

La obsolescencia como causa de depreciación de los bienes muebles amortizables

Dr. C. P. Carlos J. S. Gutiérrez

I. Introducción [arriba] -

El tema que nos ocupa tiene particular importancia, en la determinación de los años vida útil a computar para el cálculo de las amortizaciones de los bienes muebles.

Para ello, la ley y la reglamentación del Impuesto a las Ganancias tiene establecido, en diversos artículos, lo siguiente:

1. Principios generales

Artículo 82 (1). “De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

f) las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del art. 88”.

Artículo 125 D.R. (2) “Las amortizaciones cuya deducción admite el inciso f) del art. 82 de la ley, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial, determinándose el monto deducible, conforme las disposiciones de los arts. 83 y 84 de la ley, según se trate de inmuebles u otros bienes amortizables, respectivamente” .

Al respecto, el Dr. Enrique J. Reig (3) nos enseña: “Se trata de considerar el mantenimiento del capital fuente, en el aspecto sustancial de los bienes sujetos a depreciación por el uso, por la acción del tiempo o por su antigüedad, el respectivo cómputo da lugar a lo que se denomina contablemente amortizaciones, así como agotamiento de la sustancia productora de la ganancia. Las pérdidas por desuso de bienes aún no totalmente amortizados, son también consideradas deducibles”.

2. Amortización de bienes muebles amortizables

Art. 84 (1) - “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 Dirección General Impositiva podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etc.), 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 art. 89, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva 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.

Cuando se trate de bienes inmateriales amortizables, la suma a deducir se determinará aplicando las normas establecidas en el párrafo anterior.

A los efectos de la determinación del valor original de los bienes amortizables, no se computarán las comisiones pagadas y/o acreditadas a entidades del mismo conjunto económico, intermediarias en la operación de compra, salvo que se pruebe una efectiva prestación de servicios a tales fines”.

3. *Desuso*

Art. 66 (1). “Cuando alguno de los bienes amortizables, salvo los inmuebles, quedara fuera de uso (desuso) el contribuyente podrá optar entre seguir amortizándolo anualmente hasta la total extinción del valor original o imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta en el balance impositivo del año en que ésta se realice.

En lo pertinente serán de aplicación las normas sobre ajuste de la amortización y del valor de los bienes, contenidas en los arts. 58 y 84”.

Art. 95 DR (2). “A los fines de lo dispuesto por el art. 66 de la ley, en el caso de que alguno de los bienes muebles amortizables quedara fuera de uso, el contribuyente podrá optar por:

a) seguir amortizando anualmente el bien respectivo, hasta la total extinción de su valor original o hasta el momento de su enajenación;

b) no practicar amortización alguna desde el ejercicio de su retiro. En este caso, en oportunidad de producirse la venta del bien, se imputará al ejercicio en que ésta se

produzca, la diferencia que resulte entre el valor residual a la fecha del retiro y el precio de venta.

En ambos casos serán de aplicación en lo pertinente, las normas de actualización contenidas en los arts. 58 y 84 de la ley”.

4. Costo de bienes amortizables

Art. 126 DR (2) “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.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo”.

De lo expuesto, observamos que:

1. La ley no fija en forma precisa la vida útil de los bienes en cuestión, dejando librado a la evaluación del sujeto los años de su utilización económica efectiva.

Su cálculo será anual, salvo para los casos de iniciación de la actividad económica del sujeto o de ejercicios no anuales, en donde la amortización se deberá computar proporcionalmente a los meses transcurridos desde el inicio hasta la finalización del ejercicio económico. (4)

Solamente permite la adopción de un método especial, a juicio de la Dirección, por razones de orden técnico, como pueden ser: unidades producidas, horas trabajadas, etc.

2. En materia de desuso, debe entenderse cuando el bien, como consecuencia de los adelantos técnicos, roturas, destrucción, ha dejado de ser apto para su utilización económica y el sujeto decide discontinuar su uso. En estos casos, el bien deja de prestar servicios y no hay costo a atribuir a las diversas producciones, que se podrían beneficiar con su uso, en los ejercicios económicos futuros.

3. La jurisprudencia en estudio, analiza el supuesto de obsolescencia como causal para el cálculo de la amortización de los bienes muebles amortizables y otros bienes inmateriales, partiendo del análisis de distintos soportes que corroboren, que el bien puede quedar en desuso anticipadamente, a su vida útil estimada.

II. La obsolescencia y la causa "Telintar SA" [arriba] -

II. 1. Opinión del Tribunal Fiscal

La causa bajo análisis tuvo su origen en una resolución de fecha 20 de diciembre de 2001 de la División Determinaciones de Oficio, Subdirección Operaciones Impositivas III, AFIP-DGI, por la que se procediera a determinar su obligación tributaria, con más intereses y a aplicar multa en el impuesto a las ganancias períodos 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, en donde el tema en discusión consistió en determinar cuál era el plazo de vida útil del bien de uso "fibra óptica" para calcular su amortización impositiva.

El Tribunal Fiscal - Sala B (6) se expide en fallo dividido opinando la mayoría que: "El agotamiento y el desuso no se refieren al desgaste, sino a la pérdida de utilidad del producto que justifica la inversión, o bien su desuso por razones tecnológicas o por la imposibilidad de utilización.

Casi todas las respuestas periciales, así como la mayor parte de los informes agregados, se sustentan en el factor obsolescencia como elemento prioritario para estimar la duración de la fibra óptica, resultando necesario rescatar de ellos cuál sería la medida del factor desgaste puro, vale decir, el envejecimiento que sufren los bienes por su utilización normal en la actividad a la que están destinados, de acuerdo con lo que respecto de las amortizaciones dispone el inc. f), art. 82, de la ley del gravamen.

Prescindiendo de toda consideración relativa al desuso causado por la obsolescencia o por renovación del equipamiento asociado empleado en los sistemas de transmisión y sin dejar de lado que hay concordancia en admitir que no se advierte en el futuro inmediato una nueva corriente tecnológica susceptible de reemplazar los cables de fibra óptica, se extrae como conclusión que los mismos tienen una duración estimada entre los veinte y treinta años, lo que supone convalidar el criterio fiscal".

Por su parte, el Dr. Porta vota en el sentido de revocar el acto recurrido, con costas al Fisco Nacional. Para ello, tuvo en consideración, entre otros:

1. La opinión del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires quien informa que en la amortización "es importante considerar los diferentes factores de 'obsolescencia' del bien, mencionando como dato a considerar para establecer la capacidad esperada de servicio del bien y su obsolescencia a 'los cambios tecnológicos o en el mercado de bienes producidos por el ente, mediante su empleo, etc.';

2. El Instituto Nacional de Tecnología Industrial, expidiéndose en sentido favorable a lo pretendido con dicha prueba por la actora "Se considera de acuerdo a las consideraciones vertidas en la presente nota que resulta razonable fijar el plazo de amortización de las redes de fibras ópticas entre 10 y 15 años. Asimismo, cabe agregar que el plazo de 15 años es un valor máximo que en la actualidad puede ser calificado "como sumamente conservador";

3. El informe de la firma Technology Future inc., con la traducción del mismo que como prueba acompaña la actora..., donde también lo informado desvirtúa el criterio que incorporará la Dirección General Impositiva;

4. Informes de la Facultad de Ingeniería de la Universidad de Buenos Aires que surgen datos que consideran menores los plazos de amortización a lo pretendido por el Fisco Nacional” "...Para las redes de fibras ópticas y de acuerdo a lo manifestado en las respuestas a las preguntas 1 a 5, es razonable fijar el plazo de amortización entre 10 y 15 años. El valor de 15 años es un valor límite y conservador para la época actual”.

5. El Informe de Siemens, quien informa que: "...el tiempo de vida útil como objetivo de diseño de los elementos de red aislados podría especificarse típicamente de 15 a 20 años. Estos valores conducirían a una vida útil de la red de transporte de alrededor de 15 años”.

6. El informe de Pifelli : "...La vida útil o duración de un cable de fibra óptica, se estimó en veinte años solo desde el punto de vista físico (condiciones de instalación y medio ambiente, suelo, etc.) y no así su obsolescencia tecnológica y comercial. Por lo tanto: el cable habrá dejado de ser útil en menos de la mitad de ese lapso, por razones de obsolescencia tecnológica, que no tienen relación con la duración física del cable, sino con su utilidad, para la función a que está destinado...”.

7. Informe de la Secretaría de Comunicaciones: según lo informado por dicha Secretaría se ha establecido una política uniforme de amortizaciones a fin de facilitar la comparación en la información a presentar trimestralmente a la autoridad de control, que comenzó a regir a partir de 1997 y según la cual la vida útil que se estimó para la fibra óptica, repartidores y multiplicadores de pares es de 12 años.

El Tribunal revoca la procedencia de los intereses resarcitorios y la multa aplicada y las costas por su orden.

En relación al fallo del Tribunal, la doctrina se ha expedido:

Alejandro Amaro (7) ”...el razonamiento del Tribunal, al negar a la obsolescencia como un factor a considerar al momento de estimar la vida útil de los bienes de uso, tiene como lógica consecuencia que las vidas útiles probables así estimada siempre excederán las vidas útiles efectivas de dichos bienes”.

Malvestiti, Daniel (8) opina sobre el decisorio de la causa “Telefónica de Argentina S.A” (9) “A nadie puede escaparle la idea que el profundo análisis realizado por el vocal preopinante fue encomiable desde todo punto de vista pero también lo hubiera sido - o nadie hubiera hecho objeciones - si en lugar de 20 años de vida útil hubiera arribado a la conclusión que

eran 17 o 18 u otro número que estuviera entre 15 y 20 años, es decir, entre las dos posiciones antagónicas que aquí se plantearon”.

II. Opinión de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Federal [arriba] -

La actora en disidencia con lo opinado por el Tribunal Fiscal recurre a la alzada, revocando la Cámara (10) “lo resuelto por el Tribunal Fiscal en su voto mayoritario y dejar sin efecto la resolución determinativa apelada”. Para ello, el Tribunal reseña los informes aportados por los distintos organismos que han opinado sobre el tema que hacen referencia a los menores plazos de amortización pretendidos por el fisco afirmado que: “En razón de lo expuesto el acto determinativo carece de suficientes fundamentos como para modificar, la amortización calculada por la parte actora respecto de las fibras ópticas submarinas”. Sobre el particular ver “Depreciación por obsolescencia: Nota a fallo en los autos “Telecomunicaciones Internacionales de Argentina Telintar S.A.” Adolfo Atchabahian (11).

Otro precedente sobre el mismo tema y en concordancia con lo expuesto, surge de la causa: Telefónica de Argentina S. A. (12), el cual en su punto VI afirma: “Que, en primer lugar, merece destacarse que mediante las resoluciones de la Secretaría de Comunicaciones 26874/96, 329/97 y 781/97 se aprobó el reglamento general de información económica y de costos para las licenciatarias del servicio básico telefónico, los planes de cuentas -manuales de cuentas presentados por la actora junto con Telecom y Telintar- y el manual de asignación de ingresos y costos (confr. fs. 84/211).

En esa oportunidad, dicha secretaría estableció, respecto de la fibra óptica, un plazo de amortización de doce años.”

En sentido contrario, la Cámara Federal - Sala I en la causa: Telecom Argentina Stet France Telecom S.A. (13) en donde afirma: “...cuadra puntualizar que la cuestión central en trato, debe examinarse, sustancialmente, a través de una discreta y razonable interpretación de las normas que gobiernan la materia, resultando adecuado a ella una cuota de deferencia hacia la administración fiscal la que se impone a poco que se advierta que con arreglo al art. 84 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.) ‘...La Dirección General Impositiva podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etc.) cuando razones de orden técnico lo justifiquen’ (el resaltado corresponde al voto), normativa que traduce la voluntad del legislador en dotar de facultades discrecionales en cabeza del Organismo Fiscal, tendiente a establecer los mecanismos más aptos en el marco de la generalidad de lo dispuesto en el art. 82 del mismo ordenamiento tributario...” “Ello sentado, resulta pertinente, más allá de los cuestionamientos ensayados por la actora, adentrarse en el examen del criterio adoptado por el Fisco Nacional para abonar su posición, para cuyo desarrollo, claro está, resulta menester analizar su grado de razonabilidad...”

III. Fallo de la Corte Suprema de Justicia [arriba] - (14)

Contra la sentencia, la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación, el cual fue concedido por resultar formalmente procedente.

El argumento central del fisco “consiste en sostener —en consonancia con el voto mayoritario del Tribunal Fiscal— que la ley del impuesto a las ganancias sólo admite, en el art. 82 inc. f, la deducción de “las amortizaciones por desgaste y agotamiento” y que no está prevista en la legislación como causal de cómputo de las amortizaciones admitidas en el art. 82, la eventual obsolescencia tecnológica y que esa voluntad legislativa no puede cambiarse sino mediante una modificación de la norma, mientras no se plantee su inconstitucionalidad. Aduce que la obsolescencia de un bien ocasiona su desuso, y tal supuesto se encuentra especialmente contemplado en el art. 66 del referido cuerpo legal”.

Contra esta posición, la Corte en el punto VII argumenta: “Que al respecto corresponde poner de relieve que —con excepción de las previsiones del art. 83 referentes a inmuebles— ni la ley ni la reglamentación fijan la vida útil computable para cada tipo de bien, ni establecen pautas para su cálculo. Con relación a ello, debe observarse asimismo que la ley se refiere a la vida útil “probable” de los bienes. En tales condiciones —es decir, ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigir la ley más que una estimación “probable”— debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente. Si bien tal estimación se verá reflejada en el cálculo del impuesto contenido en la declaración jurada y es innegable, por lo tanto, que la administración tributaria tiene facultades para impugnarla (art. 13 de la Ley N° 11.683), corresponde concluir, sobre la base de lo precedentemente señalado, que para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin”. (el subrayado es nuestro).

Posteriormente, reafirma el concepto de vida útil “el concepto de “vida útil” alude en realidad al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas; es decir, no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquél en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico, cuyo plazo naturalmente puede resultar más breve”. “En síntesis, el tiempo que debe estimarse es el de la “vida económicamente útil” (confr. O.73.XLII. “Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/DGI”, considerando 8°, sentencia del 8 de abril de 2008 y O.125.XLIII. “Oleoductos del Valle S.A. c/DGI”, considerando 7°, sentencia del 16 de febrero de 2010)”. Recordemos que en ambos casos, se discutía la vida útil del bien denominado “oleoducto”, en donde el fisco entendía que la misma debía coincidir con el plazo de duración de la concesión - treinta y cinco años - en lugar de la vida útil económica, propuesta por los contribuyentes. Tanto las sentencias del Tribunal Fiscal como la de Cámara, resultaron favorables a ambas empresas. Al llegar a la Corte, la misma declara desierto el recurso ordinario en la causa “Oleoducto Trasandino” pero, en la causa: Oleoductos del Valle concluye afirmando “...el plazo de la concesión de transporte no es determinante para establecer el lapso de amortización de los bienes, el que debe fijarse según la duración de su vida económicamente útil, y con arreglo a criterios de carácter técnico...”.

En el punto 9 desbarata la pretensión del fisco en relación a la exclusión de la obsolescencia como depreciación al afirmar. “no se advierten razones que lleven a excluir de los factores a tener en cuenta para estimar la vida económicamente útil de los bienes a la obsolescencia, entendida como la depreciación que éstos pueden tener a causa de innovaciones tecnológicas. Por el contrario, y especialmente en determinados sectores de industrias o servicios en los que es constante el avance técnico —como el de las telecomunicaciones— resulta indudable que no podría ser desatendida esa realidad para el cálculo de la amortización de los bienes respectivos, máxime ante la ausencia de una norma que prohíba proceder de ese modo. Por lo demás, la conclusión expuesta es la que mejor concilia con el propósito de la amortización, consistente en la necesidad de cubrir la disminución gradual del valor de uso de los bienes afectados a una actividad económica y, en última instancia, en la mejor observancia del principio de capacidad contributiva”.

A continuación, se pondera “tal como lo puso de relieve el a quo— que la conclusión expuesta es concorde con el criterio establecido en las resoluciones técnicas 10 y 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, según se afirma en el informe del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires ..., en el que —mediante remisión a las citadas normas contables profesionales— se expresa que “para el establecimiento de la vida útil de los bienes de uso es importante considerar —entre otros— los factores de obsolescencia del bien”.

Asimismo, cuestiona el argumento del fisco en cuanto a, lo relativo a la obsolescencia, la cual resultaría ajena a la deducción contemplada en el art. 82 inciso f) y solo tendría su cauce en el procedimiento reglado por el art. 66 de la Ley, citado en el punto I. Para ello al Corte afirma: “el citado art. 66 prevé una solución para el caso en que se produce la desafectación del bien mueble amortizable de la actividad generadora de ganancias, pero no hay motivos para entender que esa norma excluye la posibilidad de que se compute la obsolescencia como un factor a tener en cuenta para el cálculo de la vida útil probable de un bien a los fines de cubrir la disminución gradual de su valor mediante la deducción prevista en el citado inciso del art. 82”.

Concluye en el punto 12), para no dejar ninguna duda al respecto, “no corresponde excluir la consideración de la obsolescencia como uno de los factores a tener en cuenta para establecer la vida útil probable de los bienes, debe estarse a las conclusiones de la cámara en cuanto a que —sobre la base del examen de las distintas pruebas reunidas en autos— entendió que el acto determinativo carecía de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas”.

IV. La AFIP recepta el criterio de la Corte [arriba] -

Por Instrucción General 07/2012 la Subdirección General de Asuntos Jurídicos de la AFIP (15) se fija la doctrina resultante por aplicación del fallo de la Corte al sostener: “En el marco del artículo 82 inciso f) de la ley de impuesto a las ganancias -que permite la deducción de las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso-, y ante la ausencia de toda precisión normativa, debe entenderse que la determinación de la vida útil “probable” de los bienes muebles -a los fines de su amortización- ha sido deferida, en principio a una estimación razonable y ponderada, para lo cual debe meritarse el concepto

obsolescencia y vida útil eficiente desde el punto de vista económico. De allí que, la descalificación del plazo de amortización deberá apoyarse en fundamentos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo o el notorio apartamiento de los criterios contables usualmente aplicados”.

Es de aplicación, para todas las áreas con competencia en la materia, instruyendo a las áreas jurídicas y operativas a cargo de la defensa de los intereses del Fisco Nacional, a efectos que en el futuro adecuen su gestión al criterio expresado por la CSJN.

V. Conclusión [arriba] -

El fallo de la Corte sienta un precedente por demás importante, no solamente para los casos de bienes muebles amortizables de 1er. uso con tecnología de punta, sino también para la adquisición de licencias de uso de software y otros bienes inmateriales. Como afirma el fallo y hemos resaltado, el art. 66 que trata el concepto bajo análisis, no excluye “la posibilidad de que se compute la obsolescencia como un factor a tener en cuenta para el cálculo de la vida útil probable de un bien a los fines de cubrir la disminución gradual de su valor mediante la deducción prevista en el citado inciso del art. 82”.

-
- (1) Texto ordenado por el Decreto N° 1344/1998 (B.O.: 25/11/1998) y sus modificaciones.
 - (2) Según Anexo del Decreto N° 1344/1998 (B.O.: 25/11/1998) y sus modificaciones.
 - (3) Enrique J. Reig. “Impuesto a las Ganancias”. 9na. Edición Actualizada. Ed. Macchi.1997.
 - (4) Ver Res. Gral. (DGI) 1297 (B.O.: 08/08/1969 y fallo “Central Costanera S.A.” TFN - Sala C. 29/06/2001. “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 res. gral. 1297, ya que ni la ley de impuesto a las ganancias, ni las posteriores resoluciones generales dictadas en su consecuencia, derogaron en forma expresa dicha resolución y la finalidad de su dictado no se ha extinguido”.
 - (5) Alto Palermo Shopping Argentina S.A. TFN - Sala D. 11/04/2005.
 - (6) Telintar Telecomunicaciones Internacional de Argentina S.A. TFN - Sala B. 28/07/2005.
 - (7) Alejandro Amaro “¿Las PC se amortizan impositivamente en 10, 15 o 20 años?. Doctrina Tributaria - ERREPAR. N° 309 Pág. 1151 a 1160.
 - (8) Malvestiti, Daniel: “El impuesto a las ganancias y la amortización de la fibra óptica” - Imp. - 2005-A - pág. 235.
 - (9) “Telefónica de Argentina S.A”. TFN - Sala D.08/10/2004.
 - (10) Telintar Telecomunicaciones Internacional de Argentina S.A. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV. 25/06/2009.
 - (11) Adolfo Atchabahian. “Depreciación por obsolescencia: Nota a fallo en los autos “Telecomunicaciones Internacionales de Argentina Telintar S.A.” Impuestos. N° 20. Octubre 2009.
 - (12) “Telefónica de Argentina S.A”. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV. 09/12/2009.

(13) “Telecom Argentina Stet France Telecom SA” - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 29/10/2007.

(14) Telintar Telecomunicaciones Internacional de Argentina S.A. Corte Suprema de Justicia. 22/05/2012.

(15) Instrucción General 07/2012 la Subdirección General de Asuntos Jurídicos de la AFIP (11/07/2012).