

# Ciclo de Práctica Tributaria 2023

**7º Reunión | 15/11/2023**

**Tema: Las amortizaciones en el impuesto a las ganancias. Aspectos técnicos**

**Expositor: Dr. Osvaldo Balán**

# Deducción de las amortizaciones en el impuesto a las ganancias

El artículo 86 Inciso f) LIG. después de la reforma de la ley 27.430:

f) Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u **obsolescencia** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92 (1). (*Inciso sustituido por art. 56 de la [Ley N° 27.430](#) B.O. 29/12/2017.*)

(1) *Limitación a la deducción de amortización para automóviles.*

# Amortización de inmuebles

ARTÍCULO 87.- En concepto de amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, excepto bienes de cambio, se admitirá deducir el DOS POR CIENTO (2 %) anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique al efecto, hasta agotar dicho costo o valor.

A los fines del cálculo de la amortización a que se refiere el párrafo anterior, la misma deberá practicarse desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien, hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión.

El importe resultante se ajustará conforme al procedimiento indicado en el inciso 2) del artículo 88.

# Procedimiento de amortización. Art. 88 LIG

En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes - excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas:

- 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen.
- 2) A la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 93, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida. El importe así obtenido será la amortización anual deducible.

# Conceptos no amortizables

## **Terreno:**

El terreno no se amortiza. Si es un inmueble con construcciones, sólo resulta amortizable la parte atribuible al edificio.

En el caso de inmuebles rurales, no es factible amortizar la tierra. Hay doctrina que ha postulado que hay un desgaste de la tierra rural en función a su utilización, mientras que otros autores sostienen que tal desgaste no se produciría si la explotación se efectúa racionalmente (por ejemplo, a través de la siembra directa.)

## **Intereses:**

El Art. 207 del DR establece que el costo original de los bienes amortizables comprende también los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, **excepto los intereses** reales o presuntos contenidos en la operación y que los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

**Revalúo Técnico:** No amortizable: Dictamen DAT 72/99.

# Amortizaciones. Mejoras

¿Mejora o gasto?

## **Mejoras: Ver Art. 230 DR:**

Son Mejoras las erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. Se presumirá que con mejoras cuando superen el 20% del valor residual del bien en el ejercicio de su habilitación.

Las mejoras, cuando corresponda, se amortizarán en el lapso de vida útil que reste al bien respectivo y a partir del ejercicio de su habilitación, inclusive.

Mejoras sobre un inmueble totalmente amortizado: Se deben activar y amortizar en la vida útil de la misma. Dictamen DAT 45/97

# Amortización bienes muebles

Ni la ley ni el decreto contemplan plazos de amortización para los bienes muebles amortizables.

El Anexo I del Decreto 1038/2000, contiene porcentajes de vida útil, que sólo son aplicables para los contratos de leasing.

La AFIP a partir de la Instrucción 07/2012 aceptó que la determinación de la vida útil probable se puede efectuar en función a una estimación razonable y ponderada, teniendo en cuenta también el principio de obsolescencia, según concluyó la CSJN en varios fallos.

Con la reforma de la ley 27.430, se incluyó expresamente a la “obsolescencia” como un factor a considerar en materia de amortización de bienes muebles.

# Amortizaciones. Obsolescencia

## **TELEC. INT. TELINTAR SA – CSJN. 22/05/2012**

La CSJN señala que ni la ley del impuesto a las ganancias ni su DR fijan la vida útil para cada tipo de bien. Tampoco establecen pautas para su cálculo. *Por ello, ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigirse más que una estimación “probable”, debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes está dada por la estimación razonable y ponderada que efectúe el contribuyente.*

En el mismo sentido se expresó la Corte en “**Telefónica de Argentina SA**”, en la misma fecha.

Vida económicamente útil. Ver también:

**Sullair Argentina SA** (turbogeneradores) TFN 18/12/2013, y **Oleoductos del Valle SA** CSJN 16/02/2010.



# Comentarios sobre el fallo “Yacylec” SA. CSJN

- Tribunal Fiscal de la Nación, sala D. 08/11/2018.
- Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal. 29/07/0220
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. 27/06/2023

¿Amortización por desgaste, obsolescencia, plazo de la concesión, o costo apropiable de obras sobre inmueble ajeno?

Ver notas:

1. ¿Amortización por desgaste o costo apropiable de obras sobre inmueble ajeno?  
• Rajmilovich, Darío M. • LA LEY 09/08/2023, 7
2. Estimación del plazo de amortización de los bienes de uso a partir del concepto de "vida útil probable" • Chacra, Andrés • LA LEY 09/08/2023, 5
3. Impuesto a las ganancias. Amortizaciones de bienes de uso. La importancia de los elementos probatorios para constatar la "vida útil económica" del bien. Ante el Dictamen de la PGN en la causa "Yacylec SA" • González, Marcos. IMP - Práctica Profesional 2022-CXXXI, 17
4. Comentario al fallo "Yacilec SA" de la Corte. Fernández, Luis Omar. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2023-CLIV, 83. de bienes muebles.

# Amortización. Inmuebles. ¿Vida económicamente útil?

## **Tribunal Fiscal de la Nación, sala D • 11/04/2005 • Alto Palermo Shopping Argentino S.A.**

Para establecer la vida útil de un centro comercial, a efectos de fijar el porcentaje de amortización para el impuesto a las ganancias, se deben evaluar y ponderar los elementos y factores descriptos por los peritos -en el caso, se consideró que la vida útil era de 24,22 años y no de 20 años como afirmaba la contribuyente.

Se consideró la ubicación geográfica privilegiada del inmueble en una zona de alta densidad edilicia de categoría, la proximidad de una estación de subterráneos, la competencia creada por la aparición de nuevos centros comerciales, así como la falta de terrenos para su expansión física, y la irrupción de nuevas modalidades de venta a través de medios electrónicos.

# Inmuebles por accesión

## **Centrales Térmicas TFN Sala A 23/03/04**

Las centrales térmicas no forman una unidad con el inmueble, pueden ser trasladadas y emplazadas en otro lugar: es un bien escindible.

Por lo tanto, se amortizan por separado como bien mueble, no es un inmueble por accesión impositivamente.

En el mismo sentido:

CENTRAL PUERTO SA (CNFCAF SALA IV 17/2/2009); CENTRALES TÉRMICAS PATAGÓNICAS SA (CNFCAF. SALA II 26/2/2009, y misma causa TFN Sala D del 3/11/2005

**Dictamen 67/95:** Impositivamente sólo deberán considerarse inmuebles por accesión física todos aquellos bienes que, si bien antes de su accesión constituyen un conjunto de bienes muebles, deben necesariamente integrarse a perpetuidad con el inmueble pues dependen de él para prestar su utilidad. Los inmuebles por accesión son aquellos que una vez incluidos en el inmueble no pueden considerarse separadamente de él pues conforman una misma unidad.

# Beneficio “buenos cumplidores”. Leyes 27.562 y 27.653

Para las sociedades categorizadas como micro y pequeñas empresas que efectivicen inversiones desde el 26/8/2020 hasta el 31/12/2021 pueden optar por efectuar las amortizaciones de dichas inversiones de la siguiente manera, según el caso:

- 1. Realizadas en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados o fabricados:** en 2 cuotas anuales, iguales y consecutivas.
- 2. Realizadas en bienes muebles amortizables importados:** en 3 cuotas anuales, iguales y consecutivas.
- 3. Obras de infraestructura:** en las cuotas que surjan de considerar su vida útil como reducida a la mitad.

La ley 27.653 de “Alivio Fiscal, establece un beneficio similar para las micro y pequeñas empresas por **inversiones efectivizadas hasta el 31/12/2022.**

**Tema ajuste amortizaciones contables vs. Amortizaciones impositivas.**

# Actualización amortizaciones

Se actualizan las amortizaciones con la reforma de la ley 27.430, según el Art. 93, segundo párrafo de la LIG, pero sólo para los bienes incorporados a partir de la reforma de la ley 27.430. Es decir, para bienes incorporados en ejercicios iniciados partir del 01/01/2018.

**Art. 93, segundo párrafo:** *“Las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC)”*

Para ejercicios anteriores, era factible actualizar los bienes (y por lo tanto las amortizaciones) sólo para aquellos contribuyentes que optaron por el revalúo impositivo previsto en dicha ley.

Aplicación de doctrina causa Candy para actualizar amortizaciones: Ver fallo Telefónica de Argentina CSJN. 25/10/2022.

# Amortizaciones no deducibles. Automóviles

*l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 86, correspondientes a automóviles y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), en la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) —neto del Impuesto al Valor Agregado—, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.*

No aplica para los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

Críticas a la norma: No actualización del importe desde su origen implica en la práctica una prohibición a amortizar este tipo de bienes muebles.

# Amortizaciones de automóviles

## **ALGUNOS FALLOS:**

### **ASEGE S.A. CNCAF. 12/09/2003, Sala I:**

Es evidente que la empresa de seguridad no puede ser válidamente considerada como un "similar" al "viajante de comercio", habida cuenta que ella no concierta negocios en representación de uno o más comerciantes o industriales.

### **JANSSEN FARMACEUTICA CILAG S.R.L. y ROUX OCEFA SA C.S.J.N. DEL**

**29.11.2011.** *“El objeto principal de su actividad no reside en la explotación de automóviles, pues se dedica a la elaboración, industrialización y comercialización de productos farmacéuticos, medicinales y químicos”*

.

# Automóviles transformados en utilitarios

## Fallo ABS Argentina SA. CNACF, Sala II 25/10/22

La empresa ABS Argentina SA tiene como actividad la venta al por mayor de semen de utilizado para la inseminación artificial. En las DDJJ de IVA y Ganancias de determinados períodos se computó gastos, amortizaciones y créditos fiscales respecto de 38 rodados Peugeot Partner Patagónica, que utilizaba para la entrega de los productos a sus clientes.

Como consecuencia de ello, la AFIP realizó una inspección. En el año 2013, la AFIP dictó dos actos administrativos mediante los cuales impugnó las declaraciones juradas presentadas por ABS Argentina SA, determinó de oficio las obligaciones impositivas, con más los intereses resarcitorios y multas por los impuestos omitidos.

La Cámara ratifica el fallo del TFN que se apoyó en los elementos probatorios concluyendo que correspondía revocar la determinación de oficio, teniendo en cuenta que el accionante había demostrado que el vehículo concebido para el transporte de personas, fruto de las adaptaciones que sufrió, se había transformado en un vehículo de carga.



# Amortización de Inmateriales

## **Art. 85, inciso e). Son deducibles:**

Las amortizaciones de los bienes inmateriales que por sus características tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares.

## **Artículo 92 LIG, inciso h). No son deducibles:**

La amortización de llave, marcas y activos similares.

Según el Art. 209 del DR sólo procede la amortización de aquellos intangibles que comporten un derecho que se extingue con el tiempo

# Amortización de Gastos de Organización

## **Art. 91 inciso c) LIG**

Deducibilidad de los gastos de organización. La AFIP admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de CINCO años, a opción del contribuyente.

¿Qué es un gasto de organización? Alcanza a los bienes inmateriales.

Fallo: IECSA S.A. Tribunal Fiscal de la Nación, sala D • 02/03/2001

*Los gastos incurridos en bienes inmateriales como conocimientos, experiencia, archivos técnicos, planos, especificaciones y procedimientos, con el propósito de desarrollar nuevos emprendimientos vinculados con el objeto social deben ser clasificados como gastos de organización deducibles -art. 87 inc. c) de la ley 20.628- y no pueden ser asimilados a la adquisición de un nombre o marca.*

La amortización de los inmateriales se actualiza, por estar incluida dentro de las previsiones del segundo párrafo del Art. 93 de la LIG.

# Amortizaciones en venta y reemplazo

En el supuesto de venta y reemplazo, al imputarse el resultado de la venta (tanto para bienes muebles amortizables como para inmuebles) al costo del nuevo bien, esto deriva en una menor amortización impositiva de dicho bien de reemplazo, salvo para los inmuebles rurales que no se amortizan.

Se trata de un diferimiento del gravamen. En lugar de declarar la utilidad en el ejercicio en que se efectúa la venta, se va devolviendo dicha utilidad al balance impositivo a través de una menor amortización impositiva durante los años de vida útil del bien respectivo.

# Ejercicios irregulares

## **Central Costanera. TFN, Sala C. 29/06/01 TFN Sala “C”**

A los efectos de deducir en concepto de amortizaciones el desgaste de bienes muebles, cuando se trate de ejercicios irregulares debe aplicarse lo previsto en la R.G. (DGI) 1297/69, aun cuando ésta instrumente una norma que se encuentra derogada -art. 69 de la ley de impuesto a los réditos- ya que ni la ley del impuesto a las ganancias, ni las reglamentaciones de la misma, ni las posteriores resoluciones generales dictadas en su consecuencia, derogaron en forma expresa dicha RG.

La misma RG de la DGI expresa que en el caso de bienes muebles amortizables si no se trata de un ejercicio irregular, siempre se amortiza el año completo involucrado.

Muchas gracias por su atención!

