

## **AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO. EL TRATAMIENTO DE ACTIVOS INMATERIALES (INTANGIBLES).**

El presente artículo tiene por finalidad analizar desde una perspectiva teórica el tratamiento de los activos intangibles en el marco del ajuste por inflación impositivo, tanto estático como dinámico. Haremos su análisis haciendo una previa introducción para el mejor entendimiento del tema.

### **INTRODUCCIÓN. CONCEPTO.**

Recordemos que ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en su reglamentación se establece la definición de qué se entiende por bienes inmateriales.

Si nos remitimos al diccionario de la real academia española<sup>1</sup> debemos precisar que un bien en términos económicos es *“todo aquello que es apto para satisfacer, directa o indirectamente, una necesidad humana”*. Y cuando dicho bien es susceptible de tener un valor económico, forma parte de un activo de un patrimonio.

A su vez, debemos tener en cuenta que según el mismo diccionario un activo es el *“conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo”*.

Por otra parte, la expresión inmaterial es un adjetivo de aquello que no es material. Aunque precisa el diccionario que un activo inmaterial es aquel que carece de entidad física. Mientras que un activo material, en su contrapartida, es aquel que si posee entidad física. Y lo material es lo concerniente a aquello perteneciente o relativo a la materia. En definitiva, todo aquello que ocupa un lugar en el espacio.

Considerando lo expuesto podemos decir, a priori, que un bien inmaterial es aquel no posee naturaleza física pero que expresa un valor económico para un ente. Dichos en otros términos, son bienes que físicamente no se pueden tocar pero que son susceptibles de apreciación pecuniaria (o de tener valor económico).

De hecho, un sinónimo de bien inmaterial es el de intangible. Esta última expresión se refiere a todo aquello que no puede tocarse.

Ahora bien, si nos remitimos a las normas contables profesionales y más precisamente a la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE los activos intangibles *“son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. Incluyen, entre otros, los siguientes: Derechos de propiedad intelectual - Patentes, marcas, licencias, etc. - Gastos de organización y preoperativos – Gastos de desarrollo”*.

Doctrinariamente, se han identificado tradicionalmente dos tipos de bienes intangibles:

---

<sup>1</sup> <https://www.rae.es/>

## **RICHARD AMARO GÓMEZ DERECHOS CEDIDOS A LA LEY**

- a) Los bienes inmateriales y,
- b) Los cargos diferidos.

En relación a estos últimos, se los suele identificar con gastos que realiza un ente pero como el beneficio económico de ese gasto repercutirá en varios ejercicios se lo activa a fin de ir imputando la erogación a medida que se vayan produciendo los ingresos. Dichos en otros términos “(...) *representan bienes o servicios recibidos, de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos futuros*”<sup>2</sup>.

Por lo tanto, la diferencia radicaría en que mientras los bienes inmateriales representarían un bien incorpóreo, los cargos diferidos representan más bien gastos. Pero en ambos casos tienen la posibilidad de generar ingresos futuros en términos económicos, por lo cual, constituyen un activo que en determinadas circunstancias deben reconocerse en el patrimonio como cualquier otro bien.

Ejemplos de bienes inmateriales podemos citar: las marcas, las patentes de invención, derechos de propiedad intelectual, etc.

Ejemplos de cargos diferidos podemos citar: los gastos de constitución, organización y reorganización; los gastos de estudio, investigación y desarrollos, gastos de publicidad, etc.

Finalmente, debemos esbozar que no todo gasto activado constituye un intangible. Un ejemplo de ello serían los gastos pagados por adelantado. Si bien la diferencia podría no ser tajante, debemos indicar que los intangibles cargos diferidos son gastos activados también, pero su diferencia con cualquier otro gasto viene dada porque no representan derechos contra terceros, sino que se trata de valores cuya existencia depende de la posibilidad de generar ingresos a futuro. O sea, es un gasto susceptible de poseer un valor económico actual para el mercado.

### **SU TRATAMIENTO FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.**

El objeto del presente apartado no es realizar un análisis exhaustivo de los activos intangibles sino simplemente esbozar su tratamiento general.

En primer término, debemos precisar que la base para la liquidación del impuesto a las ganancias es la contabilidad, por lo tanto, si esta última reconoce la existencia de activos intangibles, en principio, también lo hará la contabilidad fiscal.

No obstante, no siempre ello es así dado que en determinadas circunstancias la contabilidad fiscal se aparta de las normas contables a fin de considerar sus propios criterios.

---

2

<https://storageserviciosilive.blob.core.windows.net/static/media/Resources/capacitacionvirtual/fichas/contai/Diferidos.pdf>

## RICHARD AMARO GÓMEZ DERECHOS CEDIDOS A LA LEY

Básicamente, debe tenerse en cuenta que la ley del impuesto a las ganancias reconoce la existencia de activos intangibles que reconoce la contabilidad. De hecho, el art. 85 (ex art. 81) de la ley de ganancias establece que de la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir, entre otros:

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

Así como también el art. 92 (ex art. 88) de la ley establece que no serán deducibles:

*“h) La amortización de llave, marcas y activos similares”.*

La cuestión de que sean o no amortizables radica en determinar si tienen o no una vida útil determinada ya sea legal o contractual. Dependiendo de esto, pueden ser amortizables o no. En este sentido el decreto reglamentario del impuesto precisa:

### *“Intangibles*

*Art. 209 - La amortización prevista por el inciso e) del artículo 85 de la ley, solo procederá respecto de intangibles adquiridos cuya titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo.*

*Con el fin de establecer las amortizaciones deducibles, el costo de adquisición de los referidos intangibles se dividirá por el número de años que, legalmente, resulten amparados por el derecho que comportan. El resultado así obtenido será la cuota de amortización deducible, resultando aplicable a efectos de su determinación y cómputo, en lo pertinente, las disposiciones contenidas en los artículos 88 de la ley y 206 y 207 de este reglamento.*

### *Costo de intangibles*

*Art. 210 - En el caso de venta de bienes intangibles producidos por el vendedor, el costo computable estará dado por el importe de los gastos efectuados para su obtención en tanto no hubieren sido deducidos impositivamente. Tales gastos se actualizarán desde la fecha de realización hasta la fecha de venta”*

Véase que mientras la ley hace referencia a bienes inmateriales el decreto reglamentario también usa la expresión intangibles para referirse a los mismos. Y ante la ausencia de norma concreta que los defina como tal, nos deberíamos basar en los conceptos definidos por las normas contables tratadas en el apartado anterior.

Pero más allá de lo expuesto, lo queremos transmitir es que existe un reconocimiento a los activos intangibles. El problema radica en que no todos los activos intangibles de la contabilidad son activos intangibles en el impuesto a las ganancias.

## RICHARD AMARO GÓMEZ DERECHOS CEDIDOS A LA LEY

Ello se debe a que en la contabilidad se reconocen dos tipos de intangibles, los adquiridos a terceros y los autogenerados o desarrollados por el propio ente. Un ejemplo lo podemos ver con las marcas, están las adquiridas a terceros que se pueden cuantificar debidamente y están las autogeneradas que presentan serias dificultades en cuanto a su reconocimiento y posterior imputación a resultados. En el ámbito del impuesto a las ganancias claramente las primeras forman parte de un activo intangible, pero las segundas más bien se imputan a resultado a medida que se generan los gastos para su autodesarrollo conforme al principio de lo devengado jurídico. En este grupo de gastos tenemos también, por ejemplo, los gastos de publicidad.

En las grandes campañas publicitarias que desarrollan ciertas compañías en el mercado, y como su repercusión en término de ingresos que producirán repercutirán en varios ejercicios económicos, los gastos que ocasionan se activan contablemente como cargos diferidos y luego se van imputando a resultados mediante amortización. Pero en el plano fiscal, constituyen un gasto devengado en el ejercicio correspondiente a su generación. Entonces, para lo que es para un mundo contable un cargo diferido, para el mundo fiscal no es más que un gasto devengado del ejercicio y deducible.

### EL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO.

En relación al ajuste por inflación impositivo estático no podemos perder de vista que existen básicamente dos ítem del art. 105 (ex art. 95) inciso "a" que hace referencia a los activos intangibles:

1. El primero de ellos es el punto 5 el cual esboza que debe excluirse del activo a los bienes inmateriales.
2. El segundo es el punto 15 el cual establece como exclusión a los "*gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente*".

En relación al primer punto es dable señalar que el concepto de bienes inmateriales se utiliza siempre como sinónimo de activo intangible. Por lo tanto, son básicamente el mismo concepto, que incluye a los cargos diferidos.

Si bien pensamos que los cargos diferidos forman parte del concepto de bienes inmateriales (o intangibles), el legislador le dio un tratamiento particular a los cargos diferidos del punto 2, en cuanto dispuso su tratamiento como activo computable sólo en la medida que no se hayan deducido impositivamente.

Lo que sucede es que la ley del impuesto las ganancias acuerda a los mismos la posibilidad de su activación y amortización en 5 años:

- a) Gastos de constitución, organización y re organización: el art. 91 (ex art.87) de la ley del impuesto de marras indica que de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir, entre otros, "c) *Los gastos de organización. La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA admitirá su afectación al primer*

## RICHARD AMARO GÓMEZ DERECHOS CEDIDOS A LA LEY

*ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de CINCO (5) años, a opción del contribuyente”.*

- b) Gastos de estudio, investigación y desarrollo: el artículo 220 (ex art. 140) del decreto reglamentario dice al respecto: *“Los gastos de investigación, estudio y desarrollo destinados a la obtención de intangibles, podrán deducirse en el ejercicio en que se devenguen o amortizarse en un plazo no mayor de CINCO (5) años, a opción del contribuyente”.*

Véase que son gastos que constituyen activos intangibles.

En función de todo lo expuesto podemos concluir que todos los activos intangibles, tanto bienes inmateriales como cargos diferidos, tienen su tratamiento como no computable a los fines del ajuste estático. Sin interesar a estos fines si son amortizables o no para el impuesto a las ganancias. En este sentido, no importa la diferencia que puede haber entre la contabilidad fiscal y el ámbito contable. Es decir, puede existir un cargo diferido que la contabilidad lo reconoció, pero que impositivamente se dedujo como gasto en el momento de su devengamiento. Esta diferencia no interesa a los fines del ajuste por inflación estático, dado que todo el rubro es no computable.

Los únicos que pueden tener un tratamiento diferencial son los referidos a:

1. Gastos de constitución, de organización o reorganización: que serán computables en la medida que no se hayan deducido impositivamente. Téngase presente que estos puede activarse y amortizarse en 5 años, a opción del contribuyente.
2. Gastos de estudio, investigación y desarrollo: se aplican las mismas consideraciones que el punto anterior.

La conclusión final es que los únicos activos intangibles que la ley permite su computo en el ajuste estático son los dos ya mencionados, siempre que se opte por su tratamiento como activo impositivo susceptible de amortización en 5 años<sup>3</sup>.

Aparte que también debemos pensar que los activos intangibles, todos sin excepción lo que implica tanto bienes inmateriales como cargos diferidos, son activos no monetarios por su propia naturaleza. No representan una cantidad nominal de dinero, ni tampoco una cantidad cierta, determinada o determinable, de dinero. Por lo tanto, su valor intrínseco no se altera por los vaivenes del poder adquisitivo de la moneda provocado por la inflación. En consecuencia, resulta razonable su tratamiento general como no computable.

No obstante, existe un antecedente bastante controvertido que consideró computable en el ajuste estático el cargo diferido relacionado con gastos no deducibles por la financiación de la compra de participaciones sociales, vinculadas a rentas exentas. Es la causa “Luis Alberto Oddone y Cía. Asesores Financieros SA s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias y capitales” de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones

---

## **RICHARD AMARO GÓMEZ DERECHOS CEDIDOS A LA LEY**

en lo Contencioso Administrativo Federal (C.N.FED. CONT. ADM.) del 18 de agosto 1989. Creemos que es un caso particular donde no se analizó los alcances del concepto “bienes inmateriales”.

Finalmente, debemos destacar que en cuanto al ajuste dinámico positivo el art. 95 inciso “d” apartado I tipifica en el punto 5 a:

*“5. Las adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 10 del inciso a) afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiera sus propias acciones”.*

Por ende, véase que dentro de los puntos del 1 al 10 del artículo 105 (ex art. 95) se encuentra a los activos intangibles. En consecuencia:

- a) Toda adquisición o generación de un activo intangible, siempre que lo sea en el plano contable y fiscal, genera un ajuste dinámico positivo. Por ejemplo, la adquisición de una marca o la realización de gastos de organización.
- b) Toda adquisición o generación de un activo intangible, que lo sea en el plano contable pero no en el fiscal, NO genera un ajuste dinámico positivo. Por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo que la contabilidad los activa como cargo diferido pero que impositivamente se opto por tratarlos como gastos del ejercicio en el momento de su devengamiento. Aquí claramente, impositivamente no se reconoce un activo intangible ya que se trata de un gasto más del ejercicio.

### **LA REFLEXIÓN FINAL.**

Esperamos con la presente colaboración haber contribuido al análisis de este tema tan controvertido. Si bien los lineamientos de este artículo sólo expresan opiniones, no podemos dejar de recalcar que sería una opción razonable a la luz de las normas que rigen el impuesto y las normas contables.

Nuestra opinión, no descarta en absoluto otras posibles interpretaciones de la temática.