bases variables:

Aplica un coeficiente fijo de amortización sobre el saldo que resta depreciar en cada año, de tal forma nunca puede llegarse a anular totalmente el saldo amortizable. La recíproca del coeficiente aplicado no refleja, como en el caso anterior, el número de años de vida útil calculada.

(19) Depreciación en la Industria, Córdoba 1944

(20) Un bien cuya duración se calcule 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.

4. Método de porcentajes variables sobre base fija: La base sobre la cual se aplica la amortización, o sea el valor amortizable, permanece fijo, 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 período (21).

5. 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.

6. Método de diferencias de inventarios: La diferencia entre la valuación del inventario inicial y final de cada bien refleja su amortización, depreciación o agotamiento.

7. Método de la producción o de unidad de agotamiento: Consiste en relacionar las unidades producidas o extraídas, con las probables a obtenerse. Para aplicarlo debe calcularse 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.

(21) En el caso de un bien de duración calculada 10 años, el coeficiente que se aplicará sobre el valor original (costo o costo menos valor residual) será: para el primer año $10/55$; para el segundo $9/55$; para el tercero $8/55$ y así sucesivamente hasta el décimo que será $1/55$.

8. Método de horas de funcionamiento: Este sistema solo difiere del anterior en la unidad de medición, porque mientras aquél toma en cuenta el volumen a producir para medir la duración del bien, este 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.

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

10. Curvas de depreciación. Consideraremos a continuación, la depreciación de un solo bien y examinaremos diferentes formas de producirse la depreciación a medida que transcurre el tiempo.

Para expresar la depreciación de un bien en función del tiempo, aparte de los sistemas indicados en los puntos anteriores, han sido propuestas numerosas leyes o fórmulas, en las que el tiempo, o sea la edad del bien, es la variable independiente, y la depreciación de ese bien, correspondiente a cada edad del mismo, es la variable dependiente o función.

Si se representan gráficamente esas leyes o funciones, en coordenadas cartesianas, se obtienen las curvas de depreciación.

Se ha visto que los factores que determinan la depreciación son, en general, numerosos en todos los casos y varían de un caso a otro. Por otra parte es muy difícil determinar exactamente como actúa cada factor para producir la depreciación.

De ahí que sean numerosas las soluciones teóricas (expresiones analíticas de leyes o funciones o sus curvas representativas), que se han propuesto para determinar la depreciación en función del tiempo, y de que exista siempre la posibilidad de proponer nuevas soluciones para estos problemas.

Mostraremos, a continuación, algunas leyes teóricas de depreciación y sus curvas respectivas. (1)

(1) De un estudio realizado por el Instituto de Economía de los Transportes. Facultad de Ciencias Económicas. Publicación N° 8 (Bs. Aires 1942)

Emplearemos las siguientes designaciones y notaciones:

- n = edad del bien, o sea número de años de servicio del mismo (variable independiente);
- N = vida económica del bien, o sea edad del mismo al finalizar su vida útil;
- d = depreciación ocurrida, al cabo de n años (variable dependiente);
- D = depreciación total ocurrida en los N años, o sea: diferencia entre el costo o valor original del bien y su valor residual.

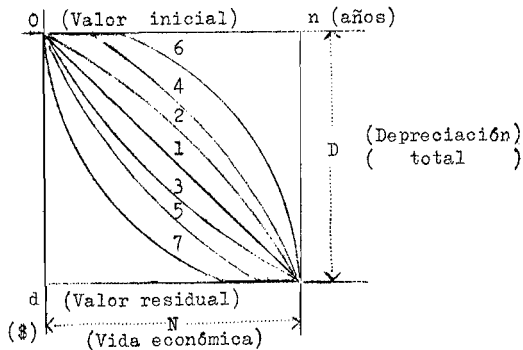
De conformidad a los antecedentes expuestos, toda ley de depreciación, en función de la edad,

$$d = f(n)$$

debe cumplir las siguientes condiciones:

- Para $n = 0$, deberá tenerse: $d = 0$
- " $n = N$ " " : $d = D$

Se pueden establecer infinitas funciones que cumplan estas condiciones. Veamos algunas de ellas, sencillas y que resultan adecuadas para ciertos casos de depreciaciones



1) Depreciación lineal, o según una línea recta, su ecuación de primer grado es:

$$d = \frac{n}{N} D \quad (\text{recta 1})$$

2) Depreciación exponencial, según una curva que presente su convexidad hacia el eje de las n . Su ecuación es:

$$d = \left(\sqrt{\frac{N}{2^n}} - 1 \right) D \quad (\text{curva 2})$$

3) Depreciación exponencial, según curva que presente su concavidad hacia el eje de las n. Su ecuación es:

$$d = \left(2 - \sqrt{2^{\frac{N}{N-n}}} \right) D \quad (\text{curva 3})$$

4) Depreciación según parábola de segundo grado, tangente en el origen al eje de las n. Su ecuación es:

$$d = \left(\frac{n}{N} \right)^2 D \quad (\text{curva 4})$$

5) Depreciación según parábola de segundo grado que alcance un máximo para $n = N$. Su ecuación es:

$$d = \left[1 - \left(\frac{N-n}{N} \right)^2 \right] D \quad (\text{curva 5})$$

6) Depreciaciones según parábola de cuarto grado, tangente en el origen al eje de las n. Su ecuación es:

$$d = \left(\frac{n}{N} \right)^4 D \quad (\text{curva 6})$$

7) Depreciación según parábola de cuarto grado que alcance un máximo para $n = N$. Su ecuación es:

$$d = \left[1 - \left(\frac{N-n}{N} \right)^4 \right] D \quad (\text{curva 7})$$

Como ejemplo o ilustración, aplicaremos estas siete leyes al cálculo de depreciación, en 4 años, de una batería de acumuladores, cuya vida económica sea de 10 años; cuyo costo de origen sea de \$ 10.000, y cuyo valor residual sea de \$ 500.-

Se tiene:

$$D = \text{valor inicial} - \text{valor residual} = \$ 10.000.- - \$ 500.- = \\ \$ 9.500.-$$

$$N = 10$$

$$n = 4$$

La depreciación, d, al cabo de 4 años, importará:

1) Según la recta 1:

$$d = \frac{4}{10} 9.500 \$ = 3.800 \$$$

2) Según la curva 2:

$$d = \left(\sqrt[10]{2^4} - 1 \right) 9.500 \$ = 3.145 \$$$

3) Según la curva 3:

$$d = \left(2 - \sqrt[10]{2^6} \right) 9.500 \$ = 4.598 \$$$

4) Según la curva 4:

$$d = \left(\frac{4}{10} \right)^2 9.500 \$ = 1.520 \$$$

5) Según la curva 5:

$$d = \left[1 - \left(\frac{6}{10} \right)^2 \right] 9.500 \$ = 6.080 \$$$

6) Según la curva 6:

$$d = \left(\frac{4}{10} \right)^4 9.500 \$ = 2.432 \$$$

7) Según la curva 7:

$$d = \left[1 - \left(\frac{6}{10} \right)^4 \right] 9.500 \$ = 8.269 \$$$

Teniendo en cuenta las circunstancias propias de cada bien o cada caso particular que se considere, se podrá elegir la ley o curva de depreciación mas adecuada, al caso considerado.

VI. Régimen Legal de la Ley 11.682

El artículo 23 de la ley 11.682, texto ordenado, permite deducir de la renta bruta anual "las amortizaciones razonables para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio, incluyendo una asignación prudente para los que se hubieran hecho inservibles".

1. Fundamento: La razón de ser de esta disposición se encuentra en la naturaleza misma del impuesto que grava los réditos(22). En efecto, una de las características esenciales de este gravamen lo constituye la permanencia de la fuente. Sin una fuente permanente no habría posibilidad de obtener réditos indefinidamente, ya que, en un lapso más o menos breve, el capital productor se habría extinguido.

Es por ello que a través de los distintos ciclos de producción, el capital fuente debe quedar intacto. Como la obtención del rédito produce un desmedro en el valor de las inversiones que entran en su generación, es preciso separar de aquél las porciones necesarias y restituir las al capital hasta llevarlo al valor que tenía al comenzar el ciclo productivo. Esto se logra por vía de la amortización, depreciación o agotamiento según la naturaleza del bien de que se trate.

Del punto de vista legal puede definirse la amortización-com siderando 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 al bien considerado, un valor equivalente al del activo invertido se encuentre en poder del contribuyente.

En el presente trabajo al mencionar el término amortización, deberá entenderse con la amplitud que lo considera la ley 11.682.

(22) 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 disminuido en su valor como consecuencia de la producción. Este premisa, 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 a mortizaciones necesarias para reponer el capital originario.

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

Como se ha visto al tratar el fundamento económico de las amortizaciones, los bienes productores pueden ser tangibles o materiales e intangibles 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.

Hay bienes intangibles 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, (llaves de negocio, marcas de comercio, etc.). Sin embargo hay casos en que los bienes intangibles pierden paulatina - mente su valor por el simple transcurso del tiempo, (tal es el caso de la patente de invención, que caduca al cabo del término de su concesión, es decir, que si bien la patente no se desgasta materialmente, su valor merma con el tiempo).

3. Amortizaciones deducibles. El art. 23 citado dispone que son deducibles las amortizaciones razonables. 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 imponible el valor amortizable 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. 99 del Decreto Reglamentario de fecha 2 de enero de 1939 dispone que a los fines de establecer las amortizaciones deducibles, de la renta bruta anual, se aplicará sobre el costo de los bienes un porcentaje fijo.

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 23 inc. c) y 25 inc. c) de la ley 11.682 (t.o.), se desprende que las sumas deducibles en concepto de amortización no pueden exceder el costo de adquisición o 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 artículo 25 en su inc. c) dispone que cuando los bienes se consideren como inversión de capital no se computará en la determinación de la renta bruta el mayor valor proveniente de su venta o revaluación, en comparación con el precio de compra o valuación en el último balance.

Como consecuencia, tampoco se admitirán las deducciones por pérdidas de capitales resultantes de las ventas de bienes o de la baja de valores (art. 24 inc. j).

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 se practique amortización extraordinaria para cubrir el menor valor de esos bienes producidos por la baja de valores, ni disminuir la que técnicamente corresponda para realizar la valoración que eventualmente se hubiera producido (23).

b) Vida útil probable: El referido art. 99 del Decreto Reglamentario establece que a los efectos de calcular el monto de las amortizaciones, se aplicará anualmente sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo, determinado sobre la base del número de años de vida útil probable de dichos bienes. Es decir, que debe adoptarse para el cálculo de amortizaciones el sistema de línea recta (porcentaje fijo sobre el costo original).

(23) A título de ejemplo, 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 cuota, aunque en el transcurso de los 10 años de la vida útil del bien, su valor de cambio difiera, no importa en que suma, del saldo amortizable.

Por otra parte, al permitir el mismo artículo que la Dirección autorice en casos especiales, y a solicitud de los interesados, otros sistemas que el indicado 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. De los sistemas técnicos expuestos en el apartado V y de las consideraciones vertidas en los incisos anteriores, se desprende que el método de porcentaje fijo o de línea recta es el que comercialmente se utiliza con preferencia a cualquier otro, siendo, además, el que preconiza el Decreto Reglamentario en su artículo 99.

Sin embargo, la Dirección de Réditos 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 apartado V, los aceptados por la Dirección son:

1. Para los bienes tangibles amortizables:

Método de la línea recta.

Método de la producción.

Método de horas de funcionamiento.

2. Para los bienes tangibles agotables:

Método de la línea recta

Método de unidad de agotamiento.

3. Para bienes intangibles:

Método de la línea recta.

4. Eliminación de valores no amortizados totalmente: El De-

creto Reglamentario contempla casos de pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes amortizables, por caso fortuito o fuerza mayor, fijando normas de procedimiento para el tratamiento impositivo que corresponde seguir por los valores que restan amortizar. Dispone el artículo 107 que para establecer el monto de la pérdida experimentada, se restará del importe aún no amortizado el valor de lo salvado y de la indemnización percibida en su caso.

El mismo Decreto Reglamentario del 2-1-1939, en su artículo 108, fija el criterio a seguir cuando se proceda al reemplazo de bienes cuya amortización permite la Ley 11.682, disponiendo que la ganancia o pérdida resultante se computará en el balance impositivo. Además el mismo artículo establece el procedimiento a seguir para calcular las sumas impositivas que corresponda computar en concepto de desuso o reemplazo. En el capítulo V, al tratar la vida útil de los bienes tangibles, en el apartado IV se tratará in-extenso esta disposición.

También en los capítulos siguientes se analizarán detenidamente cada uno de los puntos señalados en el presente.

VII - Fondo de Renovación

1. Generalidades. La creación de fondos de renovación en las empresas industriales, de servicios públicos, etc. que tienen realizadas importantes inversiones en concepto de capital fijo, ha tomado actualidad en estos últimos años, motivada en primer lugar por el problema provocado por la industria de servicios públicos (Estado directamente o concesionario) y en segundo lugar, por haberse incluido en reglamentaciones de leyes impositivas, disposiciones que contemplan aunque sea en parte, el problema que origina la reposición de los bienes, productores de renta, no obstante que debería ser la conservación del capital industrial, materia de profunda preocupación fiscal. Por las características del presente trabajo, se contemplará en especial la vinculación del "fondo de renovación" frente a las leyes impositivas.

Se ha dicho que la amortización de los elementos del capital fijo, cumple una función económica, cual es la de conservar intacta la fuente productora del rédito.

Tratándose de elementos industriales (edificios, maquinarias, instalaciones, etc.) esa finalidad solo se cumple mediante la reconstitución de valores equivalentes al bien que se desgasta, deteriora o consume en el proceso productivo.

En periodo de precios estables, es decir, que no marcan va-

riaciones violentas y notables -lo que corresponde a los períodos de normalidad económica- la teoría y práctica común reconocen que la base para el cálculo de las cuotas anuales de amortización es el costo originario del bien. De este modo el fondo de amortización permite, a través de oportunas medidas de política financiera, y siempre que existan entradas suficientes, integrar una suma muy aproximada al costo del bien que deberá reemplazarlo cuando sea retirado del servicio. En otras palabras: resultando aproximadamente similares el valor original y el valor de reposición, resulta innecesaria una más estricta equivalencia.

En períodos de precios ascendentes, si se calculan las cuotas anuales de depreciación sobre el precitado costo original, será imposible, al término de la vida útil del elemento depreciable, disponer de un fondo aproximadamente igual al costo del que debe reemplazarlo y será también imposible, en consecuencia, alcanzar la finalidad esencial de la amortización misma.

Así, una máquina, ha costado \$ 10.000.-; su vida útil se calcula en cinco años; por consiguiente, la cuota anual de amortización resulta ser del 20 %, es decir, pesos 2.000; pero, a consecuencia del aumento de los precios de máquinas que debe reemplazar a la retirada del servicio vale 15.000 pesos. La amortización calculada no ha reconstituido un valor equivalente al bien consumido y para no menoscabar la capacidad de producción de la empresa, es decir, para mantener intacta la fuente de los réditos, deberá aportarse nuevo capital a la misma.

Es evidente que, en el caso indicado, el cálculo de las cuotas sobre el valor originario no ha permitido a la amortización cumplir su esencial función técnico-económica, lo que significa, también, que en los varios ejercicios se han calculado amortizaciones insuficientes y por consiguiente, se ha considerado como utilidades una suma superior a las efectivamente obtenidas. En definitiva se ha tratado como rédito lo que no era en realidad si no reembolso o reconstitución del capital, y se ha destinado al consumo lo que debía destinarse a reintegración del capital.

Si la industria no consigue reconstituir el actual equivalente económico de las inmobilizaciones que se gastan en la producción en forma que puedan renovarlas sin necesidades de nuevos aportes de capital, es decir, si no se les facilita la constitución de fondos de renovación adecuados a los precios de hoy, y deben pagar por las nuevas máquinas y materiales, valores superiores a los de reemplazo, no solo se destinaría al consumo parte de su capital sino que los bienes industriales del país se verían disminuidos en su eficiencia y productividad.

El problema de la conservación integral de los capitales industriales que se desgastan en la producción, es propia de cada empresa que debe resolverlo con oportunas medidas de gestión y en concordancia con la técnica de cada caso. Sin embargo, afecta también a la economía del país, interesado en que se conserve y posiblemente se aumente el capital destinado a nuevas producciones.

De la misma manera, ese aspecto de renovación también alcanza a las empresas de servicios públicos. La cuenta capital de los ferrocarriles, por ejemplo, se forma, tomando como base los valores iniciales de adquisición o construcción, agregando las inversiones realizadas posteriormente por los mismos conceptos y deduciendo los valores de materiales radiados de servicio.

Escapa a los límites del presente trabajo el análisis y comentarios de las disposiciones de la Ley n° 5.315, también conocida por Ley Mitre, en la parte vinculada con los fondos de renovación. Sin embargo, haremos un breve comentario a las disposiciones que tratan sobre la materia y en general vinculadas con los servicios públicos.

Los sistemas de transportes públicos de pasajeros y carga, están constituidos por una gran cantidad de elementos de distinta índole, los que se agrupan para formar los ítems fundamentales del transporte, como son las vías, el material rodante, los edificios, etc. El conocimiento del valor actual de esos elementos, es decir, de su valor en un momento determinado es de suma importancia cuando se debe efectuar la venta de esos sistemas, ya sea

entre particulares o a la Nación, o cuando esta última debe fijar la suma máxima que puede percibir en concepto de interés, una de terminada empresa.

El respectivo Decreto Reglamentario, fija algunas reglas más o menos precisas al respecto, pues la Ley Mitre se abstiene de de terminar las que deben observarse para la formación, inversión, etc. de reservas para renovación, etc.

De acuerdo con las disposiciones reglamentarias, para el "fondo de renovación" de todas las construcciones, menos los edificios, y de todo el material rodante de la explotación, menos el equipo y herramientas, puede tomarse el dos y medio por ciento de su valor. Este coeficiente presupone una vida teórica de 25 años a las obras e instalaciones a renovar y un interés acumulativo del 4 por ciento anual sobre los fondos reservados con tal fin. Este coeficiente debe ser aplicado sobre el valor real de costo de las obras e instalaciones respectivas; lo que equivale calcular sobre las cantidades efectivamente invertidas en dichas obras e instalaciones.

La reglamentación de la Ley Mitre, en su artículo 7° se limita a indicar que tales sumas calculadas sobre la base del cálculo del $2\frac{1}{2}$ por ciento del valor de origen de los bienes, entrarán a formar parte de los gastos de explotación.

Se dice que el término medio de vida de 25 años para los elementos ferroviarios es aceptable. Por eso se considera como un máximo justo y razonable para calcular el fondo de renovación, no debiéndose admitir que se carguen a gastos de explotación, otras sumas basadas sobre un coeficiente superior, salvo necesidad debidamente justificadas.

Lo contrario, se alega, sería dejar abierta una válvula de escape que permitiría hacer ascender los gastos a proporciones tales que comparados con las entradas, no arrojaría beneficios razonables y quedaría, por lo tanto reducida la contribución del 3 % que deben hacer las empresas que se han acogido a la Ley Mitre, y además alejada la posibilidad de la intervención de las tarifas.

La constitución de esos fondos como se ha visto, deben calcularse sobre los valores de origen, perfectamente justificados, rechazándose en consecuencia, cualquier cálculo basado en un costo de reposición.

En la publicación "Los servicios públicos en la Argentina" (24), el Ing° Teodoro Sanchez de Bustamante, expresa que como base de regulación de las tarifas, el costo de origen de los bienes tiene sus ventajas e inconvenientes, que son analizadas con toda minuciosidad en el citado trabajo.

Asimismo se refiere en especial a que el costo de origen no permite tener en cuenta las variaciones del poder adquisitivo de la moneda a los efectos de la regulación de las tarifas y del control financiero de la explotación. Como ejemplo ilustrativo, cita uno de esos casos particulares, el de los Ferrocarriles del Estado de Chile.

Desde el año 1875 al año 1940, el valor del peso chileno descendió de 43 peniques a 0,95 de penique; en otros términos; la moneda chilena se depreció a una cincuentava parte, aproximadamente, de su valor. En el mismo período, el dólar norteamericano sufrió escasa variación. Como consecuencia de ello, materiales cuyo costo de origen fué de un peso chileno, hoy cuestan de 40 a 50 pesos chilenos. No considerar este gran cambio del poder adquisitivo de la moneda conduciría, como expresa el Ing° Simón, a graves errores en la dirección financiera de los ferrocarriles chilenos. Por ejemplo, dice el Ingeniero nombrado, si las reservas para compensar los efectos de la depreciación se efectuase conforme a los valores originales en pesos chilenos, ellas acumularían pesos de menor valor adquisitivo y serían insuficientes para readquirir o reconstruir los bienes materiales que se tratase de amortizar, y se produciría así una descapitalización invisible en los estados de contabilidad y en los balances generales por grande que fuese la meticulosidad y corrección con que estos se efectuaren. E, inversamente, los valores activos de la empresa adquiridos anteriormente

(24) Instituto de Economía de los Transportes (año 1942).

y contabilizados en moneda corriente de mayor valor, aparecerían indebidamente pequeños frente a las deudas posteriores contraídas en moneda de menor valor, mostrando así un exceso aparente del pasivo sobre el activo, el cual influiría desfavorablemente sobre el crédito de la Empresa.

Vinculado con nuestro país, se refiere al caso de la Corporación de Transportes de la Ciudad de Buenos Aires, en que la Comisión Especial, de conformidad con la ley 12.311, tuvo que estudiar los problemas originados por la depreciación de nuestra moneda al determinar los valores que debían asignarse a los bienes físicos de las empresas existentes que ingresarían a la Corporación. La Comisión Especial interpretó la ley N° 12.311 en el sentido de que esa determinación debía hacerse sobre la base del costo original de los bienes apreciado en moneda nacional de curso legal, a cuyo efecto, en casos de inversiones originales hechas en monedas extranjeras procedía considerar el valor de la moneda extranjera reducido a dicha moneda nacional, a la equivalencia habida en el momento en que se hicieron las respectivas inversiones, y que el valor así determinado no puede ni debe sufrir ulteriores valuaciones, so pretexto de variaciones del valor de nuestra moneda con respecto a los valores de monedas extranjeras. La Comisión citada rechazó las pretensiones de las empresas de mayor valorización de sus bienes a causa de la depreciación de nuestra moneda, y, para fundar esta actitud, agregó, a las razones ya expuestas, que, si en el futuro se valorizase nuestra moneda, ese reconocimiento abultado del valor de los bienes de las empresas, implicaría un aguamamiento del capital a servir por la población con una injusticia evidente.

Cuando se produce la expropiación o rescate de los bienes afectados a los servicios, se persigue el propósito de dar al Estado la posesión del instrumento de trabajo, creado o usado por el concesionario a fin de que el Estado, que es el titular de todos los servicios públicos, realice el mismo, directamente, los servicios que estuvieron concedidos. En tal oportunidad caduca la con-

cesión y con ella, todo derecho del empresario a las obras, instalaciones, etc.

De las consideraciones que expone el Ing°. Sanchez de Bustamante en la obra citada, se infiere que el precio a abonar por el Estado en caso de expropiación o rescate de los bienes físicos de una concesión sin fijación de término, debe ser equivalente al monto de la base reguladora de las tarifas, excluidas las propiedades adquiridas con fondos provenientes de ganancias excesivas. A este monto se podrá agregar una indemnización especial en razón de los perjuicios que al empresario pueda causar la cesación de sus actividades.

Según nuestra legislación y según la doctrina de la Dirección General de Ferrocarriles, la devolución del capital al empresario en las concesiones sin fijación de término (concesiones a perpetuidad), puede hacerse en dos partes, por las personas y en las oportunidades que indicamos a continuación.

Primera parte: corresponde a las partidas del activo ficticio. Es devuelta al concesionario, mediante las tarifas por los usuarios de los servicios, durante la vigencia de la concesión, en un plazo relativamente breve que puede ser fijado por el poder concedente.

Segunda parte: correspondiente a las inversiones efectivas directas, en la construcción del instrumento de trabajo. Es devuelta al empresario solamente en el caso de expropiación, mediante el pago, por el Estado, del precio de la expropiación.

Considerado el problema del fondo de renovación, en su aspecto general y especialmente vinculado con el aspecto fiscal, se opina que una inteligente y previsora política impositiva debe considerar la necesidad de no dificultar el mantenimiento de la capaacidad productiva de la organización industrial del país, negando a los efectos de la liquidación del impuesto sobre las ganancias la amortización calculada sobre la base del costo de reposición del bien depreciable. Es decir que, además de la amortización fija sobre la base del valor original del bien, debería aceptarse o

tra amortización complementaria sobre la base del costo actual de reposición considerado periódicamente, pues es evidente "que la finalidad básica de las reservas para depreciación no es proveer a las reposiciones del material fijo, sino exclusivamente la de mantener la integridad del capital fijo originalmente invertido. Lo que constituye el sostenimiento del capital primitivo y el empleo de la reserva para depreciación como arbitrio apropiado a esta finalidad, son las cuestiones que en éste encierra" (25).

2. Consideraciones vinculadas con las leyes impositivas. En el apartado anterior hemos contemplado las características que originan el fondo de renovación. Antes de contemplar su tratamiento en la ley 11.682 haremos una síntesis de las legislaciones sancionadas por los países, que, apreciando la situación de inferioridad a que quedarían relegadas sus industrias si mediante apropiadas medidas fiscales no se protegiera la renovación de sus bienes, han rectificado los métodos tradicionales de calcular las amortizaciones, frente a la insuficiencia de los mismos para satisfacer las condiciones creadas por la general tendencia al aumento del nivel de precios.

La ley italiana ha reconocido la deducción, para determinar el rédito de las empresas, de cuotas anuales calculadas sobre la cifra resultante de revaluar el activo en función de la desvalorización de la moneda.

La ley belga admite la amortización sobre el valor resultante de aplicar al valor original un coeficiente que oscila entre 1,65 hasta 6,94 según la fecha de adquisición de las instalaciones.

En Francia, completando la revaluación para el cálculo de las amortizaciones autorizadas en 1930, un decreto del 13 de febrero de 1939 admite se deduzca del rédito bruto, en exención de impuesto, las provisiones que se asignan para constituir un fondo de renovación o reconstitución de "outillage et matériel". El monto de

(25) Kester, op. cit. pág. 312

este fondo no puede ser superior a la diferencia entre el valor original y el de reposición.

Este último se determina al término de cada ejercicio, multiplicando el primero por una fracción cuyo numerador es el número índice del nivel de precios de dicho año, y el denominador, el correspondiente al de adquisición de esos elementos.

Se faculta a cada empresa, además para optar por la sustitución irrevocable de dichos índices generales por los específicos a los elementos o materiales que, utilizándose para el cálculo de aquéllos, más similares sean los empleados particularmente por el contribuyente.

En los Estados Unidos, de acuerdo con las disposiciones vinculadas al impuesto sobre la renta, originariamente sólo era permitible calcular la depreciación a base del costo primitivo. Sin embargo, en estos últimos tiempos también ha permitido deducciones adicionales para ser destinadas a renovación de elementos productores de renta.

En todas las legislaciones mencionadas es común el propósito de fomentar mediante exenciones fiscales, la constitución de fondos de renovación, que, no obstante la elevación general de los precios permitan mantener intacto el activo industrial del país para habilitar a la industria a mantener y conservar su capacidad de producción a través de la integridad de su capital.

Esta preocupación tampoco ha sido ajena a la política económica argentina, especialmente en estos últimos años, aunque solamente ha sido en forma muy parcial y reducida.

En nuestro sistema impositivo, el Decreto Reglamentario del 2 de enero de 1939, en los artículos 103 al 105 introdujo la primera innovación a la materia que se está estudiando, al permitir que se aumenten las amortizaciones del artículo 23 inc.c) de la ley 11.682 (t.o.) por el resto de vida útil calculado que aún queda a las maquinarias e instalaciones de fabricación extranjeras, con el aumento que resulte de acuerdo con los coeficientes que dará a conocer el Poder Ejecutivo, calculados en función del valor

de reposición.

Además se estableció que el coeficiente de aumento será el que corresponda en relación con el año de pago de los bienes amortizables.

Finalmente, el citado Decreto Reglamentario, dispuso que con el importe del total de estas amortizaciones, deberá constituirse un fondo especial destinado exclusivamente a la renovación de dichas maquinarias e instalaciones. Si a ese fondo se diese, total o parcialmente, otro destino que el indicado, deberá abonarse el impuesto no ingresado con motivo de la creación del fondo de reposición.

Complementando la disposición reglamentaria indicada, el 7 de mayo de 1940 mediante decreto del P.E. 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 los precios.

Sin embargo esta preocupación de las autoridades de remediar en parte el mayor valor de reposición fué de corta duración, pues el mismo P.E. con fecha 27 de mayo de 1942 "dejó sin efecto las disposiciones de los artículos 103 al 105 de la Reglamentación General".

Para seguir su evolución se expondrán a grandes rasgos los principales argumentos que se conocieron en esa oportunidad en contra de la innovación contenida en los citados artículos 103 al 105.

Desde el punto de vista legal la amortización que admite la ley de réditos de los valores representativos del capital del negocio, solo tiene por objeto permitir la recuperación de las sumas realmente desembolsadas, pero nunca de importes mayores. Es por ello que, si un industrial adquiere una máquina de \$ 10.000 amortizará su valor sobre el precio de costo, aunque el precio de plaza sea superior.

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

Es decir, la ley solamente permite que la amortización se efectúe sobre el precio pagado por el bien, sea este inferior o superior al de plaza.

Es por ello que, si una máquina se adquiere en \$ 10,000, 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. Este aumento de valor puede obedecer a muchos factores económicos y/o industriales, por ejemplo, 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 Decreto Reglamentario se contempla un solo aspecto de los pocos que hemos citado: mayor valor originado por aumentos de precios, solamente en las maquinarias e instalaciones de procedencia extranjera atendiendo únicamente las oscilaciones de los precios. Quiere decir que, aparte de no ajustarse a las disposiciones específicas de la ley, el sistema propuesto en el Decreto Reglamentario contempla únicamente un solo factor y en forma parcial de los muchos que existen para variar los precios.

Tampoco la ley permite efectuar amortizaciones adelantadas sino que las que autoriza deben justificarse por agotamiento, desgaste y destrucción.

En realidad se trata de una reserva creada para adquirir maquinarias en el futuro, con lo cual hacemos incidir un gasto a real^ulizar, en el año en que no se efectúa, con el consiguiente traslado de utilidades.

Además de estos argumentos, existen los que expone el mismo P.E. en los considerandos del decreto que deja sin efecto las disposiciones de los artículos 103 al 105, y que son los siguientes: "Que a partir del año 1933 se ha producido un aumento pronunciado y de características permanentes en los precios de productos no agropecuarios, lo cual originaba serias dificultades para la renovación de equipos industriales del país. En razón de esa circunstancia era necesario apartar de las utilidades anuales las sumas necesarias para hacer frente no solo al desgaste de los equipos, sino también al mayor precio de los nuevos a adquirir. Si bien los importes reservados para hacer frente a los aumentos de precios no constituye un gasto del negocio, sino una utilidad que se destina a ser capitalizada y que por lo tanto se halla sujeta al impuesto a los réditos, resultaba de buena política eximirla provisoriamente del gravamen—siempre que luego no se utilizara para otros fines—para coadyuvar al mantenimiento del nivel industrial alcanzado por el país. Esas razones movieron al P.E. a sancionar los artículos 103 al 105 de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos de fecha 2 de enero de 1939".

"Que en la actualidad, los precios han vuelto a sufrir un brusco ascenso. Esto no se debe ya, sin embargo, a razones de carácter permanente pues tiene su origen en el estado de guerra en que se encuentra la mayor parte del mundo, y la experiencia de la anterior guerra mundial demuestra que, pasada la causa, los precios recuperan su nivel normal. En estas circunstancias no se puede afirmar que las reservas que ahora se formen, en razón de los precios vigentes, serán insumidas en la renovación de los equipos industriales, pues ahora es prácticamente imposible hacerlo y cuando la renovación se lleve a cabo los precios habrán vuelto a su nivel normal.

"Que si subsistiesen las disposiciones de los artículos 103 al 105 de la Reglamentación citada, se formarían al margen del impuesto fuertes reservas que, al no cumplir la finalidad específica de la reposición de los equipos no tendría razón alguna para quedar eximida del gravamen. La importancia de estas reservas sería en la actualidad suficientemente grande como para que su liberación del impuesto no pueda ser mantenida por el P.E. sino por una sanción del Congreso, la cual no es oportuno propiciar de momento".

Para completar las opiniones vertidas anteriormente, se resume, por entender que se trata de un aporte interesante al presente trabajo, un estudio de índole jurídico, en el cual se analizan las disposiciones de la ley, prescindiendo del aspecto económico que contiene el fondo de renovación (26).

Sobre este particular dice que "las desventajas de la imposición de las plus valías en ocasión del reemplazo de los bienes amortizables, son eliminadas, sin embargo, parcialmente por los artículos 103 y siguientes del Decreto Reglamentario".

"El art. 103 teniendo en cuenta el alza de los precios de las maquinarias en el mercado internacional, permite ampliar amortizaciones de las maquinarias de procedencia extranjera, partiendo no del costo de adquisición sino del costo de reposición".

"Este método de amortización especialmente en los períodos de alza de precios ha sido también rehusado por la Comisión de Derecho Accionario de la Academia de Derecho Alemán. Se objeta contra ello que la amortización debe representar una pérdida ya sufrida y no una pérdida futura y eventual y que la pérdida ya sufrida es solamente la diferencia entre el valor de adquisición y el valor después del uso y deterioro, mientras las amortizaciones basadas sobre el valor de reposición representan pérdidas eventuales todavía no verificadas. Esta objeción, sin embargo, es equivocada. Si en el mercado las maquinarias tuvieron un alza de

precios, también las maquinarias usadas estuvieron sujetas a un alza correspondiente de precio y parece admisible amortizar anualmente una cuota de su valor actual y no de su precio de costo".

"Ha sido demostrado sin embargo, que en las amortizaciones basadas sobre el costo de reposición se verifica un doble cómputo de las pérdidas de valor".

Supóngase en efecto, una maquinaria comprada 5 años antes por \$ 100.000. Durante 5 años se amortizó 10 % cada año, o sea 5 por 10.000, que figurarán en el pasivo en la cuenta amortización \$ 50.000. Súbitamente el valor de reposición sube a \$ 150.000 y la empresa decide amortizar para el futuro, partiendo de ese valor. Cinco años después, cuando se procede a la adquisición de una nueva maquinaria en sustitución de la vieja, las cuentas se presentan así:

Activo:	Maquinaria vieja:	\$ 100.000	
	Maquinaria nueva:	\$ 150.000	
Pasivo:	Amortizaciones sobre maquinarias viejas		
	1er. período	\$ 50.000	
	2do. período	<u>\$ 75.000</u>	\$ 125.000

"Como la maquinaria vieja no tiene más valor, tiene que desaparecer del balance junto con las amortizaciones correspondientes. Pero estas son de \$ 125.000 mientras la maquinaria figuraba solamente por un valor de \$ 100.000.-".

"Después de la cancelación de ambos lados, los asientos en balances se representan así:

ACTIVO	PASIVO
Maquinaria nueva \$ 150.000.-	Amortizaciones \$ 25.000.-

"Nos encontramos, pues, frente a una situación anormal, en que la maquinaria nueva en el mismo momento de la adquisición ya está parcialmente amortizada".

Continuando con la evolución de la ley argentina, en este as pecto de "fondo de renovación", debemos recordar que si bien el Poder Ejecutivo, en el mes de mayo de 1942 dejaba sin efecto las disposiciones de los citados artículos 103 al 105, que solamente

tenían aplicación en los bienes de procedencia extranjera, en el mes de septiembre del mismo año se debatía en la Hon. Cámara de Diputados de la Nación un proyecto de ley modificatoria del Impuesto a los Réditos que, en su art. 7° permitía deducir de la renta bruta, las amortizaciones normales con un 20 % de aumento "para compensar el costo de reposición". Además, este aumento de amortización no estaba limitado únicamente a los bienes de procedencia extranjera, como disponía el Decreto Reglamentario del 2/1/1939, sino que alcanzaba "a todos los equipos industriales instalados desde el 1° de enero de 1927 usados en las actividades comerciales, industriales y agropecuarias".

El miembro informante, al referirse a la disposición contenida en el artículo 7° del proyecto de ley expresa que la misma se inspira en el deseo de no gravar inmoderadamente a aquellos contribuyentes que en oportunidad de reponer los bienes productores de renta deben satisfacer un precio superior al primitivamente abonado.

Agrega que es sabido que desde el año 1927 y en forma ininterrumpida, el índice mundial de precios va continuamente en ascenso; elevación que es sumamente notable desde que se inició la guerra. Si se autorizara a los contribuyentes, tal como hoy se hace, la constitución de sus fondos amortizantes sobre la base exclusiva de los valores de compra de los bienes, ocurriría que al agotarse los mismos, el comerciante contaría con un valor inferior al que le cuesta la reposición del bien agotado, debiendo así distraer parte de su capital o recurrir al crédito para hacer frente a la diferencia de precio que en su momento no previó.

Finalmente expresa que para evitar ésto, la comisión ha estimado oportuno conceder un aumento máximo del 20 % a las amortizaciones que sobre los valores de costo acepta hoy la ley, facultando a ese efecto al Poder Ejecutivo a reducir dicho coeficiente cuando circunstancias especiales así lo aconsejen (27).

(27) Diario de Sesiones año 1942, pág. 3813, orden del día N° 41

Este proyecto no llegó a quedar sancionado con fuerza de ley pero las disposiciones vinculadas con el fondo de renovación fueron incluidas en el art. 9° del Decreto Ley N° 18,229/43 (28), dictado en Acuerdo General de Ministros el 31 de diciembre de 1943, que repite en su redacción las disposiciones del art. 7° del proyecto citado.

Además, la misma disposición ha sido actualizada en el art. 75 del Decreto Ley N° 14,338/46 (pendiente de sanción legislativa), pues incorpora los mismos conceptos indicados en el artículo 9 del Decreto Ley N° 18,229/43.

Resumiendo los antecedentes expuestos, nos encontramos que antes de los años 1939 y 1940 un equipo industrial cuya duración estuviera calculada en 10 años, tenía un derecho impositivo para formar un fondo de reposición de 10 cuotas anuales, pero cuyo monto total debía coincidir con el costo de adquisición del equipo. Después de 1939, se creó un fondo de reposición tomando como base el costo de renovación del equipo pero limitando a los bienes de fabricación extranjera. Y luego, a partir de los ejercicios cerrados al 31 de diciembre de 1942, que es la disposición que está en vigencia actualmente, se permite un aumento del 20 % sobre la cuota normal de depreciación de todos los equipos industriales en ex

(28) Art. 9°.- A partir de los balances cerrados al 31 de diciembre de 1942 inclusive, las amortizaciones del artículo 23(inc.o) 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, se calcularán con aumento del 20 % sobre la cuota normal de amortización para compensar el aumento del costo de reposición.

El Poder Ejecutivo podrá variar anualmente dicho porcentaje de acuerdo a las circunstancias, dentro del indicado coeficiente.

El exceso de amortización que así se autorice deberá constituir una cuenta especial en el pasivo del negocio y quedará sujeto al impuesto por el importe total de las cuotas acumuladas en caso de no utilizarse en la reposición de las maquinarias para que fuera constituido aunque el fondo se hubiera reservado en ejercicios a los cuales alcance la prescripción del artículo 23 de la ley 11.683 (t.o.)

plotación adquiridos o instalados a partir del 1º de enero de 1927.

En cambio, la reglamentación anterior establecía que el Poder Ejecutivo debía fijar anualmente los coeficientes de aumento para los distintos años de inversión, de acuerdo con las variaciones que sufría el poder adquisitivo de nuestra moneda.

El nuevo decreto dá una solución más práctica, al evitar el tener que establecer los aumentos de precios en relación a los distintos años de adquisición de los bienes.

Sobre este particular, Julio A. Valle (29) dice que:

"Para hacer más ilustrativo estos comentarios, recordemos que por el anterior sistema, para los balances cerrados hasta el 31 de diciembre de 1941 y para las inversiones de 1925 debía aplicarse un coeficiente de aumento del 55 por ciento y para los de 1930 un 88 por ciento", agregando que "el "Fondo de Reposición", de acuerdo con lo establecido por el art. 25 del Decreto N° 5666 y que autoriza el art. 9 del decreto N° 18.229, es optativo para comerciantes e industriales, y por consiguiente, requiere manifestación expresa de los mismos para acogerse a sus beneficios".

Otras desgravaciones: Estas disposiciones de desgravación de beneficios sujetos a impuesto a los réditos, mediante la creación de fondos de renovación de los equipos industriales, han sido complementados por el Decreto Ley N° 15.921/46, relativo a exención de las utilidades de empresas industriales manufactureras y de transformación. El sistema que anuncia el decreto en su art. 1º es de desgravar a determinadas porciones de utilidades siempre que se afecten durante el ejercicio al incremento de la capacidad productiva de la empresa, mediante la instalación de nuevas plantas, ampliación de las existentes o construcción de nuevas industrias manufactureras o de transformación.

De la lectura del régimen de dicho decreto ley, "fluye sin esfuerzo, las condiciones que debe reunir un contribuyente para poder gozar de aquella liberalidad impositiva, a saber (30):

(29) Costos y Organización, agosto 1945, pág. 113

(30) Texto y comentario de las nuevas disposiciones, Ministerio de Hacienda de la Nación. Buenos Aires 1946 - Pág. 239.

a) Que invierta por lo menos -en el ejercicio- el 30 % de la utilidad impositiva establecida conforme con la ley del impuesto a los réditos;

b) Que tal inversión debe traducirse en un incremento de la capacidad productiva de la empresa, o en la instalación de nuevas fábricas;

c) Que el capital en explotación que se incrementa, debe ser de naturaleza tal que aumente la producción de mercaderías o productos;

d) Que las inversiones se efectúen con recursos provenientes de utilidades".

"La exigencia de una inversión mínima de 30 %, tiene su explicación en el propósito esencial que persigue el decreto-ley: aumento de la producción o elaboración de mercaderías o productos, con el fin de atenuar el desequilibrio notorio entre el circulante y los bienes. Esto se consigue dotando a la industria de una mayor capacidad de producción. El estímulo que se persigue con la exención, por ende, debe hacerse efectivo cuando se verifique un aumento de la potencialidad productiva, y no cuando la inversión se orienta exclusivamente a la reposición o reemplazo de las maquinarias inutilizadas o que se encuentran en desuso. El decreto-ley resuelve en forma práctica, esta cuestión. Presume que cuando el industrial invierte un 30 % o más de sus utilidades, lo hace en bienes que amplían la capacidad productora de la fábrica, y en estos casos se admite un porcentaje de deducción. En cambio, cuando el monto del aumento atribuible a valores del activo fijo -excepto inmuebles- es inferior al 30 % es lógico presumir que se trata de bienes adquiridos con el objeto de conservar su potencialidad productiva".

"Por último, el requisito de que las inversiones se realicen con utilidades del ejercicio armoniza en cuanto a sus propósitos, con lo que se acaba de expresar. Se evitará que parte de las utilidades líquidas de las empresas se distribuyan como beneficio, volcándose así en el mercado monetario con el consiguiente perjuicio

para la economía nacional".

"Conforme con la técnica adoptada por el decreto-ley, la suma a deducir de la utilidad impositiva -que se exime del impuesto a los réditos-, está en función de las inversiones efectuadas en bienes del activo fijo, excepto inmuebles, vale decir, cuanto más inversiones efectúe la industria con las utilidades obtenidas, mayor será el importe a deducir de la utilidad imponible de la empresa. En algunos casos, cuando las adquisiciones insuman la casi totalidad de las ganancias generadas por la industria, la deducción alcanza aproximadamente el 40 % de la utilidad impositiva".

"El cuadro que se inserta a continuación indica cabalmente el porcentaje de utilidades que se desgravan, según la importancia de la inversión efectuada con beneficios de la empresa.

Inversiones en bienes del activo fijo, excepto inmuebles % s/utilidad impositiva	La deducción que se admite sobre la utilidad impositiva, representa con respecto al importe de las inversiones el %	La deducción que se admite, representa con respecto a la utilidad impositiva el %
30	10.	3
40	12.50	5
50	16	8
60	20	12
70	24.28	17
80	28.75	23
90	33.33	30
100	38	38

"Obsérvese, a través de los siguientes ejemplos, como juega la exención dentro del régimen creado: un industrial ha obtenido un beneficio de \$ 100.000.- en el año 1946. En el transcurso de dicho ejercicio, ha adquirido maquinarias para una nueva planta industrial por valor de \$ 85.000.-

- a) Utilidad impositiva..... 100.000
- b) A deducir (Art.4 Decreto Ley N° 15.921/46)

%	Transporte	m/n	100.000
10 s/ 30	de la utilidad, o sea	30.000	3.000
20 " 10	"	10.000	2.000
30 " 10	"	10.000	3.000
40 " 10	"	10.000	4.000
50 " 10	"	10.000	5.000
60 " 10	"	10.000	6.000
70 " 5	"	5.000	<u>3.500</u>
			<u>26.500</u>

c) Utilidad de la industria sujeta
a impuesto..... 73.500

"Del ejemplo expuesto, se puede advertir que cuando el contribuyente invierte en bienes que aumentan la capacidad de producción el 85 % de la utilidad, tiene derecho a una deducción equivalente al 26,50 % de la utilidad impositiva".

"Veamos otro ejemplo: Supongamos que en el caso expuesto el contribuyente invierta solo \$ 60.000.- en adquisición de maquinarias. El cuadro precedente nos sirve para establecer que tendrá derecho a deducir de la utilidad impositiva, la suma de \$ 12.000, vale decir el 12 % de la misma".

"Cabe aclarar, por último que la deducción calculada en la forma expuesta, solo se practica y afecta a la utilidad impositiva establecida para el impuesto a los réditos, pero no tiene incidencia alguna, para el gravamen a los beneficios extraordinarios".

Todas las disposiciones citadas, se vinculan con la aplicación del impuesto a los réditos.

Además el Decreto-Ley N° 18.230/43 sobre impuesto transitorio a los beneficios extraordinarios, introduce una importante variante en la determinación del beneficio imponible, inspirada en una razón de política fiscal, tendiente a la protección de las industrias que hubieran hecho inversiones a partir del 1° de enero de 1940. En efecto, el art. 3° inc.e) del citado decreto establece que "cuando existieren inversiones de activo fijo efectuadas con posterioridad al 1° de enero de 1940 (excepto inmuebles) se permitirá la deducción de un importe adicional equivalente al monto de las amortizaciones técnicas anuales que corresponda practi

car a los efectos del impuesto a los réditos".

Esta disposición se basa en que los bienes del activo fijo adquiridos con posterioridad al 1  de enero de 1940, lo han sido a precios recargados, como consecuencia del conflicto armado iniciado en 1939. La deducción permitida tiene la finalidad de crear reservas con el objeto de atender futuros y posibles quebrantos, que podrían producirse cuando la amortización de aquellos precios elevados, se hagan sentir en el costo de los futuros productos, cuando sus valores vuelvan a la normalidad.

En realidad, el decreto acuerda un beneficio que tiende a favorecer a las industrias que trabajan con sus costos recargados por el excesivo valor de sus inversiones. Esta disposición del decreto N  18.230 difiere fundamentalmente de la deducción acordada en concepto de fondo de reposición por el decreto N  18.229 (art. 75 del decreto N  14.338/46).

La deducción extraordinaria que se permite efectuar para establecer el beneficio imponible, es igual al importe de las amortizaciones aceptadas para liquidar el impuesto a los réditos para los bienes adquiridos con posterioridad al 1  de enero de 1940. Tiene pues el efecto, de duplicar el descuento en el balance fiscal de las amortizaciones normales.

Finalmente conviene aclarar que esta deducción adicional para el impuesto a los beneficios extraordinarios (que no es admisible para el impuesto a los réditos) en manera alguna reduce la amortización normal de los bienes ni afecta el término de su vida útil.

Resumiendo lo expuesto en este apartado, concluimos que es necesario incorporar con fuerza de ley a las disposiciones vigentes vinculadas con el impuesto a los réditos, el concepto de fondo de renovación para los equipos e instalaciones industriales de cualquier procedencia, permitiendo la creación del fondo respectivo, recurriendo, no solo al aumento del 20 % sobre las amortizaciones normales fijados por la ley de réditos (art. 75 del decreto ley N  14.338/46), sino también autorizando sumas mayo

res en aquellos casos que sea pertinente, tendiente a la protección de las industrias, conforme en un todo con los principios de la conservación integral del capital fuente, productor de riqueza nacional.

-----oOo-----

C A P I T U L O I I

BIENES TANGIBLES DEPRECIABLES

En el capítulo anterior se ha tratado en general los fundamentos, elementos y conceptos comunes a la amortización, depreciación y agotamiento de los bienes. Tal como en él se manifestó, cada tipo de bien: tangible (depreciable y agotable) e intangible, presenta características particulares que determinan un tratamiento diferencial en materia de amortización.

En el presente capítulo se tratará la depreciación de los bienes tangibles amortizables (1), es decir, de aquellos que poseyendo un valor cierto, están sometidos a desgaste o destrucción por el uso, acción del tiempo, insuficiencia o desuso.

Los elementos esenciales de la amortización de esos bienes, que son los enunciados en el punto II del capítulo I, así como sus causas serán consideradas en su faz impositiva en el presente capítulo.

Definida la depreciación de bienes tangibles amortizables como la extinción de su costo de adquisición o producción, originada por el uso, acción del tiempo, insuficiencia o desuso, podemos observar que la ley 11.682 no se aparta de este concepto económico, pero incorpora como condición, para admitirla como deducción impositiva, que los bienes que la originen se hayan utilizado, en el período considerado, para producir renta gravada.

Los artículos 23 inc. c) y 25 inc. c) ley 11.682 (t.o.) se refieren a la amortización razonable para compensar el desgaste, destrucción y agotamiento de los bienes usados en el negocio (2),

(1) Cuando los bienes tangibles pueden sufrir un desmedro en su valor por el uso, transcurso del tiempo, extracción, etc., son susceptibles de depreciación o agotamiento, según su naturaleza, de ahí que se los clasifique en "depreciables" o "agotables". Distingúese los "depreciables" porque están sometidos a desgaste por uso, desuso o insuficiencia, (tales son las maquinarias, instalaciones, útiles, vehículos, etc.) de los "agotables" constituidos por los bienes naturales (minas, yacimientos, canteras, bosques, etc.) que merman por extracción.-

(2) El Decreto-Ley n° 14.338/46, que todavía espera la respecti-

y admiten, además una asignación prudente para los que se hubieren hecho inservibles. Con otros términos, el inc. c) del art. 23 se refiere en su primera parte al desgaste producido por el uso y acción del tiempo y al mencionar la asignación prudente para los que se han hecho inservibles, acepta la depreciación por causas funcionales (insuficiencia y desuso).

Seguidamente se tratará: las causas normales que originan la amortización de bienes tangibles (apartado I) y cuáles son los bienes tangibles depreciables, según la ley 11.682 (ap. II). En capítulos siguientes, y siempre vinculados con los bienes tangibles se contemplarán separadamente: el valor que puede amortizarse (capítulo III); las erogaciones que originan los bienes y cuáles son capitalizables (capítulo IV); la vida útil probable a asignar a los bienes (capítulo V) y quienes puedan computar como deducción las amortizaciones (capítulo VI).

I - Causas Normales de Depreciación

Según se ha establecido, los bienes que se utilizan en una empresa o negocio cualquiera, están sometidos a desgaste continuo como consecuencia de su utilización en la producción. Este desgaste que, naturalmente, va produciendo un desmedro paulatino en su valor, está determinado por la concurrencia de los factores a los que está sometido el bien. La intensidad del desgaste está vinculada con la mayor o menor resistencia que oponga la textura del bien (3).

La sanción legislativa del Hn. Congreso de la Nación, en su art. 74 trata sobre las amortizaciones por el desgaste de los bienes. La norma que contiene ese artículo, supera las disposiciones anteriores, por cuanto no limita la amortización a "los bienes usados en el negocio", sino que la extiende a "los bienes empleados por el contribuyente para producir réditos gravados". Por lo tanto, las normas que se exponen en este capítulo limitado a los bienes "usados en el negocio" serán de aplicación a todos los bienes, a partir de la fecha que el mencionado Decreto quede convertido en Ley.

(3) Generalmente los materiales que se emplean en la construcción de los bienes se seleccionan teniendo en cuenta las funciones a realizar, el esfuerzo a que estarán sometidos y las condiciones en las cuales deberán prestar servicio.

A los efectos impositivos también puede sostenerse que las causas que normalmente originan la depreciación de los bienes físicos tangibles y que deben tenerse en cuenta para el cálculo de su vida útil son: las físicas y las funcionales.

Resumiendo los conceptos enumerados en el capítulo I, puede decirse que:

1. Causas físicas. Son las originadas por el uso y los perjuicios ocasionados por la acción del tiempo y de los elementos. Se entiende por uso el empleo o utilización normal del bien (4), en los fines para los cuales ha sido construido o adquirido.

2. Causas funcionales. Involucra el desuso y la insuficiencia.

a) Desuso: es la pérdida de valor de los bienes, originada en la disminución de su rendimiento económico, con motivo de nuevos inventos o mejoras de construcción, incapacidad para competir con otros más modernos o de mayor rendimiento, debido al progreso industrial.

b) Insuficiencia: es provocada por el crecimiento de la empresa o por alteraciones que se hayan producido en la industria antes de que el bien haya alcanzado el final de su vida útil.

Además existen otras circunstancias que por su carácter pueden calificarse de anormales o fortuitas: tales serían los accidentes originados por negligencias, incendios, inundaciones, terremotos, etc., que determinan un evidente deterioro en los bienes. Algunas de estas causas en algunos sitios y en condiciones conocidas son de ocurrencia más o menos periódica (zonas donde en un período más o menos corto se repiten esos fenómenos). En estos casos, tales causas, que podrían llamarse regionales, deben considerarse normales a los efectos del cálculo del coeficiente de depreciación y dan origen a tablas especiales de coeficientes de depreciación aplicables a esas zonas.

(4) Es indudable que el trato que se otorga a los bienes, determina fundamentalmente su duración, de ahí que se emplee el término "utilización normal", significando con él que se observe en el bien el empleo para el cual fué construido y una conveniente conservación, reparación, etc.-

En las tablas de coeficientes normales mencionada en el Capítulo V del presente trabajo se incluye, además de la apreciación de la vida útil de bienes usados en las condiciones normales para cada industria, una tabla de cargas de coeficientes para los casos de uso infra o supranormal, en relación con las horas de funcionamiento de los bienes.

II - Bienes Tangibles Depreciables Según la Ley 11.682(t.o.)

Económicamente son susceptibles de amortización todos los bienes que reúnan los elementos esenciales: valor depreciable y vida útil determinable, utilizados en las empresas y cuyo valor debe recuperarse a través de su inclusión parcelada en los costos de producción.

Sin desconocer los principios enunciados, la ley del impuesto a los réditos y sus reglamentaciones en vigencia, oponen algunas limitaciones en cuanto a la generalidad de los bienes amortizables (5) que surgen de la armonía que debe existir entre las diversas disposiciones legales y de su carácter impositivo.

Por ello se reúnen en el presente apartado las disposiciones e interpretaciones que rigen la materia amortización de bienes tangibles, agrupando en los diversos puntos las que tratan los bienes usados en el negocio; paralizados, mantenidos en reserva y en desuso, y los bienes inexplotables.

1. Bienes usados en el negocio. La ley 11.682 permite a los contribuyentes deducir de su renta bruta las sumas destinadas a la amortización de los bienes usados en el negocio. Fundada en un criterio objetivo, admite la depreciación de todos esos bienes en tanto, en cuanto les reste vida útil a contar desde el momento en que ha entrado en vigor, es decir el 1° de enero de 1932.

Se consideran bienes tangibles usados en el negocio (que son los que se estudiarán aquí), a todos los bienes corpóreos que cons

(5) Por implicancia del art. 2° de la ley 11.682 (t.o.) que sólo autoriza la deducción de los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar réditos, la amortización que admite el art. 23 inc. c), se refiere exclusivamente a los casos de bienes destinados a la producción de renta gravada.

tituyen el activo fijo, utilizados para la producción de renta grvada.

Exclúyese de este concepto a los agotables por extracción que serán tratados en el capítulo respectivo.

Para su mejor consideración se tratarán las disposiciones sobre bienes muebles y luego sobre inmuebles e instalaciones de inmuebles.

a) Bienes muebles(6) Son amortizables los bienes muebles que el contribuyente utiliza en el negocio y la depreciación es deducible en el balance impositivo desde la vigencia del impuesto a los réditos, es decir 1.º de enero 1932. Se excluyen de los bienes amortizables impositivamente los de uso personal del contribuyente y sus familiares y todos aquellos que no estén destinados a la producción de renta gravada.

Además, según el artículo 12 del Decreto Reglamentario (modificado el 20/5/42), "no se deducirán de las entradas los gastos que originen las inversiones de lujo, entretenimiento o recreo personal que acusen habitualmente pérdidas".

Sin embargo, cuando estos bienes sean utilizados o empleados parte en la obtención de réditos gravados y parte para uso particular u obtención de réditos exentos, en cada caso deberá estimarse razonablemente si es que no puede establecerse con exactitud qué parte de la depreciación total corresponde asignar a uno y otro concepto. (7)

b) Bienes inmuebles (8) La ley 11.682 (t.o) hasta el 31 de di-

(6) El concepto jurídico de bienes muebles está contenido en los artículos 2352 y 2353 del Código Civil.

(7) La Dirección General del Impuesto a los Réditos ha evacuado la consulta 867, vinculada con la depreciación de un automóvil particular, utilizado a la vez para las necesidades de la actividad a que se dedica el contribuyente, estableciendo que: "Si el automóvil particular es utilizado por el contribuyente indistintamente para las necesidades de su comercio, profesión o empleo y para su uso particular, en la imposibilidad de establecer con exactitud la propor - ción de los gastos que corresponde a uno y otro uso se admitirá la deducción del tanto por ciento que aproximadamente corresponda a la utilización del coche para las actividades del contribuyente, así como la parte proporcional de la amortización del mismo".

ciembre de 1939, autorizaba considerar como inmuebles amortizables impositivamente solamente a los que formaban parte o eran usados en el negocio (incluidos en la 3a. categoría), pero no admitía la depreciación de los destinados a habitación personal del contribuyente o para arrendamiento (incluidos en la 1ra. categoría).

A partir del 1° de enero de 1940, en virtud del agregado introducido por el art. 10 de la ley 12.599 (9) el art. 23 inc. c) ley 11.682 t.o. última parte, son depreciables todos los edificios y construcciones, cualquiera sea la categoría en que se declare el rédito de esos inmuebles.

Se expondrá seguidamente las situaciones que ofrecen las disposiciones en vigor en cada época: desde la vigencia del impuesto a los réditos (1-1-1932) hasta el 31-12-1939, y con posterioridad al 1-1-1940.

1° Tratamiento impositivo de los inmuebles hasta el 31 de diciembre de 1939. De acuerdo con la aclaración el art. 23 inc. c) de la ley 11.682 (t.o.) contenida en el art. 10 de la ley 12.599, " las amortizaciones para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio como locales de venta, fábricas u oficinas, solo son deducibles en tercera categoría de réditos".

Antecedentes de la aclaración al art.23 inc.c) ley 11.682. La

(8) El concepto jurídico de bienes inmuebles está contenido en los artículos 2348 a 2351 del Código Civil.

(9) "Artículo 23° (artículos 20 de la ley 11.682 y 10 de la ley 12.599)

"c.....
Acláranse los artículos 11 y 23, inciso c), de la presente ley en el sentido de que las amortizaciones para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio como locales de venta, fábricas y oficinas, solo son deducibles en la tercera categoría de réditos.

A partir del 1° de enero de 1940, la amortización a que se refiere el presente inciso, se hará efectivo para todos los contribuyentes propietarios de edificios y construcciones, cualquiera fuese la categoría en que se declare el rédito de esos inmuebles".

Dirección General del Impuesto a los Réditos, antes de sancionar el Congreso la ley de presupuesto n° 12.599 que en su artículo 10 incorporó a la ley 11.682 varias modificaciones y aclaraciones a su texto primitivo, impugnó las amortizaciones legales que los contribuyentes encuadrados en la primera categoría pretendían deducir del total de las entradas sujetas a impuesto. Con motivo de numerosos recursos interpuestos por los contribuyentes, invocando la procedencia de la aludida amortización, el Ministerio de Hacienda con fecha 30 de diciembre 1936 dictó una resolución, en la que expresó que "el artículo 20 sólo autoriza deducir las amortizaciones referentes a los bienes usados en los negocios sin referirse a aquellos que devengan réditos incluidos en otra categoría. Si bien el último apartado del artículo 8° de la misma ley dice que de la renta bruta, real o presunta (arrendamientos o alquileres devengados o resultado de explotación propia del campo o valor locativo de la casa en uso propio) pueden efectuarse las deducciones respectivas aplicando las disposiciones pertinentes de los artículos 19 al 23, no puede de ello inferirse que ~~esta~~ disposición es aplicable también a la renta de la primera categoría, en razón de que los términos expresos de aquél se refieren exclusivamente a las amortizaciones correspondientes a los comerciantes o industriales sin mencionar en ningún momento a la de los inmuebles considerados en la categoría de la renta del suelo".

"Ante esta situación no es posible, por vía reglamentaria, ampliar las disposiciones de la ley en el sentido solicitado si ~~es~~ que ella no ha prevista taxativamente el caso".

La insistencia del criterio administrativo dió origen a su vez a la iniciación de numerosos juicios por repetición de impuesto que fueron tramitados en jurisdicción de la Justicia Federal. Es sumamente interesante, como aporte técnico-legal al presente estudio, referirse a los fundamentos que han dado origen a los distintos fallos producidos. Por ser el caso que originó el pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a continuación se transcribe la parte pertinente de los fundamentos de las senten

cias recaídas en cada Tribunal en el Expte.: "Adela Escorihuela de Escorihuela c/la Nación".

Sentencia Juez Federal de Mendoza, noviembre 12 de 1938 (10)

.....
"II.-Concordante con ese principio general contenido en el citado art. 2º, la Ley, al establecer la forma en que debe determinarse la renta de laprimera categoría, a la que corresponde la de la ac tora y cuyas deducciones se cuestionan en esta causa, expresa en el último párrafo del art. 8 "La renta neta se determina en la si guiente forma: De la renta bruta, real o presunta (arrendamientos o alquileres devengados o resultado de la explotación propia del campo o valor locativo de la casa en uso propio) se efectuarán las deducciones respectivas, aplicándose las disposiciones pertinentes de los artículos 19 y 23. No enumera, pues, las deducciones que deben hacerse, remitiéndose respecto a ellas a los que legisla pa ra la tercera categoría de renta del suelo
.....

"Respecto a las amortizaciones sobre edificios de renta de prime- ra categoría, a juicio del suscripto, es de estricta aplicación el art. 20 inc. c) de la ley 11.682 de acuerdo a la preceptuado por el artículo 8, pues, estos edificios como se pone de manifies to en la citada pericia de fs. 122 al 140 se desgastan igualmente y por los mismos factores que los destinados al comercio o indus- tria, la citada disposición (art. 20 inc.c) no fuera pertinente para la renta del suelo, como sostiene el señor Procurador Fiscal, se vulneraría el principio consagrado por el art. 16 de la Consti tución Nacional en cuanto establece expresamente que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, pues colocaría la renta de la tercera categoría en una situación de privilegio con relación a la de la primera".

"Por otra parte, sostener que no es de aplicación a la renta del art. 8 (Ira. categoría) el inc. c) del art. 20 porque las amorti- zaciones que expresa se refieren a bienes del "negocio", conside- rando en este caso que el término negocio se refiera únicamente a

comercio, y admitir como lo hace la Dirección General del Impuesto a los Réditos que es aplicable a la misma el inc. b) de dicho artículo en cuanto a las deducciones que legisla (impuestos y tasas que recaen sobre las propiedades del "negocio") es una hermenéutica arbitraria desde todo punto de vista inaceptable".

"Sentado esto, corresponde fijar la amortización anual que debe admitirse a cada uno de los edificios de renta de la actora".

Fallo de la Cámara Federal de Mendoza (11)

Esta sentencia de primera instancia fué apelada por el representante del Fisco ante la Cámara Federal de Mendoza. Este Tribunal con fecha 6 de mayo 1939 falló, confirmando la sentencia apelada por los siguientes fundamentos:

".....Que el Sr. Juez a-quo ha hecho un detenido estudio sobre las disposiciones legales que rigen el caso, llegando a la conclusión, que el Tribunal comparte, de que la ley 11.682 grava solamente la rentaneta, y que para determinarla, tratándose de inmuebles edificados, deben deducirse, además de los gastos necesarios de conservación y producción, las amortizaciones razonables para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los edificios, arts. 8 y 20 inc. c) ley citada (12) ".

Recurrida la sentencia de Cámara Federal en apelación ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, este alto Tribunal con fecha 5 de agosto 1940 (13) falló, con la disidencia de dos de sus Ministros, revocando la sentencia apelada, denegando la procedencia de la amortización impositiva a los inmuebles de primera categoría.

(11) Jurisprudencia Argentina. T.71 pág.882

(12) Esta Numeración corresponde a la ley 11.682, correspondiendo al articulado de la ley 11.682 (t. o.) los números 11 y 23 inciso c).

(13) Jurisprudencia Argentina. T.71 pág.882

Los fundamentos son los siguientes:

"La ley es clara al aceptar la amortización de inmuebles solamente, cuando forman parte o son usados en el negocio; lo dice así el inc. c) del art. 23 de la ley 11.682 (texto ordenado) y lo repite el art. 10 de la ley n° 12.599 de Presupuesto General para 1940 en los siguientes términos: "Acláranse los arts. 11 y 23 inc. c) de la ley 11.682 (t.o.) en el sentido de que las amortizaciones para compensar el agotamiento, desgaste o destrucción de los bienes usados en el negocio como locales de venta, fábricas u oficinas, sólo son deducibles en la tercera categoría de réditos". La calificación genérica ratificada por la ejemplificación, no deja lugar a dudas y excluye, naturalmente, a los inmuebles destinados a habitación personal o a renta, por locación, del propietario".

"La palabra negocio tiene, en el léxico oficial de la lengua, en el jurídico y en el común, varias acepciones, como ser "cualquier ocupación, empleo o trabajo", "dependencia, pretensión, tratado o agencia", "todo lo que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés"; y la forma verbal de ese sustantivo o sea negociar, tiene asimismo significados varios que van del tráfico comercial al trámite y manejo de expedientes políticos. Vulgarmente se habla de negocio de almacén, de tienda, de hotel, etc.; y es natural, entonces, que el legislador que empleó esa palabra la aclare dentro de la facultad indiscutible que la Constitución, la ley y la doctrina le reconocen y facultad que, como se ha visto en el precedente considerando es la invocada por el Congreso de acuerdo con el art. 4° del Código Civil".

"Por otra parte, no se advierte que significado tendría la palabra negocio empleada en la ley -N° 11.682 (t.o.) art.23, inc. c) referida a las casas destinadas a la habitación de sus dueños porque no podrían encuadrarse en ninguna de las acepciones de los diccionarios y del uso común".

"Si formalmente el Congreso ha podido decir que aclara la ley y no se trata de "casos juzgados" como prevé el art. 4° del Código Civil los jueces deben acatar esa manifestación de voluntad de un

poder soberano, sin discutir la pureza o precisión técnica del lenguaje empleado, no la oportunidad en que se ejercitó".

De los antecedentes enunciados surge con evidencia que la aclaración al texto legal hecha por el mismo poder que lo sancionó, lo ha sido recurriendo tal vez a un punto de vista extremadamente fiscalista, ya que la "aclaración" ha sido hecha recién 8 años después de estar en vigencia la ley 11.682. Además esa "aclaración" modifica el criterio impositivo vigente ya que adopta dos criterios diametralmente opuestos según se trate de períodos anteriores o posteriores al 31 de diciembre de 1939. Este criterio coincide con la opinión en disidencia de los dos Ministros de la Suprema Corte de la Nación en el mismo juicio aludido, que en síntesis es el siguiente: (14)

"La ley 12.599 (presupuesto para 1940) en cuyo art. 10 se dispuso que se aclaran los arts. 11 y 23 inc. c) ley 11.682 t.o. en el sentido al que las amortizaciones sobre inmuebles solo se advierten en la 3ra. categoría de réditos; y que a partir del 1-1-40 se harán efectivas dentro de cualquier categoría en que se declare el rédito; no es una ley aclaratoria sino modificatoria de la ley 11.682, porque esta es bien clara en el sentido de que la amortización es una suma necesaria para mantener y conservar la fuente del rédito que debe deducirse entre los gastos correspondientes a los réditos de cualquier categoría y no solo de la 3ra. Una ley aclaratoria no puede decir lo contrario de lo dispuesto por la ley de cuya interpretación se trata, pues ni el legislador ni el juez tienen autoridad para atribuir a las palabras empleadas en el estatuto un sentido contrario del que gramaticalmente le corresponde. La ley 12.599 (art. 10) no aclara una ley oscura; atribuye un sentido particular a un artículo de la ley 11.682 en mira de su regresión hasta la fecha de esta última. (Opinión en disidencia de los Dres. Repetto y Nazar Anchorena)".

(14) Jurisprudencia Argentina T.71 pág.882

Eduardo A. Zorraquín al comentar una Sentencia Judicial vinculada a la procedencia de la amortización de inmuebles incluidos en la 3ra. categoría de la ley de réditos (Mauro Herlitzka v/ la Nación) y la Sanción de la ley 12.599 que en su art. 10 aclara los arts. 11 y 23 inc. o) de la ley 11.682 t.o. sostiene (15) que "el art. 10 de la ley 12.599 es inconstitucional porque el Congreso al sancionarlo ha invadido las funciones judiciales que pertenecen a los Tribunales de la Nación, modificando arbitrariamente el alcance de la ley de réditos".

"Además la mencionada disposición legal, si se le acuerda efecto retroactivo vulnera el derecho de propiedad consagrado por el art. 17 de la Constitución Nacional y debe tal interpretación ser considerada ilegal".

"Por otra parte viola el principio constitucional de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, al permitir amortizar a los contribuyentes de 3ra. categoría los bienes de sus negocios negando dicho derecho a los de 1ra. categoría".

Este distinguo que ha establecido la ley 12.599 (art.10), da origen a que deban considerarse diversas situaciones especiales y en consecuencia un tratamiento particular para la depreciación de los inmuebles de renta o habitación que son usados en parte para fines del negocio del contribuyente; construídos para uso del personal de la fábrica o sus familiares; arrendados por un socio a la razón social; arrendados a filiales o sociedades encadenadas; inmuebles que constituyen la inversión de reservas de compañías de seguros; inmuebles y construcciones rurales.

Se expondrá a continuación las soluciones impositivas que pueden adoptarse en cada caso. Estas normas son de aplicación hasta el 31-12-1939.

Inmuebles usados en parte para fines del negocio: Si un comerciante industrial o profesional utiliza parte de su propiedad para fines de negocio o profesión y el resto para casa-habitación o ren

(15) J.A.T. 71 pág. 42 DOCTRINA

ta, se admite deducir la depreciación del edificio proporcionalmente a la parte destinada al negocio o actividad profesional, cuya renta esté gravada con el impuesto.

La parcelación puede basarse en la relación que existe entre el número de habitaciones o superficie ocupada para ambos destinos.

Inmuebles y sus instalaciones construídos para uso del personal ocupado en un establecimiento y sus familiares: En los casos que una empresa construya viviendas y lugares de esparcimiento (campo de deportes, etc.) para su personal y familiares, se considerarán dichas viviendas y construcciones como prolongación de los edificios e instalaciones de la fábrica.

En consecuencia, no deben considerarse tales bienes como productores de renta de 1ra. categoría, sino que deben contamparse como verdaderas instalaciones propias y necesarias a la industria, admitiéndose la depreciación impositiva de los mismos. Si esta clase de viviendas no fueran ocupadas por su personal, sino arrendadas a terceros ajenos al establecimiento el tratamiento impositivo que debe acordárseles es el que establece la ley para los réditos de 1ra. categoría, es decir, que no se permite depreciación del edificio pero si procede la amortización impositiva de las instalaciones del mismo. (16)

Inmueble propiedad de un socio, dado en arrendamiento a la razón social de la cual forma parte: La Dirección de Réditos tiene resuelto que, en virtud de encuadrarse la renta proveniente de la 1ra. categoría de la ley 11.682, no corresponde admitir amortización alguna hasta el 31 de diciembre de 1939.

Sin embargo cuando los condóminos de un inmueble arrendado a una sociedad de responsabilidad ilimitada 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 3a categoría. Si bien dicho inmueble no se hace figurar en el patrimonio social, la omisión de tal requisito queda salvada por el hecho real de que todos los socios utilizan para su negocio el bien en cuestión.

Esta norma no es aplicable para el caso de sociedades de responsabilidad limitada o de cualquier otro tipo de sociedad cuya responsabilidad esté limitada al aporte efectuado.

Inmuebles arrendados a filiales o sociedades encadenadas: Los edificios o parte de edificios arrendados en las condiciones indicadas en el rubro, se encuadran dentro de las disposiciones contenidas en la lra. categoría de la ley pues se trata de entes jurídicamente distintos. En consecuencia, la depreciación se practicará recién a partir del 1° de enero de 1940.

Inmuebles que constituyen la inversión de reservas de las compañías de seguros: Con respecto al tratamiento impositivo que corresponde asignar a la depreciación de los inmuebles del rubro, han existido dos criterios opuestos, debido a lo cual en última instancia debió fallar la Suprema Corte de Justicia, admitiendo en este caso a la depreciación como encuadrada en el inc. c) del art. 23 de la ley 11.682 t.o..

Los antecedentes vinculados a este caso son de interés debido a que existió Resolución del Ministerio de Hacienda previa al fallo judicial rechazando la amortización como quebranto deducible impositivamente, hasta el 31 de diciembre de 1939.

La Resolución aludida que lleva fecha 5 de enero 1940 dice que "en virtud de la disposición aclaratoria de los artículos 11 y 23, inciso c) de la ley n° 11.682 (texto ordenado) contenida en el artículo 10 primer párrafo de la ley 12.599, y resuelto en fecha diciembre 30 de 1936 - Resolución N° 1454 cuyos términos se dan reproducidos - por este Departamento, no procede acceder a lo solicitado, ya que esas fuentes de renta están incluidas entre las de la primera categoría (renta del suelo) y un pronunciamiento favorable importaría una situación de privilegio con respecto al resto de los contribuyentes en condiciones similares.

"Que si bien el artículo 23 inciso i) de la ley citada podría dar lugar a dudas sobre el punto, corresponde aclarar que esa disposición solo se refiere a la parte de los ingresos de las compañías que de acuerdo con el cálculo actuarial, corresponde dis -

traer a fin de constituir las reservas por mala inversión de esas reservas o por desgastes sufridos en el bien objeto de la inversión.

Con posterioridad a esta resolución, la Cía. de Seguros "El Comercio" S.A. inició demanda contra el Gobierno Nacional por repetición de impuestos pagados sobre las amortizaciones efectuadas a los inmuebles de su propiedad. La parte pertinente de los considerandos de la sentencia del Juez Federal, en primera instancia, de fecha septiembre 1941, dice así: (17)

"Ante todo, cabe destacar que la jurisprudencia citada por el señor Procurador Fiscal en su escrito de responde no puede servir de base para la solución del caso analizado porque el fallo dictado in re "Escorihuela de Escorihuela" (ver S.C. fallos t.187, pág.330), si bien guarda cierta analogía con el presente en cuanto se discute la amortización de inmuebles como rubro deducible a los efectos impositivos varía fundamentalmente en cuanto a la situación de una de las partes".

"El problema que se plantea en autos no es el de un simple particular, sino el de una Compañía de Seguros, que en su calidad de tal tiene dentro de la ley un tratamiento especial y expreso; que a juicio del suscripto ~~tiene~~ indiscutible la facultad que tiene para deducir las amortizaciones cuestionadas".

"Como con toda claridad se expresa en el escrito de demanda, las compañías de seguros tienen la facultad para deducir todas aquellas sumas que, por su cálculo actuarial reconocido por la Inspección de Justicia, deben destinarse a integrar las reservas matemáticas, en cuanto fueran necesaria para constituir y mantener el fondo con que hacen frente a las obligaciones contraídas con sus asegurados o tenedores de títulos respectivos (art. 23, inc. i) de la ley 11.682)."

"Las compañías de seguros y de capitalización, etcétera, podrán deducir, además, aquellas sumas que, por su cálculo actuarial reconocido por la Inspección de Justicia, deben destinar a integrar

las reservas matemáticas, en cuanto fueran necesario para constituir y mantener el fondo con que hacen frente a las obligaciones contraídas con sus asegurados o tenedores de títulos respectivos".

"Y dentro de las obligaciones impuestas por la ley a estas compañías, está la de amortizar por lo menos en dos por ciento (2 %) anualmente el valor del costo originario de los edificios de su propiedad (art. 15 y 16 de la ley n° 11.682)".

"La inaplicabilidad de la doctrina establecida por la Suprema Corte en el fallo señalado resulta así manifiesta y frente a las disposiciones claras y terminantes de la ley de Réditos (n° 11.682) en cuanto se refieren a las Compañías de Seguros, cree innecesario el suscripto abundar en otras consideraciones como para aceptar la demanda y así se declara".

Esta sentencia del Juez Federal fué revocada por la Cámara con fecha 24 de diciembre 1941 "en virtud de lo resuelto por la "Corte Suprema en el caso Escorihuela": y, en consecuencia "se desestima la demanda instaurada por la Cía. de Seguros "El Comercio" contra el Gobierno de la Nación sobre repetición". (18)

Iniciado el recurso de apelación ante la Suprema Corte, contra la Sentencia de la Cámara Federal de la Capital Federal, el Alto Tribunal falló el 4-9-42 "por los fundamentos del voto en disidencia en el caso "Escorihuela v. la Nación" (fallos: 187,330), y siendo, además, el inmueble de la compañía actora cuya amortización se desiste, un bien que "forma parte del negocio" de seguros a que aquella se dedica, se revoca la sentencia apelada y se declara firme la sentencia del señor Juez Federal". (19)

Con motivo de la sentencia recaída en el juicio citado, el Consejo de la Dirección General del Impuesto a los Réditos actualizó la jurisprudencia administrativa y con fecha 30-10-42 dictó una resolución en la que dispone que: "La amortización que autoriza el artículo 23 inciso c) de la ley 11.682, texto ordenado, podrá hacerse extensiva a los inmuebles de renta de propiedad de las compañías

(18) J.A. t.1942 pág.93

(19) J.A. t.1942 F.93

de seguros en los ejercicios vencidos hasta el año 1939 inclusive, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 24 de la ley 11.682 (t.o.)".

Inmuebles y construcciones rurales dados en arrendamiento: De acuerdo con la doctrina enunciada en páginas anteriores todos los inmuebles incluidos en la 1ra. categoría no gozan de la amortización impositiva autorizada por el artículo 23 inc. c) de la ley n° 11.682 (t.o.).

Sin embargo, este principio no es aplicable al caso de los inmuebles y construcciones rurales dadas en arrendamiento, en virtud de que lo principal que se arrienda es el campo para la explotación, y todas las mejoras introducidas en él, aún cuando se trata de construcciones o edificios, a los fines impositivos serán amortizables desde el 1-1-32, tal como establece la Ley y el Decreto Reglamentario para el caso de instalaciones de edificios encuadrados en la 1ra. categoría.

Este criterio ha sido aceptado por la Dirección General del Impuesto a los Réditos, por cuanto las mejoras de un campo destinado a la explotación rural revisten las mismas características de las instalaciones de edificios a los fines impositivos. A pesar de que un edificio de la planta urbana pueda tener características similares, y ser de construcción análoga a las de un edificio rural, ambos edificios cumplen finalidades distintas. Para fijar con más claridad el concepto se recurrirá a un ejemplo: Un edificio urbano totalmente instalado con ascensor, instalaciones sanitarias, de calefacción, eléctrica, etc., cuando se arrienda no se alquila separadamente a una persona el edificio sin las mejoras, y a otra, se arrienda solamente las instalaciones. Lo principal se arrienda con todo lo accesorio. En virtud de la doctrina expuesta, lo principal, o sea el edificio urbano no es susceptible de depreciarse impositivamente, mientras que lo accesorio, o sea las instalaciones (20) se deprecian de acuerdo con las disposiciones contenidas en el

(20) Ver Instalaciones Cap. IV apartado VII

artículo 61 inc. b) del D. R. de la Ley de Réditos. (21)

Ahora bien, cuando se arrienda un campo para ser explotado, en el arrendamiento se incluye el campo con todo lo que hay en él, es decir, los alambrados, construcciones, molinos, casa-habitación etc. En este caso lo principal es el campo y lo accesorio las mejoras que hay en el mismo.

Por lo tanto, deberán considerarse mejoras del campo explotado (instalaciones en el sentido del art. 61 inc.b) del Decreto Reglamentario) los molinos, galpones, construcciones, casa-habitación del arrendatario, alambrados, etc.

Sin embargo debe aclararse que no será de aplicación la norma expuesta, cuando el propietario arrienda un campo para veraneo, recreo, etc. En estos casos las construcciones y edificios que se encuentren dentro del campo, serán depreciables recién a partir del 1° de enero de 1940.

2° Tratamiento impositivo de los inmuebles a partir del 1° de enero de 1940. A partir de esta fecha, la amortización a que se refiere el art. 23 inc. c) de la ley 11.682 t.o., se hará efectivo para todos los contribuyentes propietarios de edificios y construcciones, cualquiera fuese la categoría en que declare el rédito de esos inmuebles (art. 10, ley 12.599).

Por Decreto N° 76.422 del P.E. de fecha 8 de noviembre de 1940 se reglamenta el referido artículo, estableciéndose las normas sobre la amortización de los edificios y construcciones urbanos y rurales y los coeficientes que serán aplicables durante todo el tiempo en que los edificios y construcciones sean utilizables. (22)

(21) Se descontará del rédito bruto: los gastos de mantenimiento y las amortizaciones de las instalaciones, de acuerdo con las normas determinadas por los arts. 99 al 111 de este Reglamento.

(22) Decreto del P.E. n° 76.422 del 8-11-40; modificado por otro del 30-12-42 N° 139.474

Artículo 1° - En concepto de amortización de edificios y construcciones se deducirá a partir del 1° de enero de 1940:

a) Por los ubicados en zonas urbanas el 2 % de la valuación fiscal del inmueble para el pago de la contribución territorial o gravámenes provinciales análogos. Cuando el valor de la tierra sea notoriamente superior al 33 % del avalúo fiscal del inmueble, la Di

Este Decreto comprende los edificios y construcciones en general, es decir, tanto a las propiedades de renta (1ra. categoría) como a los inmuebles usados en el negocio a que hace referencia el art. 23 inc. c) de la ley 11.682, texto ordenado (3ra. categoría).

A partir del 1° de enero de 1940, las amortizaciones de los edificios y construcciones se harán efectivas mediante la deducción de una cuota anual constante, calculada sobre la valuación fiscal de los inmuebles y mientras los bienes sean utilizables.

Aspecto legal del decreto n° 76.422 de fecha 8-11-40: Del texto del Decreto de referencia surge, como regla general, que a partir del 1° de enero 1940 ya no es necesario estimar "a priori" la vida útil de los edificios y construcciones ni investigar su costo o precio de construcción.

Sin embargo, la disposición reglamentaria citada establece en la última parte del artículo 1° que "estos coeficientes serán aplicables durante todo el tiempo en que los edificios y construcción podrá exigir que la tierra sea avaluada por separado y en ese caso se aplicará el coeficiente de amortización del 3 % sobre el remanente entre el avalúo total del inmueble y el valor de la tierra.

b) Por los ubicados en zonas rurales, el 3% sobre el avalúo fiscal si existe, de tales edificios y construcciones o, en su defecto, sobre el valor de construcción.

Estos coeficientes serán aplicables durante todo el tiempo en que los edificios y construcciones sean utilizables. Las instalaciones, mejoras, refacciones, etc., se considerarán incluidas en la valuación fiscal.

"Autorízase a la Dirección en los casos de contribuyentes que lleven anotaciones en forma a permitir amortizar por separado aquellas instalaciones cuya vida útil fuera notoriamente inferior a 33 años.

A los efectos de la amortización del resto del edificio o construcción se aplicará el coeficiente del 3 % sobre el valor que resulte de deducir del 66 % de la valuación fiscal el costo de las instalaciones amortizadas por separado.

Artículo 2° - Modifícase el artículo 62 del Decreto Reglamentario de las leyes 11.682 y 11.683, texto ordenado, de fecha 2 de enero de 1939, en la siguiente forma:

"Artículo 62.- Cuando los propietarios de inmuebles urbanos (personas o entidades) no llevasen anotaciones en forma, se admitirá sin prueba por el concepto del inc. b) del art. anterior, el 5 % de la renta del inmueble.

Siempre se admitirá la deducción de importes mayores en reemplazo

nes sean utilizables". Además se advierte que el coeficiente a emplear es terminante, no desprendiéndose del contenido del Decreto que puedan admitirse otros tipos de coeficientes que los indicados y que podrían fijarse en cada caso atendiendo a las característica de construcción de cada bien. Esta anomalía, en parte quedaría justificada, si se tiene en cuenta que la amortización se calcula durante todo el tiempo que el inmueble sea utilizable. Habrá casos en que el bien resulte inservible antes de los 33 años, pero también se presentarán casos que serán utilizados después de ese período.

Legalmente podría sostenerse que esa disposición rígida, sin la flexibilidad necesaria para los tipos de construcciones cuya vida media útil es notoriamente inferior a los 33 años, vulnera los principios de equidad impositiva consagrada por la Constitución Nacional, en razón de que habrá contribuyentes que se verán perjudicados impositivamente si a la fecha en que el bien dejara de ser útil, aún no ha compensado en la amortización la totalidad del valor de costo del inmueble, tal como lo autoriza el art. 23 inc. c) de la ley 11.682 t.o.

Procedería reglamentar que el criterio fijado en el Decreto 8-11-40 fuéase aplicado en general "para los bienes enumerados en la 1ra. categoría del impuesto, ya que la vida media la mayoría de las veces es común que llegue a los 33 años. Por otra parte este procedimiento evitaría inconvenientes en la liquidación del impuesto ya que de hacerlo así no serían necesarios otros comprobantes que los normales. (23)

En cuanto a la depreciación de los edificios y construcciones utilizadas en el comercio y en la industria (incluidos en la 3ra.

de este coeficiente cuando se exhiban, a los efectos de la fiscalización, los comprobantes de las reparaciones, gastos de administración, primas de seguro, etc."

El Decreto-Ley n° 14.338/46, citado en la llamada (2), pendiente aún de sanción legislativa, ha incorporado en su artículo 66 la redacción íntegra de las disposiciones transcriptas en el art. 1° del Decreto del 8-11-40.

(23) La gran mayoría de contribuyentes con renta de 1ra. categoría son particulares que no registran anotaciones contables.

categoria) deberían regir las mismas normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 1939 (24) y que también son las corrientes para los bienes muebles.

En estos casos se supone la existencia de una contabilidad ordenada que permite obtener valores decosto y la clasificación de los edificios y construcciones en grupos de acuerdo a la vida útil de los mismos. Además las instalaciones, mejoras, etc., tienen rubros especiales en la contabilidad lo cual facilita la liquidación correcta del impuesto y la fiscalización por parte del organismo recaudador.

La adopción de este temperamento evitaría un sinnúmero de problemas a resolver, debido a que, en virtud de lo dispuesto por el Decreto n° 76.422 al calcular la amortización sobre la avaluación fiscal, hay que eliminar del balance impositivo la depreciación de las instalaciones, mejoras, etc., pues las considera incluida en dicha avaluación.

En el apartado VI del capítulo anterior, al tratar el régimen legal de la ley 11.682, se dijo que el propósito de la ley al autorizar la deducción de la amortización de los bienes utilizados en el negocio con motivo de su agotamiento, desgaste, desuso o inutilidad (24) Hasta el 31-12-39 la Dirección del Impuesto a los Rénditos admite como depreciación de los edificios el 2 % de su valor de costo ó $1\frac{1}{2}$ % sobre la valuación fiscal, si aquel no se conociera. Para aquellas construcciones precarias que tuvieran una duración inferior a 50 años, se calcula un coeficiente razonable en función a la vida útil del bien. La depreciación de las instalaciones se efectúa independientemente de las construcciones. Las instrucciones que en marzo de 1934 se impartieron al personal verificador textualmente fueron las siguientes: "a comerciantes y entidades comerciales pueden aceptárseles amortizaciones equitativas sobre bienes de su propiedad usados en el negocio o industria. Se presume que la amortización razonable equivale como máximo al dos por ciento del valor de la construcción o si este no se conociera el $1\frac{1}{2}$ % de la valuación fiscal o precio de adquisición. Si el contribuyente no se considera aceptable estas amortizaciones, ya sea por la índole del negocio o explotación a que se destine o porque los usos y costumbres corrientes del ramo no los justifiquen, quedará librado al juicio de la Dirección General su aceptación o impugnación, debiendo el inspector actuante en tal caso, aportar los elementos necesarios para su justiprecio".

lización, no es otro que el de conservar intacta la fuente de réditos. Además se analizó el contenido de los artículos 23 inc. c) ; 24 inc. j) y 25 inc. c) de la ley, advirtiéndose que todos ellos armonizan perfectamente entre sí al legislar sobre el mayor o menor valor para el cálculo de la renta gravable; y con respecto al valor de inversión original de los bienes usados en el negocio, sin consideración a las fluctuaciones en el valor de los mismos producidas por otros motivos que no sean el desgaste, destrucción, agotamiento o desuso. Consecuente con el alcance de la ley, la reglamentación del impuesto a los réditos de fecha 2 de enero de 1939, ha dispuesto que para establecer las amortizaciones deducibles de la renta bruta, "se aplicará anualmente sobre el costo de los bienes un porcentaje fijo" (art. 99).

Las citadas disposiciones legales y reglamentarias, fijan y limitan, pues, el monto de las amortizaciones impositivas al costo de los bienes.

La base, valuación fiscal para el cálculo de las "amortizaciones razonables para calcular el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio", fijada en el Decreto del 8-11-40, debería utilizarse solamente como excepción para situaciones especiales donde existen inconvenientes para la determinación del costo.

Inmuebles urbanos: La cuota anual deducible equivale al 2 % de la valuación fiscal, al momento de la amortización. Este coeficiente incluye además de la depreciación del edificio la de las instalaciones, mejoras, refacciones, etc.

La aplicación de este coeficiente lleva implícita la presunción de que la vida media de los edificios y construcciones alcanza aproximadamente a los treinta y tres años. En consecuencia, que daría sin amortizar el 33 % de la valuación fiscal de los inmuebles. Este tanto por ciento representa aproximadamente, el valor del terreno.

En los casos en que se constatará que el valor de la tierra es apreciablemente superior al 33 % de la valuación fiscal (casas quintas, residencias, mansiones, etc. con jardines, instalaciones

para deportes, parques, construcciones de maderas, galpones de poco costo), el terreno será avaluado por separado. En este caso, el valor del edificio representado por la diferencia existente entre la valuación fiscal total y el valor de la tierra, se amortizará con el coeficiente del 3%.

Inmuebles rurales: Se amortizará únicamente sobre el valor de los edificios o construcciones. Para ello se aplicará el coeficiente del 3 % sobre la valuación fiscal de tales bienes.

En caso de desconocerse la valuación fiscal (ejemplo: valor del edificio incluido dentro de la valuación total de la explotación), el coeficiente del 3% se aplicará sobre el valor de construcción. Para ello, se recurrirá a los comprobantes que aporte el contribuyente, y a falta de los mismos se estimará el valor sobre la base del costo medio de construcción del metro cubierto que rija en la zona, todo de acuerdo con la naturaleza y calidad de la construcción.

Las disposiciones del art. 1° inc. b) del Decreto del 30-12-42 para los inmuebles rurales que no tengan valuación fiscal son aplicables solamente cuando el precio de construcción recaer sobre el mismo propietario del inmueble.

Tratándose de edificios que se adquieren ya construídos debe tomarse como valor amortizable el precio de costo, relacionándolo con el precio total del inmueble y la valuación fiscal de la tierra sin mejoras.

Amortización de inmuebles, en caso de mejoras y nuevas construcciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que fueron valuados aquellos: De acuerdo al decreto del P.E. del 8-11-40 debe entenderse que la amortización establecida comprende el inmueble con todas sus instalaciones, mejoras, ampliaciones, etc., aún cuando estas sean posteriores a la fecha de la valuación fiscal, base del sistema.

Si el contribuyente considera que después de realizar tales mejoras, refacciones, etc., la valuación fiscal es inferior al valor real del inmueble, deberá poner el hecho en conocimiento de la

Repartición respectiva, para que se realice una nueva tasación.(25)

Balances comerciales, que incluyen inmuebles de 1ra. categoría, que abarcan parte del año 1939 y parte de 1940: Los inmuebles que pueden depreciarse recién a partir del 1° de enero de 1940, incluidos en un balance que abarque parte de los años calendarios 1939 y 1940, se depreciarán proporcionalmente al tiempo transcurrido desde el 1° de enero de 1940. (26)

La Cámara Federal de la Capital, en el juicio Glaeser v. Gobierno Nacional, con fecha 23 de octubre de 1940 (27) sostuvo que: "a los efectos del impuesto a los réditos es improcedente computar la amortización por desgaste de un inmueble de renta, durante el tiempo correspondiente a ejercicios fiscales no finiquitados antes de promulgarse la ley 12.599, cuyo art. 10 aclaró el alcance del art. 23 inc. c) , ley 11.682".

Amortización de inmuebles en el caso de existir valuaciones separadas del terreno y de las construcciones: Del informe que originó el Decreto del P.E. de fecha 8-11-40 sobre amortización de inmuebles, surge claramente que el procedimiento establecido debe aplicarse, en el caso de inmuebles urbanos, aún cuando existan valuaciones separadas del terreno y de las construcciones.

En lo que se refiere a construcciones en inmuebles rurales, debe establecerse el valor de las mismas y, si no es posible, se llegará a una apreciación adecuada siguiendo los mismos procedimientos que se aplican en los casos de otros valores amortizables. (28).

Amortización de mejoras realizadas por arrendatarios u ocupantes de tierras fiscales: Cualquiera que sea el carácter que invista el contribuyente (arrendatario o simple ocupante de tierras fiscales) corresponde aplicar idéntico criterio para la amortización

(25) Consulta evacuada por la Dirección General del Impuesto a los Réditos.

(26) Idem, idem.

(27) J.A. T.72 -pág.347

(28) Consulta evacuada por la Dirección General del Impuesto a los Réditos.

impositiva de las mejoras en examen.

La amortización de dichas mejoras se efectuará:

a) De acuerdo con el art. 111 de la reglamentación general, cuando el término de la ocupación o arrendamiento de los bienes deben ser obligatoriamente cedidos al Estado.

b) Cuando no exista esta obligación, conforme con lo dispuesto por el art. 99 de la Reglamentación General.

Si las mejoras realizadas responden como garantía al incumplimiento de las condiciones impuestas al arrendatario y ocupante (falta de pago, perjuicio, etc.) no se debe alterar el régimen de amortización aplicable según los citados artículos 111 y 99, pero si existe un saldo amortizable a la fecha en que se ejecuta esa garantía y las mejoras pasan a poder del Estado, dicho saldo se considerará como un quebranto de ese ejercicio.

Siendo frecuente que la simple ocupación de la tierra proceda a su arrendamiento y que en estos casos el ocupante haya realizado mejoras, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia a los efectos de determinar el período de vida útil que reste a los bienes amortizables. (Criterio expuesto en una circular de la gerencia de la Dirección de Réditos de fecha septiembre 8 de 1943)

c) Instalaciones, ampliaciones, mejoras, refacciones, etc. Como complemento de lo expuesto en el inciso b) al tratar los bienes inmuebles se recordará que hasta el 31 diciembre 1939 todas las instalaciones (29) de edificios y construcciones eran depreciables tanto en la primera categoría (30) como en la tercera (31) calculando los porcentajes de depreciación en función a la vida útil de los mismos.

A partir del 1° de enero 1940 con motivo de la aclaración y ampliación dada al art. 23 inc. c) de la ley 11.682 t.o., el P.E. dictó el Decreto n° 76.422 de fecha 8-11-40 incluyendo "las instalaciones, mejoras, refacciones, etc., en la valuación fiscal del

(29) Ver Instalaciones cap. IV apartado VII

(30) Art. 61 inc. c) D.R. citado

(31) Art. 23 inc. c) Ley 11.682 t.o. citado

inmueble" estableciendo una excepción para los casos de contribuyentes que llevan anotaciones en forma, al permitir amortizar por separado las instalaciones cuya vida útil fuera notoriamente inferior a 33 años (art. 1°).

Las ampliaciones y otras mejoras introducidas en los inmuebles rurales o urbanos hasta el 31 de diciembre 1939 se suman al costo del edificio a efectos de calcular la amortización impositiva en aquellos casos que correspondía aceptar la depreciación del inmueble.

2. Bienes paralizados temporariamente o en desuso. En el apartado anterior se estudió la amortización de los bienes muebles e inmuebles usados en el negocio, destinados a la producción de renta gravada. Puede ocurrir que ciertos bienes queden temporariamente paralizados o definitivamente radiados por causas funcionales; a pesar de no destinarse a producir renta, la ley 11.682 admite su amortización al autorizar el art. 23 inc. c) deducir de la renta bruta "una asignación prudente por los que se hubieren inservibles".

Por el mismo artículo la Dirección está facultada para establecer las normas relativas a la forma de realizar tales castigos.

Dentro de ese concepto es que se considera aceptable la amortización de bienes paralizados o en desuso, cuando reúnan las condiciones que seguidamente se expondrán.

a) Bienes paralizados temporariamente: Son susceptibles de amortización los bienes que se encuentran en condiciones de explotación y que por cualquier circunstancia estén transitoriamente paralizados y mantenidos en reserva para ser oportunamente utilizados en el negocio. (32)

(32) En un caso concreto la Dirección de Réditos evacuó una consulta (n° 706) de la siguiente manera: El contribuyente se vió obligado a paralizar su fábrica en razón de no poder obtener la materia prima necesaria. Sólo logró conseguir una cantidad tan exigua que, por no compensar los posibles gastos de elaboración decidió transferirla mediante contrato a otra fábrica del ramo, obteniendo por ello una regalía.

En virtud de haberse comprobado que son ajenas a su voluntad las causas de paralización de su negocio y no surgiendo del contrato de regalía conexión directa entre el capital inmovilizado y esta última debe admitir la deducción de los impuestos, gastos por mano de obra y de conservación de la planta industrial, así como también las amortizaciones que correspondan en razón del desgaste que se produce en los bienes.

Si la paralización es ocasionada por abandono y liquidación de la explotación, ya sea abandono voluntario o por contrato en el cual se hubiese comprometido a suspender la fabricación mediante una retribución en especie, 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.

En uno de los considerandos del fallo recaído en el juicio S. A. Petroleo De Challacó contra la Nación (33) la Suprema Corte de Justicia tiene dicho: "que toda la preocupación de la ley de impuesto a los réditos a consistido en mantener en cada una de sus cláusulas la distinción permanente entre capital y renta. Ninguna de ellas decide que el capital de una sociedad se convierta automáticamente en rédito por el hecho de que después de realizado se distribuye entre los socios o accionistas en cuotas que representen el aporte de cada uno. Lo mismo debe decirse si la sociedad enajena con beneficio uno o todos los bienes que integran su patrimonio inicialmente. La mayor valía representa un enriquecimiento en el capital y no en la renta. De acuerdo con lo dicho, en efecto el beneficio carecería de periodicidad, pues no es susceptible de renovarse y además la fuente que ha producido aquel no suministrará otro al propietario, desde que este se ha desprendido de ella. El beneficio o plus-valía sería así, una parte del valor del o de los inmuebles o de los otros bienes, es decir, un acrecentamiento de capital. (Allix et Lecercle pág. 179 y 181)".

Cuando la paralización de los bienes sea la consecuencia del cumplimiento de un contrato (34), por el que se ha acordado mantenerlos inactivos durante un plazo establecido, a cambio de una retribución determinada, tales bienes son amortizables.

En estos casos el coeficiente de depreciación en el período de tiempo que los bienes están paralizados, se ajustará teniendo en cuenta el estado de conservación en que se mantengan. A tal efecto se aplicará la escala de coeficientes de descarga incerta en la

(33) Diciembre 7 de 1938

(34) Casos en que se pacta una obligación de no hacer a título oneroso.

tabla que figura en el capítulo V de este estudio.

b) Bienes en desuso: Puede tratarse de bienes sustituidos por una o varias unidades que los reemplazan, debido al cambio en la forma de explotación o por aparición de nuevos procedimientos de fabricación (causas funcionales).

De acuerdo con las disposiciones del art. 108 del Decreto Reglamentario del 2 enero 1939, la ganancia o quebranto en la venta de los bienes reemplazados, o el valor probable de liquidación, en caso de no haberse efectuado la venta, es computable en el balance impositivo (35).

Este procedimiento será igualmente aplicable aún en el caso de que al radiarse un bien no se lo reemplace por otro u otros más o menos semejantes, sino que se sustituyan por procedimientos de fabricación que mantengan las características de la explotación en la forma y volumen en que se encontraban con anterioridad a la eliminación del bien de que se trata.

Lo expuesto pone en evidencia que para permitir la incidencia impositiva de la diferencia de valor, no es imprescindible la sustitución física de un bien por otro: basta que la eliminación del bien no tenga características de liquidación parcial de la empresa(36)

(35) El citado art. 108 dispone que cuando se proceda al reemplazo de bienes cuya amortización admite la ley 11.682 t.o., la ganancia o pérdida que de ello resulte se computará en el balance impositivo, a cuyo efecto los contribuyentes podrán optar entre imputar totalmente dicho resultado al año en que se produzca el reemplazo o al costo del nuevo bien.

Si sólo se reemplaza una parte de los bienes en desuso, el beneficio o quebranto que resulte, se computará únicamente en la parte que corresponda a los bienes reemplazados.

Para determinar el importe del beneficio o quebranto, se descontará, en su caso, del precio obtenido por la venta del bien, el valor aún no amortizado, de acuerdo con el artículo 99 de este Reglamento. Si aún no se hubiese efectuado la venta de los bienes reemplazados, se determinará el beneficio o quebranto sobre la base del valor probable de liquidación sin perjuicio del reajuste que corresponde cuando aquella se realice

(36) En el capítulo V apartado IV, se trata "in extenso" en el rubro eliminación de bienes depreciables.

3. Bienes inexplotables: Trátase de bienes que no están en condiciones de poder explotarse. No procede amortizar tales bienes, muebles o inmuebles, en razón de que no están destinados a la obtención de renta. En general esta clase de bienes son utilizados por sus propietarios como inversión que con el tiempo aumenta de valor y no pocas veces se efectúan transacciones con espíritu de lucro sin que exista el ánimo de adquirirlos para ponerlos en condiciones de explotación y destinarlos ulteriormente a la producción de renta.

Al referirse a los gastos vinculados con tales bienes, el artículo doce de la reglamentación general del impuesto a los réditos del 2-1-939 estableció que "para determinar la renta anual, no se deducirán de las entradas los gastos que originen las inversiones de lujo, entretenimiento o recreo personal que acusen habitualmente pérdidas". Esta disposición fué suprimida por decreto del P.E. n° 119.823 del 15-5-42 como consecuencia del criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia en los autos titulados Urquiza Alfredo y Pereda Limitada S.A. contra el Fisco Nacional que dispuso que "son cargas deducibles del monto imponible a los réditos (ley 11.682) los impuestos pagados por un terreno baldío." (37)

Este criterio fué modificado por el Decreto-Ley n° 18.229 del 31-12-43 al disponer en su art. 12 que no se admitirán deducciones de "los impuestos, tasas y derechos que constituyen inversiones, como la contribución de mejoras y de afirmados y los impuestos sobre terrenos baldíos y campos que no hubiesen estado en explotación durante los últimos años inclusive el de la declaración".

A su vez, el decreto n° 5.666, reglamentario del anterior, dispone en su art. 30 que "los impuestos sobre terrenos baldíos y campos serán deducibles en el año a que corresponda la declaración, siempre que, en el mismo o en el anterior, hubieran estado en explotación. Para apreciar la procedencia del descuento, no se tendrá en cuenta el destino ulterior de tales terrenos baldíos o campos ,

ni si pertenecieron al mismo o distinto propietario".

No obstante la evolución operada del criterio fijado en la primitiva disposición citada, en la redacción del Decreto-Ley número 14.338/46 de fecha 20 de marzo 1946, se insiste en la originaria disposición al disponer el art. 69 de la ley 11.682 t.m. (38) en su inciso d) que no serán deducibles "el impuesto de esta ley y los impuestos, tasas y derechos para adquirir, mantener o conservar capitales, como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, la contribución de mejoras y de afirmados y los impuestos sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten y los impuestos al mayor valor y a los beneficios de capital".

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 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 en 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 agrícola-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 el ca-

bo 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.

-----OO-----

C A P I T U L O I I I

VALOR AMORTIZABLE

Al considerar en el capítulo I apartado VI el régimen legal de la ley 11.682, se dijo que el valor amortizable y la vida útil probable son los elementos esenciales para calcular la amortización de los bienes usados en el negocio, en el sentido del artículo 23 inc. c) de la ley de impuesto a los réditos.

Antes de estudiar las disposiciones legales que legislan sobre el elemento valor amortizable, se tratará en incisos por separado el significado de la valuación (apartado I); la valuación de los activos sujetos a depreciación (apartado II); el costo y otros valores como base para la valuación de los activos (apartado III) el interés como elemento de costo (apartado IV); y el valor amortizable en la ley 11.682 (apartado V).

I - Significado de la Valuación

Kester en "Contabilidad Teórica y Práctica" (1) al referirse al significado de la valuación dice que los problemas de contenido y valuación afectan a la esencia misma del balance, si bien no puede desconocerse la importancia de su forma, estructura y plan de presentación.

Agrega, que "es evidente la significación del problema de avalúo, si se tiene en cuenta los fines y usos del balance. Independientemente de cuáles sean las partidas que ocupen un lugar en el balance general, del cuidado que se haya puesto en la selección de los epígrafes para hacer clara e inconfundible su significación, y del modo más propio en que las partidas se hayan clasificado, agrupado y concordado, su verdadera significación para exponer la situación económica descansa en el aquilatamiento de los importes, en los valores atribuidos a los conceptos integrantes del balance. La situación financiera, como tal, no se expresa en la faz del balance en unidades de medida de general comprensión, sino

(1) Op. cit. pág. 96

que es producto del humano juicio, basado en los datos expuestos; es producto de un proceso interpretativo. Por lo tanto, es de la mayor importancia que estudiemos el problema de la valuación y trataremos de formular sus principios dominantes, lo cual pasamos a hacer seguidamente: la valuación, o sea la atribución de una medida de valor a un objeto determinado, es siempre un acto relativo por cuanto el valor no es inherente a la cosa misma, sino que es la apreciación de la utilidad de una cosa para un fin determinado, generalmente un objetivo de común aceptación. La valuación, y, por lo tanto, el valor, son términos relativos, y el valor de las cosas varía de acuerdo con el uso a que han de aplicarse. Así ocurre con frecuencia que la misma cosa tenga distintos valores al mismo tiempo. Los principios de valuación que en ciertos casos son perfectamente aplicables a un objeto pueden resultar impropios para distinta finalidad. Por causa de que esta fase de la valuación se ha ofrecido tan a menudo a la atención pública en años recientes, se asocia con frecuencia el problema de avalúo con las empresas de aprovechamientos públicos. La mayor parte de los estudios de valuación se han realizado en conexión con las empresas ferroviarias, de acueductos, gas y alumbrado eléctrico. La regulación de tarifas es una regulación de precios, y, por lo tanto, de utilidades. La finalidad de la valuación con las empresas de servicio público es la determinación del importe de la inversión sobre la cual han de regularse las tarifas, de modo tal que garanticen una remuneración basada en la justicia y equidad para todas las partes interesadas."

"Aunque mucho puede aprenderse de esta clase de valuaciones, los principios que la informan difieren en muchos puntos de los que deben observarse en las valuaciones que se aplican a los balances de situación de empresas comerciales".

II - Valuación de los Activos Sujetos a Depreciación

En "The Accountants Handbook" (2) se encuentran reunidas las

(2) Edición en inglés impresa en Norte América Sección 13 pág. 735

opiniones de diversos autores que ilustran sobre la materia. Para mayor claridad de exposición se comentan los párrafos más sobresalientes vertidos sobre este punto.

Balances de empresas en funcionamiento: "En el caso del balance regular de una empresa en actividad en general se rechazan otras bases de valuación que no sea el costo".

"En "Limitations of the present Balance Sheet" Conchman manifiesta:

"La teoría en que debe basarse el balance de una empresa en actividad, es que todo lo que figure en el mismo ha de ser el resultado de transacciones realizadas y/o de obligaciones pendiente de cumplimiento en que la empresa tiene parte, aplicando al período fiscal todas las utilidades o pérdidas que correspondan al mismo".

"Koster menciona en "Advanced Accounting": El objeto de la valuación de inversiones sujetas a depreciación no es tanto el establecer los valores precisos para el balance sino las tasas de amortización a fin de que ésta sea equitativamente distribuida sobre los productos obtenidos por la inversión. El punto de vista de la producción debe prevalecer sobre el del balance".

"Canning, remarcando la distinción entre costo de reemplazo y "costo de reemplazo de servicio" dice en "Economies of Accountancy" lo siguiente: Las dificultades o pérdidas resultantes del reemplazo de un instrumento por otro, ya sean iguales o desiguales en su carácter físico son generalmente tan grandes que el costo actual del stock de servicio no utilizado es casi siempre el valor más apropiado. Aún en el caso de que la inversión puede ser reemplazada por otra de costo menor, no quiere decir que ésta reducción de precio debe afectar necesariamente la valuación del instrumento en uso".

Más adelante, expone en la misma obra: "Los contadores se muestran escépticos en lo que se refiere a bases de valuación diferentes al costo original, pero cuando la evidencia demuestra que una base superior o inferior es más conveniente, no se oponen a

una revaluación. El costo de desembolso es una realidad. El costo de reemplazo es real solamente cuando se incurre en él y a pesar de que los precios de los equipos varían, de que hay muchos caminos para obtener el mismo servicio, de que la cantidad y clase de los servicios requeridos cambian en relación con las posibilidades de venta y a pesar de todas estas y otras causas es necesaria la evidencia positiva para demostrar la oportunidad de un revalúo. Debe remarcarse no obstante, que el costo original no tiene otro mérito que el de servir de base para amortizaciones. Por otra parte, también debe remarcarse que la consideración de futuras substituciones parciales es tarea difícil y extensa como la contemplación del reemplazo de todo el plantel y equipo fijo".

"Costo de reproducción menos una depreciación es aceptable en caso de daños pero es absurdo como regla para valores de una empresa en actividad".

Littleton en "Value and Price in Accounting" dice que el costo no es un valor y no se asienta en las cuentas como tal y que la contabilización es una función informativa y no de valuación.

Reconocimiento limitado de los valores variables. Hay muchos expertos que están en desacuerdo con el punto de vista convencional.

H. C. Daines en "Changing Objectives of Accounting", escribe: "La adopción de la teoría de "transacciones realizadas" creó al contador una situación embarazosa en lo que se refiere a las avvaluaciones en sus balances. Manteniendo el principio de la partida doble ha creído necesario sujetar sus declaraciones de réditos al balance. Esto resultó en una demostración artificial de valores en sus balances y se intentó justificar este método de establecer valores como propios a una empresa en actividad. Mientras causas económicas originan cambios en los valores, tales cambios deben ser registrados fielmente en las cuentas respectivas.

Algunos autores admiten que corresponde el reconocimiento en los balances de fijación de valores basados en estimaciones conservadoras siempre que el cambio en los valores sea material, definido y de carácter razonablemente estable.

En "Accounting" Paton escribe al respecto:

"Una política de revaluación regular de inversiones fixas tanto al aumentar o declinar el costo de reemplazo es discutible pero debe tenerse presente que hay mucha fuerza en el argumento de que en tiempos que se caracterizan por serias fluctuaciones en los precios de inversiones, no afectadas por la caída en desuso, deben ser revaluadas sobre la base de "Costo de reemplazo".

Pinbreiton en "Accounting for Surplus" escribe:

"Únicamente cuando el cambio de valores es material, indiscutible y considerado permanente debe ser registrado en los libros y demostrado en los balances".

Esta opinión ha sido discutida por varios contadores y así Wildmann escribe en "Accounting Review" lo siguiente:

"No estamos de acuerdo con la conclusión de que estimaciones no deben ser reconocidas en los libros. La opinión de que únicamente operaciones terminadas deben ser reconocidas conduce a una contabilidad indebida y contradice buenas prácticas establecidas".

"En nuestra opinión debe hacerse el mayor esfuerzo para perfeccionar la contabilidad, a fin de que la mayor cantidad de datos adicionales puedan ser demostrados en los balances".

"La contabilidad así perfeccionada será una base más útil para la administración".

En el mismo sentido Hatfield comenta:

"La objeción al registro de avalúos por ser estos vagos e imprecisos, también podría aplicarse a las amortizaciones. Nadie sabe si las amortizaciones aplicadas durante cierta cantidad de años es correcta o no y sin embargo la demostración de utilidades se hace depender de ese factor. Si todas las estimaciones o avalúos fuesen prohibidos tampoco procedería aplicar amortizaciones o reservas para deudores malos o dudosos".

Rebaja del valor de las inversiones. A menudo se afirma que el aumento del valor del activo en los balances no es política conservadora. También se afirma que una rebaja de las inversiones en los balances que a veces reduce valores hasta la suma de \$ 1.- es de

hecho una práctica que tiende a mejorar la situación económica de una empresa y a evitar un reparto excesivo de dividendos.

En realidad la baja deliberada del valor de inversiones junto con la eliminación de depreciaciones de los costos de producción es una política que tiende a sobrevaluar utilidades que puede conducir al pago de dividendos a cargo del capital. Aplicando valuaciones nominales a las correspondientes cifras equivalentes deben cargarse al superavit pues de no hacerlo, usaríamos dos bases diferentes de valuación para el mismo tipo de bienes.

Hatfield en "Accounting Its Principles and Problems", escribe:

"Afirmar que la baja valuación deliberada es conveniente, significa negar el hecho que fraudes pueden ser perpetrados en esta forma y mientras una reacción contra sobrevaluaciones es natural y en general sana, significaría un error descuidar la realidad de los valores. Ciertas operaciones notorias en la Bolsa han demostrado que lo imprevisible sucede con frecuencia y que la baja estimación de inversiones con su consiguiente baja declaración de utilidades y establecimiento de reservas ocultas si bien es el menor de dos males, está lejos de encuadrar en una contabilidad ideal".

El comité de la Bolsa de Nueva York también se opone a esta práctica. Por ejemplo: La Gold Dust Corporation en su balance anual de 1928 exhibe tierras, edificios, maquinarias y equipos al precio de costo menos una reserva suficiente como para colocar todas esas inversiones al valor de \$ 1.-. En el balance de 1929 las inversiones fueron revaluadas renunciándose a la valuación nominal. El Presidente de la Corporación comentando la revaluación, dijo: En el informe de la Gold Dust Corporation correspondiente al año fiscal terminado en Agosto de 1928, se manifestó que su Directorio había considerado cuidadosamente el valor a que figuraba en el balance la planta industrial, habiendo llegado a la conclusión que a causa del incierto valor de plaza del mismo y siguiendo la práctica establecida en la Corporación (la concesión figura en \$1) sería apropiado llevar al mismo valor de \$ 1.- también la planta

industrial. Al solicitar a la Bolsa de Valores de Nueva York el registro de acciones suplementarias relacionadas con la adquisición de la American Linseed su Comité de Registro puso reparos a la quita efectuada al valor de la planta de nuestra Corporación, y de acuerdo con las recomendaciones de este Comité el Directorio procedió a su revalúo como lo indican las cifras del nuevo balance".

Estimación de valores y eficiencia de la operación. El hecho de que aumentando o disminuyendo costos de reemplazo no producen una disminución o aumento del poder productivo o eficiencia en el sentido material, es considerado a veces como razón suficiente para no proceder a tales ajustes en la contabilidad. Esta opinión no es fácil de justificar. El hecho, por ejemplo, de que una máquina cuyo costo fué de \$ 1.000 es reemplazada por una unidad idéntica al precio de \$ 1.500, no justifica el mantenimiento del valor antiguo, a pesar de que no hubo cambios en su utilidad o eficiencia. Aún cuando la falta de alteración en el poder productivo que acompaña al reemplazo existe, no puede argumentarse que no hubo ajuste en el capital efectivo. Al respecto Wildmann establece en Accounting Review:

"El propósito de reconocer únicamente aquel incremento de valor que es demostrable por un aumento del poder productivo, es eminentemente científico pero no resuelve la cuestión de como establecer aquellos incrementos que resultan de un reemplazo teórico de un bien a un precio superior. Prácticamente es difícil dejar de considerar aquellos aumentos de valor que resulten al aplicar los niveles de precio actuales".

Además, donde la competencia entra en juego con todo su vigor, debe suponerse que a un reemplazo seguirá de inmediato un movimiento de suba o baja en el precio de los productos de la empresa, lo que significa que hay una relación entre el poder económico productivo y la variación de costos.

La creación de fondos de renovación, para reponer los bienes que necesariamente deban reponerse, se justifica plenamente

como medida de prudencia, tendiente a conservar intacto el capital fuente, productor de renta.

III - El Costo y Otros Valores Como Base Para Establecer la Valuación de los Activos

El problema de la valuación de los activos depreciables, además de su aspecto eminentemente técnico es el de decidir en la registración contable el procedimiento correcto teniendo en cuenta los valores corrientes de plaza.

En las concesiones de servicios públicos, por ejemplo, para la regulación de las tarifas y para el caso de una expropiación de un ferrocarril, interesa determinar el capital (3).

Para avaluar ese capital de las empresas de servicios públicos, existen varias doctrinas o teorías (métodos) que se encuentran citados con más o menos frecuencia en la jurisprudencia de los tribunales, tanto nacionales como extranjeros, cuando ha sido requerida su intervención para pronunciarse sobre este aspecto.

Esas teorías o sistemas principales son los siguientes:

1° Teoría del costo original;

2° Teoría del valor actual o presente; éste es igual al costo de reposición actual a nuevo, menos la depreciación por el uso, más las valorizaciones por causas diversas.

3° Teoría del costo de reposición a nuevo, menos la depreciación.

4° Capitalización de las acciones y obligaciones; que puede hacerse de dos maneras: a) por su valor nominal; b) por su valor en plaza.

Entre nosotros, tomando un solo caso a manera de ejemplo, las principales disposiciones de la legislación ferroviaria argentina relacionada con el capital de las empresas, están expresadas en los artículos 9° y 16° de la ley N° 5.315. Estas disposiciones implican la existencia de un capital reconocido o a reconocer por el Poder Ejecutivo. De los estudios realizados, se infiere que el

(3) La remuneración de ese capital se obtiene mediante el precio del transporte o del uso del servicio, y cuya amortización o pago

capital a reconocer debe ser el invertido en la construcción del ferrocarril (teoría del costo original), y tal es la norma adoptada.

Considerando ahora el problema en su aspecto general, o sea en el campo industrial, comercial, etc., puede sostenerse que en la valuación del activo depreciable priman los tres sistemas citados en primer término, que a su vez pueden resumirse en las dos grandes teorías que son la del costo original y la del valor corriente de plaza.

Alford (4) al comentar las bases para la depreciación, dice que "no existe costumbre uniforme en lo que se refiere a la determinación del monto de depreciación para una unidad en particular o para un plantel en general".

"Este monto se denomina Base de la Depreciación y puede definirse como: la cifra o cantidad sobre la cual se determina el coeficiente de depreciación. (Saliers, "Principios y Aplicaciones de la Depreciación", pág. 56)".

"Hay cuatro bases principales de aplicación a los bienes industriales, cada una de las cuales tiene cierta importancia:

1. El costo, ya sea total o ajustado.
2. El costo más el mantenimiento.
3. El costo de reposición o de reproducción.
4. El valor presente (generalmente determinado por valuación)"

También estas cuatro bases pueden agruparse en las dos grandes teorías del costo y la del valor corriente de plaza.

Los sostenedores de cada teoría han comentado en gran cantidad de artículos, el pro y el contra de cada sistema.

1. Costo original contra valor de plaza. W. A. Paton (5) ha expuesto en forma resumida los argumentos en pro de cada uno de los sistemas citados. Al respecto dice:

se efectuará en el acto de la expropiación, compra o remate del ferrocarril o de los bienes de que se trate.

(4) Op. cit. pág. 1225

(5) "The Accountants Handbook" op. cit. pág. 735

"Teorías contables aceptadas recomiendan la aplicación del costo modificado, cuando sea necesario, por las tasas de depreciación como base para valuar inversiones, no solo en el momento de efectuarlas sino durante toda su vida. Reglamentaciones de la Oficina de Rentas sostienen que a efectos del impuesto a los réditos, valores estimados de inversiones no deben utilizarse como base para amortizaciones ni producido antes del 1  de mayo de 1913 (Ley Norteamericana)".

"Por otra parte, para determinar valores justos a efectos de amortización, liquidación, etc., las cortes y cámaras reguladoras hace tiempo reconocieron las limitaciones a que deben someterse a efectos contables convencionales".

2. Argumentos en favor del costo original. Alford (6) manifiesta que "los contadores concuerdan en que el monto sujeto a depreciación es el costo o costo ajustado de la unidad depreciable. Manifestaciones t picas que apoyan a este punto de vista son las siguientes:

"La base para computar el monto deducible por concepto de depreciación y desuso de bienes adquiridos con posterioridad a la vigencia del impuesto a los réditos es, en general, el costo de dichos bienes. (Dirección del Impuesto a los Réditos, Boletín F.)".

"La costumbre generalmente aceptada en los Estados Unidos es el uso, como base, el costo original al último dueño. (Jenson, Proc. International Congress on Accounting, pág. 473)".

"El método general de computar la depreciación es estimar la vida útil del bien y dividir su costo total por esa vida útil (Thomas H. Sanders, "Industrial Accounting" pág. 142)".

"El costo de adquisición se define como: el costo original de adquisición del bien, en término de pesos y centavos realmente desembolsados para adquirir el bien".

A base de esto, el costo a depreciar es el costo real en dinero, o el costo sobre la base de un equivalente, incluyendo todo

(6) Op. cit. pág. 1225

gasto pertinente, como ser flete, acarreo e instalación y excluyendo rubros tales como Descuentos y Bonificaciones. Debe tenerse cuidado de que el monto no incluya exceso de valuación debido a cargas por gastos de explotación o a capitalizaciones en exceso, ya sea por descuido o intencionalmente. También debe tenerse cuidado de verificar que el costo original no sea menor de lo real.

Paton (7), también reúne opiniones favorables al uso del costo original, expresando que en apoyo de este sistema como única base para el avalúo, se apela a reglas de conservadorismo y prácticabilidad junto con diversos argumentos contra el empleo de valores de plaza. Estos argumentos incluyen los siguientes:

1° La contabilidad se destina fundamentalmente a registrar transacciones comerciales actuales. Incorporar a las misma cualquier dato no basado en una operación explícita, destruye su exactitud;

2° Costo original es el valor representativo de las inversiones en una empresa;

3° El costo original representa la inversión realmente realizada;

4° El reconocimiento de costo (valor) de reemplazo umenta-do, conduce a la demostración de utilidades no realizadas y a la eventual declaración de dividendos sobre base impropia;

5° Las revaluaciones carecen de exactitud absoluta siendo meras estimaciones basadas en análisis económicos y juicios personales;

6° El reconocimiento completo de valores actuales conduce a la necesidad de un continuo ajuste;

7° Registrar en las cuentas fluctuaciones del valor adquisitivo del dolar es impracticable;

8° Costos de reemplazo, aparte de ser difíciles de determi-nar significan poco en el caso de muchos de los bienes existentes en determinada época y particularmente cuando el factor "caída en

(7) The Accountants Handbook op. cit. pág. 735

desuso" se presenta.

3. Bases para argumentar en pro de valores de plaza (resposición). La teoría de costo ha sido cuestionada repetidas veces por diversos autores, aparte de haber sido repudiada con frecuencia y más o menos totalmente en la práctica (Baldwin: "Accounting for Value as Well as Original Cost") Los argumentos se desarrollan principalmente alrededor de las tres consideraciones siguientes (8):

"1° La exposición de la situación económica o financiera de una empresa";

"2° El mantenimiento del capital real";

"3° La determinación del costo efectivo de producción".

Alford (9) al considerar la base de costo de reposición expresa que "el método de basar las cargas por depreciación en el costo estimado de reposición o reproducción de una unidad depreciable, más bien que en el costo real, ha venido ganando favor consistentemente".

"Se entiende por costo de reposición: "...el costo de reproducir, nuevo, un bien, en base a los precios actuales (Saliers, "Principios y Aplicaciones de la Depreciación" pág. 376)".

"Es el costo de reponer un bien al valor corriente de plaza en la fecha en que se hace la estimación. Se basa en los "hechos y cifras de hoy", no en los que existieron en la fecha en que se construyó el bien".

"El valor de plaza se define como: "...una expresión generalizada que se utiliza para indicar un monto que puede determinarse por la consideración de varios, quizás muchos factores. En el standard de valor de hombres de negocios y en un mundo de libre competencia en que no se piden favores ni se da cuartel, es el standard". (Saliers, pág. 394)".

"...un factor importante en la determinación del costo de reproducción, porque se asume, generalmente, que los costos de reproducción son los que los valores de plaza del suelo y de los ma-

(8) The Accountant Handbook op. cit. pág. 735

(9) Cost and Production Handbook pág. 1225

teriales son a la fecha en que se determina el costo de reproducción". (Saliers, páginas 395 - 396)".

"Las principales argumentaciones en favor de la base de reposición resumidas son :

1. Facilita los medios para mantener la capacidad de explotación de un plantel industrial, de las utilidades ordinarias.
2. Facilita los medios para influir sobre el costo de ventas, principalmente por los costos de reposición que reflejan la situación actual de la explotación.
3. Es más apropiada que la base de costo de adquisición para los fines de financiación, seguros y demás".

"Las principales objeciones son tres, a saber:

1. El costo real debe ser la base de las cargas a la explotación, no un costo estimado.
2. Las cargas por depreciación, cuando se basan en la reposición, demanda el ajustamiento continuo de las cuentas de bienes.
3. Las cargas por depreciación, basadas en costos de reposición, no tienen valor alguno a los fines del impuesto a los réditos".

Alford concluye diciendo:

"Juzgando por estas argumentaciones en pro y contra, es aparente que el asunto es discutible e incierto. La mejor política que puede adoptarse es determinar cada situación particular en base a sus méritos, con referencia a los sanos requisitos de una buena administración".

Expuestos los criterios en favor y en contra del costo como base para la valuación de los activos, antes de considerar su tratamiento impositivo, se tratará el concepto de costo en economía.

4. Concepto de costo en economía. Según Mafeo Pantaleoni(10) "costo de un bien es la privación cualquiera sea que es fuerza sufrir para alcanzar su disponibilidad. Su forma puede ser muy variada, pero no tiene importancia económica ninguna; unas veces se

(10) Principios de Economía Pura - Versión castellana de Luis Roque Gondra - 1918

rá menester un gasto para lograr la posesión de un objeto, esto es renunciar a la posesión de otros bienes, sea porque se consiguen a otras personas, sea porque haya menester destruir sus calidades útiles; otras, en cambio, será necesario someterse a un trabajo o resignarse pasivamente a cierta forma de dolor, o de abstenencia de placeres".

Wilfredo Pareto (11) da como costo de un bien la suma de "todos los gastos necesarios" para obtenerlo, utilizando la palabra gastos en un sentido amplio.

Entre estas dos definiciones se observan diferencias de importancia; la primera, mucho más amplia, fija conceptos que sin tratarse de erogaciones efectivamente realizadas constituyen igualmente la privación de un beneficio. La segunda, en cambio, al hablar de gastos necesarios da una noción más precisa del costo.

Del punto de vista de economía pura no puede negarse que el concepto dado por Pantaleoni es exacto.

Pero la aplicación práctica del mismo, llevaría a tener que considerar en los cálculos, una serie de factores de difícil apreciación, particulares de cada empresa. Estimaciones que se ajusten a él, entonces no tendría sino un valor meramente ilustrativo.

De ahí que el concepto más restringido de la definición de Pareto sea el que conduce a una aplicación práctica cuyos resultados pueden tener un valor comparativo.

Gino Zappa (12) precisa aún más ese concepto diciendo que costo "no es otra cosa que el conjunto de gastos efectivamente incurridos y variadamente reunidos en ordenado complejo".

A su vez Gide (13) considera que "para producir una riqueza cualquiera es necesariamente preciso consumir cierta cantidad de riquezas preexistentes; la suma de esas riquezas es lo que, en la lengua de los economistas se llama el costo de producción".

(11) Manuel d'conomie politique. París 1927

(12) II reddito di impresa. Milán 1937

(13) Curso de Economía Política. París 1937

Con la reunión de todos los conceptos expuestos se puede de finir en general, como costo de un bien, el precio de compra o costo de producción, agregado de todas las demás erogaciones necesarias para que dicho bien esté en condiciones de uso o funcio namiento normal.

El concepto de costos reales o costos propiamente dichos, o costos contables, coincide con el concepto general de costo enun ciado.

En cambio, denominaríanse costos técnico-económicos a aqué- llos que se calculan con una finalidad determinada para la cual interesa se tengan en cuenta, además de las erogaciones efectiva mente realizadas, la justa remuneración de los factores de produc ción, que en el concepto anterior queda sin compensación. Tales serían por ejemplo, la retribución del empresario y el interés del capital invertido.

IV - El Interés Como Elemento de Costo

El problema inherente al interés del capital invertido como elemento constitutivo del costo, ha sido y es en la actualidad u no de los problemas que ha dado origen a discusiones y opiniones encontradas, según los autores que han abordado el tema. Parece- ría que el tema se hallara agotado. Sin embargo aún hoy sigue la discusión.

En las distintas opiniones obtenidas como consecuencia de las investigaciones efectuadas, los criterios responden a diversos fun damentos según la finalidad en la determinación de los costos en general.

La discusión obedece, en gran parte a los deseos de armoni- zar nociones económicas y prácticas comerciales, con método de con tabilidad. Por una parte se sostiene que procede su inclusión a base de doctrinas y razonamientos de economía pura. La posición de los economistas, entre quienes ha existido en otras épocas con troversia sobre la naturaleza y justificación del interés, demue stra hoy una rara coincidencia en ese sentido. Azzini(14) dice que

(14) "El interés como factor integrante del costo" Revista Costos y Organización N° 7 pág. 30

esa posición rígida de los economistas puede apreciarse en Francisco Di Benedictis (Economía Aziendale) para quien "negar la inclusión del interés en el costo de fabricación es negar la legitimidad del interés o la productividad del capital".

Desde otro punto de vista y considerando el concepto estricto de precio de costo como conjunto de erogaciones efectivas destinadas directa o indirectamente a la obtención del bien, en principio parecería, que si el interés del capital invertido no se ha pagado efectivamente, por ser propio, no es real suponer que el capital devengue igualmente un interés, que al no percibirse representa un lucro cesante originado por la explotación y por lo tanto imputable como gasto de ésta.

Por otra parte, teniendo presente únicamente el aspecto contable, siendo la finalidad a que debe llegar la contabilidad la de reflejar el resultado del desenvolvimiento de una hacienda y mostrar su situación patrimonial parece conveniente que deban excluirse los intereses del capital invertido como elemento del costo de producción. Sobre este particular los autores no presentan unanimidad en sus exposiciones y parecen orientarse hacia distintas conclusiones.

Roy B. Kester (15) piensa de esa misma manera, expresando que "todos los fines que persigue la inclusión de los intereses pueden lograrse perfectamente por el empleo de estadísticas extracontables, sin necesidad de introducir dicho factor en los registros financieros".

Otros autores admiten que tratándose de procesos evolutivos largos que exigen la inmovilización de capitales por cierto tiempo se justifica entonces contablemente la inclusión en el costo de producción de los intereses del capital.

Por su parte, Dexter S. Kimball insiste en la necesidad de considerar al interés del capital propio como elemento de costo. Al referirse a este aspecto en su obra "Principios de Organiza-

(15) Op. citada

ción Industrial", dice que (16) "los contadores y economistas no han uniformado su opinión en lo que se refiere a la forma en que debe cargarse el interés en el valor del producto".

"Aparentemente, no debería, incluir un cargo por intereses en su capital, al calcular el costo pero hay poderosas razones que aconsejan hacerlo. El dinero que ha invertido o su instalación le produciría el interés corriente en plaza, si lo prestara en vez de utilizarle él, directamente. Del mismo modo, si lo invirtiera en terrenos y edificios, le rendiría un interés en forma de alquileres, sin que él realizara ningún esfuerzo apreciable para obtener esa renta. Por consiguiente, si dicho fabricante no toma en cuenta el interés, no es posible saber si la utilidad que percibe constituye una remuneración adecuada por su actividad personal o una retribución por el riesgo que asume, al hacer trabajar su capital".

En rigor, incluyendo el interés del capital propio lo que se obtiene no es técnicamente hablando "costo" sino "costo más cierto margen" (17).

Según W. A. Paton, Scovell en "Interés as a Cost" es tal vez quien más ha contribuido a resumir los elementos en apoyo de la inclusión. También dice que, de las numerosas investigaciones llevadas a cabo por las Asociaciones, Universidades e Institutos Norteamericanos, pueden obtenerse los principales argumentos tanto en pro como en contra de la inclusión del interés entre los costos, cuyas conclusiones resume así: (18)

(16) Op.cit. pág 438

(17) Ese cierto margen no lleva aunque sí aproxima, al concepto de costo que dentro de la economía pura de Pantaleoni (op. cit.) pero téngase en cuenta que la economía aplicada y no la pura es la que tiene que servir de base a un trabajo de la índole del presente.

(18) Manuel del Contador, Versión castellana (Méjico 1943) pág. 1193 y siguientes.

Argumentos afirmativos:

"1. La inclusión del interés en los gastos de operación produce como resultado una cifra de ganancia neta más racional y significativa porque el interés representa un verdadero costo de producción."

"2. La inclusión del interés en los costos detallados de operación es esencial para que la dirección de la empresa pueda hacer comparaciones y formular juicios."

"Scovell defiende la primera proposición principalmente basándose en la teoría económica."

"La segunda proposición puede defenderse detalladamente con gran variedad de argumentos y ejemplos. No obstante, puede decirse que todo el asunto se reduce a la cuestión siguiente: puede la gerencia fijar la eficiencia relativa de una máquina, un procedimiento, un departamento, una fábrica, o una empresa, sin incluir en los cargos de operación de la misma una asignación por concepto del interés al capital puesto en juego? Los que defienden la inclusión del interés afirman que esto no puede hacerse".

A su vez los argumentos negativos lo resume de la siguiente manera: "La respuesta del primer grupo de argumentos anotados anteriormente, empieza con la observación de que la función de la contabilidad es mostrar los gastos desde el punto de vista de determinada persona, de un grupo determinado de personas, o de cierta entidad mercantil, y no desde el punto de vista del teorizante que estudia el problema de fijar los precios en un área determinada del mercado, ni desde el punto de vista del que finalmente compra la mercadería".

"En respuesta a la segunda serie de argumentos, los que se oponen a la inclusión del interés hacen observar que pueden hacerse las comparaciones necesarias sin que sea preciso llevar una constante contabilidad de los cargos hipotéticos de intereses. Esas comparaciones adquieren una importancia crítica sólo en aquellas situaciones en que es factible pensar en cambiar los métodos seguidos, y tales situaciones no se presentan todos los

días. Además puede alegarse que otra manera muy satisfactoria de hacer tales comparaciones consiste en determinar la tasa de rendimiento realizada durante un periodo determinado sobre el capital empleado en cada uno de los métodos, y ver cuál es la más elevada".

Entrando a considerar ahora los intereses del capital ajeno invertido, en principio parecería que es un elemento constitutivo del costo. Sin embargo, tampoco aquí todas las opiniones son coincidentes. Sobre este aspecto, Kimball (19) dice que es fácil ver que, si el fabricante arrienda terrenos, edificios o maquinarias, el alquiler que debe pagar el propietario representa un gasto de fabricación, y es lógico que se lo cargue al producto elaborado. Si la fabricación, está constituida por productos variados, con equipo de valor diverso, ubicado en edificios de diferente carácter y costo, deberá, naturalmente, distribuir este alquiler en relación con el valor de su equipo, si desea obtener el costoreal de los distintos renglones de fabricación. Las mismas observaciones se aplican al caso en que la instalación está construida y equipada con capital prestado, por el cual se debe pagar interés".

De lo expuesto es evidente que Dexter Kimball considera que debe el interés del capital ajeno invertido incluirse en el cálculo del costo de producción, mientras que Boter Mauri (20) concluye que "el interés del capital prestado no ha de gravar sino el precio de costo comercial" alegando que "la función propia y única de la Sección de Fabricación es producir; no es la de preocuparse de la política financiera de la empresa".

A su vez D. Himmelblau (21) opina que "los intereses realmente pagados, sobre cantidades adquiridas en préstamo para la construcción, se consideran como parte del costo de inversión de las propiedades, especialmente si no han comenzado las operaciones normales del negocio".

(19) Principios de Organización Industrial. Buenos Aires 1942

(20) Fernando Boter Mauri. Precio de costo industrial-Barcelona 1935

(21) Investigaciones para usos financieros Northwestern University, Méjico (versión castellana) 1940 Pág. 181

Expuesta la opinión de diversos tratadistas es interesante constatar el curso que ha seguido el problema en los Estados Unidos resumida de la siguiente manera. (22)

"En un primer momento existía la tendencia generalizada hacia la inclusión, contrariamente a la posición tradicional de Gran Bretaña, donde tratadistas e industriales no lo consideraban como elemento de costo. Dice así Fassio en 1926 que en los Estados Unidos, donde el problema rebasó los círculos académicos para pasar al campo de la aplicación práctica en un referéndum realizado entre los contadores de costo, el 60 % se manifestó por la afirmativa y el 40 % por la negativa. No obstante resultó que en la práctica, el 90 % de los contadores incluían el interés (Mario Fassio, "Il prezzo di costo del prodotto industriale", pág.22). Es decir que a pesar de que la casi generalidad de los profesionales entendían que la aplicación era de cierta utilidad, a los efectos del costo estadístico, no sucedía lo mismo en cuanto a la posición técnica del problema, donde las opiniones casi se hallaban en un pie de igualdad".

"Esto sucedía en 1926. En 1934, nos dice Sanders que la cuestión del cálculo del interés como factor del costo se ha resuelto en forma negativa. En términos generales, las grandes compañías manufactureras de los Estados Unidos, con los más poderosos métodos contables a su disposición no han incluido el interés sobre el capital invertido, y de 550 firmas que contestaron un cuestionario de la N. A. C. A., cerca del 80 % objetó la inclusión. (T.H. Sanders, "Cost Accounting for Control", cit. por Alatraste, "Introducción a la técnica de los costos", pág. 66)".

Por otra parte, sus principales tratadistas adoptan la posición contraria a la inclusión (Lawrence, Freeman, Kester, Sanders, Carter, Montgomery, Castenholz, Iunt, Richards, Sterret, Joplin)".

Como opinión final de este interesante aspecto del interés como elemento integrante de costo se transcribe el criterio de la Suprema Corte de Justicia, sostenido en el fallo dictado en los

autos "Bodegas y Viñedos Cavagnaro v. Dirección General del Impuesto a los Réditos" (23) que dice así: "el porcentaje de amortización de los viñedos debe fijarse excluyendo los intereses del costo de plantación, dado que el art. 23 inc. a) de la ley 11.682 (t.o.) solo permite deducir de la renta bruta los intereses de deudas comerciales, hipotecarias y bancarias".

Resumiendo los antecedentes expuestos, y contemplando el as pecto del interés del capital invertido desde el punto de vista impositivo, podría sostenerse que el interés del capital propio debe excluirse; no así el interés del capital ajeno invertido que se consideraría elemento constitutivo del costo.

V - Valor Amortizable en la Ley N° 11.682

Como se ha expuesto en capítulos anteriores los sistemas de valuación de los activos de las empresas en funcionamiento son va rios y cada uno es aplicable o aconsejable según las circunstan cias que rodeen el caso particular.

Antes de considerar el valor amortizable en la ley 11.682, es fundamental hacer una distinción: el balance comercial no es el balance impositivo; y así una partida correctamente imputada en el balance comercial puede no serlo en el impositivo. Por ello, para la confección de este último se han establecido normas especiales de valuación que son las que se indican en el presente apartado.

Algunas de estas normas no tienen el carácter de legales ni reglamentarias ni tampoco han sido impartidas por la Dirección Ge neral con carácter oficial; sino que han sido extractadas muchas de ellas de la experiencia recogida y a los casos prácticos que han sido aceptados por el organismo verificador.

1. Disposiciones Legales y Reglamentarias. Ya se ha dicho que la ley 11.682 (t.o.) en su artículo 23 inc. c) autoriza a que se efectúe "amortizaciones razonables", y la última parte del mismo inciso dispone que "la Dirección podrá establecer normas relativas a la forma de hacerse estos castigos".

Estas normas las fija el Decreto Reglamentario del 2/1/39(24) que en su artículo 99 dispone lo siguiente:

"A los efectos de establecer el monto de las amortizaciones cuya deducción admite el art. 23 inc. c) de la ley 11.682 (t.o.), se aplicará anualmente sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo....." (25)

A su vez el art. 101, también del Decreto Reglamentario, fija el concepto de costo de los bienes amortizables diciendo "que el valor original de los bienes amortizables comprende los gastos incurridos con motivo de la compra e instalación".

Las sumas que el contribuyente hubiera asentado en su contabilidad, si difieren de las aceptadas por la ley de réditos, debe

(24) El primitivo D.R. de fecha 1/6/33 en su art. 49 establecía: "Las deducciones para compensar los gastos por desgaste, destrucción, agotamiento o desuso de los bienes usados en el negocio o explotación y para cubrir malos créditos ("Amortizaciones" o "Previsiones") se efectuarán mientras la Dirección no establezca los coeficientes específicos de amortización, de conformidad con lo que corresponde técnicamente y con los usos y costumbres generales en el ramo respectivo, pero la Dirección podrá impugnar aquéllos que a su juicio sean excesivos o improcedentes".

"A los efectos impositivos, la amortización y la depreciación se calcularán siempre aplicando el porcentaje sobre la inversión original. En los casos donde no se han efectuado amortizaciones con anterioridad al 1° de enero de 1932 sobre bienes adquiridos antes de esa fecha, solamente se permitirán amortizaciones o depreciaciones sobre el costo original de tales bienes por el período que le resta de vida, calculado de acuerdo a la tasa de amortización que se aplique". La nueva reglamentación del 2/1/39, amplía y reemplaza la redacción anterior, pues siendo reglamentaria de la misma ley, sus disposiciones tienen efecto también desde el 1/1/1932.

(25) El artículo 74 del nuevo Decreto Ley N° 14.338/46 (pendiente de sanción legislativa) al referirse a las amortizaciones por desgaste de los bienes, repite las disposiciones de los artículos 23 de la ley 11.682 (t.o.) y 99 de la Reglamentación General.

rán ajustarse impositivamente según lo establece el art. 102; "Cualesquiera sean los valores asentados en los libros de contabilidad, en el balance impositivo se computarán como amortizaciones o depreciaciones los montos que resulten aplicando los coeficientes que correspondan sobre el valor original de los bienes, siempre que no se encuentre agotado en período de vida útil calculado a los mismos y aún cuando no se hubiese contabilizado importe alguno por este concepto".

De las disposiciones transcriptas se entiende que el valor amortizable para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes utilizados en el negocio, debe ser el costo original de tales bienes, no admitiéndose revaluaciones de ninguna clase (26).

De los antecedentes expuestos surge que la ley de réditos propicia para la confección del balance impositivo la teoría de los costos reales o costos propiamente dichos. La Suprema Corte de Justicia a fijado con precisión el criterio a seguirse en estos casos al dictar sentencia en el juicio seguido por "Bodegas y Viñedos Cavagnaro S.A.C. c. Dirección General del Impuesto a los Réditos".(27): "La amortización de los Viñedos con arreglo al artículo 23 inc. c) ley 11.682 debe fijarse en la suma necesaria para la recuperación del agotamiento, desgaste o destrucción del bien mismo, productor de la renta, no en la relación al capital comprometido en el negocio. Esta conclusión no solo se funda en términos de la ley sino también en su espíritu, en cuanto permita distinguir, las fuentes en perennes y perecederas. No obstan-

(26) Para la determinación del impuesto a los beneficios extraordinarios también se sigue este mismo principio, al establecer el Decreto Ley 18.230 (t.m.) en su art. 4° que "Se considerará como capital y reservas libres la diferencia que resulte entre el activo y pasivo ajustados de cada empresa o explotación conforme a las disposiciones de la ley de réditos, y en la forma que esta blezca la reglamentación que dicte el P.E., no admitiéndose las revaluaciones o averiguaciones de valores a los bienes del negocio, sobre los casos en que el revalúo sea computable para dicha ley"

(27) J.A. 1945 I pág. 332

te las circunstancias de que técnicamente puede concebirse una amortización más completa que la legal, dado que a los efectos fiscales solo debe tenerse en cuenta la última."

Seguidamente se indica las normas impositivas aplicables a distintas situaciones que pueden presentarse con respecto al valor amortizable de los bienes tangibles.

2. Bienes adquiridos por compra. Para su mejor consideración se tratarán separadamente los bienes muebles de los inmuebles.

a) Bienes muebles: El costo original lo forman los siguientes conceptos: el precio de compra neto; los fletes, acarreos, comisión de compra y otros gastos de instalación como también todas las erogaciones iniciables necesarias para que el bien esté en condiciones de funcionamiento o de uso (28)

b) Bienes inmuebles: Cuando se adquiere conjuntamente terreno y edificio, es necesario separar los elementos que constituyen el costo de cada concepto (29). A tal efecto se considerarán independientemente ambos conceptos.

Terrenos o campos

Al precio pagado por el terreno hay que agregar las sumas que se abonen por los siguientes conceptos: escrituración y registro del título de propiedad; comisión a corredores; cuotas por pavimento; relleno y nivelación del terreno y cualquier otro gasto que sea necesario realizar para que el bien se encuentre en condiciones de ser utilizado, por el propietario (juicio por desalo-

(28) D.Himmelblau coincide con este concepto al decir que "Cuando se trata de bienes adquiridos por compra, el costo incluye todos los gastos necesarios para su instalación hasta dejarlo listo para su uso, y en consecuencia comprende el precio de compra, más los fletes y acarreos hasta la planta, gastos de instalación, etc." (Investigaciones para usos financieros, pág.170)

(29) De estos dos conceptos la ley 11.682 admite solamente la deprecia- ción de los edificios y construcciones. A partir del 1° de enero de 1932 admite la depreciación sobre aquellos edificios utilizados en el comercio y en la industria explotados directamente por sus propietarios (3ra.categoría); y desde el 1° de enero de 1940 sobre cualquier clase de construcciones (1ra. y 3ra. categoría).

jo, rescisión de contrato de arrendamiento aún no vencido, etc.).

El terreno no es un bien susceptible de despreciarse en el sentido del art. 23 inc. c) de la ley de réditos, pero interesa fundamentalmente determinar cuales rubros deben considerarse incluidos en el costo propiamente dicho, a fin de no efectuar sobre las mismas depreciación alguna.

La Cámara Federal de Mendoza ha sustentado la siguiente doctrina: "Tratándose del impuesto a los réditos para fijar el porcentaje de amortización de los viñedos no son amortizables los gastos de sistematización de la superficie del suelo, obras de riego y desagües, dado que esas mejoras pueden utilizarse nuevamente al irradiarse las viñas y hacer nuevas plantaciones." (30)

A su vez la Suprema Corte en el mismo juicio ha resuelto que: "Es irrevisible por recurso extraordinario la sentencia que excluye de la amortización permitido por el art. 23 inc. c) ley 11.682 al suelo libre de mejoras, por considerar que el suelo no sufre desmedro por el apropiado cultivo de la vid". (31)

Cuando un terreno adquirido con la finalidad de construir uno o varios edificios, incluya construcciones y estas deben 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 sumar el valor atribuido en el precio de compra al edificio demolido a la fecha de adquisición. (32)

(30) J.A.T. 1945 I pág. 332

(31) J.A.T. 1945 I pág. 332

(32) H. Altschuler clasifica las erogaciones que pueden realizarse en las compras de estos bienes, diciendo, que deben sumarse al costo del terreno y agrega que si el terreno adquirido para la construcción de una nueva planta está edificado y debe demolerse la construcción el costo neto de demolición así como la parte del precio de compra atribuido al edificio arrasado, representan erogaciones capitalizables que deben cargarse a la cuenta de terrenos; si el terreno adquirido está sujeto a un contrato de arrendamiento aún no vencido, cualquier pago que se haga al arrendatario para rescindirle, habrá de tratarse como adición al costo del terreno comprado" (Contabilidad intermedia, versión castellana, México 1939 pág. 119).

Edificios

Cuando se adquiere un edificio recientemente construido, el costo estará representado por el precio efectivamente pagado (excluido el valor del terreno); los gastos de escrituración y de registro; sumas pagadas por el comprador en concepto de impuestos y otros gastos devengados por el tiempo que estuvo construido el edificio hasta la fecha de adquisición como así mismo otras erogaciones vinculadas con los trámites de compra, solamente en la proporción que corresponda al edificio (33).

En este caso, por tratarse de la compra de un edificio recientemente construido no existen mejoras ni gastos de mantenimiento o conservación. (34)

3. Bienes de propia producción. Se contemplará seguidamente los distintos conceptos que componen el costo de los bienes de propia producción.

a) Bienes muebles: El costo de estos elementos del activo fijo incluye: el material empleado; la mano de obra utilizada y cualquier otro gasto directo o indirecto efectivamente realizado aplicable a la fabricación, excluido el margen de utilidad que pudiera haberse obtenido si la construcción hubiese sido hecha para terceros, hasta que dichos bienes se encuentren en condiciones de uso o funcionamiento (35).

(33) Roy B. Kester al referirse a este aspecto dice que "Cuando el precio total del edificio se paga de contado, son cargos apropiados a la cuenta de "Edificios" los gastos de toda índole en que se ha incurrido para obtener un título perfecto de propiedad, incluso los honorarios legales satisfechos por el estudio de la titulación. Las contribuciones pendientes de pago y los intereses devengados y no satisfechos sobre hipotecas reconocidas por el adquirente son también cargos apropiados a la cuenta del edificio. Op. cit. pág. 348

(34) Véase capítulo IV Erogaciones originadas por bienes tangibles

(35) Roy B. Kester hace un comentario amplio sobre este particular: "Las maquinarias y herramientas fabricadas en los propios talleres de la empresa ofrecen un problema de valuación que puede plantearse de este modo: Debe valuarse este material según el precio prevaleciente en el mercado en la fecha en que se terminó su fabricación, o debe valuarse según el costo de fabricación? See

b) Bienes inmuebles: Se expondrá, separadamente, los elementos constitutivos del costo en las construcciones efectuadas por el mismo propietario, y en los casos de edificio demolido y en su reemplazo se construye uno nuevo.

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 escritura, registro, etc.; los intereses abonados a terceros por la financiación de la obra durante el período de construcción, excluido los intereses del capital propio invertido; las tasas pagada a la Administración Nacional del Agua y los importes abonados en concepto de suministro de energía y otros gastos directos o indirectos incurridos durante la construcción o que están 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 corresponden al terreno. (36)

le argüirse que si la maquinaria hubiera sido adquirida de un tercero, que es el caso más común, su costo sería el de mercado, por lo cual el material fijo de construcción propia tiene tal precio, y de acuerdo con este debe valuarse. Si el costo de fabricación es menos que el de mercado, la contabilización de la máquina según el precio de mercado obligaría a tomar en cuenta el beneficio aparente entre el precio de costo y el de mercado. Ningún beneficio se ha logrado, efectivamente, sino tan solo una economía en la inversión de capital. Ya nos referimos a esta confusión entre beneficio y economía. Bien sea el costo de fabricación más reducido o más crecido que el precio por el cual pueda adquirirse en el mercado una máquina idéntica, el primero representa el desembolso de capital, y es la verdadera base de valuación" (Contabilidad Teórica y Práctica T. II pág. 332) También H. Altschuler en "Investigaciones para usos Financieros" trata el mismo asunto diciendo que en el caso de una construcción hecha por cuenta propia, debe excluirse (a) cualquiera utilidad que pudiera haberse obtenido si la construcción se hubiese hecho para un cliente, o (b) cualquiera economía que haya podido hacerse por haber comprado. (pág.170)

(36) Coincide Kester con el concepto impositivo transcripto al de

Edificio demolido y en su reemplazo se construye uno nuevo:

Pueden presentarse dos situaciones:

1) Si al adquirir una fracción de 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 nueva obra, 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) Si existe un edificio en explotación que se reemplaza por otro, generalmente más amplio o 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 por la venta de los materiales, o del que se hubiera obtenido si aún están invendibles, podrá imputarse al resultado del ejercicio en el cual se produjo el reemplazo, o bien se afectará al costo de la nueva construcción (art. 108 D.R.) (37).

cir que: "Cuando los edificios se construyen por administración, en el costo total se incluye no solo el costo de los materiales y de la mano de obra, así como una proporción justa de los gastos generales en los casos en que es local la inspección de la fabricación, sino también todo gasto en que directamente se incurra con motivo de la obra. Estos gastos comprenden los costos de planos, dirección técnica, licencias de fabricación, intereses sobre préstamos tomados para la edificación, seguros durante el período de construcción, gastos por accidentes y lesiones sufridas por el personal obrero, indemnizaciones, daños, costos de huelgas, y otros de parecida naturaleza." (pág. 348 T.II). También Altschuler, dice, al tratar de las propiedades fabricadas directamente por una compañía para su propio servicio, que capitalizar un valor de activo en una cantidad superior a su costo de construcción, equivale a considerar una utilidad que aún no ha sido realizada. Si el costo de construcción resulta inferior al que habría resultado si la fabricación la hubiera hecho una empresa distinta, la diferencia representará un ahorro pero no una utilidad. Dicho ahorro se refle-

A su vez el costo de la demolición se sumará al precio del nuevo edificio. (38)

4. Bienes usados. Las normas indicadas en los puntos anteriores 2 y 3 referente a muebles e inmuebles también son aplicables para calcular el costo de los bienes adquiridos ya usados, pues al precio de compra efectivamente pagado deberán sumarse todas aquellas otras erogaciones que en concepto de mejoras, adiciones, etc., deban efectuarse a fin de que tales bienes se encuentren en condiciones de uso o funcionamiento. (39)

5. Bienes adquiridos por transferencia, venta, fusión, absorción o consolidación - Conjunto económico. Sobre estos aspectos, el Decreto Reglamentario de fecha 2/1/1939 en su artículo 110 contiene algunas disposiciones que se refieren a la transferencia, venta o refundición de negocios. Textualmente el citado artículo dice así:

"En las transferencias, ventas o refundiciones de negocios por un valor global, la Dirección estimará la parte del precio que corresponde a los bienes amortizables y el período que les resta de vida, a los efectos de establecer la cuota de amortización anual".

"Si se asignan valores a cada bien amortizable y los mismos son superiores a los precios corrientes, se estimará sus valores reales a los fines de las amortizaciones impositivas".

jará en las utilidades por medio de un cargo menor de depreciación (Contabilidad Intermedia pág. 118).

(37) Véase Cap. V apartado IV (Eliminación de bienes depreciables)

(38) Kester considera que: "Si el edificio en construcción sustituye a otro poseído y utilizado por el negocio, debe cargarse a Superavit cualquier saldo que arroje la cuenta de la antigua edificación, después de haberse tenido en cuenta el costo de derribo, el valor de los escombros y la reserva acumulada para depreciación. Si el nuevo edificio se construye en los terrenos que el antiguo ocupaba, el costo de derribo de éste, deducido el valor de los escombros, representa un cargo indicado a la cuenta de Terrenos del nuevo edificio, no a la cuenta de Edificación" pág.

348

(39) Véase Cap. IV

Años más tarde, con motivo de la sanción del Decreto-Ley N° 18.229 del 31/12/943 se legisló con más amplitud sobre este mismo tema, disponiendo el artículo 8° (40) lo siguiente:

"Agrégase al artículo 23, inc. c) de la ley n° 11.682 (t.o.) lo siguiente: "En los casos de reorganización de sociedades o fondo de comercio, el valor de los bienes de que se haga cargo la nueva entidad no podrá ser superior, a los efectos de las amortizaciones que acepta esta ley, al que resulte deduciendo de los precios de compra de la sociedad antecesora, las amortizaciones impositivas. Se entiende por reorganización de sociedades o fondo de comercio, las ventas, transferencias, fusiones, absorciones o consolidaciones de una entidad con otra, que a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyen un mismo conjunto económico".

"En los casos de ventas, transferencias, etc., de fondos de comercio realizadas por personas que no constituyen un mismo conjunto económico, la Dirección podrá, cuando el precio de transferencia sea superior al corriente en plaza, ajustar impositivamente el valor de los bienes amortizables a dicho precio de plaza".

"El ajuste del valor de los bienes amortizables a que se refiere este artículo deberá efectuarse aún en los casos en que las transferencias, ventas, fusiones, absorciones o consolidaciones se hubieran realizado antes de la vigencia de esta ley".

En el artículo transcrito, en dos partes se menciona "Conjunto económico" sin que la Reglamentación General haya fijado el alcance fidele de ese término. También en el Decreto Ley 18.230 t. m. (41) en el artículo 8° hace referencia al "mismo conjunto económico", y el D.R. N° 21.703/44 del 18/8/944 en su art. 5° al reglamentar la incidencia del Impuesto de los Beneficios Extraordinarios frente a los conjuntos económicos dice: "El gravamen incidirá sobre cada empresa o explotación. Consiguientemente se apreciará el capital para cada una de ellas y la deducción de m\$ 20.000

(40) El artículo 76 del Decreto Ley 14.338/46 (a consideración del H. Congreso de la Nación) repite casi textualmente las disposiciones del artículo 8° del Decreto Ley N° 18.229

(41) Impuesto a los Beneficios Extraordinarios

se otorgará a cada una, independientemente de que pertenezca o nó a una misma persona o conjunto económico. Sin embargo, en el caso de explotaciones o empresas reorganizadas con posterioridad al 21 de abril del año 1941, la Dirección General del Impuesto a los Réditos podrá reunir sus resultados en un solo balance fiscal cuando pertenezcan a una misma persona o conjunto económico, y se trate de explotaciones que por su naturaleza, de acuerdo con el uso y costumbre comercial, se les deba considerar como un solo negocio".

"En el caso de fusión de explotaciones o empresas con posterioridad a aquella fecha, la Dirección General podrá exigir el desdoblamiento de los capitales y la separación de sus resultados, siempre que hayan pertenecido antes a la misma persona o conjunto económico y se trate de explotaciones a las que, conforme a lo indicado en el párrafo anterior, no se les deba considerar como un solo negocio".

"En el caso de explotaciones o empresas que pertenezcan a una misma persona o conjunto económico, que trasladen beneficios o quebrantos entre si, la Dirección podrá atribuir a cada una de ellas el producido que realmente corresponda."

La Dirección General del Impuesto a los Réditos aún no ha resuelto de una manera general que debe entenderse por conjunto económico, sino que en cada caso particular estima las características propias y los hechos concurrentes para aplicar las disposiciones de la ley. En los casos de sociedades que se suceden en la explotación, la idea del capital debe considerarse decisiva, por cuanto existiría conjunto económico cuando la mayor parte del capital de dos o más empresas está en poder de las mismas personas. (42)

(42) Sorondo y Carrera en el libro "Impuestos a los Beneficios Extraordinarios" (Bs. Aires 1944) en la pág. 86 al respecto expresan que: "Como se ve en el concepto oficial, la noción de conjunto económico está dominada por la idea de la permanencia de la propiedad, por ser la misma persona la dueña del ente jurídico anterior y posterior. Esta idea de propiedad se denota por la tenencia del capital que asegura el provecho de los beneficios y, en general,

A los efectos fiscales podría entenderse que existe conjunto económico cuando exista interés en agrupar o separar numéricamente los resultados vinculados con la aplicación de los impuestos.

Completando las disposiciones transcriptas, seguidamente se contemplan varias situaciones, indicando las normas impositivas aplicables a cada caso:

a) En los casos de bienes adquiridos a otras personas que forman entre vendedor y comprador un mismo conjunto económico y sea factible obtener los valores originales de tales bienes por existir contabilidad de la firma antecesora, se tomarán los verdaderos valores originales de los distintos rubros depreciables, previa deducción de las depreciaciones técnicas impositivas que correspondió haber efectuado, obteniéndose así el valor depreciable de los bienes adquiridos por la nueva firma.

Pueden ocurrir dos situaciones: 1º) que el saldo amortizable sea igual o mayor que el precio pagado y 2º) 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 que se exponen en el inciso siguiente,

la conducción del negocio. Desde luego que esa identidad de dominio no se manifestará siempre ostensiblemente, sino que puede ir acompañada de ciertas modificaciones en las cuotas de capital. Habrá ingreso de nuevos socios y el consiguiente aporte de capitales. Medir si este hecho nuevo rompe la unidad económica en el titular de la explotación, si puede decirse razonablemente que sea el dominio de la empresa y de sus bienes quedan en la misma mano, es una cuestión de hecho a decir que cada caso particular. Con un concepto bastante simplista podría decirse que el conjunto económico existe toda vez que la mayoría del capital social, permanezca en las mismas manos".

Mario A. Rivarola, en un artículo titulado "Sociedades anónimas, holding y beneficios", publicado en la Revista La Información (Octubre 1944), expresa que "Diversos hechos no ligados entre sí por otra circunstancia que su proximidad en el tiempo y el lugar, revelan una evidente desorientación, o quizás una desviación en la manera y el criterio en que se consideran ciertos problemas que si bien son de orden jurídico no pueden aislarse de sus aspectos económicos".

Esta separación se efectúa con el fin de eliminar del valor asignado al bien depreciable aquella parte que pudiera referirse a fondo de comercio tales como: marcas de comercio, llave de negocio, etc.(43)

b) Cuando por cualquier circunstancia no sea posible proceder en la forma expuesta en el inciso a), y también en aquellos casos de ventas, transferencias, etc. por personas que no constituyen un mismo conjunto económico, a cada bien depreciable se le asignará su valor actual de plaza 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 un 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.(44)

(43) En el artículo 76 del Decreto Ley 14.338/46, citado, en forma expresa se dispone que... "la Dirección podrá, cuando el precio de transferencia sea superior al corriente de plaza, ajustar impositivamente el valor de los bienes amortizables a dicho precio de plaza y dispensar al excedente el tratamiento que dispone esta ley al rubro llave".

(44) La Dirección General, en Mayo de 1941 evacuó una consulta vinculada con este aspecto, de la siguiente manera: "En el caso de simple transformación de sociedad, debe entenderse por "precio de costo" de los bienes sobre el que debe calcularse la amortización (art. 99 D.R.), el precio pagado originalmente por la entidad que los adquirió en plaza y no el valor de transferencia. En efecto, al existir una perfecta identidad económica entre la entidad anterior y la actual, toda alteración en los valores de dichos bienes supondría una revaluación del activo que no puede ser tomada en cuenta a los efectos de la amortización".

"Tratándose de sociedades independientes, los valores originales sobre los que corresponde efectuar la amortización estarán representados por los precios pagados a las entidades antecesoras, depurados del mayor valor asignado para compensar la posible "llave".(consulta N° 812).

6. Bienes adquiridos en moneda extranjera. El costo original de los bienes adquiridos en moneda extranjera, también se calculará siguiendo las mismas normas indicadas en los puntos anteriores. 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. 109 D.R. que establece lo siguiente:

"Cuando se trate de bienes pagaderos en moneda extranjera, aún cuando hubiesen sido adquiridos con anterioridad el 1º de enero de 1932, las diferencias de cambio que se produzcan 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 el caso, al importe a amortizar anualmente de acuerdo con el valor asentado originalmente en los libros".

"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 la misma, 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". (45)

Si bien actualmente no está expresamente contemplado en el Decreto Reglamentario, otro sistema susceptible de aplicarse sería el de considerar la diferencia de cambio en el ejercicio de su realización, prescindiendo en tal caso, de los años de vida útil de los bienes.

(45) Sorondo y Carrera, op.citado, pág. 147 expresa: "Para calcular este valor original deben sumarse o restarse las diferencias de cambio que se produzcan en la oportunidad de los pagos pactados en moneda extranjera, o bien por revaluación anual de los saldos, según el sistema habitualmente seguido por el contribuyente".

En cualquiera de los sistemas el cambio del día de recepción de los bienes adquiridos o de aceptación de la letra, será tomado en cuenta para establecer el valor original provisorio. (46)

El nuevo Decreto Ley N° 14.338/46 en su art. 55 reproduce con reformas de redacción, las disposiciones contenidas en los artículos 120 al 125 y 127 y 130 de la Reglamentación General del 2/1/39 sobre diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera.

Como parte final de este inciso se expondrán algunas consideraciones sobre el impuesto a los réditos y las amortizaciones sobre bienes adquiridos en moneda extranjera. (47)

Las leyes 11.682 y 11.683 al gravar la renta producida por inversiones realizadas en el país, obligan necesariamente a estimar en moneda argentina las cosas o bienes que producen dicha renta.

Por lo tanto, cuando se incorpora un capital extranjero al país en forma de máquinas, debe considerarse a los efectos fiscales que el valor originario o costo de inversión de esa maquinaria está dado por su valor en pesos moneda nacional en la fecha en que entra o se incorpora a la economía del país.

(46) N. Hooke, en una conferencia cuya traducción del inglés figura en "Divulgación Impositiva", pág. 355. Diciembre 1945, expresa: "ACTIVO Y PASIVO CAPITAL O FIJO: Como éstos quedan valuados al tipo en el cual fueron originalmente adquiridos o incurridos, en condiciones normales, no hay ajuste necesario pero las ganancias o pérdidas que resulten de modificaciones en activo o pasivo fijo deben ser eliminadas de la computación. Amortizaciones de activo fijo, maquinarias, etc. se calcularán sobre el valor en essterlinas del equipo al ser adquirido, castigado en la forma de costumbre. Podrá suceder por supuesto, que por modificación en los tipos de cambio la amortización por desgaste no sea suficiente; pero debe tenerse en cuenta que esas amortizaciones no se admiten sino solamente respecto de valor disminuído por desgaste y por consiguiente no se admite a los efectos del impuesto un aumento en los tipos de amortización reconocidos, para cubrir variación en cambios".

(47) Extracto de una publicación de la Dirección de Réditos Boletín informativo Junio 1943

Por otra parte es bueno tener en cuenta que la ley argentina de impuesto a los réditos, por lo mismo que prescinde, a los efectos de la determinación de la renta imponible, de los aumentos o disminuciones del capital invertido en la explotación solo admite la amortización de los bienes para reponer su valor en moneda en el momento de la inversión en el comercio (costo original). Los bienes incorporados al activo comercial deben pues valuarse en moneda en el momento de la inversión.

El franco, la libra, etc., no son en el país medida de los valores -pues su propio valor se mide en pesos argentinos- ni tienen curso legal. No son, por lo tanto, moneda como no lo es ningún título público o una acción.

Si los bienes introducidos del extranjero se valuasen en francos, libras, dólares, etc., se estaría realizando una valuación en especie y la amortización sobre el valor así fijado sería contraria a lo dispuesto en la ley de impuesto a los réditos en la misma forma que si se amortizara, por ejemplo, en un décimo de máquina y se tradujera ese valor a pesos argentinos en base al precio actual de dicha máquina.

Expresada la cuestión en otros términos, puede decirse que si un bien se pagó en libras que valían m\$N 11,45, no puede realizarse la amortización en libras que valen m\$N 17.- sino en libras a m\$N 11,45.

Este no es principio particular de la ley de impuesto a réditos, sino el adoptado uniformemente por el Estado en sus relaciones con particulares o empresas extranjeras.

Así, por ejemplo, en la ley n° 5.315 que rige las concesiones ferroviarias, se establece que el Estado reconoce un capital a las empresas y sobre este capital reconocido se admite una ganancia máxima. Ahora bien, sin que exista una disposición expresa en dicha ley, el capital se fija en pesos argentinos -aún cuando la inversión es por lo común en libras- y la ganancia máxima se establece también en pesos argentinos, pasado cuyo límite se intervienen las tarifas, aún cuando por baja del peso, o suba de

la libra, la empresa realice en libras una ganancia mayor o menor.

Por último cabe agregar que si se tomara del capital extranjero incorporado al país sin la conversión a ese momento, los capitalistas extranjeros quedarían en situación distinta a los nacionales, según se demuestra más adelante.

La inversión original o costo original debe ser medido en pesos moneda nacional. Las expresiones inversión original y costo original figuran en el reglamento como muchas otras de ese texto y de la ley, como por ejemplo ventas netas, costo de adquisición, costo de producción, cantidades a que ascienden las diversas entradas etc., (art.22 t.o.) sin que se especifique que sus valores deben computarse en pesos moneda nacional.

No habría razón para no someter al capital productor de la renta a la conversión a la que obliga el art. 66 t.o. de la ley 11.683 -cuando establece: "Los créditos y las transacciones en especie o en oro metálico, serán convertidos a los efectos de la liquidación del impuesto, en su equivalente en moneda nacional al valor corriente en plaza, y las en moneda extranjera, al tipo oficial de ventas de divisas por el Banco de la Nación en el día de pago".

Debe considerarse el valor originario de las máquinas en moneda nacional para no crear desigualdades con las entidades nacionales. Si el sentido de la ley no fuera el expuesto, se producirían desigualdades no justificadas.

Al admitirse que las máquinas que costaron libras deben amortizarse en el número de pesos necesario para que por el inversor se recupere las libras invertidas, la baja del peso no impediría al inversor inglés recuperar su capital. El inversor inglés en libras escaparía a las contingencias y vicisitudes de la moneda, cosa que no le ocurriría al inversor argentino en pesos moneda nacional, para quien el valor originario o costo de inversión estaría representado por el número de pesos moneda nacional con preponderancia del valor intrínseco de la moneda argentina

Puede estar en la intención del legislador acordar a los ca-

pitales medidos en moneda extranjera un privilegio con relación a los capitales medidos en moneda nacional ?

Prohibición legal del revalúo en las inversiones de capital.

La ley 11.682 (art.24 inc. j) y 25 inc. c) t.o.) admite las diferencias provenientes por revaluaciones, mayor valor, o baja de valor, únicamente cuando ocurre en bienes objeto de compra y venta habitual (mercadería del negocio). Cuando no se trata de mercaderías, las diferencias que se produzcan en los valores de otra clase de bienes (por ejemplo en valores de máquinas o casas) no pueden afectar el balance impositivo por imperio de la propia ley.

Esta es la razón por la cual debe asignarse a los bienes adquiridos en moneda extranjera su valor equivalente en pesos moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio del día de pago. Proceder de otro modo significa modificar los valores de dichos bienes en función de la cotización de la moneda.

Sea por ejemplo, un bien adquirido en £ 100.000 amortizable en cinco cuotas anuales de 20 %, habiendo sido la cotización de nuestra moneda de m\$n 12.- por libra en la fecha de adquisición y de m\$n 13,14,15,16 y 17 en cada una de las fechas de amortización.

Valor de adquisición: £ 100.000 a m\$n 12.-son m\$n 1.200.000

<u>Amortización</u>	<u>Valor de Adquisición m\$n</u>	<u>Cambio a la fecha de cada amortización</u>	<u>Coefficiente a aplicar s/valor inicial</u>	<u>Valor en \$ para calcular las amortizaciones</u>
1°	1.200.000	\$ 13 p/£	13 ./ 12	1.300.000
2°	1.200.000	" 14 "	14 ./ 12	1.400.000
3°	1.200.000	" 15 "	15 ./ 12	1.500.000
4°	1.200.000	" 16 "	16 ./ 12	1.600.000
5°	1.200.000	" 17 "	17 ./ 12	1.700.000

Del cuadro precedente, surge en consecuencia con claridad que los valores sobre los cuales se aplicarán las amortizaciones variarían anualmente de acuerdo con la baja del valor de la moneda, lo que estaría en oposición al art. 25 inc. c) de la ley N° 11.682 texto ordenado, y no pudiendo afectarse el balance impositivo en toda la diferencia de valor, tampoco puede afectárselo con

parte de dicha diferencia de valor, cosa que en definitiva conduciría la amortización aplicada sobre los bienes revaluados.

Conclusión. En síntesis, los valores activos que se han incorporado al país o adquirido en el extranjero por personas domiciliadas en el país, deben ser convertidos en pesos moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio vigente en la fecha de adquisición o pago. Sobre estos valores, cuando corresponde la amortización se aplicarán los coeficientes que la Dirección establezca.

7. Bienes adquiridos mediante la entrega de acciones u otros valores de la compañía compradora. La determinación del costo de los bienes depreciables adquiridos en la forma especificada en el rubro, no difiere en absoluto de las normas indicadas en incisos anteriores. La particularidad propia de estas operaciones, es la de que el "valor actual" de las acciones puede ser superior, igual o inferior al precio que rige en el mercado de valores en ese momento. Esta situación, favorable o desfavorable en la cotización de valores, no debe tener influencia en el costo del bien adquirido (48).

Si los valores entregados no tuvieran cotización, se adoptará el criterio de asignar el precio de plaza de los bienes adquiridos como índice de valuación, pudiéndose también asignar el valor a la par de las acciones entregadas, cuando no hubiera marcada diferencia entre el precio de plaza del bien y el valor nominal total de las acciones. (49)

(48) Para ampliar el concepto anunciado, se cita un caso práctico a manera de ejemplo: Una propiedad cuyo precio de adquisición es de m/n 1.000.000 se paga mediante la emisión de 4.000 acciones valor nominal cien pesos cada una, que se cotizan en la Bolsa a 250, lo que significa una salida en acciones por m/n 400.000.- nominales. El bien adquirido debe incorporarse en el activo social por m/n 1.000.000.- y para balancear la operación se acreditará una cuenta que puede denominarse "Prima de emisión de Acciones" por m/n 600.000.-

(49) H. Altschuler al hablar de la compra de bienes a cambio de acciones o bonos emitidos por la compañía dice que: "el costo será el valor monetario de tales acciones y bonos, si tal valor pudiera determinarse. Esto significa que si el valor monetario de

8. Bienes 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 diferencia entre ambos valores debe imputarse en el balance impositivo del acreedor.

Si el acreedor realiza el bien dentro de un plazo prudencial que podría estimarse razonable hasta un año después a contar desde la fecha de entrega del bien y el resultado de la operación arroja quebranto este deberá incidir impositivamente. En 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 recuperado de un quebranto deducido en ejercicios anteriores, hasta cubrir la pérdida declarada en esos ejercicios, y en consecuencia gravado en ese 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 que el importe original de la deuda, el excedente de esta suma se considerará beneficio de capital.

las acciones y bonos es inferior al valor a la par de los mismos la diferencia debería cargarse a la cuenta de "Descuentos sobre Bonos" o "Descuentos sobre Acciones". Si no se puede fijar el valor monetario de las acciones y los bonos, el costo de los bienes con ellos adquiridos será el valor a la par de los títulos entregados en cambio.

Esta es la situación más común, debido a que los consejos de administración no quieren que el descuento sufrido figure en la contabilidad y valúan la propiedad adquirida en el mismo valor nominal de los títulos que entregan por ella". (Contabilidad Intermedia pág. 118)

En el caso de que la deuda comercial se cancele mediante entrega de títulos, u otros bienes, el valor de éstos estará dado por la cotización o del mercado que rija el día del pago. Si posteriormente se venden dichos bienes 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 de títulos.

9. Bienes adquiridos por herencia, legado o donación. La base aceptable para calcular el "valor amortizable" de estos bienes sujetos a depreciación, es el valor de plaza. En los casos de bienes recibidos como herencia o legado, debe entenderse por valor de plaza el que regía a la fecha del fallecimiento del causante; y en los casos de donación debe considerarse el valor que regía a la fecha de efectuarse la tradición del bien. (50)

De acuerdo con el derecho sucesorio 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 sin tener en cuenta el valor que rige a la fecha en que tomó posesión de los bienes el beneficiario.

Se presenta una cuestión con respecto a los bienes utilizados en el comercio e industria adquiridos por herencia, legado o donación. En efecto, si, por ejemplo, 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 depreciación, sobre \$ 50.000 o \$ 70.000 ?

Si el caso fuera a la inversa, valor teórico 50.000 y valuado en el juicio 30.000 - Que valor se consideraría? Parece que

(50) Como dice H. Alchuler: "El costo de los bienes adquiridos por donación es el valor justo de la propiedad así obtenida. El asiento correspondiente a esta valuación es un cargo al activo y un crédito a la cuenta de Superavit de Capital". (Cont.Int. pág. 118)

la norma general es que debe considerarse como valor original la cantidad que surge de la pericia efectuada en el juicio sucesorio, por entenderse que se refiere al valor de plaza, salvo evidente desproporción entre ese 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.(51)

El importe abonado en concepto de impuesto a la herencia es un gasto deducible en el balance impositivo y no tiene influencia alguna en la determinación del costo de los bienes recibidos en herencia. (Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia) (52)

El reciente Decreto Ley N° 14.342/46 sobre impuesto a las ganancias eventuales, no alcanzadas por el impuesto a los réditos en su art. 5° dispone que para los "bienes inmuebles adquiridos por herencia, legado o donación, se tomará como costo el valor fijado a los efectos del pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes" (53)

(51) El lote de animales recibido por los herederos, representa para estos la adquisición de un capital. Realizado este capital produce una diferencia en contra sobre la tasación hecha en el juicio sucesorio. Esa diferencia no puede admitirse como deducción (art.21 inc. j) y art.22 inc. c) última parte, por cuanto se trata de la realización de un capital recibido, no habiendo, por lo tanto quebranto propio de la compra-venta como profesión habitual o de comercio. Los gastos necesarios para realizar ese capital tampoco podrán computarse a los efectos de las deducciones. (Criterio sostenido por la Dirección General del Impuestos a los Réditos al evacuar una consulta con fecha Septiembre 20 de 1933)

(52) El art. 69 inc. d) del Decreto Ley N° 14.338/46 (pendiente de sanción legislativa) establece que no procede deducir el impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

(53) En el mensaje del P.E. al H. Congreso Nacional de fecha 8 de Agosto de 1946 se propone modificar ese concepto por el siguiente: "Para los bienes (muebles inmuebles, derechos o de cualquier otra especie) adquiridos por herencia, legado o donación se aplicarán las disposiciones anteriores, con prescindencia del valor fijado a los efectos del pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes. El impuesto aludido será considerado como un gasto deducible a los efectos de determinar el beneficio imponible." (Boletín del Ministerio de Hacienda de la Nación Agosto 24/1946 pág. 1700)

10. Valuación de bienes cuyos valores originales se desconocen. Del Decreto Reglamentario de fecha 2/1/1939 en la última parte del art. 101 establece que "cuando no se pudiera comprobar la fecha de adquisición y precio de los bienes amortizables, la Dirección podrá estimarlos. Mientras no sean fijados los valores y la vida probable de estos bienes, los contribuyentes consultarán a la Dirección el procedimiento a seguir".

La Suprema Corte al resolver un caso de aplicación de este artículo resolvió que:

"A los efectos de fijar el porcentaje necesario para la amortización de los viñedos autorizada por el art. 23 inc. o) ley 11.682, no debe prescindirse necesariamente del precio de adquisición. Si existen dificultades para determinarlo debido a las oscilaciones en cuanto al valor de los viñedos, ajenos a su valor intrínseco, corresponde aplicar el art. 101 del Decreto Reglamentario que permite la apreciación del bien cuando no se puede comprobar su precio. En tales condiciones procede fijar el cálculo de la amortización sobre el costo de plantación del viñedo más las partidas amortizables del "capital fundiario" y el "capital explotación" (Bodegas y Viñedos Cavagnaro Ltda.S.A. v. Dirección General del Impuesto a los Réditos).(54)

Con anterioridad a esta disposición reglamentaria la Dirección General del Impuesto a los Réditos ya había impartido instrucciones sobre el criterio que correspondía aplicar cuando no se pudiera probar la fecha de adquisición y el precio de adquisición de los bienes amortizables.

El criterio que se ha venido aplicando en numerosas verificaciones llevadas a cabo ha sido el siguiente:

1º) Amortizaciones de bienes cuyos valores originales y años de compra son desconocidos. Si a una fecha determinada, por ejemplo el año 1930, la contabilidad arroja un saldo por bienes existentes a esa fecha, han prestado servicios por la mitad de su vi

da media, es decir, que, si el saldo es de \$ 10.000.- y el coeficiente normal a aplicarse del 5 % se considerará que en el año 1920 han sido adquirido bienes por un valor de \$ 10.000.-

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 se rán de aplicación las normas del punto anterior, pues si consideramos en el ejemplo anterior que el año de adquisición de las operaciones es el año 1924, no sería posible llevar los \$ 10.000 al año 1920. En este caso particular, se presume que el valor de \$ 10.000.- equivale al costo original de bienes adquiridos a mitad del período 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 ejemplo 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.) (55)

-----oOo-----

(55) Creemos que el sistema que se propone en los puntos 1 y 2 podría considerarse razonable. Dentro de lo empírico que es este sistema, da una solución práctica que en la mayoría de los casos en que fué aplicada hasta la fecha por inspección, ha sido aceptada por el contribuyente. Desde el punto de vista teórico 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 contrario 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.

C A P I T U L O I V

EROGACIONES ORIGINADAS POR BIENES TANGIBLES

En los capítulos precedentes se han considerados los elementos constitutivos del valor original de los bienes amortizables, es decir, todos aquellos que concurren a formar su costo inicial para ponerlo en condiciones de uso o funcionamiento.

I - Conceptos

En este capítulo se hará referencia a las erogaciones que es necesario realizar durante el funcionamiento, uso o paralización del bien instalado. Algunas de ellas que se proyectan en su utilización a varios ejercicios económicos, tienen una estrecha vinculación con la íntima estructura del mismo, se originan en modificaciones introducidas en los bienes, de tal naturaleza, que implican verdaderos aumentos en el valor original o prolongan en forma tan importante su vida útil, que hace necesario modificar sus valores amortizables o los coeficientes de depreciación.

Otras erogaciones que también se vinculan con los bienes, tienen una proyección limitada a términos más reducidos, no modifican sustancialmente el valor amortizable ni la vida útil de los bienes. Pero a este respecto ha de tenerse en cuenta que el cálculo de la vida útil se ha efectuado tomando en consideración que estas erogaciones se realizan en un régimen periódico, para mantener la eficiencia productora del bien en cuestión.

Además existen otras inversiones que afectan particularmente a los bienes inmuebles, constituyendo elementos que se incorporan al edificio, denominándose a estas mejoras instalaciones, que por sus características, su destino y el tratamiento impositivo especial a que encuentran sometidas deben ser contempladas en un inciso separado.

Puede concretarse que todas estas erogaciones (1) se las deno

(1) El término "erogación", en su sentido más amplio, abarca más que el término "gasto", pues sólo pueden clasificarse como gastos las erogaciones que disminuyen el capital contable. "erogación" comprende cualquier transacción en la que se paga una suma o se crea

mina gastos de mantenimiento y conservación, reparaciones (ordinarias y extraordinarias) y mejoras (reconstrucciones, ampliaciones, adiciones e instalaciones de edificios).

1. Criterio contable: La técnica contable ha contemplado el aspecto de erogaciones originadas por bienes tangibles, pero lo ha hecho de una manera general. Las definiciones teóricas que sobre el particular se han dado, 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 o ineptitud de los encargados de aplicarla.

Por su parte la Dirección General del Impuesto a los Réditos, que en otros aspectos (inventarios, cambios, malos créditos, etc.) ha dictado normas sobre la aplicación de sistemas diversos, coordinando los usos y costumbres comerciales con las disposiciones legales en vigencia, en esta materia hasta la fecha no ha impartido instrucciones precisas ni uniformado criterios sobre el aspecto de las erogaciones capitalizables y gastos deducibles.

Seguidamente se transcriben algunas de las muchas opiniones de autores que han tratado la materia, habiendo optado por aquellas que, a manera de introducción, ilustran mejor sobre este punto.

Refiriéndose al programa de reparaciones, Kester (2) expresa que "el factor más importante, sin duda, en todo cálculo del coefi

una obligación para efectuar el pago. Las erogaciones se distinguen de los "desembolsos" en que estos se refieren exclusivamente a salidas de efectivo, en tanto que las erogaciones no siempre ocasionan una disminución inmediata de fondos. Si se adquiere un activo o se incurre en un gasto, existe erogación, aún cuando el efectivo no se desembolse desde luego. Las erogaciones se dividen en dos clases. Erogaciones capitalizables son aquellas que no disminuyen el capital contable. La distinción entre las erogaciones capitalizables y los gastos tienen por objeto lograr la expresión correcta de los valores del activo en el balance, y la de los gastos en el estado de pérdidas y ganancias, respectivamente. Los principios que rigen la clasificación de las erogaciones en los dos grupos citados son, teóricamente, fáciles, pero en la práctica resultan, a menudo, de difícil aplicación. (Contabilidad Intermedia, op. citada, pág. 117).

(2) op. citada pág. 254

ciente de depreciación es el plan normal que se desarrolle en lo referente a las reparaciones y al entretenimiento. El deterioro físico actúa constantemente; y si esta actuación es contenida mediante la adopción de un criterio liberal en lo que respecta al entretenimiento, no solamente quedará asegurado un servicio más eficiente, sino también se logrará una duración mayor del material".

"Es evidente que tan pronto como se revela la necesidad de una reparación, el deterioro se acelera si el daño no se corrige, aunque la eficiencia del Activo no merma enseguida. El deterioro ocurre diariamente; más obvio que las reparaciones no pueden llevarse a cabo en tan breve intervalo de tiempo, no sólo por las dificultades que en sí entraña el descubrimiento de los desperfectos, sino también porque ello no sería práctico desde el punto de vista económico. Cada entidad ha de estudiar sus peculiares problemas y con vista de esos estudios de preparar su plan de reparaciones normales, sujetándose a él en tanto como sea posible. Los cargos por reparaciones adoptan un carácter más o menos irregular".

También, Harry Altschuler, (3) contempla el aspecto de las reparaciones ordinarias y extraordinarias, diciendo que "el empleo o uso de cualquiera unidad de activo fijo depreciable, origina dos conceptos de gastos: (a) el cargo periódico por depreciación y (b) el costo de reparaciones. La provisión periódica considerada por depreciación presume, por lo general que se harán las reparaciones ordinarias que requiera la unidad. Si se hacen reparaciones de carácter extraordinario, que compensen parte del desgaste y deterioro sufrido a la fecha, su importe no constituye un gasto, sino una erogación capitalizable y debe cargarse a la reserva para depreciación. La aplicación así efectuada no disminuye el capital contable, puesto que equivale, en último análisis, a cargar la cuenta de activo correspondiente".(4)

(3) Contabilidad Intermedia, pág. 121

(4) Considerándolo numéricamente en un ejemplo sería: Un camión

A su vez Kimball (5) se refiere a la forma de considerar las reparaciones y renovaciones periódicas cuando dice que "naturalmente todas las reparaciones y renovaciones exigidas ordinariamente por el uso deben cargarse a la producción, pero hay que cuidar la forma de hacerlo. En el caso de construcción de una máquina o de mejoras importantes introducidas en ella, por ejemplo puede ser conveniente considerar el trabajo realizado como una mejora que aumenta la capacidad productiva de la máquina y, por consiguiente imputable al capital, elevando así, el valor de inventario correspondiente. Debe cuidarse que las mejoras introducidas se traduzcan en un aumento de la capacidad para producir ingresos"

2. Disposiciones legales y reglamentarias. En los capítulos precedentes se ha contemplado las disposiciones legales vinculadas con los valores de los "bienes usados en el negocio", y las normas reglamentarias relacionadas con la depreciación que se calculará sobre el valor original de tales bienes. Desde el momento que entran en uso o funcionamiento hasta que se los elimina como comprado en \$ 3.000 sufre una reparación total al cabo de dos años de servicios, al costo de \$ 500. El beneficio recibido con motivo de la reparación efectuada, restituye o resarce la depreciación que disminuye y la vida del camión se prolonga. El efecto de esta operación en el balance general puede expresarse como sigue:

<u>Antes</u>		<u>Despues</u>	
Camión	\$ 3.000,00	Camión	\$ 3.000,00
Menos-depreciación	<u>1.120,00</u>	Menos-depreciación	<u>620,00</u>
	\$ 1.880,00		\$ 2.380,00

Es evidente que el cargo hecho a la reserva es una erogación capitalizable, lo mismo que si se hubiera cargado directamente a la cuenta del activo. Llevar el importe de las reparaciones extraordinarias a una cuenta de gastos sería incorrecto, porque se ha cargado previamente la depreciación del camión a los gastos de operación. Resumiendo lo expuesto se concluye que cuando se efectúa una erogación que afecte a cuentas del activo fijo, debe efectuarse un 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 instalaciones, 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

(5) Op. citada pág. 441

"bienes usados en el negocio" dan origen a una serie de erogaciones que deberán considerarse gasto deducible o inversión capitalizable según corresponda la índole de las mismas. El tratamiento impositivo que debe seguirse en estos casos es el que dispone la ley 11.682 t.o. Al respecto el art. 23 dice "de la renta bruta anual se deducirán... inc. e) todos los demás gastos generales ordinarios pagados o adeudados, en cuanto sean necesarios para obtener, mantener y conservar los réditos de fuente argentina". Este artículo confirma el principio general de la ley de réditos contenido en el art. 2° de la ley que dispone que "a los fines del impuesto se entiende como rédito el remanente neto, o sea, el sobrante de las entradas o beneficios sobre los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dichos réditos (no computándose como tales los gastos personales del contribuyente y su familia), de acuerdo con los artículos siguientes". (6)

Estos dos artículos se refieren a los gastos anuales deducibles. Por su parte el artículo 24 de la ley 11.682 t.o. fija el criterio que corresponde adoptar con aquellas erogaciones que deban capitalizarse y por lo tanto no pueden calificarse de gastos en el sentido del art. 2° de la ley.

El referido art. 24 dice que: "No se admitirán deducciones por las siguientes causales: ... inc. h) las sumas invertidas en edificios nuevos o por mejoras permanentes que aumenten el valor de los bienes, maquinarias o instalaciones". (7)

El Decreto Reglamentario de fecha 2-1-39 al establecer las normas para la determinación de la renta neta del suelo (1ra. categoría) dice en su art. 61 inc. b) que para determinar el rédito neto, se descontará del rédito bruto, los gastos de mantenimiento y las amortizaciones de las instalaciones, de acuerdo con las normas determinadas por los artículos 99 al 111 de este Reglamento.

(6) Los arts. 5 y 71 inc.a) del Decreto-Ley 14.338/46 (pendiente de sanción legislativa), contiene disposiciones análogas a las expuestas en los citados de la ley 11.682 y están inspirados en los conceptos enunciados y en parte amplía las deducciones a todos los gastos y erogaciones "inherentes" al giro del negocio en contraposición al anterior concepto "de gastos generales ordinarios" que, en

En cuanto a los coeficientes de gastos de mantenimiento de los inmuebles el art. 62 dispone que en el caso de propietarios de inmuebles urbanos (personas o entidades) que no llevasen anotaciones en forma, se admitirá, sin prueba, por el concepto del inc. b) del artículo anterior, las siguientes deducciones globales:

- a) Casas de departamentos, 20 % de la renta bruta;
- b) Casas de escritorios o negocios, 15 % de la renta bruta;
- c) Otros edificios, 10 % de la renta bruta.

Siempre se admitirá la deducción de importes mayores en reemplazo de estos coeficientes, cuando se exhiban, a los efectos de la fiscalización los comprobantes de las reparaciones, gastos de administración, primas de seguro, etc. (8)

A partir del 1° de enero 1940, con motivo del agregado introducido al artículo 23 inc. c) de la ley 11.682 t.o. el P.E. con fecha 8-11-940 modificó el texto del citado art. 62 quedando redactado en la siguiente forma: "Cuando los propietarios de inmuebles urbanos (personas o entidades) no llevasen anotaciones en forma, se admitirá sin prueba por concepto del inc. b) del artículo anterior el 5 % de la renta del inmueble".

"Siempre se admitirá la deducción de importes mayores en reemplazo de este coeficiente cuando se exhiban a los efectos de la fiscalización los comprobantes de las reparaciones, gastos de administración, primas de seguro, etc. (9)

si mismo, es limitativo (un gasto puede no ser ordinario y sin embargo ser necesario para la obtención del rédito).

(7) El art. 69 inc.e) del citado decreto-ley 14.338/46, reconoce los mismos fundamentos enunciados.

(8) El Consejo de la D.G. del Impuesto a los Réditos con fecha 17 octubre 1941 fijó el alcance de la disposición contenida en el art. 62, al resolver que los contribuyentes que lleven libros de contabilidad no podrán descontar los coeficientes que establece el art. 62 de la reglamentación general del impuesto a los réditos, aún en el caso que las constancias de dichos libros arrojen importes menores a los de los coeficientes.

(9) En la redacción del art.70 del decreto-ley 14.338/46, se ha colocado en un mismo pie de igualdad, en materia de gastos de mantenimiento, a todos los contribuyentes, lleven o no libros o anotaciones, ya que la ley en vigencia permite a estos últimos elegir, en cada año fiscal, el procedimiento que más convenga sus intereses.

El mismo Decreto Reglamentario del 2-1-39 fija el tratamiento impositivo que corresponde asignar a las reparaciones en general , tanto de bienes muebles como de inmuebles, al disponer el art. 106 que "las reparaciones extraordinarias que se efectúen en los bienes amortizables, se deducirán en fracciones anuales durante el período que resta de vida a dichos bienes. Las reparaciones ordinarias serán descontadas como gastos del ejercicio. Se consideran ta las aquellas que no prolonguen apreciablemente la vida del bien ni impliquen una ampliación de la contextura primitiva del mismo".

Del contenido de todas las disposiciones legales y reglamentarias transcriptas, se desprende que tanto la ley de réditos como su reglamento tratan el aspecto de las erogaciones originadas por los bienes tangibles, también de una manera muy general.

Ello ha originado dificultades que se han presentado a través de las verificaciones llevadas a cabo por el organismo fiscalizador, dando motivo a numerosos problemas complejos que se han planteado, cuyas soluciones no en todos los casos han sido acatadas por los contribuyentes.

Esto, unido a la carencia de instrucciones precisas sobre la forma de liquidación, da una idea de la complejidad del aspecto en estudio.

En el presente trabajo no se pretende dictar normas específicas a seguir en cada caso, pero se tratará de abarcar, y agrupar las situaciones más comunes.

Para su mejor clasificación y a fin de limitar el contenido de cada concepto y determinar luego el tratamiento impositivo a aplicar a cada uno de ellos se tratará de enunciar los caracteres distintivos entre 1) mantenimiento y conservación, 2) reparación, y 3) mejoras.

II - Gastos de Mantenimiento y Conservación

En general se entiende por gastos de mantenimiento (10) o conservación (11) las erogaciones que se efectúan para continuar la

(10) Mantenimiento es el conjunto de erogaciones por provisión de elementos necesarios a la utilización del bien

(11) Conservación incluye todas las erogaciones efectuadas para defender la existencia del bien, y conservar y conservar su eficiencia (capacidad de utilización).

explotación de los bienes durante su vida útil.

Teóricamente correspondería distinguir los gastos de mantenimiento del bien de todos los otros de funcionamiento que son tan bien necesarios para la obtención o conservación de la renta y que son aquellos a los que alude la ley 11.682 (texto ordenado) en su art. 2°.

Pero, impositivamente, no interesa hacer tal distinción, ya que ambas clases de gastos son deducibles en el año de su realización.

W.A. Paton (12), trata lo que él llama la "concepción fundamental del mantenimiento", diciendo que "algunas veces se define el mantenimiento desde el punto de vista de una propiedad o empresa completa. Desde este punto de vista, el mantenimiento incluye los cargos de depreciación y su cuidado. Más comúnmente el término se define desde el punto de vista del edificio en particular o de la atención para su conservación en condiciones de funcionamiento durante toda su vida."

"El concepto ampliado del mantenimiento es inconveniente, especialmente porque no estimula la clasificación correcta de la propiedad a los fines administrativos y de valuación y tiende a evitar que se reflejen en la contabilidad el efecto del cambio en los costos del activo durante un período de años. Es decir, que si una unidad de reposición se toma como mantenimiento, y el costo en dinero es mayor o menor que el de la unidad anterior, el efecto es que la cuenta de la propiedad no mostrará el costo de la propiedad actualmente en uso, aunque esto debería ser el dato en todas las cuentas del activo fijo. La contabilidad debe mostrar el costo del conjunto existente de unidades de la propiedad, no el de una generación anterior de edificios y equipo".

Más adelante, agrega que "los cargos de mantenimiento considerados de una manera que excluya el costo de reposición o el costo original de unidades de máquinas o de estructuras tomadas como un todo, pueden clasificarse en tres grupos, a saber:

(12) Manual del Contador, edición mejicana, cap. X, pág.551

1. Costos que se repiten regularmente de limpieza, ajuste, etc.
2. Costos de reposición de partes estructurales en unidades mayores.
3. Costos de composturas importantes.

El primer grupo limpieza, alineamiento, ajuste, afiladura, etc., representa el costo incidental y diario de mantenimiento que surge en relación con casi toda clase de máquinas y aparatos, y que es común a las distintas clases de activo que están comprendidos en edificios y equipos.

El 2° grupo de costos debe considerarse de acuerdo con las particularidades de cada caso. En algunos de ellos, y especialmente cuando las partidas son grandes, hay razón para manejar esos costos como ajuste a la propiedad, que deberá descargarse por medio de las asignaciones para depreciación como en cualquier otro caso. Por otra parte cuando los costos son relativamente bajos y ellos deben incurrirse más o menos regularmente de período a período (ya sea en función de una unidad simple o de un grupo de unidades similares) por lo general es conveniente pasar por alto la lógica estricta de la situación y cargar los costos a las operaciones a medida que se presenten.

El costo de reparaciones importantes consiste, con frecuencia y en gran parte, no en el reemplazo de partes importantes sino de costos de armar y desarmar, de limpiar, ajustar las piezas, pintar, etc. En la práctica, se acostumbra que todos esos costos pasen a gastos de operación, a medida que se incurre en ellos, aunque en algunas circunstancias se hace un esfuerzo para distribuir algún gasto de importancia de esta clase en varios períodos contables. En general, este procedimiento es bueno, pues no es de suponer que esos gastos afecten el valor bruto en libros de la propiedad (aunque el valor neto pueda aumentar como consecuencia de reparaciones mejores).

También el Código Civil en su artículo 2881 y concordantes, se ocupa de este asunto al fijar la obligación del usufructuario dispone que corresponde a éste ejecutar a su costa las reparaciones necesarias para la conservación de la casa, pero no las reparaciones extraordinarias que están a cargo del propietario.

En cuanto al propietario, dispone el artículo 2884 del mismo Código Civil que las reparaciones de conservación a cargo del usufructuario, son solo las ordinarias para la conservación de los bienes; disposición que según expone Salvat, se refiere a las reparaciones ordinarias de conservación que vulgarmente entran en esta categoría, por ejemplo: "En el caso de edificio, las reparaciones requeridas para la conservación de los cielos rasos o revoque, mantenimiento de pisos en buen estado, funcionamiento regular de los servicios de desagües, etc. Si se trata de un campo, la reparación de alambrados generales o de división de potreros, el mantenimiento en buen estado de los tanques y bebederos.

En cambio, son reparaciones y gastos extraordinarios (y por lo tanto a cargo del propietario) los que fueran necesarios para restablecer o reintegrar los bienes que se hayan arruinado o deteriorado por vejez o por caso fortuito. (art.2885)".

1. Caracteres de los gastos de mantenimiento y conservación.

Estos gastos no aumentan ni el valor del bien ni su vida útil y su utilización; generalmente, no excede de un año, y si bien físicamente pueden exceder este término, su empleo económico no es superior a un ejercicio.

A fin de concretar el concepto, a la finalidad del presente trabajo se hará referencia a los más comunes efectuados para mantenimiento y conservación de bienes muebles e inmuebles.

a) Mantenimiento y conservación de bienes muebles. Incluyen los gastos de limpieza, engrase, pinturas, afilación, lubricantes, repuestos de corta duración, sueldo mecánico, seguros, etc.

b) Mantenimiento y conservación de bienes inmuebles: Incluyen útiles de limpieza, engrase, accesorios mecánicos, limpieza de sanitarios, fuerza motriz para ascensores, luz eléctrica general, gasto de portero o cuidador y administración, seguros, etc.

2. Su tratamiento impositivo. Estas erogaciones son deducibles en su totalidad como gasto del ejercicio en que se han realizado, siempre que se pruebe su monto mediante documentación fehaciente.

a) Bienes muebles. No se aparta del principio expuesto.

b) Bienes inmuebles. Se admite por iguales conceptos las sumas que se pruebe haber gastado en cada año.

Para los inmuebles urbanos para los cuales no se lleve anotaciones en forma comercial, el Decreto Reglamentario en su art. 62, admite sin prueba las proporciones que se indican, calculadas a base de los coeficientes que se mencionan seguidamente, y se refieren a los conceptos considerados indispensables para la conservación de la propiedad. (13)

1º) Hasta el 31 de diciembre 1939: Estos coeficientes incluyen no solamente el concepto gastos de mantenimiento y conservación, sino también la amortización de las instalaciones del inmueble. Varían según el destino o características del inmueble, a saber:

Casas de departamento (14): 20 % de la renta bruta.

(13) La Dirección de Réditos ha fijado el alcance de esta disposición reglamentaria de la siguiente manera. El contribuyente puede optar cada año entre la aplicación del coeficiente fijado por el Reglamento o la deducción de importes mayores en base a los comprobantes respectivos (Consulta n° 735 del 6-12-37). Los contribuyentes que registran en anotaciones ordenadas los gastos que demande el mantenimiento de inmuebles urbanos de su propiedad no pueden hacer uso de los coeficientes de deducción global. En igual condición se encuentran aquellos cuyos administradores efectúen dichas anotaciones. Cuando los gastos que se deducen no son superiores a los que resultan de aplicar los coeficientes fijados en el Reglamento (consulta n° 765 del 8-1-941). Los contribuyentes que lleven libros de contabilidad no podrán descontar los coeficientes que establece el art. 62 del D.R. en concepto de gastos de mantenimiento y amortización de instalaciones de inmuebles urbanos, aún en el caso de que las constancias de dichos libros arrojen importes menores a los de los coeficientes (Consulta n° 832 del 17-10-42).

(14) El criterio aceptado por la Dirección General del Impuesto a los Réditos que hasta la fecha no ha sido modificado, está expuesto en la consulta elevada el 21-11-33 y es el siguiente: Respecto al valor exacto de la denominación "casas de departamentos", a los fines de la aplicación del porcentaje por gastos de mantenimiento, es de aplicación el concepto contenido en el art. 245 del Regl. Municipal de Construcciones (780 del D.R.) que dice: "Se consideran casas de departamentos la que conste de 4 o más vivienda completas independientes con accesos directos o pasajes interiores o a cajas de escalera.

Entiéndese por vivienda completa la compuesta por los menos de una

Casas de escritorio o negocio: el 15 % de la renta bruta. Se incluye en esta categoría los inmuebles destinados para estudio o consultorios de profesionales.

Otros edificios: 10 % de la renta bruta.

Edificios con varios destinos: Corresponde hacer notar que la renta bruta es el monto de los alquileres y valor locativo de la parte ocupada por los dueños del inmueble, devengados durante el año, aún cuando no hubiesen sido totalmente cobrados. (Art. 11 de la ley 11.682 t.o.). Cuando un inmueble sea utilizado para diversos destinos, de acuerdo con la calificación expuesta más arriba, procederá aplicar los porcentajes correspondientes a la renta bruta devengada en cada concepto.

Gastos no incluidos en el concepto de los coeficientes de mantenimiento: En los casos en que se aplique coeficientes para gastos de mantenimiento puede deducirse de la renta bruta del inmueble las sumas irrogadas por otros conceptos tales como: intereses devengados por deudas hipotecarias, intereses contenidos en cuotas de pavimentación o de mejoras; primas pagadas por seguro de incendio de la propiedad; gastos comprobados por administración de la propiedad; y otros gastos posibles que estén vinculados directamente con la obtención de la renta del inmueble. (Art. 61 inciso a) y c) del D.R.).

2°) Desde el 1° de enero de 1940: A partir de esta fecha la deducción del coeficiente de gastos de mantenimiento y conservación es unificado, desapareciendo la distinción que hasta ese momento se hacía según se tratase de casas de departamentos, escritorios o negocios y otros edificios.

El art. 62 del D.R. modificado con fecha 8-11-1940 especifica que "se admitirá sin prueba por el concepto del inciso b) del art. anterior el 5 % de la renta del inmueble".

Conviene recordar que el inciso b) del art. 61 se refiere a "los gastos de mantenimiento y las amortizaciones de las instalaciones habitación, una cocina y un baño, junto o separado de la letrina".

nes". Sin embargo, podría atribuirse que en la redacción del art. 62 modificado existe un error al referirse a los conceptos indicados en el inc. b) del art. 61, por cuanto de hecho se ha excluido del coeficiente del 5% "las amortizaciones de las instalaciones", por dos razones principales:

a) Si el coeficiente del 5% incluyera la amortización de las instalaciones resultaría en extremo reducido y no se justificaría entonces esa modificación arbitraria de los coeficientes del 20%, 15% y 10% utilizados hasta el 31-12-39 por cuanto se habría disminuido el coeficiente sin suprimir ninguno de los conceptos que se incluyen en esas deducciones globales.

b) El coeficiente del 5% no puede incluir la amortización de las instalaciones, en razón de que, según se ha expuesto en el capítulo III "valor amortizable", la amortización de los edificios y construcciones a partir del 1º de enero de 1940, se calcula sobre la valuación fiscal. Y el citado Decreto del 8-11-1940 en su artículo 1º, in fine, dice textualmente: "Las instalaciones, mejoras, refacciones, etc., se consideran incluidas en la valuación fiscal".

De donde resulta que el mismo concepto "instalaciones" se amortizaría dos veces: una al calcular la depreciación del edificio, pues en la valuación fiscal se considera incluido el valor de las instalaciones, y la otra sería al calcular, mediante la aplicación del coeficiente del 5% sobre la renta del inmueble, que incluye los gastos de mantenimiento y las "amortizaciones de las instalaciones".

No obstante la redacción actual del artículo 62 D.R. deberá entenderse que el coeficiente del 5% incluye solamente los gastos de mantenimiento que alude el inciso b) del art. 61.

III - Reparaciones

Son las erogaciones para reposición de elementos deteriorados que se realizan una vez que la necesidad de sustitución se ha hecho evidente, sin que por ello se altere la naturaleza y ubicación de los elementos estructurales primitivos. Difieren de los gastos de conservación precisamente en su naturaleza, pues su objeto es

restituir al estado que se encontraba el bien antes de que acaeciera el hecho que provocó su deterioro.

Algunas de estas erogaciones son en parte capitalizables y en parte gastos deducibles. H. Altschuler (15) al referirse a estos conceptos dice que las alteraciones, o lo que parece ser reparaciones a las propiedades clasificadas en el activo fijo, pueden con - sistir en parte en reparaciones ordinarias (gastos) y en parte en adiciones al activo que aumentan su capacidad productiva o reducen su costo de operación (erogaciones capitalizables). La parte de la erogación que representa la reconstrucción de una propiedad para mantenerla al nivel de las condiciones modernas de operación, o para prevenir la disminución de su eficiencia en el trabajo, es un gasto; aquella otra parte que aumenta su capacidad productiva o reducen su costo de operación, es una erogación capitalizable. Algunas veces una erogación de importancia sirve para lo siguiente:

- a) Para hacer una reparación ordinaria. Se carga a una cuenta de resultados (gastos).
- b) Para hacer una reparación extraordinaria. Se carga a la reserva para depreciación (erogación capitalizable).
- c) Para aumentar la capacidad de una unidad de trabajo o redu - cir su costo de operación. Se carga a la cuenta de activo corres - pondiente (erogación capitalizable).
- d) Para efectuar las reparaciones diferidas. Se carga a la cuenta de superávit (gastos).

De lo anterior se deduce que el problema principal consiste en la distribución correcta que se haga del importe de las eroga - ciones.

Se ha dicho también que si a un bien depreciable, además de los gastos de mantenimiento y conservación normales, se le efectúan continuamente reparaciones, las erogaciones originadas por este concepto, superarían a la depreciación propiamente dicha, manteniendo al bien en condiciones de producción o funcionamiento casi indefi-

(15) Contabilidad Intermedia, pág.123

nidamente.

Kimball, (16) al considerar la relación que existe entre depreciación, reparación y renovación, expresa que en los casos en que la fábrica está constituida por un gran número de unidades cuyo desgaste se produce en forma tan rápida que impone su renovación frecuentemente el hecho de que aquella trabaje normalmente es prueba suficiente de que se han hecho las provisiones necesarias para compensar la depreciación. En ciertas empresas de carácter permanente y muy importantes, tales como los ferrocarriles, donde continuamente se están invirtiendo sumas en reparaciones, renovaciones y obras nuevas, suele considerarse que estas bastan para compensar la depreciación, evidentemente, para poder asegurar que ello ocurre debe haber un aumento anual en las instalaciones, pues, de otra manera, se corre el peligro de incurrir en una disminución de capital. En general, no puede suponerse que las reparaciones y renovaciones de servicio ordinario compensen la depreciación pues una máquina o edificio puede ser mantenido en excelentes condiciones y reemplazarse de tiempo en tiempo las piezas desgastadas, sin que por ello se evite un desgaste general que, en un momento dado, llegará a un grado en que solo quepa la posibilidad de una renovación total.

Ciertamente, puede considerarse que las reparaciones amplias compensan, hasta cierto punto, la depreciación, pero conviene proceder con cuidado al efectuar las provisiones de esta especie. De la misma manera, algunas renovaciones pueden ser consideradas como adiciones a la cuenta capital.

Un razonamiento análogo hará ver que las renovaciones pueden equilibrar la depreciación, pero, en ningún caso, debe considerarse como aumento de capital, salvo que contribuyan a aumentar la capacidad productiva de la fábrica, consideración que corresponde, también, tener en cuenta, en lo que se refiere a las ampliaciones de la instalación, cuando no compensen el deterioro, de la parte antigua, para la cual no se halla previsto un fondo de reserva.

(16) "Principios de Organización Industrial" pág.496

Para el mejor estudio de este concepto debe distinguirse la reparación ordinaria de la extraordinaria.

1. Reparación ordinaria. Son todas las erogaciones producidas para reponer parcialmente los elementos deteriorados.

a) Caracteres. Son reposiciones parciales que no aumentan el valor económico ni la vida útil del bien reparado, por cuanto no existen mejoras.

Si bien estas reposiciones pueden durar más de un año, su utilización económica no excede en general este período.

Tales serían, por ejemplo el desarme y ajuste general de maquinarias, cambios o arreglos producidos por desgaste o rotura de piezas simples o accesorias del principal, de corta duración.

En particular para bienes inmuebles, el recorrido de techos e instalaciones, reposiciones, arreglo y reparaciones parciales de revocos, pisos, techos, puertas, celosías, azulejos, carpintería, herrajería, etc.

b) Su tratamiento impositivo. Tal como los gastos de mantenimiento y conservación, se admite su deducción en el ejercicio en que se efectúan los gastos por estos conceptos.

El Decreto Reglamentario en el segundo párrafo del art.106 dice que "las reparaciones ordinarias serán descontadas como gastos del ejercicio. Se consideran tales aquellas que no prolonguen apreciablemente la vida del bien ni impliquen una ampliación de la condición primitiva del mismo".

Las proporciones a base de coeficientes admitida sin prueba como gastos de mantenimiento de inmuebles urbanos, incluyen también los conceptos de reparaciones ordinarias, por ello están incluidas en los porcentajes indicados en el punto 2 para los períodos mencionados. (Gastos de mantenimiento y conservación: su tratamiento impositivo).

El criterio sostenido por la Dirección General del Impuesto a los Réditos extremadamente fiscalista en algunos casos, ha dado lugar a que se presentaran ante la justicia los reclamos a que creían tener derecho los contribuyentes afectados.

Existen antecedentes vinculados a un caso en el cual el contri
buyente sostenía que las sumas en litigio, se trataba de gastos or
dinarios deducibles en el año de su realización, mientras que el fis
co entendía que se trataba de mejoras de carácter permanente que a
crecientan el capital.

Para una mayor claridad en la exposición se transcriben segu
damente las partes pertinentes de la sentencia recaída en las dis -
tintas instancias del juicio "Adela Escorihuela c. la Nación".

En el fallo de fecha 12-11-1938 el Juez Federal de Mendoza ex
presa (17):

"En cuanto a los gastos ocasionados por la colocación de cla
raboyas marca Glassbetton en los edificios ubicados en la Capital
Federal, como asimismo los de colocación de mansarda del inmueble
sito en la calle Callao, son en el caso sub-judice, gastos de man
tenimiento o conservación, pués, tanto las claraboyas como la man
sarda, fueron colocadas en sustitución de otras estructuras que de
sepeñaban idénticas funciones, sin mejorar los edificios ni aumen
tar sus valores iniciales, toda vez que solo tuvieron por objeto
mantenerlos en el estado de uso que los caracterizó al habitarse
los edificios. En efecto, tal conclusión surge clara del erudito
informe pericial corriente.

"En consecuencia, estos gastos realizados en 1935 y 1936 debe
ron deducirse íntegramente para determinar los réditos netos corres
pondientes a dichos años, de conformidad a lo preceptuado por los
arts. 20 inc. e) infine, de la ley 11.682 y 24 inc. 4 y 49 de la
Reglamentación General del Impuesto a los Réditos, y por consiguen
te no habiéndose efectuado tal deducción, la repetición del impues
to correspondiente al importe total de dichos gastos es procedente".

Apelado este fallo por el fisco ante la Cámara Federal(18) es
te Tribunal con fecha 6 de mayo de 1939 confirmó la sentencia del
inferior; y en última instancia la Suprema Corte de Justicia de la

(17) J.A. T.66 f.389

(18) J.A. T.71 f.882

Nación (19) confirmó que procedía deducir de la renta bruta el valor de la claroboya y mansarda.

2. Reparaciones extraordinarias: Se trata de erogaciones realizadas para reponer totalmente los elementos deteriorados. El cambio o renovación de piezas o parte de ellas de larga duración, por otras de tipo superior en calidad o dimensiones. Cuando se efectúan estas erogaciones, generalmente se realizan en forma simultánea con las reparaciones ordinarias, que se han enunciado anteriormente. De ahí que deba estudiarse los conceptos que se involucran entre las reparaciones extraordinarias, para separar las que constituyen ordinarias.

Kester al referirse a la diferencia que existe entre las reparaciones y renovaciones, dice (20) que debe insistirse en la necesidad de establecer una cuidadosa distinción entre las reparaciones que representan un cargo por entretenimiento, y las renovaciones, que representan sustituciones y mejoras, pues solamente mediante una clara definición de términos y por la estricta observancia del criterio que se adopte pueden evitarse innumerables confusiones y resultados erróneamente manifestados. Agrega que la línea de separación entre las reposiciones de menor y de mayor importancia es muy incierta, aún desde el punto de vista teórico, por lo cual deben prevalecer las consideraciones de carácter práctico. Antes de adoptarse cualquier sistema de depreciación que absorba tanto el costo original del instrumento como el de la reposición de las piezas importantes, debe decidirse acerca de cuales han de considerarse sustituciones menores y cuales mayores. Como ha de llegarse a esta decisión es cuestión de estudio. Probablemente el procedimiento más sencillo consiste en considerar como piezas importantes o mayores aquellas que puedan contabilizarse separadamente del instrumento del que forman reserva".

En determinadas circunstancias se empleará en las reparaciones extraordinarias mano de obra y materiales destinados para repa

(19) J.A. T.71 f.882

(20) Contabilidad Teórico y Práctica, T.II pág.227

raciones ordinarias. La separación, para su correcta imputación podrá hacerse tomando como base el promedio de gastos ordinarios de reparación que hayan insumido en años anteriores los bienes afectados. El remanente será tratado como reparación extraordinaria.

Como solución práctica podría admitirse también sin prueba, para discriminar la reparación ordinaria contenida en el total de gastos efectuado en el año, hasta un 25% de su monto, tratándose de bienes muebles. Para el caso de bienes inmuebles, la discriminación se haría sobre la base de los coeficientes de gastos de mantenimiento admitido por el Decreto Reglamentario de la ley de réditos.

a) Caracteres. Son reposiciones totales de partes o elementos que aumentan el valor del bien reparado y si bien no extiende su vida útil la duración de las reparaciones alcanzan ya a varios ejercicios.

En esta situación se comprenderían el cambio de piezas o elementos estructurales por otros de tipo superior en calidad o dimensiones. También el cambio de ubicación o emplazamiento de las máquinas, elementos de las mismas u otros bienes muebles (molinos, alambrados).

En cuanto a bienes inmuebles el cambio de artefactos sanitarios, renovación de aspectos parciales de instalaciones, pisos, techos, carpintería, revestimiento, estructura de sostén, etc. por otro de tipo superior en calidad o dimensiones.

b) Su tratamiento impositivo. La duración de las reparaciones extraordinarias determina el período en el cual se amortizará su monto.

El artículo 106 del Decreto Reglamentario en su primera parte, dispone que "las reparaciones extraordinarias que se efectúen en los bienes amortizables, se deducirán en fracciones anuales durante el período que resta de vida a dichos bienes."

Si la reparación dura menos que el resto de la vida útil del bien reparado deberá amortizarse por separado en el tiempo en que se estime utilizable, aplicando el sistema de la línea recta, hasta la extinción del monto.

En caso que la duración fuese igual o mayor que el resto de vida del bien, podrá adicionarse al saldo que falta amortizar, o bien depreciar por separado en el resto de vida útil. Este último procedimiento es más aconsejable porque evita la rectificación de los cuadros de amortización. Este criterio es aplicable tanto para los bienes muebles como para los inmuebles, pero en el caso de éstos últimos, cuando la amortización se calcula sobre la valuación fiscal deberá entenderse que tales reparaciones se encuentran comprendidas en la valuación fiscal. (21)

IV - Reconstrucciones

Es la renovación de la mayor parte de los elementos constitutivos del bien, respetando la estructura fundamental, con el fin de modernizarlo, para obtener una mejor y mayor producción y/o prolongar su vida útil. Kester (22), sobre este aspecto dice que, renovaciones, según se les diferencia de los de sustituciones o reposiciones, son aquellas que al aplicarse a cierta unidad productora generalmente a una pieza mayor, la renuevan o restablecen, prolongando definitivamente, la duración del instrumento principal más allá del período inicialmente señalado para su retiro. Así, pues, las renovaciones constituyen algo más que reparaciones ordinarias: representan costos mayores de carácter extraordinario, en los que, desde un punto de vista económico, se considera conveniente incurrir a fin de prolongar la duración del material fijo. Es posible que al instalar se el material no se pensara en realizar estas renovaciones, por la cual no se las halla tenido en cuenta en el plan de reparación o de depreciación. Muchas veces estos costos son producidos por alteraciones estructurales; por ejemplo, en los edificios adoptan la naturaleza de modificaciones interiores y cambios en el exterior al objeto de adaptar aquéllos a distinto uso del que inicialmente se les señaló, o con la finalidad de librarlos de la antigüedad, etc. Los costos de esta índole representan, por tanto, nuevas inversiones de capital que deben liquidarse, concurrentemente con el activo

(21) Decreto Reglamentario del 2-1-1939: art.62 modificado.

(22) Contabilidad Teórica y Práctica T.II pág.296

a que corresponde, por medio de la depreciación.

Paton (23), al respecto opina que las alteraciones a unidades particulares de edificios y equipos son a veces tan amplias que so brepasan el concepto corriente que se tiene de las reparaciones, y ya no se pueden llamar mejoras. Particularmente tratándose de edi ficios, son numerosos los ejemplos en que la reconstrucción es tan completa que casi coloca la transacción al nivel de la erección de un nuevo edificio. También es común encontrar equipos como máqui-nas y otras unidades de fuerza, virtualmente reconstruidas, en el cual proceso se reemplaza un volumen considerable del antiguo mate rial.

Además, expresa que "la definición más común de mejoras tiene, indudablemente, una base relacionada con la ingeniería. Es decir, por mejora se entiende generalmente una alteración o cambio estruc tural en un edificio o en una unidad de equipo, que se traduce en una propiedad mejor, en el sentido que tiene mayor durabilidad, pro ductividad, o eficacia. La sustitución de un techo de tejas de un edificio, por un techo de pizarra o metal, por ejemplo, se conside raría una mejora. Del mismo modo, la colocación de un piso de ma-d era dura para reemplazar un piso de madera menos resistente, la co locación de motores nuevos y más eficaces en los tranvías eléctri cos, la colocación de una marcha automática en un automóvil, y la instalación de parrilas más pesadas en una caldera, son ejemplos de mejoras".

a) Caracteres. Aumenta el valor del bien y su vida útil.

En los bienes muebles son las modificaciones o transformaciones substanciales de las piezas principales por otras de mayor ren dimiento y duración.

Tratándose de inmuebles es el cambio total de elementos funda mentales, del edificio, tales como: cambio total de techos, de pi-sos, de cielo-rasos, de revestimientos, de carpintería o de insta laciones.

Es decir que, cuando las reparaciones extraordinarias son to-

tales y determinan un aumento de la vida útil del bien, se convierten en reconstrucciones.

b) Su tratamiento impositivo. Al determinar un nuevo valor al bien y una nueva vida útil, corresponde calcular su depreciación sobre esas dos nuevas bases, es decir, sobre el valor actual de reconstrucción y durante el nuevo término de vida que se le calcule al bien. El nuevo valor puede calcularse adicionando al saldo que restaba amortizar los gastos de reconstrucción y materiales incorporados.

V - Ampliaciones y Adiciones

Son los agregados o construcciones de nuevos elementos estructurales, sin introducir modificaciones en los existentes, que pueden tener o no existencia independiente del elemento principal.

1. Caracteres. Aumentan el valor del bien principal y en algunos casos su capacidad productiva, pero no la vida útil utilizable.

En bienes muebles la incorporación a una máquina de un motor de más potencia; extensión y/o agregado de tranqueras, hilos, postes, etc., a los alambrados de un establecimiento agrícola-ganadero; etc.

En bienes inmuebles la construcción de nuevos locales con ampliación de plantas; agregado de nuevos elementos en los locales existentes (tabiques, instalaciones nuevas o agregadas a las existentes) y las reparaciones o modificaciones originadas con motivo de esas ampliaciones o agregados.

2. Su tratamiento impositivo. Si estas adiciones o ampliaciones están intimamente ligadas a los elementos o bienes primitivos, de tal forma que la destrucción de estos implique la de aquellas, corresponde amortizarla como parte integrante del bien principal en el término de vida que le reste. (24)

(24) Tal sería el caso de un edificio de una planta que se le 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 presumible que si un bien tiene una duración limitada y se le agregan

En cambio, si las adiciones y ampliaciones tienen individualidad propia y pueden subsistir independiente del bien principal, se amortizarán en el término que se calcula durarán.

Igual amortización por separado, se hará de las ampliaciones y adiciones que, por su naturaleza, no duran el plazo que resta de vida al bien anterior.

VI - Reparaciones, Reconstrucciones, y Ampliaciones que Afectan a Bienes no Individualizados

Las inversiones originadas por reparaciones extraordinarias por reconstrucción o por ampliaciones deben ser motivo de amortización en la forma que se indicó precedentemente. Para ello debe conocerse al o los bienes objetos de tales mejoras, pero hay casos en que se realizan inversiones que revisten el carácter de mejoras y no es posible en el orden contable establecer con precisión a qué bien o bienes corresponde imputarlas. En esta circunstancias no existe la posibilidad de aplicar las normas generales expuestas en este capítulo, por lo que deberán buscarse soluciones particulares para cada situación que se plantee.

En otros, puede adoptarse alguno de los siguientes criterios en cuanto sean de aplicación:

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 ejemplo), 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 faltan para agotar cada valor original a la fecha que se haga el estudio (1946).

3. Conocidos los elementos indicados en los puntos anteriores, elementos con vida superior a la del bien, estos elementos deben depreciarse de acuerdo a la vida del bien principal, pues desaparecido este también desaparecen aquellos.

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 prorratar los importes por mejoras incorporadas en el ejercicio.

5. La recíproca del promedio ponderado obtenido en la forma indicada en el punto 4), 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 mismo 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 haya 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.

VII - Instalaciones de Edificios

De acuerdo con lo expuesto en capítulos anteriores los edificios y construcciones son depreciables impositivamente, hasta el 31 de diciembre de 1939 solamente los utilizados en el negocio (3ra. categoría) y a partir del 1º de enero de 1940 lo son todos sin excepción, cualquiera sea la categoría en que se declare el rédito de estos inmuebles. (25)

(25) Art. 10 de la ley 12.599

A su vez las instalaciones, que son elementos que se incorporan al edificio y que están agregadas la mayoría de las veces con el fin de comodidad y mejoramiento de la vivienda en el sentido moderno tienen un tratamiento impositivo especial, que hace necesario que a los efectos de la aplicación de las disposiciones de la ley 11.682, se efectúe un distinguo entre los edificios y las instalaciones de los mismos. Al igual que los edificios, las instalaciones también tienen un trato impositivo diferencial, según se trate antes o después del 1° de enero 1940.

Las instalaciones constituyen una verdadera mejora del edificio y por lo tanto se las incluye en el concepto de las erogaciones capitalizables, cuyas características y tratamiento impositivo se ha considerado en los apartados anteriores.

Seguidamente se tratará por separado: las disposiciones legales, reglamentarias, y resoluciones dictadas por la Dirección de Réditos vinculadas con las instalaciones; las disposiciones del Código Civil relativas a los inmuebles por accesión; comentario e interpretaciones de las disposiciones anteriores; y finalmente la fi ji ca ci o n de los conceptos que incluye los distintos elementos adheridos al edificio considerado instalaciones de la ley de réditos.

1. Disposiciones legales vinculadas con la depreciación de las instalaciones: El artículo 11 de la ley 11.682 t.o. en su última parte establece que para determinar la renta neta de los bienes incluidos en la primera categoría (renta del suelo), podrá deducirse de la renta bruta "las deducciones respectivas, aplicándose las disposiciones pertinentes de los artículos 22 al 26".

Según se ha contemplado en los apartados anteriores, la reglamentación general de la ley de réditos, permite deducir del rédito bruto los conceptos indicados en el artículo 61, disponiendo el inciso b) que se descontarán "las amortizaciones de las instalaciones, de acuerdo con las normas determinadas por los artículos 99 al 111 de este Reglamento".

La ley y su reglamentación, además de la depreciación de los edificios en las condiciones establecidas en los capítulos anterio

res, permite deducir de la renta bruta "las amortizaciones de las instalaciones". En la práctica y no obstante los años transcurridos desde la fecha de aplicación de la ley de réditos, puede afirmarse que la determinación de cuales son las "instalaciones amortizables" ha sido y es aún uno de los puntos más escabrosos que no ha podido ser resuelto definitivamente, lo que ha dado origen a la aplicación de criterios encontrados en la solución de un mismo problema.

Recién el 12 de diciembre de 1941 el Consejo de la Dirección General del Impuesto a los Réditos dictó la siguiente Resolución vinculada con la amortización de instalaciones correspondientes a los edificios de 1ra. categoría durante los períodos anteriores al 1° de enero de 1940, disponiendo que "los contribuyentes propietarios de inmuebles urbanos destinados a habitación personal o a renta, al determinar la renta del suelo solo podrán descontar por concepto de amortización de instalaciones (art.61, inc.b) de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos), las que correspondan a las cosas muebles colocadas por ellos como accesorios del inmueble, no adheridas físicamente a la propiedad o cuando estándolo, no tienen carácter de perpetuidad".

Esta Resolución fué completada con otra de la Gerencia de la Dirección General del Impuesto a los Réditos del 30 de junio 1943 que lleva el N° 484, que establece que al determinar la renta del rubro correspondiente a los ejercicios anteriores al 1° de enero de 1940, podrá descontarse por concepto de amortización de instalaciones (art.61, inc.b) de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos) las que correspondan a las cosas muebles que se detallan a continuación, cuya vida útil se consigna en cada caso:

- a) Plafones, apliques, lámparas de pie, veladores, estufas; ventiladores 15 años
- b) Cocinas, calefones, heladeras independientes embutidas o no 15 "
- c) Botiquines para baño independiente 15 "
- Extintores de incendio 10 "

d) Muebles metálicos para cocina	20 años
Camas fijas rebatibles	15 "
Toldos	5 "
Máquinas de lavar ropa, secaderos de ropa	15 "

Estas interpretaciones han fijado el criterio fiscal en este asunto, pero a pesar de ello no han aportado mucha luz a este problema. Por otra parte, el Poder Ejecutivo con fecha 30-12-42 ha ampliado el art. 1º del Decreto n° 76.422 del 8-11-40 (26) agregando los dos párrafos siguientes: "Autorízase a la Dirección en los casos de contribuyente que lleven anotaciones en forma a permitir amortizar por separado aquellas instalaciones cuya vida útil fuera notoriamente inferior a 33 años".

"A los efectos de la amortización del resto del edificio o construcción, se aplicará el coeficiente del 3 % sobre el valor que resulte de deducir del 66 % de la valuación fiscal el costo de las instalaciones amortizadas por separado". (27)

Esta disposición no exige, como lo establece la Resolución del Consejo transcripta, que únicamente puedan amortizarse las instalaciones que correspondan a cosas muebles colocadas como accesorios del inmueble que no estén adheridas físicamente a la propiedad, o cuando estándolo no tengan carácter de perpetuidad.

El Decreto del P.E. es más amplio, pero permite amortizar por separado aquellas instalaciones cuya vida útil fuera "notoriamente" inferior a 33 años.

Antes de entrar a considerar cuales serían las instalaciones de los edificios depreciables frente a la Ley de Réditos, y para fijar con más precisión, si es que cabe, este concepto, se glosará el aspecto de inmuebles por accesión contenido en el Código Civil.

2. Disposiciones del Código Civil sobre inmuebles por accesión

(26) Ver texto íntegro cap. II

(27) El art. 66 del Decreto-Ley 14.338/46 pendiente de sanción legislativa suprime los párrafos transcriptos quedando la redacción de este artículo con el antiguo texto del artículo 10 de la ley n° 12.599 y Decreto n° 76.422 del 8 de noviembre 1940.

El Código Civil Argentino en el Libro Tercero contempla los Derechos Reales y en Título I trata "De las cosas consideradas en sí mismas o en relación a los Derechos".

Al referirse a los bienes inmuebles el Código dice: Art. 2313. Las cosas son muebles o inmuebles por su naturaleza, o por su accesión, o por su carácter representativo.

Art.2315. Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad.

Art.2316. Son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente, como accesorias de un inmueble, por el propietario de éste, sin estarlo físicamente.

Los antecedentes que sobre los artículos 2313 y 2316, aporta el Codificador son los siguientes:

2313) Marcadé sobre el artículo 525, critica los términos de los arts. 522 al 525 del Código Francés, que dividen los inmuebles, en inmuebles por su naturaleza e inmuebles por su destino, pues que es imposible designar la línea de demarcación entre ellos. Más lógico y más jurídico sería decir INMUEBLES POR ACCESION. En todos los casos en que las cosas muebles se encuentran inmovilizadas, es por que son accesorios de inmuebles".

2316) "Zachariac -254- y notas 8 y siguientes. En el caso del art. el principio de la accesión no está en la naturaleza de las cosas, como cuando se trata de la parte que sirve a componer el todo; existe únicamente en la voluntad de la persona que, colocando sobre el fundo objetos muebles, los ha consagrado al uso perpetuo de ese fundo".

Como un aporte más al estudio de estas cuestiones, se considera de utilidad conocer la opinión de los más calificados comentaristas del Código Civil.

J.O.Machado (28) al comentar el artículo 2315, expresa: "Para juzgar de la accesión es necesario tener presente que el artículo se refiere a las cosas que el hombre ha agregado al suelo dándole

un carácter de permanencia que no tenían. Más adelante agrega que "se corrigió la palabra adhesión por la de accesión. El proyecto del Código Civil Alemán, 781, sólo considera inmuebles al suelo y a las cosas ligadas a él como parte integrante; por ej. las construcciones y como parte integrante de ellas, las cosas que se agregan para su edificación, si su reunión no tuviera un fin temporario".

Por su parte Baldomero Llerena (29), al analizar el carácter de perpetuidad dice que se considerarían tales "los edificios, plantas que no estén en almácigos o en macetas, losas de los pavimentos, cañerías, etc., entran también en la categoría de inmuebles por accesiónpiletas o baños construidos en el suelo; pero no debe considerarse como inmuebles las arañas y demás artefactos para gas o luz eléctrica que se colocan en los inmuebles. Importa mucho distinguir estas cosas muebles, y que se han adherido con el carácter de perpetuidad, de los inmuebles de que hablan los artículos 2321 y 2322 u otros así, para el caso de venderse el suelo en que ellas están puestas, cuando en la venta no se ha hecho ninguna especificación.....".

Lisandro Segovia (30) al comentar el carácter de perpetuidad que establece el Código dice "que se trata de una perpetuidad normal; así es que bastará que las construcción tenga un carácter de permanencia o que no sea de carácter provisorio; una separación momentánea tampoco hacer perder su carácter al inmueble por accesión sino cuando hay el propósito de darle un destino diferente".

3. Concepto de instalaciones en la Ley de Réditos. De acuerdo a la Resolución del Consejo del 12 diciembre 1941, únicamente podrían amortizarse aquellas instalaciones que no estuvieran adheridas físicamente al edificio con carácter de perpetuidad.

Estas palabras producen confusión para interpretar el alcance

(29) Llerena, Comentario al Código Civil 2da. Edición T.VII pág.12

(30) Segovia, Comentario al Código Civil, 1933 Buenos Aires, T. II pág. 4

que la citada Resolución asigna a las instalaciones, ya que las características de toda instalación es su precariedad, es decir su duración limitada.

No sería posible pues, a los efectos de este estudio tomar las palabras "con carácter de perpetuidad" en su sentido estrictamente gramatical (31). Debe atribuírseles otro sentido más en concordancia con el espíritu de la Resolución citada. Posiblemente ha tendido a considerar no amortizables, aquellas instalaciones que forman parte integrante de los edificios, empleando las palabras con que el Código Civil define los inmuebles por accesión, cuando dispone que forman parte de los mismos todas las cosas muebles que están adheridas al suelo con "carácter de perpetuidad".

Pero, como expresan los comentaristas del Código Civil, el carácter de perpetuidad no se requiere en su aspecto físico, sino que, como dice Segovia, "se trata de una perpetuidad moral".

De lo expuesto se deduce que deberá coordinarse el criterio jurídico del Código Civil con el aspecto económico impositivo.

Por ello, a los fines de este estudio, las palabras "con carácter de perpetuidad" se considerarán reemplazadas por "con carácter permanente" (32), por conceptuar que están más en concordancia con el espíritu que surge de los considerandos de la citada Resolución del Consejo, y con el lenguaje empleado por la Dirección de Réditos en las normas, instrucciones y resoluciones dictadas en numerosas ocasiones.

Como se trata de definir la estabilidad, y la duración de la adherencia a los edificios, de sus instalaciones, el término "con carácter permanente" llena las condiciones requeridas, ya que "permanente" es lo que permanece, lo que es estable dentro de un orden de cosas existentes. No supone límite de duración determinado, estando este condicionado por todas las contingencias y alte-

(31) Perpetuidad: Duración sin fin; duración muy larga o incesante (diccionario Espasa).

(32) Permanente: mantenerse sin mutación en el mismo lugar, estado o calidad (diccionario Espasa).

raciones del medio, como por ejemplo: fin normal o prematura de la vida física, alteración del orden de las cosas existentes, etc. En cambio "perpetuidad" es la condición de las cosas cuya duración no tiene fin conocido, y persiste a través de las contingencias del medio.

A los fines impositivos podría entenderse que 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 modifica la estructura original del edificio, pero aumenta considerablemente su valor económico y la rentabilidad 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 sanitaria etc.

La naturaleza de la adherencia es muy variada y forma una escala continuada de adherencias que va desde la adherencia íntima es decir ligado en forma tal que es imposible destruirlo sin destruir el edificio, hasta la adherencia nula, que corresponde a los elementos muebles.

Por ello 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 toalleros, botiquines, espejos, inodoros (es fácilmente desacoplable retirándose unos tornillos) etc.

Es indiscutible que efectuar una clasificación y separación adecuada de las partes que componen un edificio, como asimismo numerar y describir las instalaciones del inmueble y establecer su carácter de permanente o no, tiene una base decididamente de ingeniería por lo que aquí, dado el carácter de este estudio, se limitará a exponer el criterio general que trata este aspecto.

Concretando lo expuesto se hará una descripción de las instala

ciones más comunes en los edificios. Pero antes, se fijará cuales 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 ellas.

De acuerdo con lo expuesto, todo aquello que no sea elemento constitutivo del edificio debe clasificarse como instalación, tales serían:

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

Instalación de calefacción central a vapor o agua, con cañerías, caldera, quemadores, radiadores, etc.

Instalación 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 a carbón, mesas y estantes de madera o mármol, piletas, secadores, etc.

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

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

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

Instalación de timbres eléctricos, de teléfonos internos, etc.

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

En el detalle expuesto, que no es taxativo sino meramente enunciativo, se ha dejado señalado cuales serían los elementos que de-

ben considerarse instalaciones de edificios. Entre las instalaciones citadas que revisten el carácter de permanentes, y por consiguiente no depreciables impositivamente, de conformidad con la citada Resolución del Consejo se encontrarían las instalaciones de cloacas, de agua corriente fría y caliente, de calefacción central, de electricidad y de gas etc., solamente en aquellas partes que estando tan fuertemente adheridas al edificio no puedan ser retiradas sin afectarlas fundamentalmente y deteriorándolo en la parte en que están colocadas.

Sobre este aspecto existe muy poca jurisprudencia administrativa y judicial que permita fijar con más precisión el criterio ex puesto.

En el juicio "Adela Escorihuela de Escorihuela contra la Nación" se ha planteado un caso de amortización sobre la instalación de calefacción en edificios de renta (1ra. categoría) habiendo coincidido la Dirección de Réditos y la Justicia Federal que tal instalación sufre desgaste y que procede la amortización impositiva. El coeficiente anual de depreciación que en definitiva era el punto sometido en la litis fué fijado en el 6,66%. (33)

Por sus características, las instalaciones de los edificios también deben ser sometidas a mantenimiento, conservación, reparación, etc.; por lo que también en estos casos son de aplicación las normas expuestas en los seis apartados anteriores de este capítulo, vinculados con gastos deducibles y erogaciones capitalizables.

-----oO-----

C A P I T U L O V

VIDA UTIL PROBABLE DE BIENES TANGIBLES

I - Generalidades

En capítulos anteriores se ha contemplado la forma de calcular los valores amortizables, teniendo en cuenta los elementos constitutivos del valor original de los bienes, como también todas aquellas otras erogaciones realizadas con posterioridad a la adquisición o construcción del bien, que, por aumentar su vida útil o su valor económico se califican de mejoras.

En esta parte se hará referencia a la vida útil probable de los bienes susceptibles de desgastarse o destruirse, teniendo en cuenta su duración económica en los fines para los cuales han sido adquiridos o construídos.

No es propósito en este estudio analizar en detalle las tablas de mortalidad ni los variados sistemas que existen para determinar la vida útil de los bienes tangibles. En el capítulo I se ha hecho una reseña de los diversos métodos y se han señalado aquéllos usados más corrientemente en la industria y en el comercio, como también cuales sistemas son aceptados por el Fisco a los efectos de calcular el impuesto a los réditos.

Solamente se cree necesario recordar que en contraste con el método individual para establecer la depreciación periódica, existe el método de coeficiente anual para compilar las tablas de mortalidad.

En este método es necesario hacer observaciones únicamente por un período de años, como ser 1, 2, 3, 5, o 10 años. Debe escogerse un período normal a fin de lograr coeficientes de reposición o de retiros, que sean representativos. El período ideal es uno tan corto que solo refleje la política y standards presentes, y al mismo tiempo lo bastante largo como para que haya habido numerosas reposiciones a cada edad de los bienes en existencia.

A raíz del estudio de un grupo de tablas de mortalidad E.B.

Kurtz, en "Life Expectancy of Physical Property—Based en Mortality Laws, datos sobre mortalidad", (1) llega a la conclusión de que muchas de las relaciones descubiertas "pudieran tal vez convertirse en leyes y permitir así determinar científicamente la vida que se puede esperar del equipo y la resolución de los problemas concomitantes".

Kurtz explica y estima los siguientes métodos para recopilar tablas de mortalidad:

1. Método por unidades separadas, en el cual se registra la vida en años de cada unidad al retirarla, y con estos datos se forman tablas y se trazan gráficos que indican la distribución de los retiros y la "curva de mortalidad".

2. El método por cuota anual, mediante el cual se calculan cuotas medias anuales de retiro en un número razonable de periodos de observación y se usan para conformar la tabla de vida.

II - Conceptos de Vida Util

Este término corrientemente en el uso y costumbre comercial es utilizado como sinónimo de vida media; vida probable o vida presunta (2).

Por vida útil se entiende el período de tiempo durante el cual un bien está en condiciones de uso o funcionamiento eficiente y económico, es decir, que comienza con la utilización del bien y finaliza cuando ese bien es retirado de servicio.

El "promedio de vida" o vida media de un bien es el promedio de vida de un número considerable de vidas útiles individuales de la misma clase de bienes. Para obtener valores de vidas promedios de diferentes clases de bienes es necesario ponderar la vida útil de una cantidad de bienes de la misma clase y luego computar los promedios de vida utilizando esos datos. En otros términos, es el

(1) Citado por W.A. Paton op.cit. pág. 683 (Edición mejicana)

(2) Calcular la vida útil de un bien depreciable no es una simple cuestión contable ni tampoco impositiva, sino un problema de ingeniería que muchas veces reviste el carácter de complejo.

cómputo de la vida futura calculada en años desde la edad 0.

"Vida presunta" o "vida probable": Del mismo modo que el "promedio de vida" es la vida futura estimada por anticipado, así también la "vida probable" es la vida anticipada a una edad dada de un determinado bien. De ahí resulta que cuando la vida probable se calcula a la edad 0 se convierte en "promedio de vida".

Por ello la vida probable de un bien tangible es la misma de la vida transcurrida a la edad dada, más la vida futura o presunta a esa edad. (3)

Es decir que a la edad 0: Promedio de vida = Vida probable = vida presunta.

III - Coeficientes

1. Fuentes informativas. Calcular la vida media probable de un bien depreciable no es mera cuestión contable o fiscal; sino que muchos casos se transforma en un complejo problema de ingeniería. Así lo han entendido instituciones de diversos países y especialmente de los Estados Unidos de Norte América, pues fué allí donde se encaró tal vez con más interés esa investigación.

La recopilación de elementos dispersos tienen su origen en distintas fuentes: Asociaciones de Industriales, de Ingenieros, de Contadores, Cámaras de Comercio, Institutos de Investigaciones, Oficina de Rentas (Bureau of Internal Revenue) y Tribunales de Apelaciones Impositivas (Board of Tax Appeals).

El estudio de mayor interés sobre depreciaciones, especialmente las correspondientes a bienes industriales, fué efectuada por la Oficina de Rentas Internas de Estados Unidos. En el año 1928 se publicó un Boletín en el cual se fijaban coeficientes generales de depreciación. (4)

Para dar una idea de la magnitud del problema que es fijar los coeficientes de depreciación por tipos de bienes, bastará recordar que en la confección de las Tablas Generales, preparadas

(3) Alford, op.cit.pág. 1225

(4) Revista Divulgación Impositiva (Noviembre 1942)

por W.A.Paton (5) sobre la base principal del citado informe de la Oficina de Rentas de los Estados Unidos y con el auxilio de numerosas fuentes secundarias de información, se mencionan más de 5.000 rubros de distintos bienes depreciables con indicación en muchos casos de hasta 2, 3 y más coeficientes para cada rubro; además en esa recopilación se cita una bibliografía que comprende 137 fuentes distintas.

Entre nosotros, la Dra. María Delia Abrines en su obra "Depreciación en la Industria" (6) ha presentado una tabla de vida de bienes depreciables que abarca alrededor de 1.500 rubros, algunos de ellos con dos tipos de coeficientes distintos y menciona una bibliografía con 57 fuentes distintas.

En revistas y publicaciones diversas también se han consignado tablas con el promedio de vida útil de los bienes más comunes utilizados en el comercio y en la industria, pero en ningún caso ha sido un estudio de la magnitud de los citados.

En el orden oficial puede decirse que poco se ha publicado sobre este particular.

2. Criterio de la Inspección General de Justicia. Por Resolución Ministerial de febrero 5 de 1925 (7) se dispuso un régimen de amortizaciones obligatorias para las Sociedades Anónimas y la verificación de su cumplimiento estaba a cargo de la Inspección General de Justicia.

Esta resolución establece en la parte pertinente que "en dos secciones divídense las cuentas depurables: las de amortización obligatoria y las de amortización facultativa".

Primera sección. En general la amortización deberá hacerse en relación al desgaste, uso, duración o mérito de las cosas independientemente del resultado económico de cada ejercicio.

La amortización mínima comprende las siguientes cuentas o las que le son semejantes:

(5) Op.citada pág. 691

(6) Op.citada pág. 145

(7) Publicada en "La Información" 1945 pág. 188

1. Muebles y Útiles. Animales de trabajo y Vehículos, diez por ciento (10 %) anual que debe calcularse sobre el valor inicial y sobre el de las adquisiciones hechas en un ejercicio dado, vale decir por parcelas.

2. Máquinas, cinco por ciento anual (5 %) aplicándose la regla anterior.

3. Instalaciones, Herramientas, Materiales, Gastos de Organización, veinte por ciento (20 %) anual, o sea en cinco parcelas.

4. Patentes de Invención. Por el peligro constante de que la invención sea superada por otra, deberán ser amortizadas por parcelas, con el fin de quedar extinguidas al término de su concepción.

En virtud de la índole especial de los rubros Edificios y Construcciones, Vías Férreas, Redes Telefónicas o Telegráficas, Vapores, Embarcaciones, Material rodante, Deudores Morosos, Deudores en Gestión o de otros semejantes no se determina mínimo alguno para su amortización; pero, a los efectos de ésta, que es obligatoria, se tendrá presente la regla general establecida.

Se permitirá la existencia de un Fondo de Renovación, por el cual se substituya la amortización, siempre que su monto no sea inferior al que habría correspondido eliminar como pérdida.

La Inspección General de Justicia podrá observar la amortización de esas cuentas, cuando el porcentaje resulte con toda evidencia insuficiente, en cuyo caso así lo hará constar ante la respectiva asamblea y si ésta no modificara satisfactoriamente el balance, ordenará la publicación de este documento con su observación.

Segunda Sección. No obstante ser facultativa la depuración de las cuentas cuya mención se hace luego, es conveniente, sin embargo que las entidades interesadas procediesen a amortizarlas con porcentajes apreciables y en parcelas iguales, con el fin de que se extingan tan pronto sea posible, ya que se trata de valores puramente nominales.

Esas cuentas son: Llave del negocio, Marcas de fábrica o de

comercio y Concesiones al término de su duración mediante el sistema parcelario.

Correspondería igualmente la amortización en los casos en que no se hubiese asignado valor a una concesión, pero que fuere de tal naturaleza, que los bienes sujetos a ella deberán pasar gratuitamente a la autoridad que la otorgó, al cabo de un determinado número de años.

Cuando las entidades no hicieran la amortización de las cuentas mencionadas en esta Sección, deberán poner indefectiblemente en el activo de sus respectivos balances y al pié de cada cuenta la leyenda "No amortizada".

La Inspección General de Justicia podrá hacer su observación y publicarla con el balance respectivo cuando advirtiese la insuficiencia palmaria o la falta de determinada amortización facultativa, para lo cual seguirá el procedimiento indicado en la Primera Sección.

Las reglas mencionadas no excluyen otras amortizaciones ni la aplicación de mayores porcentajes de los prescriptos.

Las entidades que no hayan efectuado anteriormente la depuración de sus cuentas en las condiciones pre-establecidas, deberán proceder a su revisión y calcular los aumentos necesarios para distribuirlos en partes iguales por el término de cinco años, de manera que los montos de las amortizaciones que resulten al fin de dicho período, sean iguales a los que se hubieran obtenido de haberse aplicado a este régimen en el momento en que esas cuentas tuvieron su origen.

Las amortizaciones se harán figurar en el balance en la siguiente forma: se pondrá en el Activo, en columna interior, el valor global de las adquisiciones, luego se deducirán las amortizaciones anteriores y la del ejercicio actual, y el líquido importe resultante se pasará a la columna principal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (8) por acordada del 11 de Abril de 1932, declaró inconstitucional la resolución

(8) J.A. Tomo 37 Folio 1174

ministerial transcripta, en la parte vinculada con las amortizaciones obligatorias.

3. Revisión de los Coeficientes. Como una consideración aclaratoria a los coeficientes fijados en las tablas aludidas en los dos puntos anteriores, es oportuno recordar que se ha entendido que los bienes depreciables en ella contemplados son bienes nuevos y que sobre los mismos se realiza periódicamente un razonable gasto de conservación para su mantenimiento.

Además, en los bienes de larga duración la comprobación de los coeficientes de depreciación no necesita efectuarse con tanta frecuencia como el de vida más breve. La comprobación debe ser más frecuente cuando el material ha funcionado de manera excesiva, pues la intensidad de operación puede ser un factor dominante. Hay técnicos que opinan que la revisión de los coeficientes y de las condiciones de operación debe realizarse, por lo menos, cada cinco años, en forma de tasación. En la tasación física u objetiva debe evitarse que influya el factor del precio vigente en el mercado, pues el elemento de fluctuación puede con facilidad anular o exagerar los resultados efectivos de la depreciación.

Kester (9) menciona que las autoridades fiscales de los Estados Unidos tienen dispuesto que no se alteren los tipos de depreciación inicialmente fijados, a menos que para ello preste su consentimiento el Departamento de Rentas Interiores. Cuando este organismo autoriza la rectificación de un tipo, no permite que élla se aplique más que en lo que afecta al futuro, o sea a la duración remanente del material.

Se ha contemplado en el capítulo IV "Erogaciones originadas por bienes tangibles" que el costo original tomado como base para los efectos de la depreciación, puede alterarse por las adiciones realizadas con posterioridad a su adquisición.

La vida probable también puede ser objeto de una re-estimación, y cualquier parte del costo original o de las adiciones sub

(9) Op. citada pág. 305

secuentes, pendientes de depreciar conforme a la tasa inicialmente establecida, deben distribuirse en el plazo que le quede de vida útil al bien, una vez que se haya hecho la re-estimación correspondiente a la nueva situación.

IV - Disposiciones Legales y Reglamentarias del Impuesto a los Réditos

1. Norma General. El art. 99 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a los Réditos, de fecha 2 de enero de 1939, establece que a los efectos de calcular en monto de las amortizaciones, se aplicará anualmente, sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo, determinado sobre la base del número de años de vida útil probable de dichos bienes; es decir, la amortización comenzará a calcularse teniendo en cuenta la fecha cierta de adquisición, construcción, instalación y/o utilización del bien. (10)

Ese artículo también dispone que la Dirección General, a solicitud de los interesados y solamente en casos especiales, podrá autorizar otros sistemas de amortización que el previsto en este Reglamento, exigiendo como condición que sean técnicamente justificables y de uso comercial.

Es decir que la Reglamentación de Réditos fija el coeficiente de vida útil de los bienes a base de un porcentaje fijo (11), según se ha expuesto en los capítulos I y III. Esta norma es de carácter general, pero en muchos casos la Dirección ha aceptado depreciar los bienes empleando el método de producción (12) y método de horas de funcionamiento (13).

(10) El Decreto Ley n° 14.338/46 (pendiente de sanción del H. Congreso) en su art. 74 legisla sobre las amortizaciones de los bienes, repitiendo las disposiciones del art. 99 D.R., en el aspecto vinculado con la vida útil.

(11) El valor amortizable se distribuye en partes iguales en el número de años de vida útil calculada al bien.

(12) Consiste en relacionar las unidades producidas, con las probables a obtenerse a fin de distribuir sobre esa base el valor amortizable.

(13) Este sistema difiere del anterior solo en la unidad de medición, pues se calcula la depreciación del bien relacionando las horas de servicio cumplidas en el año, con las horas totales de vida útil probable.

Antes de contemplar en los incisos siguientes algunas situaciones que sobre este aspecto pueden presentarse (activos depreciables paralizados; bienes totalmente depreciados que se conservan en servicio; bienes de corta duración; eliminación de bienes depreciables y años de vida útil probable) se hará un breve comentario relacionado con el valor residual de los bienes.

2. Valor residual. Los antecedentes recogidos a través de los años de aplicación del impuesto a los réditos ha permitido comprobar que bienes totalmente depreciados, luego de haberse aplicado coeficientes que técnicamente correspondían, de acuerdo a los usos y costumbres del ramo, continúan todavía varios años más en servicio activo.

Aparentemente en la manifestación expuesta, había 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 debería encontrarse una solución, la más equitativa, la que est e 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 la realidad de los hechos.

Consideramos que entre los elementos indispensables para calcular la "amortización" que especifica el Decreto Reglamentario en su art. 99 (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 (coeficien

tes), nos encontraríamos con dos (coeficiente y valor residual), a cual más complicado.

Primeramente correspondería que la Dirección prepare las tablas de coeficientes de amortización dispuestas por la ley, con lo cual se solucionaría en parte el problema que hablamos.

Por ello sería conveniente, por el momento, no tratar de introducir esta modificación en el criterio impositivo actual, Además, es presumible que los coeficientes generales que se apliquen, suplan 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.

3. Activo depreciable paralizado. El período de vida de los bienes se calcula sobre el supuesto de un término medio, normal, de funcionamiento, supuesto que producirá buenos resultados prácticos siempre que las operaciones se realicen realmente en condiciones normales. Puede ocurrir sin embargo, que un período de depresión obligue a paralizar una gran parte de la maquinaria y demás instalaciones, y si se ha tomado como depreciación efectiva la del uso y desgaste de operación, dicho período resultará indebidamente gravado con unos cargos que se basan en los años o meses de prestación de servicios útiles. Por otra parte, las épocas de gran prosperidad, en que las fábricas trabajan febrilmente, dejarán de cargar con su proporción equitativa del agotamiento del material fijo. El período que resulte evidentemente recargado por la depreciación mostrará como reflejo una desvaloración del activo, por cuanto se habrá debitado a las operaciones más de lo que realmente se habrá consumido; mientras que el período que no ha ya soportado totalmente su proporción equitativa de la depreciación acusará una valoración excesiva del activo. Por supuesto, de acuerdo con la ley de los promedios, todas estas desigualdades quedarán compensadas al arribarse al término de la vida útil del material fijo. En la contabilidad industrial se toma en consideración este factor de intensidad, y a tal efecto se utilizan ciertos métodos para distribuir los cargos por depreciación a base de

una tasa horaria humana o de una tasa horaria mecánica, la finalidad de las cuales es que el producto elaborado soporte su parte según la supuesta duración de ésta en días o meses. A lo más que puede aspirarse en este sentido es llegar a la mayor aproximación posible de la verdad. (14)

La Dirección de Réditos ha resuelto en un caso en que un contribuyente se vió obligado a paralizar su fábrica por falta de materia prima, que, en virtud de haberse comprobado que son ajenos a su voluntad las causas de paralización de su negocio, cabe admitir la deducción de los gastos de conservación de la planta industrial, así como también las amortizaciones que correspondan en razón del desgaste que se produzca en los bienes. (15)

En otros casos en que el origen de la paralización fuera otro que el indicado, será necesario recabar un pronunciamiento de la autoridad. Puede ocurrir que la paralización fuese temporal o definitiva, originada por la competencia, exigencias de producción, etc.

En el primer caso, esa paralización podría considerarse como accidente propio de la explotación y por lo tanto procedería calcular la depreciación en función al desgaste que se produzca en los bienes. En el caso que la paralización fuese definitiva no podrá sostenerse que sea de aplicación la disposición del artículo 23 inc. c) de la ley 11.682 por cuanto no se trata de bienes que son "usados en el negocio".

4. Bienes totalmente depreciados que se conservan en servicio. Es frecuente que bienes totalmente depreciados continúen en uso, siendo factores de producción de renta.

El Decreto Reglamentario al permitir calcular las depreciaciones a base de un coeficiente uniforme aplicado sobre el valor original de los bienes durante los casos de vida útil probable, fija la norma invariable de que no podría modificarse el coefi-

(14) Kester op. citada pág. 249

(15) Consulta n° 706

ciente adaptado. Solamente en aquellas circunstancias en las cuales se efectúa mejoras a los bienes que les prolongan la vida útil calculada, puede hacerse una nueva estimación de la vida útil restante.

Por ello es de suma importancia para el contribuyente el calcular los años de vida útil de los distintos bienes que componen su activo depreciable en la forma más ajustada a la realidad. La Dirección de Réditos no obstante la disposición contenida en la ley en el sentido de que establecerá normas para fijar los castigos por depreciación, aún no ha establecido las bases ni las tablas de coeficientes normales. La Reglamentación establece que una vez que el valor de los bienes ha quedado totalmente amortizado no procede continuar realizándose cargos por su depreciación.

5. Bienes de corta duración. En los bienes de corta duración a veces suele omitirse su depreciación, según la teoría de que en tanto el utensilio pueda emplearse en el servicio a que se le destina, conserva aproximadamente su valor primitivo. Si como complemento de este sistema de avalúo se practica periódicamente un inventario cargándose a la correspondiente cuenta de gastos las pérdidas descubiertas, se logrará una valuación correcta de esta clase de activos. Desde el punto de vista teórico, sin embargo, las herramientas se encuentran tan sujetas a la depreciación como el demás material fijo; pero el sistema de valuar al costo el inventario que de aquéllas se practica, haciendo caso omiso de la depreciación, es tal vez el único modo posible de avaluarlas, produciendo por lo general resultados suficientemente satisfactorios.

(16) La Dirección de Réditos, a los fines fiscales acepta este criterio, pero exige que se mantenga uniformemente durante todos los ejercicios.

6. Eliminación de bienes depreciables. La ley de réditos establece en su art. 23 inc. f) que las pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes por casos fortuitos o de fuerza mayor serán deducidas de la renta bruta anual, en cuanto no fueran cubier

tas por seguros o indemnizaciones.

Por otra parte, los artículos 24 inc. j) y 25 inc. c) disponen que no se tomarán en consideración en el balance impositivo, las diferencias originadas por venta o revaluación de bienes considerados inversión de capital; y finalmente el art. 108 de la Reglamentación al fijar el alcance legal de esos dos incisos, hace una distinción según se reemplacen o no los bienes eliminados por venta o desuso.

Antes de considerar en particular cada una de esas situaciones, se hará un comentario analítico del art. 108 del Decreto Reglamentario.

El mayor valor obtenido por ventas que no constituyen objeto habitual en el negocio no se puede gravar de acuerdo con lo dispuesto en el art. 25 inc. c) de la ley 11.682 (t.o.). Pero el art. 108 del Decreto Reglamentario no tiene ese alcance, sino que trata de establecer la inversión de capital neto amortizable y es por eso que se tiene en cuenta también, en su caso, el mayor valor de capital.

La amortización que admite la ley de los valores representativos del capital del negocio, solo tiene por objeto permitir la recuperación de las sumas realmente desembolsadas, pero no de importes mayores.

Por ello si una máquina que tiene un saldo amortizable de pe sos 50.000 se vende en 80.000 y en su reemplazo se adquiere una en pesos 120.000, el valor sobre el cual se amortizará la nueva máquina será de \$ 90.000.

Si bien esa pudo haber sido la intención de los redactores del actual Decreto Reglamentario creemos que no puede transgredir el art. 25 inc. c) de la ley. La ley expresa que, el resultado obtenido en la venta de bienes considerados inversión de capital y no mercaderías, no se computarán en el balance impositivo. Y no aclara que se deba hacer alguna excepción cuando se trate de bienes sujetos a depreciación. Por otra parte la depreciación de esos bienes debe calcularse sobre el precio de costo o adquisición,

aunque el precio de plaza fuese superior. Es decir que el texto legal fija que las amortizaciones deberán calcularse ateniéndose al desgaste, destrucción o agotamiento, en función al precio de costo o adquisición. Por ello si una máquina se renueva y en la venta de la que está en desuso se obtiene un beneficio, ese beneficio debe seguir las normas fijadas en el art. 25 inc. c). Si el coeficiente de depreciación fué aplicado de acuerdo al desgaste o destrucción de la máquina, con toda seguridad deberá convenirse que el beneficio obtenido en la venta no proviene de un exceso de amortización y que para reparar esa deficiencia deba hacerse influir ese beneficio como beneficio imponible.

Si ese no es el argumento, tendremos que aceptar que el beneficio o quebranto obedece a causas ajenas al coeficiente aplicado que pueden tener su origen en el valor de cambio, oscilación del valor del material que está construida la máquina, etc. Todos estos factores no tienen ni deben tener influencia en el nuevo bien que se adquiriera en reemplazo del vendido, pues todos esos factores ya influyen en el costo de la nueva máquina.

Un argumento que podría exponerse con éxito relativo, sería el siguiente, que es el sustentado por la Dirección de Réditos con anterioridad a la aparición del Decreto Reglamentario del 2 de enero de 1939. Si un bien se amortiza de acuerdo a las normas generales, y antes de estar totalmente depreciado se vende, obteniéndose una diferencia con el saldo que restaba amortizar, ese beneficio o quebranto, se decía, obedece a un exceso o defecto en el coeficiente aplicado. Luego, para ajustar ese coeficiente a la realidad, se hacía jugar el beneficio o quebranto de la operación en función a los años amortizados.

Si bien ese criterio fué sostenido con éxito por la Dirección con anterioridad al Decreto Reglamentario citado, ello obedeció a que aún no habían fijado los coeficientes de amortización para cada bien y se aplicaban los usuales en el ramo.

Como antecedente al problema que estamos tratando, creemos conveniente traer a colación el criterio expuesto por Paton en

"The Accountants Handbook," sobre tratamiento general de las Reposiciones. Expresa que "la base del tratamiento de las reposiciones es siempre la debida clasificación y contabilización de los costos u otros valores originales y el reconocimiento de que involucran dos transacciones distintas como sigue:

- 1) La eliminación de la unidad vieja;
- 2) La adquisición de la nueva.

"Cuando los contadores hayan llegado a comprender que las dos ocurrencias tienen lugar invariablemente y que deben tratarse como transacciones distintas y separadas, se habrá dado un gran paso hacia la contabilización correcta de los bienes. La eliminación de una unidad puede muy bien no evidenciarse mediante un comprobante, cheque, u otro documento que surge del curso normal de los hechos y se coloca así ante los ojos del contador; no por ello deja de ser un hecho de importancia, por lo cual deben tomarse medidas para que, cuando ocurra, quede en evidencia".

"El tratamiento de la reposición como una sola transacción mediante cargo a la reserva por depreciación, sin efectuar un cuidadoso análisis de la transacción, es la antítesis misma de la buena contabilización; es la clase de tratamiento que, en pocos años, tiende a resultar en un desbarajuste casi imposible de corregirse; conduce a la ignorancia de las diferencias entre los valores originales contabilizados y los nuevos costos (que nunca son iguales); a un obscurecimiento de las mejoras o reducciones de la inversión; a no imputar a ciertas radiaciones los montos que de la depreciación corresponde asignarles, y a un apego descuidado de los gastos de dismantelación y salvataje. Se recomienda especialmente que, en todos los casos, el contador reconozca la diferencia entre las dos distintas facetas de la reposición: la eliminación de lo viejo y la adquisición de lo nuevo. La reposición es, en realidad, una combinación de (1) un retiro absoluto y (2) un agregado absoluto, y debe ser tratada de acuerdo a ello."

"También en lo que se refiere puramente al trabajo de oficina la recomendación es muy correcta. El dismantelamiento de la u-

unidad vieja y la instalación de la nueva no ocurren simultáneamente. La unidad nueva puede ser comprada, puesta en condiciones de entrar en servicio y hasta ser utilizada durante algún tiempo antes de que el bien a que ha de reemplazar sea desconectado o de otro modo retirado del servicio. Es indiscutible que el procedimiento más conveniente y satisfactorio es tratar el agregado como una transacción y el retiro como otra. Hasta la cancelación por la cual se carga o acredita una diferencia neta, debe ser evitada".

De todo lo expuesto, se desprende que la aplicación del art. 25 inc. c) de la ley 11.682, (t.o.), debería hacerse extensiva a la venta de bienes del activo fijo que se reemplacen o no, en virtud de que el beneficio o quebranto obtenido como resultado de la operación, proviene casi exclusivamente del valor de cambio, que, a los fines impositivos, no tiene ninguna influencia, de acuerdo con las disposiciones contenidas en el artículo citado.

Sin embargo, creemos que existiría un argumento favorable a la redacción actual del art. 108 del Decreto Reglamentario, si decimos que la diferencia que se obtiene en la venta de un bien del activo fijo, con respecto al saldo actual (costo original menos amortización técnica), proviene de una contingencia normal del negocio. En efecto, en la diferencia obtenida con motivo de la venta, intervienen, con mayor o menor intensidad, dos factores:

- 1) Deficiencia en el coeficiente aplicado, y
- 2) Oscilación de capital.

Podríamos decir que la influencia que ejerce el factor enunciado en primer término, prácticamente es casi nula, debido a que, en general, los coeficientes de depreciación aplicados, son los que técnicamente corresponden. No obstante, cualquier diferencia entre el precio de venta y el valor actual que tuviera su origen en deficiencia de coeficiente, debe incidir en el balance impositivo.

En cuanto al mayor o menor valor del bien reemplazado, podría

mos considerarlo una contingencia normal del negocio en marcha, que ha sido originada por un acto que tiende hacia la continuidad de la explotación del negocio y en consecuencia, la eficiencia de la rentabilidad. Tales hechos deberán reflejarse en el balance imponible.

Con respecto a una liquidación parcial o total del negocio, es conveniente aclarar que las ventas que se realicen con este motivo, no reúnen las condiciones expuestas, es decir, no tienden a la continuidad de la explotación (venta o cierre de una sección; ánimo de disminuir el capital, etc.). En estos casos, cualquier beneficio o quebranto que se obtenga, se reputará de capital.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sentencia dictada el 7 de diciembre de 1938, en el juicio "S.A. de Petróleo Challacó contra La Nación", ha sentado jurisprudencia en el sentido de que la diferencia obtenida en relación al capital invertido, por enajenación del conjunto del activo de una sociedad constituye un mayor valor del capital, no gravado por la ley 11.682 t.o.

Como aporte al estudio que se efectúa, es oportuno transcribir los párrafos más sobresalientes de los considerandos de ese fallo, por cuanto en él están expuestos con toda precisión el concepto de renta y de capital, según lo interpreta nuestro más alto Tribunal de Justicia.

"Que la cuestión planteada en la litis se reduce a saber si la susodicha diferencia constituye como rédito de los comprendidos por la ley 11.682 y sujeto, por consiguiente, al gravamen señalado por ella, o, al contrario, una plus-valía que mantiene su calidad de capital y está exento de aquel tributo. Es indispensable, pues, como cuestión previa, destacar los caracteres o rasgos que definen en la doctrina y en la ley, los conceptos opuestos de renta y capital".

"Que si bien los "réditos" a que se refiere el art. 1º de la ley nº 11.682 no presentan en si mismos rasgos distintivos y así lo que es renta para una persona puede ser capital para otra o la misma suma puede ser renta para una sociedad y capital para los a

sociados, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad. Y así resulta de la técnica adoptada por la ley n° 11.682 en los artículos 1, 2 y 4. El rédito que ella grava no pagará más de una vez por año el impuesto establecido. La idea de periodicidad está claramente expresada en el art. 4°, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir. Así, el fruto que produce el árbol o la cosecha que dá la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital."

"Que esta periodicidad del rédito induce la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producirlo, la cual se debe también "mantener y conservar", pues solo haciéndolo así se podrán mantener y conservar los réditos, como lo requiere la definición del art. 2 de la ley. Es igualmente la existencia de una fuente permanente lo que explica que se pueda vivir consumiendo la renta sin empobrecerse y que sea posible enriquecerse no consumiéndola del todo; en tanto que sobreviene el empobrecimiento y se puede llegar hasta la ruina consumiendo el capital. (Allix et Lecercle L'impôt sur le revenu, pág. 168) En una ley de impuesto a los réditos es por esa condición esencial la que el tributo no afecte o muerda en ninguna hipótesis la fuente productora de aquéllos."

"Que la propia ley, cuando en los artículos 2 y 19 refiere el impuesto al remanente neto y no a las entradas brutas del contribuyente, hace aplicación de aquel principio fundamental, pues deduce de las últimas las fracciones de capital diluido que contienen, para reincorporarlo a la fuente productora a fin de que se mantenga y conserve intacta. Es en cierta manera, dice el autor citado, como si se filtrara la renta bruta para obtener renta al estado puro, es decir, renta neta, separándola del sedimento que se reintegra al capital de donde proviene."

"Que estas nociones permiten establecer que económicamente, capital, como opuesto a renta, es todo bien o cómputo de bienes

susceptibles de producir réditos a su poseedor, y todo capital preparado o habilitado para producir réditos, es una fuente de éstos!

"Que toda la preocupación de la ley de impuesto a los réditos ha consistido en mantener en cada una de sus cláusulas, la distinción permanente entre capital y renta. Ninguna de ellas decide que el capital de una sociedad se convierta automáticamente en rédito por el hecho de que después de realizado, se distribuye entre los socios o accionistas en cuotas que representen el aporte de cada uno. Lo mismo debe decirse si la sociedad enajena con beneficio uno o todos los bienes que integraron su patrimonio inicialmente. La mayor valía representa un enriquecimiento en el capital y no en la renta. De acuerdo con lo dicho, en efecto, el beneficio carecería de periodicidad, pues no es susceptible de renovarse y, además la fuente que ha producido aquél no suministra otro al propietario, desde que éste se ha desprendido de ella. El beneficio o plus-valía sería, así, una parte del valor del o de los inmuebles o de los otros bienes, es decir, una acrecentamiento de capital. Allix et Lecorclé - págs. 179 y 181".

"Que es cierto que tan acrecentamiento habríase logrado sin que su propietario efectuara los gastos exigidos normalmente para toda fuente de renta para su habilitación como tal, antecedente que comporta una nueva diferencia con la renta, pero, también lo es, que no existe razón alguna para gravarlo a este título no siendo tal, pues ésto importaría substituirse a la voluntad del Poder Legislativo y confundir, además, las nociones de renta y capital en perjuicio de la interpretación de la ley y de los contribuyentes".

"Que en las disposiciones correspondientes a la tercera categoría, el punto se halla resuelto expresamente por el art. 22 inc. c) de la ley n° 11.682".

El Decreto Ley n° 14.338/46 (que aún está pendiente de ratificación del Honorable Congreso de la Nación) ha introducido una variante al criterio expuesto, pues en su artículo 4° establece que "la ganancia o pérdida que deriva de la enajenación de los

bienes amortizables -excepto inmuebles- se computará en todos los casos a los efectos del impuesto".

Esta disposición, complementada con el artículo 77 del mismo decreto ley, con un criterio extremadamente fiscalista, desvirtúa el concepto de capital y renta sostenido por nuestro más alto Tribunal.

Hechas las aclaraciones y comentarios que anteceden, se considerarán en particular cada una de las situaciones que pueden presentarse:

a) Caso fortuito. Caso fortuito o de fuerza mayor deberán considerarse los quebrantos originados por incendio, tempestades, y otros accidentes o siniestros que, si bien pueden ser provistos, no pueden evitarse. (17)

Para establecer el monto de la pérdida experimentada, el saldo que aún falta amortizar, determinado en la forma expuesta en los puntos anteriores, se restará el valor de lo salvado y de la indemnización que se hubiera percibido. El importe resultante será deducido como gasto del ejercicio en el cual se produjo la pérdida extraordinaria.

b) Venta de bienes considerados inversión de capital: Un negocio en marcha necesariamente tiene que ir cambiando los elementos directos e indirectos de producción, originado la mayoría de las veces por la aparición de nuevos sistemas de fabricación, por la caída en desuso de los bienes existentes, etc. Esos cambios, retiro de la unidad vieja y colocación de la nueva, podrán producirse simultáneamente o no, pero en todos los casos ese hecho debe considerarse una contingencia normal del negocio, que ha sido originado por un acto que tiende hacia la continuidad de la explotación. (18)

(17) El art. 65 inc. e) del Decreto Ley 14.338/46 (aún sin sanción legislativa) preve la deducción del rédito del año fiscal, las pérdidas extraordinarias sufridas por este concepto.

(18) El art. 77 del nuevo decreto ley 14.338/46, contempla la situación prevista, disponiendo que la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, deberá imputarse en el balance impositivo del año en que ésta se realice.

Por ello, solamente en los casos de reemplazo de bienes, el mayor o menor valor obtenido debe reflejarse en el balance impositivo, de conformidad a lo establecido por el artículo 108 de la Reglamentación General.

1º. Venta de bienes cuando existe reemplazo. (19) El beneficio o quebranto obtenido en relación con el saldo del bien que aún resta amortizar, determinado en la forma indicada en el capítulo anterior, podrá deducirse o sumarse al valor de los nuevos bienes adquiridos, o bien computarse en el balance impositivo del año en el cual se efectúe la venta. (art.108 D.R.)

2º. Venta de bienes cuando no existe reemplazo. No existe reemplazo de bienes cuando se trata de liquidación parcial (cierre de una sección, eliminación de la producción de un artículo, etc.) o liquidación total del negocio. En estos casos cualquier diferencia obtenida con motivo de la venta, con respecto al saldo amortizable, no debe reflejarse en el balance impositivo.

Como en los puntos anteriores se contemplan distintas situaciones de bienes que reemplazan a otros, se dan por reproducidos los conceptos allí vertidos.

c) Eliminación de bienes sin que exista venta. Es común que bienes que han sido reemplazados, no sean vendidos de inmediato, por lo que no puede seguirse en estos casos el procedimiento indicado en el punto anterior. En esta emergencia se determinará el beneficio o quebranto sobre la base del valor probable de venta, sin perjuicio del reajuste que corresponda cuando aquella se realice.

En lo demás, son aplicables las normas indicadas en el punto b).

7. Años de vida útil probable. El artículo 99 del Decreto Reglamentario del 2/1/939 dispone que sobre el costo de los bienes anualmente se aplicará un porcentaje fijo determinado sobre la ba

(19) Una reposición comprende dos operaciones distintas, a saber:
1. El retiro del artículo viejo, y
2. El aumento o la adición del artículo nuevo.

En una reposición, el artículo nuevo puede ser idéntico al an

se del número de años de vida útil probable de dichos bienes, y el artículo siguiente establece que se aplicarán los coeficientes que correspondan técnicamente de acuerdo a los usos y costumbres, pudiendo la Dirección, impugnar aquellos que a su juicio sean excesivos o improcedentes y determinar los aplicables.

Es decir, que la fijación de los años de vida útil probable de los bienes queda librado al criterio razonable que sea corriente en la industria y comercio y siempre que sea aceptado por la Dirección de Réditos.

Hasta la fecha la Dirección de Réditos ha dado a publicidad muy pocos rubros con años de vida útil que han sido fijados sobre las distintas clases de bienes, sin que revistan tampoco el carácter de oficiales.

A la fecha aún no se han confeccionado tablas completas de depreciación especial para su aplicación en las leyes impositivas.

Para el logro de ese objeto habría que recurrir a diversas fuentes, efectuar encuestas, etc. para luego efectuar el estudio y agrupamiento de todos los elementos de juicio obtenidos relativos de bienes sujetos a depreciación.

Como esa tarea de investigación escapa a las posibilidades del presente trabajo, y como complemento a lo expuesto, en el apartado siguiente se fijan las bases que podrían ser norma para preparar tablas de depreciación por la Dirección General del Im-

terior o tener un uso semejante. Las reposiciones de poca importancia, como el cambio de bujías en un automóvil, se llaman reparaciones, en tanto que las de mayor importancia, como el cambio de una máquina, se denominan reposiciones o reemplazos. Toda reposición implica varias circunstancias a saber:

- a) Puede costar más que la unidad original y constituir, por tanto un aumento de inversión.
- b) Puede ser un inmueble mejor, y que sin embargo no haya costado más.
- c) Puede cargarse directamente a la reserva para depreciación, con forme a la tesis de que dicha reposición solo "repone" el activo a su valor original.
- d) Puede cargarse directamente a la cuenta de activo, si al mismo tiempo se retira el activo original.

puesto a los Réditos o por institutos de investigaciones que cuen
ten o puedan reunir los antecedentes necesarios a ese fin.

8. Ajustes en el balance impositivo. La última parte del ci
tado artículo 100 del Decreto Reglamentario, autoriza a la Direc
ción a impugnar aquellos coeficientes que a su juicio sean excesi
vos o improcedentes y determinar cuales son los aplicables en ca
da caso.

Cuando un contribuyente en su balance comercial computa una
amortización excesiva a los fines impositivos, debe proceder a su
ajuste al presentar el balance fiscal, conforme a las normas que
han sido expuestas. En estos casos la diferencia resultante por
exceso de amortización se suma al beneficio y sobre esa cantidad
debe tributarse el impuesto, aplicando la tasa correspondiente.
Este es el caso normal.

Además, pueden presentarse situaciones especiales, que aún
no han sido materias de reglamentación, pero que indudablemente
reviste importancia su estudio por tratarse de un aspecto inter-
pretativo que fluye de la esencia misma de la ley de réditos.

Supóngase el caso de un contribuyente que ha practicado amor
tizaciones que dedujo de sus respectivos balances impositivos, a
plicando un coeficiente de amortización mayor que el técnicamente
admisible.

Al ser objeto de verificación ocurre que -de aplicarse los
coeficientes correctos de depreciación- se aumentaría la vida ú-
til probable del bien. Esto, a su vez, incrementaría la materia
imponible declarada por períodos actualmente prescriptos, lo que
determinaría diferencias de impuesto, favorables a la Dirección,
no susceptibles de ser intimadas.

Por otra parte, de aplicarse los coeficientes actuales o téc
nicamente admisibles, ocurriría un perjuicio fiscal que se tradu
ciría en una deducción acumulada de amortizaciones en un monto su
perior al 100 % del valor original del bien amortizable.

En la solución de este problema se presentan dos criterios
diametralmente opuestos.

La primera solución sería la de considerar que, a fin de evi

tar perjuicio fiscal, se tendría en cuenta, por los años prescriptos, las amortizaciones que, en definitiva, hayan sido incluidas en el balance impositivo, fueran excesivas o no. Estas amortizaciones, deducidas del valor original del bien, determinarían la existencia -al primer ejercicio no prescripto- de un valor residual el cual sería agotado mediante la aplicación del coeficiente admitido por la Dirección y hasta el término de la vida útil que resultara de dicho coeficiente.

Otro criterio, más razonable, sería considerar que la calidad de "amortización excesiva" representa que, en el hecho, a la amortización técnica fijada por la Dirección, se le ha adicionado una reserva libre, perfectamente impugnabile en los períodos de su constitución, teniendo el fisco acción para ello en virtud de las disposiciones legales vigentes dentro de los ejercicios en que la prescripción de dicha acción por el transcurso del tiempo no se hubiere operado.

Respecto a los ejercicios prescriptos, el incremento (reserva libre) adicionado a las amortizaciones técnicas constituiría un valor no deducible impositivamente cuyo ajuste e impugnación no puede, actualmente, realizar la Dirección por no haber ejercido en tiempo legal sus amplias facultades de investigación y corrección de la materia imponible declarada.

Es decir que, aún cuando impositivamente las deducciones totales (mal denominadas amortizaciones excesivas) exceden del 100 % del valor inicial del bien depreciado, este hecho no puede alterar el concepto puro de la amortización técnica.

Efectivamente, dentro de esta acepción, debe entenderse que la amortización tiende a reintegrar una porción del activo -que se desvaloriza en un período presunto de vida útil- para mantener intacto un patrimonio.

De aquí que todo valor que excede o no alcanza a compensar dicha desvalorización o disminución del activo depreciable altere el sentido correcto de la amortización, no constituyendo, desde el punto de vista impositivo, un valor deducible desde que no

tiene por fin conservar intacta, en la medida necesaria, la fuen
te productora de un rédito.

V - Tablas de Depreciación

1. Compilación. Antecedentes. Las tablas deberán ser confec
cionadas a base de los bienes enumerados en las más variadas y di
versas fuentes de información que pueda obtenerse, que serán en
unos casos, su vida útil probable, y en otros, el coeficiente de
amortización a aplicar sobre el valor original. Para el estudio
y agrupamiento a realizar, deberá tomarse el número de años de vi
da útil, considerándolo como la recíproca de los porcentajes de
amortización cuando estos se aplican sobre el costo original.

Deberá considerarse, además, que los bienes instalados son nue
vos y que se realiza un razonable gasto de conservación para su
mantenimiento.

En algunas clases de elementos amortizables el factor princi
pal de depreciación es el desuso y no el desgaste, por lo cual al
calcular su vida útil se considerará el desuso normal, no así el
anormal e imprevisible debido a inventos u otras causas de carác
ter extraordinario.

El trabajo extraordinario provoca una reducción de la vida
útil de los bienes, por lo que debe incrementarse el coeficiente
de depreciación en función del término medio anual de horas dia
rias trabajadas en exceso sobre la jornada normal que se conside
ra de 8 horas.

2. Análisis de los antecedentes. Del estudio de todos los an
tecedentes que se hayan reunido podrá extractarse, en términos ge
nerales, las siguientes observaciones:

- a) que existe una repetición frecuente de bienes de igual uso, en
grupos de ramos distintos;
- b) que la vida útil probable de los bienes ha sido estimada, en
las distintas fuentes consultadas, con diferencias que oscilan,
para el mismo bien en uno o dos o más años. La variedad de años
estimados podrá ascender en una escala gradual de año en año y

hasta en fracciones de año desde 1 a 100.

A base de estas dos observaciones fundamentales, podrá realizarse la tarea de agrupamiento, reducción y sistematización de las tablas.

3. Agrupamiento de bienes depreciables. Por su uso común y especial. Para aplicarse la observación formulada precedentemente deberán ser agrupados los bienes en la siguiente forma:

a) De utilización común en varias industrias: Se clasificarán por su uso o destino. Tal forma facilita la búsqueda de las variedades de cada bien determinadas por factores de construcción y utilización, y permite además, formarse un criterio sobre la vida útil de los no mencionados en la tabla, basado en el agrupamiento comparativo que se tratará de darles. Tales serían por ejemplo, instalaciones y accesorios industriales (motores, bombas, balanzas, etc.) elementos de transporte (autos, camiones, grúas, buques, etc.) construcciones, obras, etc.

b) De utilización especial en cada ramo. Separados los de uso común en las diversas industrias, quedan todos aquellos que son de utilización especial en cada ramo y que, con el mismo objeto que para la clase anterior, podrían subagruparse además, observando su estructura funcional, en: maquinarias, accesorios, instalaciones, equipos, herramientas, etc. Podrán figurar también en las tablas de bienes de uso especial en cada ramo de industria, los bienes calificados como de uso común en varias industrias, cuando su vida útil es notablemente distinta a la que se menciona en esta, en razón a su aplicación.

La clasificación de los bienes de utilización especial por cada ramo de industria, podría hacerse adaptando el agrupamiento presentado en el Anuario de Estadística de la Nación o cualquier otro procedimiento adecuado.

Un agrupamiento racional de bienes de utilización especial en cada ramo de la industria, sería el siguiente:

Agrupamiento de Bienes de Utilización
Especial en Cada Ramo de Industria

I - Empresas de servicios públicos y de construcción

1. Electricidad, fábricas de
2. Gas
3. Aguas corrientes, servicio de
4. Teléfonos y telégrafos
5. Ferrocarriles a vapor y eléctricos
6. Elevadores de granos
7. Construcciones y pavimentos

II - Industrias extractivas

1. Agrícola-ganadera
2. Tambo, granja, fruticultura, floricultura
3. Algodón
4. Caza y pesca

III - Industrias de transformación

1. Productos alimenticios
 1. Azúcar
 2. Molinos harineros
 3. Elaboración de cereales
 4. Café, té y especias
 5. Conservas
 6. Confiterías y panaderías
 7. Frigoríficos
 8. Molinos de arroz
 9. Galletitas, dulces de frutas, aceites
10. Productos de lechería y helados (manteca, crema, queso, helados)
2. Bebidas
 1. Cerveza y malta
 2. Vinos
 3. Licores, bebidas alcohólicas
 4. Aguas gaseosas y bebidas sin alcohol

3. Envasado de productos alimenticios y bebidas
4. Hielo y cámaras frigoríficas
5. Tabacos, cigarros, cigarrillos, rapé
6. Artículos del vestido
 1. Hilandería
 2. Tejeduría
 3. Tintorería, apresto de tejidos, lavaderos
 4. Confecciones, artículos para vestir (roperías, sastre-rías, modas, fábricas de corbatas, lencería, etc.)
 5. Pelos, sombreros, pieles, elaboración de
7. Cueros y artículos de cuero
 1. Curtiembres
 2. Calzados y artículos de cuero
8. Maderas y artefactos de madera
9. Metales, minerales, petróleo
 1. Metales, artículos de metal y eléctricos
 2. Canteras, minas, piedra, arena, vidrio, cemento, cerá-mica, baldosas, ladrillos
 3. Petróleo, explotación de yacimientos, refinería
10. Productos químicos, cubre pisos
 1. Productos químicos, industriales, ácidos, gases, etc.
 2. Productos químicos varios
 - a) De tocador y perfumería
 - b) Medicinales
 - c) Veterinarios, desinfectantes, insecticidas
 - d) Industriales
 - Pólvora, cartuchos
 - Fósforos
 - Sebo, jabón, velas, cera, betún
 - Fertilizantes, abono artificial
 - Pinturas, anilinas, tintas
 3. Goma, artículos de
 4. Cubre pisos
11. Papel, cartón, impresiones
 1. Papel, cartón

2. Impresiones, encuadenaciones, etc.
3. Fotograbado
4. Envases de cartón y papel encerado
12. Películas cinematográficas, producción de

IV - Locaciones de servicios

1. Hoteles, restaurantes, bares
2. Taller de lavado, planchado, tintorería, limpieza de ropas y alfombras, colchonería
3. Garages
4. Servicios fúnebres
5. Peluquerías, salones de belleza
6. Fotografías
7. Espectáculos públicos y diversiones
 1. Teatros y cinematógrafos
 2. Parques y playas de diversión
 3. Clubs
8. Radiodifusoras

V - Profesionales

1. Médicos, dentistas, sanatorios

A su vez, este agrupamiento de bienes admite una subclasificación de aquellos elementos más comunes, tales como son las maquinarias y los accesorios.

Subclasificación y agrupamiento de maquinarias. Los elementos que permiten una mayor sistematización por el número y variedad de operaciones a que se las destina son las maquinarias, de ahí que se pueda intentar metodizar su agrupamiento siguiendo una clasificación conocida y tratando de complementarla con una subclasificación conveniente. Las operaciones fundamentales que se tendrán en cuenta para clasificar las maquinarias son las siguientes:

Clasificación de maquinarias por las tareas que realizan:

1. Separar partes
2. Cambiar forma
3. Unir y reunir partes
4. Mezclar

5. Clasificar
6. Terminar
7. Transportar

En general, la clasificación expuesta comprende todas las maquinarias, aún aquellas que realizan operaciones combinadas o múltiples.

Para poder reunir en grupos las diversas maquinarias de acuerdo con las características de cada ramo, podrá dividirse cada grupo principal en la siguiente forma:

1. Separar partes
 1. Moler, pulverizar, triturar, apisonar, destrozar;
 2. Cortar, aserrar, astillar, depilar;
 3. Cavar, perforar, taladrar, punzonar, muescar;
 4. Tornear;
 5. Cepillar, machiembrar;
 6. Pulir, amolar, perfilar, lijar, ajustar;
2. Cambiar forma
 1. Prensar, moldear, formar, grabar, doblar, curvar, redondear;
 2. Plegar;
 3. Martillar;
 4. Tejer, bobinar, trenzar;
 5. Fabricar;
3. Unir y reunir partes
 1. Unir, clavar, coser, soldar, cementar;
 2. Sumergir en baño;
4. Mezclar
 1. Mezclar;
 2. Batir;
5. Clasificar
6. Terminar
 1. Teñir, enchapar, enlozar, revestir;
 2. Templar, lavar, limpiar, secar;
 3. Terminar, retocar, refinar;

4. Medir, marcar, probar;

5. Copiar;

Subclasificación y agrupamiento de accesorios. Debido a su menor número se agruparán en lo posible, por similitud de destino.

4. Vida útil estimada. Asignación de la vida media para cada tipo de bienes. Al observarse en las distintas fuentes consultadas y otros antecedentes que pueden diferir en uno o dos años para un mismo tipo de bien, se considerará oportuno generalizar un método para sistematizar las tablas en ese sentido.

La estimación aproximada de la vida útil probable de los bienes no puede realizarse con tanta precisión como para justificar se compute en las tablas, duraciones que difieren un año entre sí.

Tratándose, por otra parte, de problemas de depreciación, es decir en síntesis: repartición de un costo en el tiempo (en un número de años precalculados), la unificación en coeficientes tipos a lo sumo producirá una pequeña traslación de valores que no afectará el conjunto siempre que el ajuste se realice dentro de ciertos límites y aplicando un criterio uniforme.

Por tal razón podrá considerarse oportuno y no muy objetable efectuar el siguiente agrupamiento:

Años estimados según las diversas fuentes	Años que se tomarán en la tabla	Coefficiente de depreciación
1	1	100
2		
3	3	33,33
4		
5	5	20
6		
7		
8		
9		
10	10	10
11		
12		

Años estimados según las diversas fuentes	Años que se tomarán en la tabla	Coefficiente de depreciación
13		
14		
15	15	6,66
16		
17		

y así sucesivamente, de 5 en 5 años.

En consecuencia, a los fines impositivos, la vida útil de los bienes depreciables también podría estimarse sobre esta nueva base.

Además deberá computarse normal la depreciación calculada a base de los coeficientes generales, que se practique sobre los bienes adquiridos durante el curso del año. Precisamente, por las razones que se indicaron al propiciar el agrupamiento dentro de los límites expuestos en el cuadro que antecede, es que también se tiende a la unificación de criterios al considerar razonable a los fines impositivos, que se calcule la depreciación por todo el año fiscal, aún en los casos de bienes adquiridos en el transcurso del mismo.

5. Tablas de ajuste de coeficientes normales de depreciación a aplicar en función del promedio de horas diarias de utilización de los bienes. Cuando los bienes se hayan utilizado en el año, durante un promedio de horas diarias que difiera del normal en el ramo de industria, corresponderá ajustar la vida útil consignada en las tablas.

A tal fin deberá modificarse el coeficiente de depreciación a aplicar sobre la base de tantos por cientos de carga, cuando la utilización supere la jornada normal, y la disminución, cuando no llegue.

En estos casos podría adaptarse la siguiente tabla de ajuste de coeficiente normales de depreciación.

Para bienes que trabajan en promedio durante al año, aproximadamente		Se aplica el coeficiente normal, de acuerdo con la vida útil indicada en las tablas:	
horas por día		recargándolo en %	disminuyéndolo en %
24	3 turnos	100	
16	2 "	45	
8	1 " (normal)	0	
4			20
0	(paralizados)		50

Así por ejemplo, si la vida probable asignada a una máquina es 20 años y se ha comprobado que en lugar de trabajar durante un turno se la ha empleado, término medio en el año, dos turnos, el coeficiente normal de 5 % debe corregirse en función de la mayor utilización. Aplicando la tabla precedente debe recargarse en un 45 % o sea 2,25 %; el 7,25 % resultante corresponde a 14 años (exactamente 13,79 años).

6. Fecha de adquisición desconocida. Las normas expuestas precedentemente y los coeficientes que se obtengan, se refieren en todos los casos en que se conozca la fecha cierta de adquisición de los bienes.

Sin embargo puede suceder que la fecha de adquisición sea ignorada. Para estos casos la Dirección de Réditos ha preparado instrucciones especiales que son las expuestas en el capítulo III "Valor Amortizable" al contemplar la valuación de bienes cuyos valores originales se desconocen; por lo que serán de aplicación también en este caso tales normas.

7. Vida útil probable de bienes adquiridos usados. Se ha dicho que los coeficientes generales aceptados por la Dirección como los que figuran en todas las tablas de depreciación, se refieren a bienes instalados nuevos y sobre los cuales periódicamente se realiza un razonable gasto de conservación para su mantenimiento.

Para calcular la vida útil probable de bienes que no son nuevos, en cada caso particular se estimará los años de vida útil que restan al bien y se aplicará sobre su valor original el coeficiente de depreciación resultante.

-----oOo-----

C A P I T U L O VI

SUJETOS DE LAS AMORTIZACIONES IMPOSITIVAS

En los capítulos anteriores se ha considerado sucesivamente , las causas normales que originan la depreciación, cuales son los bienes depreciables frente a la ley 11.682, el valor que puede amortizarse, las erogaciones que originan los bienes y cuales son capitalizables y la vida útil probable; en todos los casos vinculados a los bienes de carácter tangible. Para completar este estudio falta contemplar un último aspecto o sea el de fijar el concepto de quienes pueden computar como deducción las amortizaciones de los bienes tangibles frente a las leyes impositivas.

Para ello se ha dividido el presente capítulo en 3 partes para estudiar separadamente primero el caso general; luego la situación de los propietarios del bien depreciable y finalmente la de los arrendatarios, locatarios y usufructuarios.

I - Caso General

La amortización razonable para compensar el desgaste, destrucción y agotamiento de los bienes usados en el negocio a que se refiere la ley 11.682 en su art. 23, inc. o), deben practicarla todos aquellos contribuyentes que sean propietarios de los bienes susceptibles de mermar en su valor, en las condiciones establecidas en los capítulos anteriores. Al propietario del bien es a quien corresponde deducir de la renta bruta anual, la amortización autorizada por la ley. Sin embargo, existen situaciones en las cuales también pueden amortizar el valor del bien, terceros que legalmente no son sus propietarios. En tales casos no se tiene en cuenta el uso, acción del tiempo, insuficiencia y desuso del bien, sino otros índices particulares. Seguidamente se consideran las situaciones que pueden presentarse desde el punto de vista del sujeto que amortiza, frente a la ley 11.682.

II - Propietarios del Bien

Varios son los casos que pueden presentarse, según se trate

de adquisiciones o construcciones efectuadas por el propietario y de las mejoras introducidas por los arrendatarios, locatarios, y/o usufructuarios.

1. Adquisición o construcción efectuada por el propietario.

a) Norma general: En todos los casos el dueño del bien es el autorizado a efectuar las deducciones en concepto de desgaste, destrucción o agotamiento, determinando el valor amortizable en la forma establecida en los capítulos anteriores.

b) Asimilación a comerciantes de contribuyente de 3ra. categoría. Ha dado origen a interpretación judicial el establecer cual régimen es el que corresponde aplicar a los contribuyentes que no siendo comerciantes, la Dirección General del Impuesto a los Réditos los asimila a tales, permitiéndoles liquidar el impuesto de acuerdo con las disposiciones de la 3ra. categoría, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27 de la ley 11.682 (t.o.). (1)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en los autos caratulados "Costaguta v. Gobierno Nacional" (2) ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la ley 11.682, al establecer la categoría de los contribuyentes se basa en los diversos orígenes de la renta imponible prescindiendo de la profesión del contribuyente; así el art. 3º, prevé el caso de un contribuyente que perciba rentas de varias categorías y admite la compensación de réditos con quebrantos dentro de la misma y entre diversas categorías sin perjuicio de las disposiciones especiales para cada categoría; dentro del conjunto de réditos conserva la autonomía de cada categoría para la aplicación de sus reglas especiales. En consecuencia, la asimilación a comerciante del contribuyente de 3ra. categoría que lle

(1) Cuando un contribuyente, que no sea comerciante o entidad comercial o civil, pública o privada, lleve libros y documentación con las formalidades exigidas por la Dirección, permitiendo así una fácil fiscalización de sus beneficios o entradas netas, la Direc - ción podrá similarlo a comerciante con o sin fianza, cuando lo juzgue conveniente y equitativo, liquidándose entonces el impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta categoría.

(2) J.A. 1942-II pág 949

va libros y documentos en forma (art.27) no varía el régimen del impuesto ni el carácter de las obligaciones para con el fisco, solo le da la facilidad de presentar balances que facilitan la fiscalización del impuesto pero no le acuerda derecho para practicar deducciones en concepto de amortizaciones de inmuebles dados en locación (rentas del suelo-1ra. categoría) porque ello solo se permitirá hasta enero 1-1940 en la 3ra. categoría. (3)

2. Mejoras introducidas por arrendatarios, locatarios y/o usufructuarios. Con respecto a las mejoras introducidas por arrendatarios, locatarios y/o usufructuarios, es necesario contemplar la situación del propietario del inmueble con respecto a tales mejoras.

De acuerdo al derecho común, todas las mejoras (construcciones, plantaciones, instalaciones, etc.) que un tercero de buena fé efectúe en un terreno, que no es de su propiedad, serán del dueño del terreno, desde el momento de su construcción, plantación o instalación, previas las indemnizaciones correspondientes, siempre que no se hubiese pactado en otra forma; pero en ningún caso el que introdujo la mejora podrá destruir lo que hubiere edificado, plantado o instalado, sin previo consentimiento del dueño del terreno. La ley atribuye al dueño del terreno la propiedad de la obra, porque el terreno es la cosa principal y los materiales la cosa accesoria, debiendo éstos últimos seguir la suerte de aquél, en virtud del principio contenido en nuestro Código Civil "superficies solo cedit".

En consecuencia, el dueño del terreno es también propietario de la mejora desde el momento de su construcción, plantación o instalación y por lo tanto puede disponer de la propiedad (venderla, hipotecarla, etc.) pero deberá respetar siempre los derechos que sobre la misma tengan terceros.

Por otra parte es evidente que el desgaste de los bienes usufructuarios producidos por la acción del tiempo o el uso y goce no

(3) El art. 37 del nuevo Decreto-Ley 14.338/46 (aún sin sanción legislativa) repite, mejorando su redacción, el artículo 27 de la ley 11.682 (t.o.).

mal, viene a soportarlo el nudo propietario. Si no fuera así, no se explicaría que el usufructuario solo tenga la obligación de conservar las cosas para devolverlas al propietario acabado el usufructo (4); es decir que debe ejecutar a su costa las reparaciones necesarias para la conservación de la cosa, pero no las reparaciones extraordinarias que están a cargo del propietario (5).

En otros términos, puede decirse que están a cargo del usufructuario los gastos corrientes de manutención, pero que no está obligado a efectuar nuevas inversiones de carácter capital como lo exigieran renovaciones extraordinarias. Así lo entienden Planiel y Ripert al afirmar que la obligación de ejecutar las reparaciones de mantenimiento es una consecuencia lógica de la obligación impuesta al usufructuario de conducirse como un buen padre de familia; pero que ella es también una carga de renta, porque cada uno hace frente a esas reparaciones con su renta, al paso que los gastos de reparaciones extraordinarias incidirán sobre el capital (6).

Con respecto al tratamiento impositivo que corresponde adoptar en aquellos casos que exista contrato con cláusula indemnizatoria o sin ésta, como también en aquellos otros donde se observe la inexistencia de contrato, a continuación se mencionan las normas a seguir, pero previamente debe aclararse que en todos aquellos caso que en los incisos siguientes se indique que el propietario del inmueble, puede amortizar el valor de las mejoras (construcciones, instalaciones, etc.) introducidas por el arrendatario, locatario y/o usufructuario, deberá tenerse en cuenta que el valor de los edificios y construcciones, incluidos en la Ira. categoría de la ley a los fines impositivos, puede amortizarse recién a partir del 1° de enero de 1940 (art. 23 inc. c), última parte agregada de la ley 11.682 t.o.). Por el contrario, el valor de las instalaciones puede amortizarse desde la vigencia de la ley del Impue

(4) Art. 2810 Código Civil.

(5) Art. 2881 y concordantes del Código Civil.

(6) Criterio expuesto en la Consulta n° 487 evacuada por la Dirección General del Impuesto a los Rénditos.

to a los Réditos.

Además, en virtud de las disposiciones contenidas en el Decreto del P.E. de 8-11-1940, deberá tenerse presente que desde el 1° de enero 1940 la amortización de los edificios y construcciones se calculará aplicando el coeficiente que en él se establece, sobre la valuación fiscal del inmueble, considerándose incluidas en la valuación fiscal el valor de las instalaciones, mejoras, refecciones, etc.

a) Existiendo contrato con plazo determinado: Pueden ocurrir varias situaciones.

1°) Con indemnización del valor íntegro de la mejora recibida: Si el propietario del bien principal debe indemnizar el costo (valor original) de las mejoras recibidas, tendrá derecho a efectuar amortizaciones anuales sobre ese valor desde el momento de haberlas instalado o construido.

2°) Con indemnización del valor de la mejora recibida a la fecha de terminación del contrato: Cuando las mejoras efectuadas por el arrendatario quedan a beneficio del propietario del inmueble con la obligación de éste al término del contrato de reembolsar su valor actual, deberá adoptarse el siguiente procedimiento. El propietario del inmueble calculará la amortización de la mejora sobre su valor de costo desde el momento de su instalación o construcción. La diferencia entre el valor original de la mejora y la probable indemnización a pagar deberá considerarse sobre alquiler correspondiendo prorratear anualmente en proporción al tiempo que falte para terminar el contrato. Si el valor efectivamente pagado en concepto de indemnización difiere del calculado para establecer el sobre alquiler, la diferencia resultante deberá afectar la declaración del año en que se efectúe el pago, salvo que esta diferencia se origine por otras causas que no sean exceso o defecto de amortización de la mejora, en cuyo caso aquellas causas deberán ser justificadas por el contribuyente.

3°) Mejoras que quedan a beneficio del propietario a la terminación del contrato sin indemnización: Para el propietario del inmueble el valor de las mejoras recibidas representa un sobre alquiler, cu-

yo importe prorrateará anualmente en proporción al tiempo que falta para finalizar el contrato; y además tendrá derecho a amortizar su valor a partir de la fecha de construcción o instalación.

b) Existiendo renovación o prórroga de contrato: Cuando exista renovación o prórroga de contrato con plazo establecido, el tratamiento que corresponde asignar a las nuevas inversiones realizadas por el arrendatario, luego de pactada la renovación o prórroga, será teniendo en cuenta el término fijado en el nuevo contrato. Por lo tanto, las normas expuestas en los incisos anteriores son aplicables también en estos casos, teniendo siempre en cuenta el plazo del nuevo contrato.

c) Inexistencia de contrato o que éste sea de carácter precario: Si no existe contrato o si este es de carácter precario, (7) se supone que el inquilino no habría efectuado mejoras si previamente no se le ha asegurado la locación del inmueble por un tiempo más o menos prolongado.

En estos casos si la locación terminara por voluntad de una o ambas partes podrán presentarse diversas situaciones según el propietario indemnice o nó al arrendatario el valor de la mejora.

En estos casos, si el propietario anualmente declara de buena fé considerando que no existirá indemnización y posteriormente se ve obligado a pagar el valor de la mejora introducida por el arrendatario, como así mismo en todos aquellos otros casos que se produzca la situación contraria, convendrá que el contribuyente se presen

(7) Ley 11.627 sobre Arrendamientos Agrícolas dispone en su art.2º que: "Cuando en los contratos a que se refiere el artículo anterior no se estipule un plazo o se estipule uno menor de cinco años, se entenderá que el locatario tiene derecho a considerarlo realizado hasta por este último término, siempre que así se lo notifique por escrito el locador, mediante telegrama colacionado, o notificación practicada por el juez de Paz del domicilio del locatario y con antelación de seis meses al fenecimiento del primer año o al término del contrato según el caso".

"Todo contrato sucesivo entre las mismas partes sea cual fuere el plazo que estas convengan y aunque no se modifique el precio o porcentaje, se considerará celebrado de acuerdo con las prescripciones de esta ley".

te en consulta a la Dirección con el fin de efectuar los ajuste que correspondan sin incurrir en mora.

1°) Con indemnización del valor íntegro de la mejora recibida: Si el propietario indemniza al arrendatario el valor total de la mejora, efectuará la amortización del valor efectivamente pagado, a partir de la fecha de construcción instalación de la misma.

2°) Con indemnización del valor de la mejora recibida a la fecha de pago: Si la mejora ha sido introducida por el arrendatario, sin que exista contrato o cuando este sea de carácter precario y el propietario deba indemnizar el valor actual de la mejora al término de la locación, corresponderá aplicar el siguiente procedimiento. El propietario del inmueble, al igual que en los casos anteriores amortizará el valor original de la mejora a partir del momento de su construcción o instalación. Asimismo se considerará sobre alquiler una suma anual equivalente al desgaste sufrido por la mejora hasta el momento que se pague la indemnización. Cualquier diferencia que exista entre la suma efectivamente pagada y el saldo amortizable de la mejora a esa fecha será motivo de ajuste impositivo en la declaración jurada del propietario, en el año en que se pague la indemnización presumiéndose que tal diferencia obedece a un exceso o defecto de amortización; exceptuándose de esta norma aquellos casos en que el mayor o menor valor pagado, provenga de otras circunstancias que no sean las expuestas, en cuyo caso el contribuyente deberá justificarlas.

3°) Mejoras que quedan a beneficio del propietario del bien sin indemnización: En los casos que la mejora introducida por el arrendatario quede a total beneficio del propietario sin que exista indemnización, deberá procederse de la siguiente manera.

El propietario del inmueble amortizará el valor de la mejora a partir de la fecha de su construcción o instalación y su valor se considerará sobre alquiler prorrateado en fracciones anuales durante un plazo razonable que será fijado teniendo en cuenta el tiempo probable de ocupación del inmueble por el arrendatario.

Si la locación terminase antes de que se hubiese distribuido

en fracciones anuales el sobre alquiler, el saldo será considerado renta de ese año.

d) Mejoras de larga duración mediando contrato a corto plazo

Pueden presentarse situaciones en las cuales, locatarios que tienen contrato a corto plazo, con opción a renovaciones o prórrogas, efectúan mejoras cuya vida útil sea muy superior al término de locación. Por ejemplo, contrato por 3 a 5 años y se realizan mejoras que tendrán una duración de 50 años. En estos casos particularísimos podría considerarse como si existiesen contratos precarios, siendo de aplicación, en consecuencia las normas contenidas en los párrafos anteriores.

III - Arrendatarios, Locatarios y Usufructuarios

1. Del bien en uso. El sujeto que tiene derecho a amortizar los bienes dados en usufructo, arrendamiento y locación es el titular del dominio de tales inmuebles. En consecuencia corresponde al nudo propietario del bien practicar las depreciaciones por desgaste, destrucción y agotamiento del bien. Los usufructuarios, arrendatarios y locatarios podrán amortizar solamente el valor de las mejoras y construcciones que introdujeran al bien principal, con el fin de recuperar el capital invertido, de acuerdo con las normas que se indican seguidamente.

El art. 111 de la Reglamentación General del Impuesto a los Réditos establece que "cuando en los contratos de locación se establece la fecha en que quedarán a beneficio del propietario los bienes incorporados a las mejoras efectuadas por los locatarios, no se asignará a los bienes amortizables un período de vida que exceda al vencimiento del contrato respectivo".

2. Mejoras introducidas al bien en uso. Al igual que en el punto anterior, vinculado con los propietarios del bien, es necesario contemplar la situación de los usufructuarios, arrendatarios y locatario con respecto a las construcciones y mejoras que introdujeran al bien en uso, teniendo en cuenta la existencia o no del contrato como también la indemnización si existiera. (8)

(8) Cualquiera sea el carácter que invista el contribuyente (arrendatario)

a) Existiendo contrato con plazo determinado: Pueden presentarse las siguientes situaciones:

1º) Indemnización recibida que cubre el valor total de la mejora introducida. Cuando el arrendatario introduzca mejoras que quedan a beneficio del propietario del inmueble y reciba indemnización que cubra el costo (valor original) de las mismas, no corresponde que efectúe amortización alguna.

2º) Indemnización recibida que cubre el valor actual de la mejora a la fecha de terminación del contrato: Debiendo indemnizar el propietario del inmueble a la terminación del contrato el valor actual a esa fecha de las mejoras introducidas al arrendatario, el arrendatario podrá amortizar durante los años que faltan para terminar el contrato, el desgaste sufrido por la misma. A tal efecto aplicará sobre el valor efectivamente pagado, el coeficiente que está en función a la duración de la mejora.

Cualquier diferencia entre el saldo que resta amortizar y la suma efectivamente recibida del propietario del bien será motivo de ajuste impositivo en el año en que se cobre la indemnización, presumiéndose que tal diferencia obedece a un exceso o defecto de amortización. No sería aplicable este criterio cuando el arrendatario pruebe fehacientemente que la diferencia proviene de otras circunstancias que las expuestas.

3º) Mejoras que quedan a total beneficio del propietario sin indemnización: Cuando el locatario introduce mejoras que debe quedar a beneficio del propietario (arrendatario o simple ocupante de tierras fiscales) corresponde aplicar idéntico criterio para la amortización impositiva de las mejoras en examen.

La amortización de dichas mejoras se efectuará:

a) De acuerdo con el art. 111 de la Regl. General, cuando al término de la ocupación o arrendamiento los bienes deben ser obligatoriamente cedidos al Estado.

b) Cuando no exista esta obligación conforme con lo dispuesto por el art. 99 de la R.G.

Si las mejoras realizadas responden como garantía al cumplimiento de las condiciones impuestas al arrendatario u ocupante (falta de pago, perjuicios, etc.) no se debe alterar el régimen de amortización aplicable según los citados artículos 111 y 99, pero si existe un saldo amortizable a la fecha en que se ejecuta esa garantía y las mejoras pasan a poder del Estado, dichos saldos se

dar al término del contrato a beneficio exclusivo del locador, amortizará su valor en función al tiempo que falta para finalizar el contrato, siempre que la vida útil se prolongue más allá de la fecha de terminación de la locación. Caso contrario la mejora se depreciará teniendo en cuenta su duración física.

b) Existiendo renovación o prórroga del contrato. Cuando se efectúen mejoras luego de pactada la renovación o prórroga con plazo de terminado del contrato vigente, deberá aplicarse el tratamiento dispuesto en el punto a) pero condicionado al término fijado en el nuevo contrato, para todas las mejoras efectuadas con posterioridad a la renovación (9).

c) Inexistencia de contrato o que este sea de carácter precario: En estos casos se presume que el ocupante no hubiese realizado mejora al inmueble ocupado, si previamente no tuviese asegurada la locación por un plazo razonable. Si la locación terminase por voluntad de una o ambas partes, podrá ocurrir que el arrendatario reciba el pago total de la mejora efectuada, que se le indemnice el valor actual o que no exista ninguna indemnización y la mejora quede a total beneficio del dueño del inmueble.

En los casos de inexistencia de contrato y el arrendatario declara de buena fé, considerando que existirá indemnización y posteriormente no reciba ningún pago por el valor de la mejora realizada, como también en aquellos otros en que suceda la situación contraria, convendría que el contribuyente solicite a la Dirección la conformi

considerará como un quebranto de ese ejercicio.

Siendo frecuente que la simple ocupación de la tierra proceda a su arrendamiento y que en estos casos el ocupante haya realizado mejoras, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia a los efectos de determinar el período de vida útil que reste a los bienes amortizables. (Criterio sostenido por la Dirección G.del Impuesto a los Réditos al evacuar la Consulta n° 1009).

(9) La ley 11.627 sobre Arrendamientos Agrícolas dispone en su art. 6° ".....al terminarse el contrato, el propietario indemnizará al locatario el valor, fijado por árbitros, de las mejoras que hubiese introducido hasta un máximo del diez por ciento del valor atribuido a la extensión arrendada en la valuación fiscal para el pago de la contribución territorial vigente". "En caso de concurso sobre el inmueble, el importe de las mejoras y el de las costas ocasionadas para su cobro, si a su pago fuera condenado el propieta-

dad del procedimiento a seguir a efectos de practicar los ajustes respectivos.

1º) Con indemnización que cubre el valor total de la mejora recibida. No corresponde que el arrendatario efectúe ninguna amortización.

2º) Con indemnización que cubre el valor de la mejora recibida a la fecha de pago. El arrendatario tendrá derecho a practicar una amortización anual equivalente al desgaste sufrido por la mejora hasta el momento en que debe recibir la indemnización. Si el importe recibido es mayor o menor que el saldo que restaba amortizar, a los fines impositivos se considerará que ello obedece a un exceso o defecto en la amortización. En consecuencia tal diferencia deberá incluirse en la declaración jurada del arrendatario, en el año en que recibió el pago, sin perjuicio que, si el contribuyente justifica debidamente que ese mayor o menor valor recibido proviene de otros motivos que no sean los expuestos, procede analizar esas pruebas siguiendo en tal caso el procedimiento que corresponda.

3º) Mejoras que quedan a total beneficio del propietario sin indemnización: Teniendo en cuenta que el ocupante no hubiese efectuado mejoras si previamente no tuviese asegurado el arrendamiento del inmueble por un tiempo más o menos largo, el arrendatario podrá amortizar el valor de la mejora a partir de la fecha de su construcción o instalación durante el plazo razonable que se considera será el tiempo probable de ocupación del inmueble. Si la locación termina antes de haberse amortizado totalmente el valor de la mejora, el saldo que aún resta depreciar será deducido como quebranto de ese año.

d) Mejoras de larga vida, mediando contrato a corto plazo: Cuando

rio, tendrán privilegio especial, preferente a todos los demás, inclusive el de acreedor hipotecario".

Art. 10.-"Si al vencimiento del contrato las partes resolvieren prorrogarlo, la indemnización a que se refiere el artículo 6º será pagada al final del término de la prórroga".

existan contratos por tres o cinco años, por ejemplo y el arrendatario efectúe mejoras por 50 años, como excepción podrá entenderse que es una situación como si existiesen contratos precarios a los fines de la liquidación del impuesto. Por lo tanto serían aplicables los conceptos vertidos en los incisos anteriores.

-----oO-----

C A P I T U L O VII

Bienes Agotables

En los capítulos anteriores se han contemplado los diversos aspectos relacionados con los bienes tangibles depreciables.

En el presente se considerarán en forma particular los bienes agotables, que también integran la categoría de bienes tangibles.

Las particularidades propias de esta clase de bienes, sus características comunes, determinación del valor agotable, tratamiento impositivo y otros aspectos serán analizados en los puntos siguientes. Los elementos esenciales del agotamiento de estos bienes son los enunciados en el punto II del primer capítulo.

Definido el agotamiento de los bienes como la extinción de su costo o valor del bien, originados por la extracción o pérdida de los elementos existentes en las canteras, yacimientos, bosques, etc. que se traducen en una declinación de su capacidad productiva; se observa que la ley 11.682, al igual que en el caso de los bienes tangibles depreciables, no se aparta de este concepto económico.

Los criterios impositivos expuestos en los capítulos que tratan de los bienes tangibles depreciables; del valor amortizable; de las erogaciones originadas por los bienes tangibles; de la vida útil probable y de los sujetos de las amortizaciones impositivas, también son de aplicación a los bienes agotables, en cuanto se adapten a las características particulares de estos bienes.

Por ello, seguidamente se tratarán los casos especiales que, apartándose de las normas generales antes mencionadas, son de aplicación para los bienes agotables.

I - Características Comunes a Todos los Activos Agotables

El término "activo agotable" es un concepto que se utiliza en yacimientos de petróleo, minas de carbón, cobre, hierro, plata, estaño, nitrato, etc; canteras, caleras, bosques y todas las plantaciones que brindan cosechas sucesivas como el caucho, etc.

La disminución o desvalorización periódica que sufren los valores del activo agotable de dichas explotaciones, se denomina "agotamiento", en vez de "depreciación" como se llama en los bienes tangibles.

Los activos agotables difieren de los depreciables, en que, mientras estos últimos ~~se~~ se deterioran gradualmente por el uso, acción del tiempo, insuficiencia y desuso, aquellos se consumen con su explotación a consecuencia de la extracción o utilización que de los mismos se hace.

A medida que se extraen toneladas o metros cúbicos del producto, el valor del activo agotable disminuye proporcionalmente, de tal manera que gradualmente va desvalorizándose desde el punto de vista para el cual fué adquirido originariamente. Es decir, los bienes considerados 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 utilizan.

Es interesante observar, comenta Paton, (1) la relación que existe entre un activo agotable, tal como un depósito de carbón y una existencia de materias primas; "en cada caso, el activo se consume o se extingue físicamente, unidad por unidad, a medida que se lleva a cabo la operación. Lo contrario ocurre con la maquinaria de una fábrica, que se usa en su totalidad en un período de años (o hasta que por una o más razones queda inadecuada para el uso o para un uso económico) durante los cuales presta una serie de servicios similares. Esta diferencia es la base de la distinción entre los procesos de agotamiento y depreciación".

1. Determinación del valor amortizable en la Ley de Réditos.

a) Concepto impositivo. De acuerdo con las disposiciones contenidas en la Ley de Réditos, la base para el cálculo del agotamiento, lo mismo que para la depreciación o amortización, es el costo o valor original de los bienes agotables. La amortización permitida por el art. 23 inc. c) de la ley 11.682 (t.o.) debe fijarse en la suma necesaria para la recuperación del agotamiento,

(1) Manuel del contador op. cit. pág. 516

desgaste o destrucción del bien mismo, productor de la renta. Por ello, los conceptos y normas expuestas en el capítulo III al tratar el rubro "Valor amortizable" son los que deben tomarse en consideración al proceder a establecer el valor impositivo sobre el cual se deberá calcular la cuota anual en concepto de agotamiento.

La legislación argentina no contenía disposiciones específicas ni de carácter puramente técnico relacionadas con el agotamiento. Recién al publicarse el Decreto Ley n° 14.338 (2) de fecha 20 de Mayo de 1946 sobre modificación de la ley 11.682 (t.o.) y Decreto-Ley N° 18.229/43 se incorpora una disposición vinculada con los activos agotables. En efecto, el art. 81 dispone que "en las explotaciones de minas, canteras u otras que impliquen un consumo en la substancia productora del rédito, se admitirá, proporcionalmente al agotamiento, una amortización del precio de costo y gastos incurridos para obtener la concesión en su caso. La Dirección podrá autorizar otros sistemas siempre que sean técnicamente justificados y de uso comercial. En los casos de bosques naturales y similares, corresponderá la deducción del agotamiento de la substancia productora del rédito, cuando en virtud de la tala que a tal fin se efectúe, se origine una depreciación del valor del inmueble o se reduzca su rendimiento".

Por su parte el Ministerio de Hacienda comenta esta nueva disposición (3) diciendo que no existía en forma expresa en la ley anterior. Agrega, que, sigue el principio de que la amortización y el agotamiento deben aplicarse sobre los valores realmente invertidos (precio de costo y gastos incurridos para obtener la concesión en su caso). Asimismo, regula la deducción que a tales efectos se admite, en función de la mayor o menor intensidad de extracción de la substancia productora del rédito. Así, por e

(2) Pendiente de sanción legislativa, por encontrarse a consideración del Honorable Congreso Nacional.

(3) Ministerio de Hacienda de la Nación. Modificación de las leyes Nos. 11.682 (t.o.) 11.683 (t.o.) y Decreto-Ley N° 18.229/43. Bs.Aires 1946, pág. 130.

jemplo, si la piedra que contiene una cantera, se calcula en 100.000 toneladas y su costo es de m\$n 1.000.000 y se extraen anualmente 20.000 toneladas, el agotamiento que corresponderá admitir es de m\$n 200.000 anuales, resultante del siguiente cálculo:

$$\text{Valor de costo por tonelada} \quad \frac{\text{m\$n } 1.000.000}{\text{Ton. } 100.000} = \text{m\$n } 10.-$$

$$20.000 \text{ toneladas} \times \text{m\$n } 10.- = \text{m\$n } 200.000.-$$

Indica que el sistema permite una deducción mayor, cuanto mayor es el tonelaje extraído, ya que está en función de este último factor.

Por otra parte el procedimiento puede presentar alguna de estas dos situaciones: que la cantidad de toneladas que se extrae de la cantera sea mayor o menor que la calculada, ya que prácticamente nunca será igual.

Además expresa que si es mayor que la calculada, como quiera que el costo de la piedra que contiene la cantera ya ha sido deducido, no corresponderá admitir importe alguno en concepto de agotamiento por el tonelaje que se extraiga en exceso de lo calculado. Viceversa, cuando lo que contiene la misma es menor que lo calculado (demostrado por el agotamiento de la substancia o en alguna otra forma) la parte que quedaría sin amortizar -por ser inferior al calculado el tonelaje real y económicamente utilizable se hará incidir como quebranto del año en que se presente esa situación. Sin embargo, cuando antes de agotar la mina se observe que el tonelaje a extraer es menor que el calculado, será factible ajustar el agotamiento a la nueva situación, por los períodos impositivos aún no declarados.

Al comentar la última parte del artículo manifiesta que el mismo contempla una situación muy común en el caso de los bosques naturales y similares, en los que el agotamiento de la substancia productora del rédito no origina una depreciación del valor del inmueble o una disminución en el rendimiento económico, sino por lo contrario un aumento de valor. En estos casos (bosques que al

talar los árboles se transforman en campos aptos para la agricultura, por ejemplo) es evidente que si bien se agota la substancia que produce el rédito, se origina simultáneamente un aumento de valor en el resto del inmueble; de ahí que no sea procedente amortizar el bosque.

b) Avaluación de bienes agotables. Cuando no fuese posible de terminar el valor original de tales bienes, o cuando conociéndolo no corresponda aceptarlo impositivamente en los casos de transferencia y venta, caso que se contempla seguidamente, la estimación o avalu o será la base que deba adoptarse para estas situaciones, de acuerdo con las disposiciones específicas de la ley y su Reglamentación. (art. 110)

Cuando una propiedad determinada se adquiere mediante el pago de una suma global en efectivo, el valor en que se estiman los terrenos, después de que se ha extinguido el activo agotable, se subtrae del precio de compra; el saldo que resulta representa el costo del activo agotable. Cuando sólo se adquiere una concesión o arrendamiento, con derecho a extraer o tomar el activo agotable, el importe que se paga por la concesión o arrendamiento es el costo del activo, que debe descargarse, posteriormente, a base de la cantidad que se espera extraer o tomar durante el término del contrato.

En la mayoría de los casos, sin embargo, los bienes agotables se adquieren, más bien que en efectivo, por medio de la emisión de acciones u otras obligaciones. En efecto, la mayor parte de las empresas que se dedican a estas industrias han seguido el procedimiento de emitir grandes cantidades de acciones en pago de las propiedades, estableciendo un convenio por medio del cual el vendedor, a su vez, cede a la empresa un gran porcentaje de esas mismas acciones que le fueron emitidas. "En la mayoría de los Estados de la Unión Americana, dice Himmelblau (4), las leyes establecen que estas acciones deben considerarse como totalmente pagadas y que, en consecuencia, la empresa puede venderlas a cualquier propio. En tal caso, los productos en efectivo que se obtienen de di

(4) Investigaciones para usos financieros, op.citada pág. 213

chas ventas constituyen el capital de trabajo de la empresa. A este respecto, surgen dos preguntas: a) si el importe que arroja la valuación hecha por los directores constituye el costo del activo y los productos derivados de la venta de acciones cedidas pueden considerarse como superávit donado; b) si el superávit donado debiera acreditarse al avalúo formulado por los directores, a fin de obtener el costo real que representa, para la compañía, el activo. El investigador debe decidir la cuestión tomando como base los peculiares a cada caso".

A continuación se tratarán, separadamente, los casos vinculados con bienes adquiridos por transferencias, ventas o refundiciones de negocios; herencia, legado o donación; y en pago de deudas comerciales.

1º Transferencias, ventas o refundiciones de negocios. Para determinar el valor de los bienes agotables se adoptarán distintos procedimientos según exista o no entre la firma cedente o cesionaria unidad o vinculación económica.

a) Adquiridos por entidades que no tienen unidad o vinculación económica con el cedente. En general, los bienes transferidos en las condiciones del rubro, son realizados por un valor global, que incluye además del valor del bien tangible, el valor intrínseco de los bienes agotables que existan; los valores fijados por la concesión, derechos, etc. Sin embargo también puede ocurrir que en oportunidades se establezcan los valores parciales de cada uno de los bienes transferidos.

Pero aún en estos casos el procedimiento que debe adaptarse con prescindencia de los valores fijados por las partes, es el de la valuación teniendo en cuenta el valor actual de los bienes. Sobre el particular el art. 110 del Decreto Reglamentario del 2 de Enero de 1939 establece que en las transferencias, ventas o refundiciones de negocios por un valor global, la Dirección estimará la parte del precio que corresponde a los bienes amortizables y el período que les resta de vida, a los efectos de establecer la cuota de amortización anual. Si se asignan valores a cada bien a

mortizable y los mismos son superiores a los precios corrientes, se estimará sus valores reales a los fines de las amortizaciones impositivas.

Por su parte el art. 8° del Decreto-Ley N° 18.229 del 31 de Diciembre de 1943, al referirse a estas operaciones dice que en los casos de ventas, transferencias, etc., de fondos de comercio realizadas por personas que no constituyen un mismo conjunto económico, la Dirección podrá, cuando el precio de transferencia sea superior al corriente en plaza, ajustar impositivamente el valor de los bienes amortizables, a dicho precio de plaza. El ajuste del valor de los bienes amortizables a que se refiere este artículo deberá efectuarse aún en los casos en que las transferencias, ventas, fusiones, absorciones o consolidaciones se hubieran realizado antes de la vigencia de esta ley.

Para cumplir tal fin deberá obtenerse el informe de valuación efectuado por técnicos especialistas del ramo. El informe deberá contener las bases de la estimación de las reservas del mineral o producto a obtenerse, porcentajes de extracción, límites de la producción económica, precio del mineral en el yacimiento o de la madera en el bosque, y otros elementos técnicos necesarios para efectuar la valuación de los bienes transferidos.

Obtenida la avaluación, puede ocurrir que sea igual, mayor o menor que el precio efectivamente pagado. En cada caso el procedimiento a seguir será el siguiente:

1) Avaluación igual al precio de venta. Se toma el valor asignado y el agotamiento se calcula de acuerdo al sistema elegido por el contribuyente.

2) Avaluación mayor que el precio de venta. A efectos de calcular el agotamiento, deberá tomarse en consideración el valor de transferencia.

3) Avaluación menor que el precio de venta. En este caso el valor agotable, para la firma sucesora, está representado por la avaluación efectuada, por cuanto se supone que el precio de venta se encuentra recargado por otros conceptos ajenos al valor intrín

seco del bien.

4) Precio de venta global. Cuando el pago sea global deberán separarse los bienes agotables, depreciables y el resto del activo a base de las valuaciones practicadas a la fecha de transferencia.

Si el monto global pagado resultare inferior al total de las evaluaciones efectuadas se prorrateará en función a los conceptos que la misma contenga (activo agotable, depreciable, circulante, exigible, etc.)

Practicada esta discriminación de valores, se tendrá en cuenta, a efectos de realizar la amortización del activo tangible, las normas expuestas en los capítulos anteriores para bienes agotables y lo dicho en los incisos precedentes.

b) Adquiridos por entidades holding, filiales, etc. que constituyen una unidad económica. Las características de estas transferencias así como los índices y otros elementos que deben tomarse en cuenta para establecer la existencia de unidad económica entre el cedente y cesionario, han sido expuestos en el capítulo III, apartado V, punto 5 del presente trabajo.

Quando se efectúe transferencia total o parcial de bienes agotables entre entidades holding, filiales, sucursales u otras organizaciones que constituya una unidad económica, el valor agotable para la entidad cesionaria estará representado por el precio de costo o valor original de la firma cedente, establecido en la forma indicada en el capítulo respectivo, previa deducción de las amortizaciones legales para compensar el agotamiento del bien, hasta la fecha de transferencia. No se incluye en este valor las revaluaciones ni los valores estimados por aumento físico o natural de los bienes agotables, salvo en el caso de que existan erogaciones capitalizables, en cuyo caso se aceptará una suma igual al monto de las inversiones efectivamente realizadas.

2º Bienes adquiridos por herencia legada o donación. En el capítulo III, apartado V, punto 9, se ha contemplado esta situación. Por ello, en estos casos se aceptarán los valores de transferen-

cia, siempre que se base en cálculos realizados por técnicos especialistas del ramo, en la misma forma que la indicada en el punto anterior relativo a transferencias, ventas o refundiciones de negocios de entidades que no tienen vinculación económica entre sí.

3. Bienes adquiridos en pago de deudas comerciales. En virtud de que los conceptos vertidos en el capítulo III vinculados con la adquisición de bienes muebles e inmuebles en pago de deuda comercial, son de aplicación para el caso de bienes agotables, se da por reproducido lo expuesto anteriormente.

2. Cálculo de la producción probable a obtener. Uno de los problemas más complejos 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 del producto que podrá extraerse con resultado comercial positivo.

Para fijar el agotamiento por unidad de producción, que es el sistema aceptado por la Dirección de Réditos, se divide el valor amortizable del bien sobre la producción que se espera lograr.

Como es natural, cualquier error que se cometa al calcular la cantidad que se espera producir, afecta automáticamente la cuota de agotamiento. La estimación es un cálculo científico que debe ser calculado por técnicos y si posteriormente resulta que la estimación no es la correcta, deberá hacerse un ajuste. En este caso, el valor restante no aplicado aún, se divide entre la nueva cuota unitaria.

En este caso, se obtendrá mediante la aplicación del procedimiento indicado más arriba, una nueva unidad de agotamiento que será utilizada para los años subsiguientes.

Desde luego, en estos cálculos siempre hay un elemento extraordinariamente especulativo. En el caso de montes de madera habrá que determinar inicialmente su posible rendimiento y llevar en adelante una cuidadosa anotación de los cortes efectuados. Cuando se trata de minas o pozos, no puede efectuarse el cálculo con igual seguridad. Competentes ingenieros y geólogos suelen e

fectuar el estudio de la cantidad de mineral extraíble con la suficiente dosis de certeza que incite a invertir grandes sumas de dinero en esta clase de bienes. Si los cálculos que los ingenieros realizan cumplen perfectamente esta finalidad previa, pueden servir con igual utilidad como base de los cargos periódicos por agotamiento.

En lo que respecta a ciertas propiedades agotables cuyo rendimiento no es determinable hasta después de transcurrido cierto tiempo de iniciada su explotación y aún entonces con escaso grado de certeza, suele ocurrir que los gastos de explotación ponen muchas veces al descubierto depósitos absolutamente nuevos. En tal caso debe revisarse totalmente el primitivo cálculo del rendimiento de la mina y establecerse un nuevo coeficiente.

3. Bienes tangibles depreciables utilizados en la explotación de activo agotable. Los edificios y demás bienes que se utilizan para la explotación 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 debe irse reduciendo durante el período en que se haya estimado la vida útil de los mismos, o bien durante el período en que se haya estimado la vida probable, el que resulte más corto.

Los casos que pueden presentarse son los siguientes:

a) Bienes tangibles con vida inferior al término de la explotación. Si uno o más bienes determinados tienen una vida física por ejemplo de 10 años y éste 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 uno de los que admite la ley de impuesto a los réditos.

b) Bienes tangibles con vida superior al término de la explotación. Si uno o más bienes con una vida física por ejemplo de 15 años se instalan o construyen en una explotación que tiene una vida útil probable de 10 años el costo de tales 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 que el período de depreciación se calcula por la vida del activo agotable en vez de tomar como base la vida física del bien que se desea depreciar.

c) Amortización a base de unidad 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 una décima parte por año, de acuerdo al sistema de línea recta indicado en el punto anterior, la depreciación a base de producción se calcula sobre la base de unidades producidas.

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

En cuanto a los edificios y construcciones que existan en los lugares de explotación, levantados exclusivamente como complemento de la misma, a tal punto que finalizada la extracción de productos se retiran o abandonan los materiales utilizados en la construcción, no serán de aplicación las disposiciones contenidas en la ley 11.682 y su decreto reglamentario, vinculadas con el tratamiento impositivo de los bienes inmuebles, expuestas en el capítulo II. En estos casos los edificios y construcciones existentes en los lugares de explotación, se depreciarán conforme a las normas indicadas precedentemente, relativas a los bienes tangibles depreciables que son utilizados en la explotación de activos agotables.

II - Activos Sujetos a Agotamiento

Los bienes que están sujetos a agotamiento son los yacimientos de petróleo y gas, las minas, las canteras, los bosques y en ciertos casos también las plantaciones que brindan cosechas sucesivas y otros activos de características similares a los citados. Analizaremos en los puntos siguientes los aspectos vinculados al presente estudio, de los principales rubros de bienes agotables.

1. Yacimientos de petróleo y gas. Las empresas petrolíferas invierten importantes sumas en el desenvolvimiento de sus operaciones. Técnicamente, las operaciones pueden agruparse en dos grandes conceptos, que responden a dos períodos de las actividades de nominados: "Exploración" y Explotación".

Antes de analizar estos dos períodos, es necesario aclarar el alcance de algunos términos técnicos que más adelante se mencionan.

a) Términos técnicos empleados en este capítulo.

1° "Cateo" o "Permiso de Exploración". Es el otorgamiento por la autoridad minera a toda persona o entidad que desee explorar un terreno en busca de petróleo. La duración de estos permisos según lo establece la legislación minera es de 3 años prorrogable por 5 años más. La unidad de exploración es de 2.000 hectáreas.

2° "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 exploración es de 500 hectáreas, correspondiendo hasta dos unidades al descubridor, por cada pertenenencia.

3° Pozos exploratorios. Son aquellas perforaciones que se realizan en los terrenos sobre los cuales la empresa tiene los permisos de exploración.

4° Pozos. Los pozos petrolíferos propiamente dichos son todas aquellas perforaciones efectuadas en una mina.

5° Región o Distrito. Comprende el conjunto de minas y cateos adyacentes.

6° Zona. Se denomina así el lugar geográfico donde existe petróleo o se presume su existencia. Abarca todos los distritos que se encuentran en su radio de influencia. Por ejemplo, 1) zona de Comodoro Rivadavia, en Chubut, que involucra los distritos de Caleta Córdova, Escalante, Kilómetro 3, etc.; 2) zona Neuquen, que involucra los distritos de Plaza Huincul, Challacó, etc.; 3) zona Norte en Salta, que involucra los distritos de Lomitas, Tarta

gal, Agua Blanca, Orán, etc.

b) Exploración.

1° Concepto. Es el período durante el cual se realizan las operaciones necesarias para localizar las minas y abarca desde el instante que se inician los estudios geológicos, topográficos, etc., hasta el momento en que están en condiciones de comenzar la explotación, de acuerdo a los informes de los técnicos.

Además en este rubro, se agrupan todas aquellas erogaciones efectuadas durante dicho período.

2° Elementos que comprende. Las inversiones que se efectúan con el objeto de localizar el yacimiento que será materia de explotación, abarcan los siguientes conceptos:

- 1) Estudios geológicos, geofísicos y topográficos.
- 2) Perforaciones de pozos (estratigráficos, estructurales y de exploración propiamente dicha para ubicar el yacimiento).
- 3) Gastos generales administrativos y técnicos, directos o indirectos.
- 4) Los intereses abonados a terceros por la financiación de la exploración.
- 5) Impuestos, licencias, permisos de cateo, patentes, mensuras, canón minero, servidumbre, etc.
- 6) Cualquier otro gasto o inversión directa o indirecta, que se relacione con la localización del mineral.
- 7) También se incluirán los "Gastos de desarrollo", que comprenden todos los quebrantos acumulados hasta la fecha de iniciación de la explotación comercial de la empresa, tales como: gastos administrativos, gastos generales, intereses financieros, pérdidas de ejercicios anteriores a la iniciación de la explotación y otros gastos similares efectuados durante el período en el cual la empresa aún no había iniciado la explotación en ninguna zona del país.

Todas estas inversiones deben capitalizarse a efectos de amortizarlas en función al término de vida útil que tenga el conjunto de minas del distrito explorado. La empresa puede adoptar co

mo sistema de amortización el de línea recta en cuyo caso es aceptable el coeficiente del 5 % anual, calculado a partir de la iniciación de la explotación comercial de la mina o distrito. También es aplicable el sistema de unidad de agotamiento basado en la probable producción a obtenerse, calculado desde el comienzo de la explotación integral.

3° Abandono. Cuando las investigaciones y ensayos efectuados han dado resultado negativo en lo que se refiere al hallazgo del mineral en cantidad que permita su explotación económica, dando lugar a las llamadas inversiones improductivas, las erogaciones realizadas hasta ese momento y que son las indicadas precedentemente, serán deducibles totalmente en el ejercicio en el cual se abandonen los trabajos. Para los casos de empresas que aún no han entrado en el período de explotación comercial, y se produjese el abandono de cateos, y también de minas, podrá adoptarse alguno de los siguientes procedimientos:

1) Incluir todas las inversiones efectuadas por estos conceptos, entre los "gastos de desarrollo", a fin de amortizarlos en 20 años, o en función a la producción, si el sistema elegido fue se el de unidad de agotamiento. Esta solución sería aplicable solamente en los casos en que la empresa no ha entrado aún en el período de explotación integral.

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.

4° Indices del abandono. Son índices de abandono de la explotación o explotación 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 comprueba que ha existido abandono real, aún cuando el titular de los derechos no haya efectuado la respectiva comunicación oficial de abandono a la autoridad competente.

c) Explotación.

1º Concepto. Se denomina explotación al período comprendido desde la localización del mineral hasta su total extracción o abandono. Las erogaciones que se realizan en este período puede clasificarse a su vez en dos grupos: 1) Inversiones previas a la explotación y 2) Gastos de explotación propiamente dichos.

2º Período previo a la explotación. Localizada la existencia de mineral y constatada su extracción comercial, todavía es necesario efectuar una serie de erogaciones antes de poder iniciar la explotación propiamente dicha.

Las inversiones que se realizan en este período se capitalizan en distintos rubros llamados "Concesiones mineras" y "pozos" a objeto de asignar a cada uno un tratamiento distinto de amortización.

a) Inversiones en "Concesiones mineras" Todas las erogaciones que se efectúen en este período se capitalizan bajo el rubro "Concesiones mineras". Los conceptos que se incluyen en este rubro son similares a los enunciados en el de "Exploración", pero deben capitalizarse por separado porque corresponden a determinadas "minas" o "concesiones mineras" y son efectuados con posterioridad al descubrimiento de la mina, pero previos a la perforación de los futuros pozos explotables.

Las inversiones que se capitalizan se refieren a:

- 1) Permisos de cateos, medidas, canon minero y servidumbre.
- 2) Gastos de perforación de pozos para ubicar el yacimiento propiamente dicho.
- 3) Otros gastos directos o indirectos que se vinculan con estos trabajos.
- 4) Otros impuestos, licencias, etc.

El tratamiento impositivo para amortizar estas inversiones capitalizadas en el rubro "Concesiones mineras" es el mismo que el indicado para el rubro "Exploración". Es decir, que podrá amortizarse opcionalmente por el sistema de línea recta en el período de 20 años, o por el sistema de unidad de producción. Si exis

te abandono de la explotación, se seguirán las normas expuestas en los puntos 3° y 4° del inciso anterior, relativas al abandono y a los índices del mismo.

b) Pozos. Las inversiones que deben capitalizarse en este rubro, se refieren a todas aquellas erogaciones necesarias para la perforación y construcción de pozos a efectos de la extracción de mineral, tales como:

- 1) Sueldos y jornales del personal utilizado en la perforación.
- 2) Fuerza motriz.
- 3) Servicio de agua.
- 4) Tubos y demás materiales necesarios para efectuar la operación.
- 5) Cementación.
- 6) Todo otro gasto relacionado directamente con la perforación y construcción de los pozos.

A los efectos de calcular la amortización anual por agotamiento de los pozos, se procederá en la forma que se indica en los puntos siguientes.

3° Período de explotación propiamente dicho. Iniciada la explotación propiamente dicha se originan gastos en concepto de mano de obra, combustible, manutención y reparaciones ordinarias, materiales, transportes y todas las demás erogaciones vinculadas con la explotación efectiva de los pozos, los cuales deben considerarse gastos ordinarios del ejercicio para el cual o en el cual fueron realizados.

4° Agotamiento de los pozos. A fin de calcular el agotamiento de los pozos cuyo costo o valor amortizable será establecido en la forma expuesta más arriba, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

a) Pozos productivos activos. Son todos aquellos pozos que en virtud de contener mineral en cantidad suficiente que permite su explotación comercial se encuentran en actividad. Cada empresa, para calcular la amortización anual producida por el agotamiento de los pozos, podrá optar por cualquiera de los sistemas que se indi

can seguidamente, no pudiendo variar el sistema elegido sin previa autorización de la Dirección.

Coefficiente fijo del 10 %.

Coefficientes variables en progresión aritmética razón -2 y cu yo primer término es de 19 %.

Coefficiente de agotamiento o de costo unitario a base de la pro ducción probable total.

La Dirección de Impuesto a los Réditos acepta el sistema de unidad de producción, siempre que el contribuyente pruebe a satis facción de la Dirección el cálculo realizado (por ejemplo requerirá de la Dirección de Geología y Minas o de otra Institución Oficial técnica, el certificado respectivo).

b) Pozos productivos inactivos o en suspenso. Son aquellos 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.

c) Pozos secos o improductivos. Son aquellos 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, pre via deducción del valor actual de los bienes tangibles.

d) Pozos agotados antes del tiempo previsto. Son aquellos 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, pre via deducción del valor actual de los bienes tangibles.

Los índices de abandono expuestos en el inciso b) de este ca pítulo (Exploración) se dan por reproducidos a efectos de tenerlos en cuenta en los casos de pozos secos y pozos agotados antes del tiempo previsto.

5° Valor amortizable de pozos abandonados por improductivos que luego se explotan económicamente. Si en un determinado año se pro

duce el abandono real de una mina o del distrito declarados improductivos económicamente (pérdida imponible en el momento del abandono) y años más tardes reperforan los pozos abandonados obteniéndose mineral en cantidad explotable; o si perforando nuevos pozos en la mina o distrito, se logra obtener la explotación comercial de aquéllos y éstos, el valor amortizable de la mina o distrito productivo podrá calcularse optando por alguno de los siguientes métodos, a opción del contribuyente.

A) Se considerarán como elementos constitutivos del costo de toda la mina o del distrito, de acuerdo a los conceptos expuestos en el punto 2°, las inversiones efectuadas en la reperforación de los pozos abandonados o en perforación de los nuevos, sin tomar en consideración las inversiones efectuadas anteriormente y que fueron canceladas como pérdidas del año en ocasión del abandono real. (inciso b, párrafos 3° y 4°)

B) Se considerará que el costo de la mina o del distrito lo constituye el total de las inversiones efectuadas en la reperforación o perforación de los nuevos pozos, agregado 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 en años imposables, deducidos como quebranto en esos años.

Estos dos métodos son excluyentes; adoptado un sistema, el contribuyente no podrá apartarse del mismo.

6° Explotación de yacimientos mediante el pago de regalías. Al costo del producto extraído, deberán sumarse las cantidades que periódicamente se paguen en concepto de regalía. Con respecto al beneficio de las regalías, tales sumas representan un rédito neto "sin deducción de importe alguno en concepto de amortización o recuperación de capital físico o inmaterial, en razón de cuya explotación o transferencia se fijó la regalía" (Art. 17 inc. d) ley 11.682, (t.o.).

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 el período de explotación calculado, o de acuerdo a la unidad de producción, si el sistema elegido fuese el de agotamiento.

d) Venta de terrenos petrolíferos. Cuando se produzca la venta de terrenos petrolíferos de propiedad de la empresa que aún no se hayan agotado totalmente, se tendrán en cuenta los siguientes elementos:

1°) El costo del terreno con yacimiento.

2°) El precio medio de la zona o valuación fiscal de terrenos sin yacimiento en la época de la compra.

3°) El importe total de las sumas deducidas anualmente en concepto de agotamiento según coeficientes aplicados.

4°) El valor que resta amortizar: $1^\circ - (2^\circ + 3^\circ)$

5°) El precio de venta.

6°) El precio medio de la zona o valuación fiscal de terrenos sin yacimientos en la época de venta.

7°) 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 yacimientos en la época de la venta, en relación con los precios o valuación fiscal en la época de la compra.

La siguiente operación aritmética:

$$4^\circ - (5^\circ - 6^\circ)$$

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

La valorización o desvalorización indicada en 7°) no deberá computarse impositivamente, salvo que exista habitualidad en la compra-venta de tierras.

2. Exploración y Explotación de otras minas y canteras. El tratamiento que corresponde asignar a las erogaciones efectuadas en concepto de exploración en los casos de otras minas y canteras, 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.

Con respecto a las inversiones que deben capitalizarse en el rubro "explotación" si bien el concepto y el tratamiento es análogo al expuesto en el punto anterior, existen además otras erogaciones particulares en la industria como ser gastos de tunelación, de desagües, 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.

3. Bosques. Lo tratado en los casos de yacimientos petroleros y minas, también es en gran parte aplicable a las propiedades forestales, pero existen 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 tiene similitud en la industria minera y otras explotaciones extractivas.

Asimismo existen gastos de vigilancia, desyerbo, inspección, pulverización y 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.

Además, el cálculo de la probable producción merece un estudio particular en esta clase de explotaciones. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que en la rama forestal existe crecimiento vegetal con el consiguiente aumento de valor del bosque.

El criterio impositivo no difiere, en cuanto al fondo de la cuestión, de los demás bienes agotables tratados, pero es necesario aclarar que nunca deberá tomarse el "valor actual" de la madera o del bosque, sino que deberá considerarse el valor real o estimativo del costo de adquisición. Las normas impositivas expuestas en este capítulo también son las aplicables en este aspecto, pues no existen en las disposiciones legales expuestas, normas ex

presas relativas al agotamiento de la riqueza forestal. Por lo tanto rigen para esos bienes los principios generales de las amortizaciones.

Establecido el valor original de los bienes susceptible de agotarse, corresponderá calcular una carga de desvalorización proveniente del agotamiento del principal bien en explotación (bosque) ya que el campo propiamente dicho queda desvalorizado con la tala. Generalmente, en su estado primitivo son ricos en maderas, mientras que una vez devastados no poseen aquella riqueza natural y no son aptos, por sus condiciones intrínsecas, para cultivo de cualquier naturaleza o para la ganadería, salvo una transformación previa que se presume implicaría grandes sacrificios y enormes gastos que no compensarían quizás, con el rendimiento económico futuro.

Cuando se trata de campo adquirido a terceros se presume, que el vendedor ha tenido en cuenta especialmente la riqueza forestal y no el valor de la tierra para fijar el precio y condiciones de venta.

En consecuencia, la amortización queda justificada como necesaria para mantener y conservar la fuente de réditos, o sea compensar el agotamiento del capital originario invertido en la compra del inmueble o valor que corresponda considerar en los casos de bienes transferidos o recibidos por herencia, legado o donación.

En el caso de agotamiento de bosques en general, se considera que el sistema de unidad de agotamiento es el adecuado a los efectos impositivos.

Finalmente entendemos que previa a la solución impositiva del agotamiento de bosques, es necesario resolver algunos aspectos fundamentales del problema forestal argentino y que en opinión del Dr. Raúl R. Madueño, (5) experto en la materia, son los siguientes:

- 1° Necesidad de conocer lo que tenemos en bosques;
- 2° Necesidad de acentuar la educación forestal en el pueblo;

(5) Conferencia pronunciada en la Facultad de Agronomía y Veterinaria de la Universidad Nacional de La Plata el 17 de octubre de 1942 - (Folleto)

- 3° Necesidad de orientar a los propietarios de lotes agrícolas, para que al comprender la enorme valorización que puede significar para sus tierras el cultivo de bosques, lo hagan;
- 4° Necesidad de inducir a los industriales que usan las maderas nacionales hacia un mejor aprovechamiento de las mismas, con más sentido económico;
- 5° Necesidad de aumentar el mercado interno y conseguir el mercado externo para nuestras maderas;
- 6° Necesidad de realizar intensos estudios de gabinete sobre las maderas argentinas;
- 7° Necesidad de crear expertos conocedores de bosques;
- 8° Necesidad de coordinar los sistemas hidráulicos con el de plantaciones de bosques, asunto ya considerado en un proyecto sobre aprovechamiento de aguas en los territorios patagónicos;
- 9° Necesidad de reglamentar y adecuar el pastoreo de los bosques;
- 10° Creación de la carrera y del sentimiento forestal.

Pero, por sobre todo esto, finaliza el Dr. Madueño, es imprescindible dictar la ley que condicione y reglamente lo expuesto.

Obtenido ésto, se estará en condiciones de poder reglamentar la materia impositiva de bosques, pudiendo servir de modelo, la completa legislación forestal, que sobre este particular tienen otros países, como Noruega, Suecia y Estados Unidos.

C A P I T U L O VIII

ACTIVO INTANGIBLE

I - Bienes que se Contemplan en este Capítulo

Se involucran bajo este rubro las inversiones y valuaciones efectuadas sobre bienes incorpóreos, tales como patentes, marcas de fábrica, llaves del negocio, privilegios, derechos, concesiones, etc., que representan un valor económico explotable, así como también los gastos de organización, de emisiones de debentures y otros similares que se capitalizan con el fin de prorrratearlos en un plazo mayor a un año.

Según el informe de la Comisión de Terminología del Instituto Americano de Contadores, citado por Hatfield en "Accounting it's Principles and Problems", "el activo intangible se define como representativo de patente de invención, derechos de autor, fórmulas y procesos secretos, llaves, marcas de comercio, franquicias y otros bienes similares".

1. Características de los bienes intangibles. Los autores que tratan el tema, generalmente coinciden con respecto a la inclusión de los bienes comprendidos genericamente dentro de los intangibles, pero difieren en cuanto a las características principales de esta clase de bienes.

Como introducción a este capítulo se expondrá en forma resumida los atributos particulares de los bienes intangibles, según la opinión de diversos autores, que han sido glosadas por Paton (1), en el siguiente orden:

a) Inmaterialidad: "Intangible" significa falta de materialidad, impalpabilidad, y los activos intangibles son siempre partidas in materiales y, por tanto no físicas. Sin embargo existen clases importantes de activos inmateriales que no se toman como intangibles, ni en los negocios ni en la terminología legal. Estas son las cuentas por cobrar, los valores bursátiles y los pagos anticipados.

(1) Manual del Contador, op.cit. pág.858.

b) Asignabilidad. El no ser asignables a un elemento objetivo específico es una particularidad de los intangibles. Al clasificar y distribuir los valores totales de la propiedad de una empresa determinada, se encuentra a los intangibles como residuo, como una particularidad correspondiente al negocio en conjunto, pero que no es atribuible a objetos o factores físicos en particular. Es un caso en que el valor del todo no es igual a la suma de los valores de las partes individuales.

c) Transferencia. Una característica más o menos independiente de los tangibles, que se deriva de su íntima relación con el negocio en conjunto, es que no pueden transferirse independientemente.

d) Utilidad técnica. Los intangibles por si mismos no aportan ninguna contribución técnica a la producción, como sucede en el caso de los servicios, materiales y equipo, aunque en el caso de procedimientos y fórmulas secretas e inventos patentados, existe una relación evidente entre el factor de que procede el valor intangible y las operaciones técnicas.

e) Realización. Otra característica de los intangibles, que está relacionada íntimamente con el negocio en conjunto y con la falta de transferibilidad, es que comunmente no es posible realizarlos.

f) Imposibilidad de medirlos e inestabilidad. Puesto que, por regla general, el activo intangible solo puede medirse en relación con los resultados de la operación de una empresa, en su conjunto, es extraordinariamente difícil determinar su valor en este caso. Ni el costo, ni el costo de reposición, tienen una relación íntima con el valor de mercado de los intangibles. Del mismo modo, el valor de los intangibles fluctúa mucho según las altas y bajas del negocio a que pertenecen; de allí que representan el colmo de la inestabilidad.

g) Carácter económico: Para el economista la esencia de los intangibles es el diferencial en el nivel de las utilidades, no el nivel influenciado por el costo. En economía se insiste en el aspecto monopolista de los factores que contribuyen a formar el crédito mercantil y otros activos intangibles.

h) Carácter legal. Anteriormente se ha indicado que los valores intangibles pueden resultar de derechos y concesiones de diversas clases que se obtienen del gobierno, o de factores ventajosos que no pueden tener o no necesitan protección legal definida. La ley ha reconocido hace tiempo que los intangibles son propiedades reales, capaces de ser poseídas por personas o empresas en particular, que tienen derecho a los beneficios que se derivan de esa propiedad.

2. Concepto impositivo. La amortización en el régimen legal actual de acuerdo con los términos del art. 23 inc. c) de la ley 11.682, texto ordenado, tiene por objeto reparar el "agotamiento, desgaste y destrucción 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. El Decreto - Ley n° 14.338/46 (2) del 20 de mayo 1946, en su artículo 65 inc.k) solo permite las amortizaciones por desgaste y agotamiento y el artículo 69 inc. g) aclara que no serán deducibles la amortización de llaves, marcas y activos similares.

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 ejemplo, 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, su valor merma con el tiempo.

La Suprema Corte de Justicia en el caso "Laboratorio Suarry S.A." (3) tiene resuelto que "no todas las amortizaciones que pue-

(2) Pendiente de sanción legislativa

(3) J.A. T.71 pág.935

den efectuarse en un balance comercial son admisibles en el balance impositivo a los fines de la ley del impuesto a los réditos. Ello en razón de que el beneficio comercial no coincide en su totalidad con el beneficio imponible a que se refieren los arts. 19 al 23 de la Ley 11.682. El primero consiste en la diferencia entre el activo y el pasivo comprendido el acrecentamiento del capital; el segundo es solo lo que la ley grava, excluido dicho acrecentamiento. Por tal motivo, si en el balance comercial pueden aceptarse amortizaciones razonables sobre el valor económico de las marcas de comercio, ellas resultan improcedentes tratándose de un balance impositivo donde solo se admiten amortizaciones relativas a los bienes materiales que por el uso se desgastan o detrioren, y a los inmateriales perecederos; pero no a los bienes no sujetos a tales desgastes, como son las marcas".

El Decreto-Ley n° 18.230 del 31 de diciembre 1943 que creó el impuesto transitorio a los beneficios extraordinarios, ha introducido una variante sobre el criterio de la amortización de los bienes "no amortizables" para el impuesto a los réditos. Estos bienes (marcas de comercio, llaves de negocios, etc.) de acuerdo con lo establecido por el art. 7° inc. d) del Decreto Reglamentario número 21.703 "serán considerados por el valor que resulten de restar a su precio de costo original las amortizaciones calculadas sobre una vida útil de 20 años".

El Decreto Reglamentario, aparentemente por una razón de simplicidad, ha entendido que los valores de los bienes inmateriales no amortizables para el impuesto a los réditos, se agotan en 20 años. Con esta innovación ha aceptado el criterio admitido por la Inspección General de Justicia para el régimen de balances de sociedades anónimas. (4)

(4) Régimen de Amortizaciones: "No obstante ser facultativa la depuración de las cuentas cuya mención se hace luego, es conveniente, sin embargo, que las entidades interesadas procediesen a amortizar las con porcentajes apreciables y en parcelas iguales, con el fin de que se extingan tan pronto como sea posible, ya que se trata de valores puramente nominales".

"Esas cuentas son: Llave del negocio, Marcas de fábrica o de co-

Pero se aclara que estas amortizaciones se practican al solo efecto de establecer el valor de los bienes en la determinación del capital computable a los efectos de dicha ley, por cuanto "las amortizaciones correspondientes a los bienes de este inciso -dice el art. 7° inc. d) - no se computarán en la determinación del beneficio impositivo".

Al comentar dicha disposición Sorondo y Carrera (5) expresan que "pareciera una injusticia la solución que tiene el doble efecto en contra del contribuyente: de disminuir el capital, por lo cual eleva su rendimiento, y de aumentar la ganancia imponible, al no admitir el descuento de la amortización correspondiente sobre esos valores de activos. La observación es exacta pero no exclusiva al caso, pues el hecho de tomar como beneficio el establecido para réditos, supone más de una falta de correlación entre los términos de la cuenta de ganancias y pérdidas -ajustadas para el gravamen y los correspondientes valores de activo y pasivo".

En principio parecería que el art. 7° inc. d) del Decreto Reglamentario del impuesto a los beneficios extraordinarios debe referirse a otras situaciones como ser, cuando hay algún gasto amortizable en el bien inmaterial. Pues cuando el bien no se desgasta ni es susceptible de agotarse como fuente productora de utilidades, las amortizaciones desde el punto de vista fiscal no son admisibles.

mercio y Concesiones".

"Aún cuando las "llaves" y las "marcas" originariamente hayan importado valiosas adquisiciones y por su explotación inteligente graviten ventajosamente sobre los bienes sociales, deberían ser, sin embargo, amortizadas en un término de veinte años como máximo".

"La amortización debería extinguir las concesiones al término de su duración, mediante el sistema parcelario".

"Correspondería igualmente la amortización en los casos en que no se hubiese asignado valor a una concesión, pero que fuere de tal naturaleza, que los bienes sujetos a ella deberán pasar gratuitamente a la autoridad que lo otorgó, al cabo de un determinado número de años". (La Suprema Corte de Justicia de la Nación por acordada de fecha 11 de abril 1932, declaró inconstitucional la resolución ministerial de fecha 5 de febrero 1925, en la parte relativa a amortizaciones obligatorias).

(5) El impuesto a los beneficios extraordinarios, op. citada página 156.

Conforme al criterio fijado por la Dirección de Réditos y ratificado según lo expuesto, por la Corte Suprema, el activo nominal deberá permanecer al precio de costo y todas las amortizaciones que comercialmente se hubieren realizado, no se deducirán a fin de establecer el beneficio neto imponible, desde el momento que caerían en el concepto de "utilidades que se definan al aumento de capitales o reservas libres de la empresa" (ley 11.682 t.o., art. 24 inc. i) En otros términos esas amortizaciones comerciales serían un "aumento del capital fuente".

Al mantener la llave del negocio o marca de comercio por su valor de costo y considerar las amortizaciones como "aumento de capital" se procederá de acuerdo a la norma del artículo 4° del decreto n° 18.230, pues se ajustará la diferencia "de acuerdo con las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos".

La doctrina sostenida sobre la improcedencia de la amortización impositiva de las marcas de comercio, deja entrever que ha privado el aspecto fiscal sobre la faz técnica de la misma.

Parecería que no se ha efectuado una separación precisa de conceptos cuando se trata de marcas producidas por la misma empresa y cuando se trata de adquisición efectuada a terceros.

En una conferencia dictada por el Profesor Dr. Dívico A. Furnkorn sobre valoración de marcas (6), al considerar técnicamente ese aspecto dice que "cuando el crédito de una marca se produce por la misma compañía hay un proceso de integración de un valor inmaterial, que se consume mediante gastos efectivos que mueren en Pérdidas y Ganancias".

"Cuando el crédito de una marca hecha, se paga, existe, no sólo el derecho sino la obligación de cumplir el proceso inverso, es decir: desintegrar la cifra acumulada por otros y pagada por nosotros, en una serie de períodos que teóricamente podrían ser los mismos que fueron necesarios para el término de la integración. Y en tal circunstancia también habrán de afectarse como en el anterior los descargos del precio abonado, a Pérdidas y Ganancias".

(6) Revista de Ciencias Económicas, octubre 1938, pág. 917.

"La substancia de ambos hechos no cambia".

"En todos aquellos casos en que no hay la efectividad en substancia de una compra y un pago en cualquier forma, es discutible el carácter del valor de la marca incorporado a los estados de contabilidad".

"No puede negarse el derecho para que se exprese en una cuenta con contrapartida, la estimación de una marca creada por una misma empresa, pero, es evidente que en tal caso ello debe quedar como una expresión de un eventual valor de realización, sin influir en las pérdidas o ganancias. De incorporarse al capital en una renovación societaria, debería fijarse un régimen de amortización, pero, que en tal caso no influiría sobre el crédito imponible, porque no habría cambiado la substancia del valor".

"Voy a explicar este concepto último".

"Si hemos sostenido que la acreditación de una marca propia, significa insumir cantidades que absorbe año a año la cuenta pérdidas y ganancias, y aquellas cantidades son las que en su mayor parte habrán contribuido a la formación del valor actual de la insignia, no puede pretenderse que se admita una doble amortización sobre los mismos elementos por el hecho de que asumen otra forma dentro de la propia empresa, no habiendo costado nuevas contribuciones efectivas. Ese nuevo elemento inmaterial ya ha sido amortizado en sus componentes".

"La situación lógicamente varía por completo o por mejor decir, es contraria como ya se ha sostenido, cuando por esa acreditación de una enseña, se ha producido un pago, sea en efectivo, por compensación o por reconocimiento mediante el pago de acciones o participación de utilidades. En este último caso, se capitalizaría de acuerdo a la prorrata del importe anual de los beneficios calculados o producidos".

"Sostengo pues, que la amortización es pertinente, cuando responde a la efectividad del todo o parte de un valor que no haya sufrido ya la absorción por pérdidas o ganancias o que trasladado a otra hacienda haya tenido un reconocimiento efectivo, que lo trans

forma en un valor nuevo".

"Las leyes en general, nada dicen al respecto, pero en la aplicación de las disposiciones fiscales del impuesto sucesorio y del impuesto al capital en la constitución de sociedades, no se han objetado nunca los principios de la valoración y amortización de las marcas. Eventualmente en el primero se habrá discutido el criterio con que se hacían".

Asimismo, el Dr. Italo Luis Grassi, al analizar la procedencia de las amortizaciones de las "inmovilizaciones inmateriales" (marcas de fábrica, de comercio, etc.) expresa que (7) "todos los tratadistas y todas las legislaciones impositivas están de acuerdo sobre este punto". "Las amortizaciones deben influir sobre el resultado del ejercicio, en lugar de ser gobernadas por éste. (Les Bilans aux points de vue commercial, industriel y fiscal -J.Chaveneau. Paris, 1922)". Por lo demás, desde el punto de vista impositivo y fiscal, es un principio de adopción universal en materia de impuesto a la renta, que el beneficio bruto, según balance, admite deducciones por concepto de amortización de las inversiones o inmovilizaciones del activo, tanto materiales, como inmateriales. Las inmovilizaciones inmateriales (marcas de fábrica o de comercio, patentes de invención, llaves de negocio, etc.) están sujetas a peligros de desvalorización muchísimo más grave que el lento y natural desgaste de las cosas o las inmovilizaciones materiales. Por otra parte, el carácter perecedero de las inmovilizaciones materiales, en el caso especial de las marcas de fábrica o comercio, está reconocido expresamente por la propia ley de la materia, cuando establece que "la protección de los derechos del fabricante o comerciante respecto al uso exclusivo de la marca, solo durará diez años, que podrán ser prorrogados indefinidamente, por otros términos iguales".

Más adelante agrega que debido a la extinción natural del valor de las marcas de fábrica, por el solo transcurso del tiempo, se hace necesaria su renovación, habiendo llegado a la conclusión que

(7) Revista de Ciencias Económicas - Octubre 1938 pág.1069.

"grosso modo", el 50 % de las marcas concedidas no son renovadas por sus propietarios después de extinguido el término de diez años que dura el privilegio original".

Finaliza expresando que "todas las legislaciones impositivas aceptan como deducción sobre las utilidades de las empresas industriales y comerciales, para el establecimiento de la utilidad neta imponible, la amortización anual del costo inicial o evaluación original de las inmobilizaciones inmateriales."

"Es sabido que la legislación argentina del impuesto a los réditos es un calco, más o menos fiel, de la ley francesa del 31 de julio de 1917. La administración fiscal de ese país ha resuelto de finitivamente y desde hace muchos años, esta delicada cuestión, planteda ahora en nuestros tribunales.

II - Bienes Intangibles que Pueden Amortizarse

Las inversiones efectuadas con el objeto de registrar o adquirir patentes de invención, concesiones, derechos durante un plazo determinado y otros bienes incorpóreos cuya duración sea por tiempo limitado, deben amortizarse a los fines impositivos, en fracciones anuales proporcionales a la duración de tales bienes (8). Asimismo son susceptibles de amortización, en las condiciones que se indicarán más adelante los gastos de viaje, los de organización, los de reducción o aumento de capital, los de emisión de debentures, los de registro de marcas y otros gastos que se refieran a conceptos análogos a los expuestos.

1. Patentes de invención.

(8) La Dirección General del Impuesto a los Réditos ha sostenido el siguiente criterio en un caso de amortización de patentes de invención (Consulta n° 621): "El derecho exclusivo de explotar una patente caduca al cabo del término de su concesión, a más tardar dentro de los quince años. Es decir, que, aunque no materialmente, la patente se agota con el tiempo. Se produce así para quien la explota, una pérdida cuyo monto anual es fácil calcular en relación al precio de adquisición o al costo del invento y al tiempo de duración de la concesión; resultando, por consiguiente, una pérdida cierta, anual y continua que por sus características encuadra perfectamente en el art. 23 inc. c) de la ley 11.682, texto ordenado".

a) Concepto: La patente de invención "es un privilegio otorgado por el Estado a un inventor concediéndole el derecho exclusivo de fabricar y explotar su invento por cierto número de años" (9).

Las patentes de invención de acuerdo con las disposiciones de la ley respectiva, n° 111 se otorgan por cinco, diez y quince años, según el mérito del invento y la voluntad del solicitante.

b) Valor amortizable: Para establecer el valor amortizable de las patentes de invención se considerarán distintos elementos, según se trate de la explotación por el mismo inventor o mediante la adquisición a terceros. De acuerdo con las disposiciones de la ley de réditos, citado en el capítulo III, la base para el cálculo de la amortización es el costo o valor original de los bienes adquiridos.

1°) 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 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 y otros gastos similares.

2°) Adquiridos a terceros. Cuando no pueda establecerse el valor original de las patentes o cuando conociéndolo no corresponda aceptarlo impositivamente, en los casos que se contemplan seguidamente, la estimación o avalúo será la base que deba adoptarse a fin de establecer el valor amortizable, de conformidad con las disposiciones de la ley 11.682 y Decreto Reglamentario.

Quando 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.

(9) Kester op. citada pág. 373

A) Transferencias, ventas o refundiciones negocios entre entidades que no tienen vinculación económica entre sí. El procedimiento que debe adoptarse en estos casos, con prescindencia del valor original de los bienes transferidos, es el de avaluación teniendo en cuenta su valor a esa fecha. Corresponderá a las partes, justificar la valuación mediante informes y dictámenes de técnicos, en los cuales se especifique las bases que se han tomado en consideración.

En todos los casos deberá estudiarse si en el precio pagado existe un valor patente y un valor marca, llave, etc., a fin de separar cada uno de los elementos que constituyen el fondo de comercio, a los efectos de la amortización impositiva. (10)

Puede ocurrir que la avaluación sea igual, mayor o menor que el precio efectivamente pagado.

1°) Avaluación igual que el precio de venta. El precio pagado es el que debe considerarse a los efectos del cálculo de la amortización.

2°) Avaluación mayor que el precio de venta: El valor amortizable estará dado por el precio efectivamente pagado.

3°) Avaluación menor que el precio de venta: En este caso el valor amortizable para la firma sucesora, estará representado por la avaluación efectuada.

4°) Precio de venta global: Deben separarse los conceptos que se incluyen en el pago global, a base de las valuaciones realizadas a la fecha de transferencia.

Si el precio efectivamente pagado resulta inferior al total de las valuaciones practicadas, aquel importe se prorrateará en función a las valuaciones de cada rubro. Si el monto global pagado es

(10) El art. 76 del Decreto-Ley 14.338/46 (pendiente de sanción legislativa) contiene la siguiente disposición "en los casos de venta, transferencias, etc., de fondos de comercio, realizadas por personas que no constituyen un mismo conjunto económico, la Dirección, podrá, cuando el precio de transferencia sea superior al corriente en plaza, ajustar impositivamente el valor de los bienes amortizables a dicho precio y dispensar al excedente el tratamiento que dispone esta ley al rubro llave".

superior al total de las valuaciones a los impositivos se tomarán estas.

B) Transferencias, ventas o refundiciones de negocios entre entidades holding, filiales, etc. que constituyen una unidad económica.

Los índices que deben contemplarse para determinar la existencia de unidad económica entre el cedente y cesionario están expuestos en el capítulo III apartado V punto 5.

En todos los casos que exista transferencia total o parcial de bienes intangibles entre entidades que constituyen una unidad económica, el valor amortizable para la firma cesionaria estará dado por el precio de costo o valor original previa deducción de las amortizaciones para compensar la merma de valor hasta la fecha de transferencia.

C) Patentes adquiridas por herencia, legado o donación. Son aplicables las normas expuestas anteriormente (capítulo III) para transferencias de negocios entre entidades que no tienen vinculación económica entre sí.

D) Patentes adquiridas en pago de deudas comerciales. Se dan por reproducidos los conceptos indicados en el capítulo III vinculados con la adquisición de bienes muebles e inmuebles en pago de deudas comerciales, por ser de aplicación a los bienes intangibles.

o) Amortización de la patente.

1º) En explotación: Si bien la patente no se desgasta con el uso, se agota en el tiempo. El Estado al registrar unapatente, concede al inventor el privilegio que tiene una duración definida en 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 del privilegio que goza.

2º) 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 quede 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 la moda, 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.

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 primero, pero en el año en que se compruebe que el valor de la patente es prácticamente nulo deberá cancelarse el saldo que resta amortizar como quebranto imponible del ejercicio.

d) Inversiones efectuadas sin llegar a obtener un 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 representa el monto de lo invertido hasta ese momento, vinculadas con trabajos realizados; a los fines impositivos se les dará el siguiente tratamiento.

1º) Pérdidas que no hacen al rédito, sino que estan ligadas con el capital, cuando tales inversiones están destinadas a un nuevo negocio.

2º) Erogaciones deducibles en el momento del abandono, cuando se vincula directa o indirectamente con el negocio en explotación.

2. Concesiones.

a) Concepto: Existe concesión cuando el Poder Público otorga a una persona de existencia visible o ideal la exclusividad por un tiempo limitado para explotar tal o cual actividad.

b) Valor amortizable: Generalmente la persona a quien el Poder Público otorga la concesión, debe realizar una serie de trámites que se traducen en erogaciones, 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, de
berá amortizarse el valor 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, arrendamien
to, regalía u otro concepto análogo, serán deducibles como gasto
del ejercicio. Si el pago se realiza mediante un precio global, de
berá amortizarse en función a la duración de la concesión.

c) Bienes tangibles depreciables. Los bienes materiales que se
invirtan en la explotación, deberán depreciarse teniendo presente
las siguientes instrucciones:

1°) Concesión otorgada por tiempo limitado finalizado el cual pa
sará a la autoridad concedente con obligación por parte del poder
público de reembosar 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 de ir, que, la depre
ciación deberá calcularse teniendo en cuenta la vida útil del bien,
prescindiendo del término de la concesión.

Quando en el contrato de concesión se especifiquen los coeficien
tes de amortización, se aceptarán estos a los fines impositivos.

2°) Concesión otorgada por tiempo limitado, finalizado el cual
pasará a la autoridad concedente sin obligación por parte del po
der público de reembolso de ninguna naturaleza. Pueden presentarse
con respecto a la depreciación de los bienes materiales tres situa
ciones:

A) 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.

En este caso se efectuarán dos amortizaciones: la técnica y
la financiera. La amortización financiera tiene el carácter de com
plemento de la amortización técnica cuando esta no llega a cubrir

el costo real de los bienes invertidos en el negocio, en razón de la existencia de convenios que obligan al empresario a desprenderse de los medios de explotación, sin recibir en cambio un valor equivalente al valor residual de los mismos. Ese valor residual es tará determinado por el costo original menos la amortización técnica acumulada.

En consecuencia la amortización financiera constituye un fondo afectado a un destino especial: cubrir aquella parte del costo de los bienes al que no alcanza la amortización ordinaria. En tal forma, las provisiones anuales por aquel concepto son deducibles del balance impositivo, como un mayor gasto incurrido en un ejercicio económico determinado.

B) 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.

C) Que antes de finalizar el plazo fijado por la concesión, se pro rrogue o renueve por un nuevo período. En este caso, desde el momento en 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.

3°) 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.

Cuando los edificios y construcciones deban pasar a poder de la autoridad concedente, no serán aplicables las disposiciones contenidas en el Decreto del P.E. de fecha 8 de noviembre 1940. En estos casos, el coeficiente de amortización para tales bienes se calculará de acuerdo a lo expuesto en los incisos anteriores.

3. Convenio celebrado 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, cele-

bra con éste un convenio por el cual aquél se obliga a pagar una de terminada suma de dinero durante el tiempo que esté en vigencia el contrato y el competidor, durante ese mismo plazo, renuncia a dedi carse 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 en fracciones anuales iguales en función al tiempo de duración del convenio. Cual quier modificación ulterior de las cláusulas del contrato deberá influir en los balances imponibles futuros. Si los importes se pa gan periódicamente, tales sumas deberán considerarse deducibles en el año de su realización.

4. Otros bienes incorpóreos. También será amortizable el valor de costo o de adquisición de aquellos bienes intangibles siempre que su duración sea por tiempo limitado, de acuerdo con la orienta ción expuesta en los puntos anteriores.

5. Gastos de viaje. Los gastos de viaje realizados para ad - quirir 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 produc tos 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, podrán amortizarse como máximo en cinco años.

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

Quando se realicen viajes periódicos con el fin de mantener u obtener ventajas comerciales, vinculadas con el negocio en explota ción, tales gastos se deducirán como quebranto del año.

6. Gastos de organización. Representan aquellas erogaciones que necesariamente se incurren para habilitar a una empresa en con diciones de funcionamiento.

Los conceptos que deben incluirse en este rubro son: gastos de publicidad en diarios para atraer capitales; 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 y 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 a producir.

De acuerdo a lo establecido en el art. 112 del Decreto Reglamentario de fecha 2 de enero de 1939, los gastos de organización son deducibles en el balance fiscal (11). El contribuyente podrá optar por deducir tales gastos en el primer ejercicio o amortizarlos en un plazo que no exceda de 5 años (12).

Los gastos de organización de una sociedad que no llegue a constituirse, deberán ser considerados como pérdidas que revisten el carácter de capital, por cuanto la entidad no inició el período de explotación. Tampoco podrá ser deducido en el balance de alguno de sus organizadores o de cualquier otra persona, física o ideal, por cuanto para estos, tales gastos no se vinculan con el rédito sino con el capital.

7. Gastos por reducción o aumento de capitales. Involucran conceptos análogos a los expuestos en gastos de organización. En cuanto al tratamiento impositivo de tales desembolsos, son de aplicación las disposiciones contenidas en el aludido artículo 112 D.R.

8. Gastos emisión debentures. Son aplicables los conceptos expuestos en los puntos 6 y 7.

(11) El art. 71 del Decreto-Ley 14.338/46 (pendiente de sanción legislativa) transcribe en el inc. c) la disposición reglamentaria aludida.

(12) Con anterioridad a la aparición del Decreto Reglamentario del 2-1-939 la Dirección de Réditos no permitía deducir en el balance impositivo suma alguna por este concepto, lo que dió origen a que la Suprema Corte de Justicia se pronunciara, en el juicio "Falcon, Calvo & Cia." en el sentido de que "deben ser considerados como gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas, los gastos de organización de la sociedad contribuyente, por cuanto se han efectuado precisamente para ponerse en situación de hacer producir rédito al capital social". (J.A. T.1942-III, pág. 122).

9. Gasto registro de marcas. Unicamente serán amortizables en un plazo máximo de diez años, los impuestos y gastos de registro de marcas y de sus renovaciones decenales; no así el valor de la marca según se expone en el siguiente apartado relativo a bienes intangibles que no pueden amortizarse a los fines impositivos.

II - Bienes Intangibles que no Pueden Amortizarse a los Fines Impositivos

Son todos aquellos bienes incorpóreos que no son susceptibles a los efectos impositivos de agotarse o desgastarse, ni por el uso ni por la acción del tiempo. Se incluyen en este título los siguientes bienes conocidos genericamente con el nombre de marcas de comercio, llaves de negocio, adquisición de fórmulas secretas, derechos adquiridos para utilizar nombres y domicilios de clientes, secreto profesional y demás rubros que involucran bienes intangibles que no tengan duración limitada.

Se considerarán en particular los casos más importantes, tales como las marcas de comercio y las llaves de negocio.

1. Marcas de comercio. Las marcas de comercio representan una distinción o símbolo particular que se posee y que se aprovecha en la venta y el anuncio del producto, con el fin de identificarlas como propias y para distinguirlas de otras. Una entidad, pues, tiene el privilegio de utilizar cierto rótulo o membrete para señalar o exhibir su producto de modo tal que se distinga su marca o calidad cuyo uso exclusivo constituye un derecho reconocido por la ley. La ley ampara al poseedor legítimo de una marca de fábrica en el pleno disfrute de su posesión y de los beneficios que de ellas pueden derivarse.

El criterio impositivo propugnado por la Dirección de Réditos que fuera más tarde aceptado por la Suprema Corte en el citado juicio "Laboratorios Suarry S.A." (13) sienta la doctrina de la improcedencia de la amortización de las marcas de comercio al sostener que "a los fines de la ley del impuesto a los réditos (art.20 inc. c) ley 11.682) no puedan deducirse de la renta bruta los importes

amortizados sobre el valor comercial atribuido a las marcas de comercio. Tales amortizaciones no pueden considerarse como una reposición de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar los réditos que ellas producen; una vez efectuado los gastos de registro y obtenida la exclusividad que importa la propiedad de una marca de comercio, no hay necesidad de nuevos gastos para mantenerla y conservarla por el término de ley; se trata de bienes no susceptibles de agotarse, desgastarse o destruirse por el uso; contrariamente con lo que ocurre con los dem^s bienes empleados en el comercio, el uso de las marcas y el transcurso del tiempo les dá valor y vida. En consecuencia sólo podrán amortizarse los impuestos y gastos de registros y las renovaciones decenales de las marcas".

"La amortización según el artículo 20 inc. c) ley 11.682 sólo procede respecto de los bienes usados en el negocio, para compensar el agotamiento desgaste o destrucción cuando tal desmedro es efectivo. Esto no ocurre con el uso de una marca, cuyo valor aumento con el transcurso de los años como ha courrido con las marcas de la actora, cuyo registro costó una pequeña erogación en tanto que su valor económico ha llegado -según sus libros - a una suma elevadísima".

Ampliando ese criterio, la misma Corte Suprema con fecha 9 de abril 1943 en el juicio "Sangiácomo Juan v. Gobierno Nacional" (14) expresa que tampoco interesa que la marca sea desde su origen de propiedad del contribuyente o que haya sido adquirida a un tercero pués "las marcas de comercio no son susceptibles de amortización en el concepto de la ley 11.682, sin que al respecto corresponda distinguir entre marca originariamente de propiedad del contribuyente y marca adquirida por el mismo a un tercero, porque ello no cambia la naturaleza jurídica de las marcas que no se agotan o destruyen por el uso."

La doctrina expuesta ha sido sostenida hasta el presente en la aplicación del impuesto a los réditos sin que haya sido alterado

(14) J.A. 1943-II, pág. 135.

su espíritu. Pero la publicación del Decreto Ley n° 18.230/46 sobre impuesto a los beneficios extraordinarios ha provocado una situación jurídica especial, pues la amortización de marcas en tanto no es deducible para el impuesto a los réditos, deben considerarse amortizadas al determinar el capital para beneficios extraordinarios.

En efecto, ampliando lo ya expuesto en el apartado I de este capítulo, reproduciremos una opinión de actualidad (15) que comenta este aspecto al decir que "a los efectos del impuesto a los réditos se consideran bienes no amortizables ciertos bienes intangibles como las marcas de comercio o de fábrica; en cambio el art. 7° inc. d) del Decreto Reglamentario del impuesto a los beneficios extraordinarios dispone que serán considerados por el valor que resulte de restar a su precio de costo original las amortizaciones calculadas sobre una vida útil de 20 años, lo que significa una amorti ación anual del 5%. No hay razón que explique satisfactoriamente esta dualidad de criterio. Ante todo, porque el impuesto a los beneficios extraordinarios es un complemento del gravamen a los réditos, ya que tiene todos los caracteres de un impuesto a las super-rentas. Aparte de ello, porque en esta forma se disminuye el capital y se acrecienta su rendimiento determinando un mayor impuesto a los beneficios extraordinarios en tanto que se aumenta el rédito imponible al no permitirse la deducción de la amortización correspondiente".

De los antecedentes expuestos es evidente que la disposición reglamentaria aludida es contraria al criterio de la ley y a la jurisprudencia de la Suprema Corte, pues se ha dicho que la marca de comercio no es susceptible de desgaste por el transcurso del tiempo, sino que puede acontecer lo contrario, es decir, que aumente su valor con lo que también habría un aumento de capital, que fué lo que ocurrió con las marcas de comercio mencionadas en el juicio citado de "Laboratorios Suarry S.A."

2. Llaves de negocio. Otro de los bienes intangibles, cuya amortización no se acepta a los fines impositivos, es la llave de ne

(15) Boletín n° 31 de "Impuestos" pág. 81

gocio o plusvalía de establecimiento (16), que puede considerarse como la forma típica de los bienes incorpóreos, pues representa el valor del contrato comercial, de la probabilidad de que los actuales clientes sigan comprando a pesar de la propaganda de la competencia.

En una sentencia dictada en los tribunales ingleses, citada por Kester (17) se dijo que "la llave de negocio considerada como un bien, no posee trascendencia alguna, excepto cuando está relacionada con un comercio, negocio o profesión. En tal sentido yo interpreto el vocablo como expresivo de cualquier acrecentamiento del valor de un negocio por razón de situación, nombre y reputación, conexiones, relación con los antiguos clientes, y ausencia establecida de toda competencia, o cualquiera de estas cosas, pudiendo existir otras que no se me ocurren ahora".

La definición que nos ofrece George Lisle (18) guarda cierta analogía con la precedente al decir que "la plusvalía de establecimiento es el valor monetario atribuido a las relaciones y reputación de una entidad mercantil o industrial, y ello anticipa el valor de la recurrencia del negocio en razón de las posibilidades que tenga de conservar su antigua parroquia."

En cuanto a la amortización de la llave de negocio, ha dado lugar a discusiones el hecho de si el valor de costo de la llave debe permanecer en el patrimonio de la empresa por el mismo valor, o si debiera ser amortizado en un plazo determinado. En este caso, al igual que las marcas de comercio las opiniones difieren.

Por ello, los comentarios expuestos en los puntos anteriores se hacen extensivos a la llave del negocio.

En su aspecto impositivo se ha visto en las disposiciones legales y reglamentarias citadas, que no se admite la amortización de la llave a los efectos de la determinación del rédito imponible. Como un antecedente más a este aspecto se transcribe la opinión de

(16) Del inglés "Goodwill" que traducida literalmente significa "buena voluntad".

(17) Op. cit. pág.386.

(18) Accounting in Theory and Practice.

la Dirección de Réditos al resolver el criterio fiscal aplicable a un caso vinculado con derechos de locación: "las sumas desemboladas para adquirir derechos de locación constituyen una inversión de capital que traduce en el valor de la llave o "goodwill" del negocio, es decir, en la adquisición de bienes intangibles (derechos patrimoniales) cuyo valor en el transcurso del tiempo, está sujeto a fluctuaciones imprevisibles dependiente de los más diversos factores económicos. Por estas razones las referidas erogaciones no son susceptibles de deducirse ni amortizarse en el balance impositivo" (19).

En otro caso, también la Dirección de Réditos resolvió que "tratándose de una inversión destinada para adquirir el derecho exclusivo de explotar la clientela de la ex-firma, debe asimilarse por sus características semejantes, a una llave y no admitirse por lo tanto, la deducción de su importe en el balance impositivo". (20).

-----oOo-----

(19) Criterio expuesto en la Consulta n° 778.

(20) Criterio expuesto en la Consulta n° 630.

C O N C L U S I O N E S

I - Recapitulación.

1. En el complejo económico de nuestro medio la doctrina moderna ha consagrado la función extra-fiscal de los impuestos, que sobrepasa los límites de la simple recaudación, para alcanzar fines políticos sociales y económicos.
2. Por ello, la legislación impositiva acepta el proceso económico de la amortización de los elementos del capital fijo que se desgasta y merma en su valor, con el fin de conservar intacta la fuente productora del rédito, autorizando la creación de fondos de renovación destinados a tal fin.
3. La creciente intervención estatal en la economía privada, hace necesario que las empresas deban encontrarse en condiciones de cumplir satisfactoriamente con las disposiciones legales, ya que, muchas veces sobre un mismo concepto existen normas dispares, según la fuente de donde proviene la información solicitada (v.gr. confección de balances para la Inspección de Justicia, impuesto a los réditos, beneficios extraordinarios, ventas, aprendizaje, precios máximos y mínimos, abastecimientos, censos, estadísticas, etc.).
4. En el aspecto impositivo, la conservación integral de los bienes usados en la producción, requiere un ordenamiento uniforme de las normas de aplicación, vinculadas con los sistemas y procedimientos legales aceptados.
5. El sistema de valuación de los bienes tangibles depreciables y la fijación del método impositivo con respecto a las erogaciones que originen tales bienes, merecen en los capítulos respectivos de este trabajo, un análisis meditado y sereno, pues propician normas de procedimiento y criterios impositivos que deberían regir en estos casos, trayendo a colación citas de la jurisprudencia, doctrina y opiniones de autores consagrados.
6. En cuanto a la determinación de la vida útil de los bienes, la Dirección General del Impuesto a los Réditos, por propia expe

riencia, adquirida en el transcurso de los años de aplicación del impuesto, está en condiciones de cumplir con la disposición legal que la faculta para confeccionar tablas de vida útil.

En el capítulo pertinente se ha hecho un ensayo sobre la confección de tablas, que pueden servir de punto de partida para preparar la reglamentación correspondiente; además, se han incorporado tablas de ajuste de coeficientes normales a aplicar en función del promedio de horas diarias de utilización de los bienes, y otras relativas a la unificación de coeficientes cuando los años de vida de un determinado bien, difieran entre sí, según los datos compilados en las distintas fuentes de información consultada.

7. En materia de activos agotables, se propicia una reglamentación más precisa para esta clase de bienes. Las legislaciones de otros países, entre ellos, Noruega y Estados Unidos, pueden servir de base, para una reglamentación ordenada y sistemática de los activos agotables, adaptada a las necesidades de nuestro medio.
8. En el aspecto de los bienes intangibles, también deben uniformarse las normas que reglamenten esta materia, corrigiendo a su vez el trato diferencial vigente del doble criterio impositivo -diametralmente opuesto el uno del otro- según se trate del impuesto a los réditos o a los beneficios extraordinarios.
9. El ordenamiento de estas normas, en forma de cuerpo legal, unificará los sistemas y procedimientos, haciendo de las leyes impositivas un elemento de guía y de instrucción para el contribuyente, a la vez que se contribuirá a conservar e incrementar la riqueza nacional, como fundamento de una economía sana y vigorosa, pues el concepto puramente fiscal del impuesto ha cedido terreno ante el avance de teorías más modernas y evolucionadas, que consagran finalidades superiores para los regímenes tributarios.

II - Proposiciones:

10. Además de la disposición contenida en el artículo 23 inc.o) de la ley 11.682 (t.o.) que autoriza a deducir de la renta bruta las amortizaciones destinadas a recuperar el valor original de los bienes invertidos, debe propiciarse la creación de ade
cuado fondos de renovación con el fin de conservar integramen
te los capitales que se desgasten en la producción.
11. La creación de fohdos de renovación en las empresas industria-
les, cumple una función esencialmente económica como es la de
conservar intacta la fuente productora de réditos.
En esta época de precios ascendentes, con más razón se justifi
ca su creación, para que al término de la vida útil del elemen
to depreciable, se disponga de un fondo aproximadamen t igual
al costo del que deba reemplarlo.
12. A tal fin, deberá acordarse mayor liberalidad en la aplicación
de las normas vinculadas con los fondos de renovación, armoni-
zando la teoría y la práctica con una finalidad positiva, sin
exigir requisitos que hagan ilusoria o muy engorrosa su aplica
ción, ni que limiten su creación, con la fijación de coeficien
tes reducidos que hagan ineficaz su empleo.
13. Con el mismo razonamiento, debe eliminarse la imposición sobre
el mayor valor proveniente de la venta de bienes amortizables,
en virtud de que se trata de un verdadero castigo contra la reno
vación de los equipos, y por lo tanto es una medida sumamente
inoportuna en los momentos actuales, en que la casi totalidad
de la industria argentina se encuentra frente a la necesidad
urgente de la renovación y modernización de sus maquinarias.
14. Con el fin de complementar la misma finalidad y aún si és posi
ble fomentar el aumento del capital destinado a nuevas produc
ciones, debe tenderse a la desgravación de las cargas impositi
vas que recaen sobre los beneficios reinvertidos en las indus
trias, por representar dichas reinversiones un capital produc
tor de riqueza, que no debe ni puede estar sujeto al mismo ré
gimen tributario que impera para los beneficios distribuidos.

En este sentido, el criterio económico debe primar sobre la política fiscal.

15. Desde el punto de vista cíclico, tanto las leyes vigentes como las últimas disposiciones dictadas y en especial el nuevo régimen de gravamen para las sociedades de capital, representa un obstáculo para la conservación de la industria, indispensable para el mantenimiento de la producción y de la ocupación total en los años venideros.
16. Ninguna de las medidas adoptadas, ha tenido en cuenta las sugerencias y los proyectos elaborados hace dos años por el Consejo Nacional de Post Guerra y otros estudios detallados realizados por organismos oficiales y privados para adaptar el sistema impositivo a las necesidades de post guerra. Cabe recordar que en esos proyectos se proponía gravar la ganancia no distribuida de las sociedades anónimas con el impuesto básico del 3 %, cuando aquéllas se reinvertieran para aumentar los bienes del capital físico. El decreto n° 18.229/43 estableció para esos beneficios reinvertidos la tasa del 10 %, que luego fue elevada al 15 % fijada por decreto N° 14.338/46.
17. Aplicando la tasa básica del 3 % para todas las ganancias reinvertidas, se procuraba favorecer, tanto el reequipamiento y la renovación, como la ampliación de las maquinarias e instalaciones industriales. En parte se ha conseguido tal objeto, mediante la aplicación del decreto n° 15.921/46, que ha modificado transitoriamente la ley de impuesto a los réditos, concediendo parte de la desgravación fiscal proyectada por el Consejo Nacional de Post Guerra, pero limitado a las ganancias que se reinviertan en bienes del activo fijo de las industrias manufactureras o de transformación. La realización práctica de esta desgravación, según las normas que establece el citado decreto, le resta mucha eficacia a los fines que se propone.
18. Por último, se estima conveniente recomendar que, cuando el Honorable Congreso de la Nación considere las modificaciones y reformas a las leyes impositivas, no se tengan en cuenta ú

nicamente propósitos de orden fiscal, resolviendo sólo algunos problemas técnicos y jurídicos; sino que, sus resoluciones estén inspiradas en un interés superior, de tal manera que la política fiscal, sin dejar de cumplir sus lineamientos específicos, coadyuve con un régimen de tributos moderados, al mantenimiento y conservación de los bienes instrumentales de la República.-

-----oOo-----

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- Abrines María Delia: "La Depreciación en la Industria". Córdoba, 1944.
- Alatríste, Scaltiel (Jr.): "Introducción a la técnica de los costos". Méjico, 1938.
- Alford L. P. (editor): "Cost and Production Handbook". Nueva York, 1938.
- Allix et Lecerclé: "L'impôt sur le revenu". París, 1926.
- Altschuler H.: "Contabilidad Intermedia", Northwestern University, Méjico, 1939.
- Anuario de Estadística de la Nación.
- Boletín del Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos Nacionales, Buenos Aires, N° 57.
- Boletín Informativo de la Dirección General del Impuesto a los Réditos. Publicación mensual.
- Boletín Semanal del Ministerio de Hacienda de la Nación. Agosto, 1946 (N° 22).
- Bórea Domingo.: "El costo de la producción agraria". 1936.
- Boter Mauri Fernando.: "Precio de costo industrial". Barcelona, 1935
- Consultas publicadas por la Dirección General del Impuesto a los Réditos.
- Coulter Davies Ernest: "Auditoría" Northwestern University. Méjico, 1938.
- Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1942
- Drago Mariano J.: "El derecho a la deducción de amortizaciones en el impuesto a los réditos". Buenos Aires, 1940.
- Fitte y Cervini: "Normas para tasaciones urbanas en la Capital Federal". Publicación del Banco Hipotecario Nacional. Buenos Aires, 1939.
- Furnkorn Divico A.: Conferencias en la Facultad de Ciencias Económicas.
- Furnkorn Divico A.: "Valoración de Marcas". Octubre, 1938.
- Gardó José: "Contabilidad Industrial". Barcelona, 1932.
- Gide A.: "Curso de Economía Política". París, 1937.
- Grassi Italo L.: "Aspecto fiscal de las amortizaciones marcas de fábrica o de comercio y los gastos de iniciación. Octubre, 1938.
- Himmelblau David: "Investigaciones para usos financieros" Northwestern University, Méjico, 1940.

- Instituto de Economía de los Transportes. Publicación N° 8, Buenos Aires, 1942.
- Jarach Dino: Jurisprudencia Argentina, 1942 T. III.
- Jones E. D.: "Organización y Administración de empresas industriales". Barcelona, 1934.
- Kester Roy B.: Contabilidad. Teoría y Práctica" (Versión española de la Editorial Labor), 1939.
- Kimball Dexter S.: "Principios de Organización Industrial". Buenos Aires, 1940.
- Leake P. D.: "Depreciation and Wasting Assets". Londres, 1923.
- López Hidalgo Orlando: "Contabilidad del costo de producción". La Habana, 1942.
- Llerena Baldomero: Comentario al Código Civil. 2a. edición.
- Madueño Raúl R.: Conferencia pronunciada en la Universidad de La Plata, Octubre, 1942.
- Machado J. P.: Comentario al Código Civil.
- Memorias de la Dirección General del Impuesto a los Réditos.
- Ministerio de Hacienda de la Nación: Modificación de leyes impositivas y creación de nuevos gravámenes. Buenos Aires, 1944.
- Ministerio de Hacienda de la Nación: Modificaciones de las leyes Nos. 11.682 y 11.683 y Decreto Ley N° 18.229/43. Buenos Aires, 1946.
- Montgomery R. H.: "Auditing. Theory and Practice".
- Museo Social Argentino: "Proyecto tendiente a la realización de una conferencia nacional para uniformar los métodos de cálculo de los costos de producción en agricultura". Buenos Aires, 1938.
- Pantaleoni Mafeo: "Principios de Economía Pura". Versión castellana de Luis Roque Gondra. Buenos Aires, 1918.
- Pareto Wilfredo: "Manuel d'conomie politique", París, 1927.
- Paton W. A.: "Accountant's Handbook", Nueva York, 1938.
- Paton W. A.: "Advanced Accounting", Nueva York, 1941.
- Paton W. A.: "Manual del Contador", Méjico, 1943.
- Publicaciones de la Dirección de Geología y Minas de la Nación.
- Punturo José F.: "Ordenamiento Contable Uniforme". Gabinete de Práctica Profesional. Publicación N° 10, Buenos Aires, 1946.
- Revista "Costos y Organización", 1945 y 1946.
- Revistas de Ciencias Económicas.

- Revista de Jurisprudencia Argentina.
- Revista "Divulgación Impositiva", Diciembre 1945.
- Revista "La Información", Octubre, 1944.
- Saliers E. A.: "Depreciation Principles and Applications", Nueva York, 1939.
- Segovia Lisandro: Comentario al Código Civil, Buenos Aires, 1933.
- Sorondo y Carrera: "Impuesto a los Beneficios Extraordinarios" Buenos Aires, 1944.
- Spinosa Catella José E.: "El presupuesto en las empresas particulares", Buenos Aires, 1943
- Zappa Gino: "Il reddito di impresa", Milán, 1937.

INDICE

	<u>Pág.</u>
INTRODUCCION	3
<u>Capítulo I: Amortización, Depreciación y Agotamiento</u>	7
I. FUNDAMENTO ECONOMICO	7
II. ELEMENTOS	8
1. Valor amortizable	8
2. Vida útil probable	8
III. CONCEPTOS Y DEFINICIONES	9
IV. CAUSAS O FACTORES QUE INTERVIENEN	13
1. Causas que intervienen en el cálculo de la depre- ciación	13
2. Causas que intervienen en la amortización	17
3. Causas que intervienen en el agotamiento	17
4. Depreciación actual y depreciación teórica	17
V. METODOS DE AMORTIZACION, DEPRECIACION Y AGOTAMIENTO	18
1. Generalidades de los diversos métodos	18
2. Método de línea recta: porcentaje fijo sobre ba- se fija	19
3. Método de saldos: porcentaje fijo sobre bases va- riables	19
4. Método de porcentajes variables sobre base fija.	20
5. Método de fondo amortizante	20
6. Método de diferencias de inventarios	20
7. Método de la producción o de unidad de agotamien- to	20
8. Método de horas de funcionamiento	21
9. Procedimientos arbitrarios	21
10. Curvas de depreciación	21
VI. REGIMEN LEGAL DE LA LEY 11.682	24
1. Fundamento	25
2. Bienes amortizables	26
3. Amortizaciones deducibles	26
a) Valor amortizable	26
b) Vida útil probable	27
c) Métodos aceptados por la Dirección	28
4. Eliminación de valores de amortizados totalmente	28
VII. FONDO DE RENOVACION	29
1. Generalidades	29
2. Consideraciones vinculadas con las leyes imposi- tivas	36
<u>Capítulo II: Bienes Tangibles Depreciables</u>	51
I. CAUSAS NORMALES DE DEPRECIACION	52
1. Causas físicas	53

	<u>Pág.</u>
2. Causas funcionales	53
a) Desuso	53
b) Insuficiencia	53
II. BIENES TANGIBLES DEPRECIABLES SEGUN LA LEY 11.682 .	54
1. Bienes usados en el negocio	54
a) Bienes muebles	55
b) Bienes inmuebles	55
1° Tratamiento impositivo hasta el 31 de di-	
ciembre de 1939	56
Antecedentes de la aclaración al art. 23	
inc. c) ley 11.682 (t.o.)	56
Pronunciamiento de la Justicia Federal.	
Inmuebles usados en parte para fines del	
negocio	62
Inmuebles y sus instalaciones construi-	
dos para uso del personal ocupado en un	
establecimiento, y sus familiares . . .	63
Inmueble propiedad de un socio, dado en	
arrendamiento a la razón social de la	
cual forma parte	63
Inmuebles arrendados a filiales o socie-	
dades encadenadas	64
Inmuebles que constituyen la inversión	
de reservas de las compañías de seguros	
Inmuebles y construcciones rurales da-	
dos en arrendamiento	67
2° Tratamiento impositivo a partir del 1°	
de enero de 1940	68
Aspecto legal del decreto n° 76.422 de	
fecha 8 de noviembre de 1940	69
Inmuebles urbanos	72
Inmuebles rurales	73
Amortización de inmuebles, en caso de	
mejoras y nuevas construcciones efec-	
tuadas con posterioridad a la fecha en	
que fueron valuados aquellos	73
Balances comerciales, que incluyen in-	
muebles de 1ra. categoría, que abarcan	
parte del año 1939 y parte de 1940 . .	74
Amortización de inmuebles en el caso de	
existir valuaciones separadas del terre-	
no y de las construcciones	74
Amortización de mejoras realizadas por	
arrendatarios u ocupantes de tierras	
fiscales	74
c) Instalaciones, ampliaciones, mejoras, refac-	
ciones, etc.	75
2. Bienes paralizados temporariamente o en desuso .	76
a) Bienes paralizados temporariamente	76

	<u>Pág.</u>
b) Bienes en desuso	78
3. Bienes inexplotables	79
<u>Capítulo III: Valor Amortizable</u>	
	82
I. SIGNIFICADO DE LA VALUACION	82
II. VALUACION DE LOS ACTIVOS SUJETOS A DEPRECIACION	83
III. EL COSTO Y OTROS VALORES COMO BASE PARA ESTABLECER	
LA VALUACION DE LOS ACTIVOS	89
1. Costo original y valor de plaza	90
2. Argumentos en favor del costo original	91
3. Bases para argumentar en pro de valores de plaza (reposición).	93
4. Concepto de costo en economía	94
IV. EL INTERES COMO ELEMENTO DE COSTO	96
V. VALOR AMORTIZABLE EN LA LEY N° 11.682	102
1. Disposiciones legales y reglamentarias	102
2. Bienes adquiridos por compra	105
a) Bienes muebles	105
b) Bienes inmuebles	105
Terrenos o campos	105
Edificios	107
3. Bienes de propia producción	107
a) Bienes muebles	107
b) Bienes inmuebles	108
Construcciones efectuadas por el propietario Edificio demolido y en su reemplazo se cons- truye uno nuevo	108
4. Bienes usados	109
5. Bienes adquiridos por transferencia, venta, fu- sión, absorción o consolidación - Conjunto eco- nómico	110
6. Bienes adquiridos en moneda extranjera	115
7. Bienes adquiridos mediante la entrega de accio- nes u otros valores de la compañía compradora	120
8. Bienes recibidos en pago de una deuda comercial.	121
9. Bienes adquiridos por herencia, legado o donación.	122
10. Valuación de bienes cuyos valores originales se desconocen	124
<u>Capítulo IV: Erogaciones Originadas por</u>	
<u>Bienes Tangibles</u>	
	126
I. CONCEPTOS	126
1. Criterio contable	127
2. Disposiciones legales y reglamentarias	129
II. GASTOS DE MANTENIMIENTO Y CONSERVACION	132
1. Caracteres	135
a) Mantenimiento y Conservación de bienes mue- bles	135

b) Mantenimiento y Conservación de bienes in- muebles	135
2. Su tratamiento impositivo	135
a) Bienes muebles	136
b) Bienes inmuebles	136
1° Hasta el 31 de diciembre de 1939	136
Casas de departamentos	136
Casas de escritorio o negocio	137
Otros edificios	137
Edificios con varios destinos	137
Gastos no incluidos en el concepto de los coeficientes de mantenimiento.	137
2° Desde el 1° de enero de 1940	137
III. REPARACIONES	138
1. Reparación ordinaria	141
a) Caracteres	141
b) Su tratamiento impositivo	141
2. Reparación extraordinaria	143
a) Caracteres	144
b) Su tratamiento impositivo	144
IV. RECONSTRUCCIONES	145
1. Caracteres	146
2. Su tratamiento impositivo	147
V. AMPLIACIONES Y ADICIONES	147
1. Caracteres	147
2. Su tratamiento impositivo	147
VI. REPARACIONES, RECONSTRUCCIONES Y AMPLIACIONES QUE AFECTAN A BIENES NO INDIVIDUALIZADOS	148
VII. INSTALACIONES DE EDIFICIOS	149
1. Disposiciones legales vinculadas con la deprecia- ción de las instalaciones	150
2. Disposiciones del Código Civil sobre inmuebles por accesión	152
3. Concepto de instalaciones en la ley de réditos	154

Capítulo V: Vida Util Probable de
Bienes Tangibles

	159
I. GENERALIDADES	159
II. CONCEPTO DE VIDA UTIL	160
III. COEFICIENTES	161
1. Fuentes informativas	161
2. Criterio de la Inspección General de Justicia.	162
3. Revisión de coeficientes	165
IV. DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS DEL IMPUESTO A LOS REDITOS	166
1. Norma general	166
2. Valor residual	167
3. Activo depreciable paralizado	168
4. Bienes totalmente depreciados que se conservan en servicio	169

	<u>Pág.</u>
5. Bienes de corta duración	170
6. Eliminación de bienes depreciables	170
a) Caso fortuito	178
b) Venta de bienes considerados inversión de capital	178
c) Eliminación de bienes sin que exista venta	179
7. Años de vida útil probable	179
V. TABLAS DE DEPRECIACION	183
1. Compilación - Antecedentes	183
2. Análisis de los antecedentes	183
3. Agrupamiento de bienes depreciables	184
a) De utilización común en varias industrias.	184
b) De utilización especial en cada ramo	184
Subclasificación y agrupamiento de maquinarias	187
Subclasificación y agrupamiento de accesorios	189
4. Vida útil estimada	189
5. Tabla de ajuste de coeficientes normales de depreciación a aplicar en función del promedio de horas diarias de utilización de los bienes.	190
6. Fecha de adquisición desconocida	191
7. Vida útil probable de bienes adquiridos usados	191

Capítulo VI: Sujetos de las Amortizaciones
Impositivas

I. CASO GENERAL	193
II. PROPIETARIOS DEL BIEN	193
1. Adquisición o construcción efectuada por el propietario	194
a) Norma general	194
b) Asimilación a comerciante de contribuyentes de 1ra. categoría	194
2. Mejoras introducidas por arrendatarios, locatarios y/o usufructuarios	195
a) Existiendo contrato con plazo determinado.	197
1° Con indemnización del valor íntegro de la mejora recibida.	197
2° Con indemnización del valor de la mejora recibida a la fecha de terminación del contrato	197
3° Mejoras que quedan a beneficio del propietario a la terminación del contrato sin indemnización	197
b) Existiendo renovación o prórroga de contrato	198
c) Inexistencia de contrato o que éste sea de carácter precario	198
1° Con indemnización del valor íntegro de la mejora recibida	199

	<u>Pág.</u>
2° Con indemnización del valor de la mejora recibida a la fecha de pago	199
3° Mejoras que quedan a beneficio del propietario del bien sin indemnización	199
d) Mejoras de larga duración existiendo contrato a corto plazo	200
III. ARRENDATARIOS LOCATARIOS Y USUFRUCTUARIOS.	200
1. Del bien en uso	200
2. Mejoras introducidas al bien en uso	200
a) Existiendo contrato con plazo determinado.	201
1° Indemnización del valor íntegro de la mejora recibida	201
2° Indemnización del valor de la mejora recibida a la fecha de terminación del contrato	201
3° Mejoras que quedan a beneficio del propietario a la terminación del contrato sin indemnización	201
b) Existiendo renovación o prórroga de contrato	202
c) Inexistencia de contrato o que este sea de carácter precario	202
1° Con indemnización del valor íntegro de la mejora recibida	203
2° Con indemnización del valor de la mejora recibida a la fecha de pago	203
3° Mejoras que quedan a beneficio del propietario del bien sin indemnización	203
d) Mejoras de larga vida, mediando contrato a corto plazo	203
<u>Capítulo VII: Bienes Agotables</u>	205
I. CARACTERÍSTICAS COMUNES A TODOS LOS ACTIVOS AGOTABLES	205
1. Determinación del valor amortizable en la ley de réditos	206
a) Concepto impositivo	206
b) Avaluación de bienes agotables	209
1° Transferencias ventas o refundiciones de negocios	210
A) Adquiridos por entidades que no tienen unidad o vinculación económica con el cedente	210
1) Avaluación igual al precio de venta	211
2) Avaluación mayor que el precio de venta	211
3) Avaluación menor que el precio de venta	211
4) Precio de venta global	212

	<u>Pág.</u>
B) Adquiridos por entidades holding, <u>fi</u> liales, etc. que constituyen una <u>uni</u> dad económica	212
2° Bienes adquiridos por herencia legado o donación	212
3° Bienes adquiridos en pago de deudas co merciales	213
2. Cálculo de la producción probable a obtener . .	213
3. Bienes tangibles depreciables utilizados en la explotación de activo agotable.	214
II. <u>ACTIVOS SUJETOS A AGOTAMIENTO</u>	215
1. Yacimientos de petróleo y gas	216
a) Términos técnicos empleados en este capítulo	216
1° "Cateo" o "Permiso de explotación"	216
2° "Pertenenencia", "Concesión minera" o "Mina"	216
3° "Pozos exploratorios"	216
4° Pozos	216
5° Región o Distrito	216
6° Zona	216
b) Explotación	217
1° Concepto	217
2° Elementos que comprende	217
3° Abandono	218
4° Indices del abandono	218
c) Explotación	219
1° Concepto	219
2° Período previo a la explotación	219
A) Inversiones en concesiones mineras .	219
B) Pozos	220
3° Período de explotación propiamente dicho	220
4° Agotamiento de los pozos	220
A) Pozos productivos activos	220
B) Pozos productivos inactivos o en sus penso	221
C) Pozos secos o improductivos	221
D) Pozos agotados antes del tiempo pre visto	221
5° Valor amortizable de pozos abandonados por improductivos que luego se explo tan económicamente	221
6° Explotación de yacimientos mediante el pago de regalías	222
d) Venta de terrenos petrolíferos	223
2. Exploración y explotación de otras minas y can teras	223
3. Bosques	224
<u>Capítulo VIII: Activo Intangible</u>	227
I. BIENES QUE SE CONTEMPLAN EN ESTE CAPITULO	227
1. Características de los bienes intangibles . . .	227

	<u>Pág.</u>
2. Concepto impositivo	229
II. BIENES INTANGIBLES QUE PUEDEN AMORTIZARSE	235
1. Patentes de invención	235
a) Concepto	236
b) Valor amortizable	236
1° Explotación de la patente por el propio inventor	236
2° Adquiridos a terceros	236
A) Transferencias, ventas o refundiciones de negocios entre entidades que no tienen vinculación económica entre sí	237
B) Transferencias, ventas o refundiciones de negocios entre entidades, holding, filiales, etc. que constituyen una unidad económica	238
C) Patentes adquiridas por herencia, legado o donación	238
D) Patentes adquiridas en pago de deudas comerciales	238
c) Amortización de la patente	238
1° En explotación	238
2° Desistimiento de explotación y patentes fuera de uso	238
d) Inversiones efectuadas sin llegar a obtener un resultado positivo	239
2. Concesiones	239
a) Concepto	239
b) Valor amortizable	239
c) Bienes tangibles depreciables	240
3. Convenio celebrado mediante el cual una de las partes contrae una obligación de no hacer un plazo determinado	241
4. Otros bienes incorpóreos	242
5. Gastos de viaje	242
6. Gastos de organización	242
7. Gastos de reducción o aumento de capital	243
8. Gastos emisión debentures	243
9. Gastos de registro de marcas	244
III. BIENES INTANGIBLES QUE NO PUEDEN AMORTIZARSE A LOS FINES IMPOSITIVOS	244
1. Marcas de comercio	244
2. Llaves de negocio	246
CONCLUSIONES	249
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	254