

AXI IMPOSITIVO. AJUSTE ESTÁTICO. VENTA DE AUTOMÓVIL. VALOR RESIDUAL AL MOMENTO DE LA VENTA.

El objetivo del presente artículo es analizar el tratamiento impositivo de la venta de automóviles acaecidas durante un ejercicio en relación al cual resulta de aplicación el ajuste por inflación impositivo, su tratamiento en el ajuste estático. Primeramente, haremos una introducción para el mejor entendimiento del tema para luego abocarnos al análisis concreto.

INTRODUCCIÓN¹.

En primer lugar, debemos traer a memoria que en relación al modo de calcular el costo computable de un automóvil (que constituye un bien mueble amortizable) al momento de su venta, la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG), estableció en los primeros párrafos del artículo 58 (actual art. 62) que:

“Cuando se enajenen bienes muebles amortizables, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el costo computable establecido de acuerdo con las normas de este artículo:

a) Bienes adquiridos:

Al costo de adquisición, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de enajenación, se le restará el importe de las amortizaciones ordinarias, calculadas sobre el valor actualizado, de conformidad con lo dispuesto en el punto 1 del artículo 84, relativas a los períodos de vida útil transcurridos o, en su caso, las amortizaciones aplicadas en virtud de normas especiales”.

En definitiva, la LIG consagró que el costo computable de un automóvil lo constituye su valor residual al momento de la venta, esto es, costo de adquisición menos las amortizaciones acumuladas.

No obstante, también debemos recordar que en materia de amortización de automóviles existe un tope dado por el artículo 88 (actual art. 92) inciso “I” de la LIG, el cual estipula que no serán deducibles:

“las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inc. f) del art. 82, correspondientes a automóviles, y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), en la medida en que excedan los 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 veinte mil pesos (\$ 20.000) – neto del impuesto al valor agregado-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda”.

Ahora bien, si un automóvil solo puede amortizar durante los 5 años de vida útil convencional \$ 4.000,00 por año, ¿Cabe preguntarnos si dicha amortización es la que debe considerarse para determinar el valor residual?

¹ Amaro Gómez, Richard L. “El valor residual de los automóviles al momento de la venta en el impuesto a las ganancias. A raíz de la opinión emitida por el Fisco en un dictamen”. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LXII, 47.

RICHARD AMARO GÓMEZ DERECHOS CEDIDOS A LA LEY

LINKEDIN: RICHARD L. AMARO GÓMEZ

En esta cuestión sin resolver, el Fisco ha emitido su opinión a través del Dictamen N° 20/2016 dado a conocer el 8 de septiembre de 2016. Allí el Fisco expuso que:

- *“De conformidad con ello, el resultado extraordinario del siniestro surgirá de **considerar el costo de adquisición del bien menos las amortizaciones acaecidas, es decir su valor residual**, detrayendo de éste el valor neto recuperable del aludido bien siniestrado y el importe de la indemnización percibida.*
- *A tales fines deberá contemplarse la limitación prevista por el inciso l) del Artículo 88 de la ley del impuesto, relativa a la deducción de amortizaciones y otros gastos, dado que la actividad de productor de seguros excede la definición de la expresión “similar” a viajantes de comercio que enuncia el segundo párrafo del Artículo 149 del Decreto Reglamentario, atento a que si bien el uso del automóvil puede resultar de utilidad no es indispensable para realizar dicha actividad”.*

La negrita es nuestra.

El caso se trató de un siniestro de un automóvil que estaba afectado a la actividad de un productor de seguros, por el cual el sujeto percibió una indemnización. Al respecto y en cuanto al modo de calcular el resultado sujeto a impuesto el Fisco estableció que básicamente debe restarse de la indemnización (precio de venta) el valor residual dado o por la diferencia entre el costo de adquisición menos las amortizaciones acumuladas. Pero para esta última, indicó que debe tenerse en cuenta la limitación del art. 88 (actual art. 62) inciso “l”. Esto quiere decir que la amortización se calculará sin tope a fin de que no se deduzca vía resultado de venta lo que la ley no permite computar en el impuesto.

Ahora bien, supongamos el caso de un automóvil que está afectado a una explotación unipersonal, que se adquirió en 2010 en \$ 100.000 y que se enajenó en 2012.

Lo antes indicado implica, aplicando el criterio de año de alta completo, que vamos a tener que el automóvil amortizó dos años: 2010 y 2011. En 2012 no se deprecia porque es el año de la baja.

Por ende, tenemos las siguientes amortizaciones:

Concepto	Importes	Ref.
Costo de compra	100.000,00	1
IVA de la operación	21.000,00	2
IVA computable	4.200,00	3
IVA no computable	16.800,00	4
Valor amortizable	116.800,00	1 + 4

Considerando el valor amortizable, tenemos que al 31 de diciembre de 2012 las amortizaciones acumuladas ascienden a \$ 46.720,00. Esto de considerar los 2 años de amortización

RICHARD AMARO GÓMEZ DERECHOS CEDIDOS A LA LEY

LINKEDIN: RICHARD L. AMARO GÓMEZ

Ahora bien, si al costo de adquisición de \$ 116.800,00 le restamos las amortizaciones acumuladas de \$ 46.720,00, tenemos un valor residual de \$ 70.080,00.

Cabe destacar que la amortización acumulada del automóvil al momento de la venta debe calcularse sin el tope del art. 88 (art. 92) inciso "I" de la LIG, ya que el artículo 58 (actual art. 62) de la LIG no prevé que el mismo sea considerado. Este es el criterio del Fisco.

Si se hubiese considerado el tope tendríamos un total de amortización acumulada de \$ 8.000,00, siendo el valor residual de \$ 108.800,00 (esto es \$ 116.800,00 menos \$ 8.000,00).

Véase que el valor residual es mucho más alto en la segunda opción que en la primera y en este primer caso el contribuyente se va a deducir vía resultado de venta las amortizaciones que la ley prohíbe computar.

La diferencia entre ambos valores residuales es de \$ 38.720,00 y se compone de la siguiente manera:

Criterio	Año 1	Año 2	Totales
Sin tope	23.360,00	23.360,00	46.720,00
Con tope	4.000,00	4.000,00	8.000,00
Totales	19.360,00	19.360,00	38.720,00

EL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO.

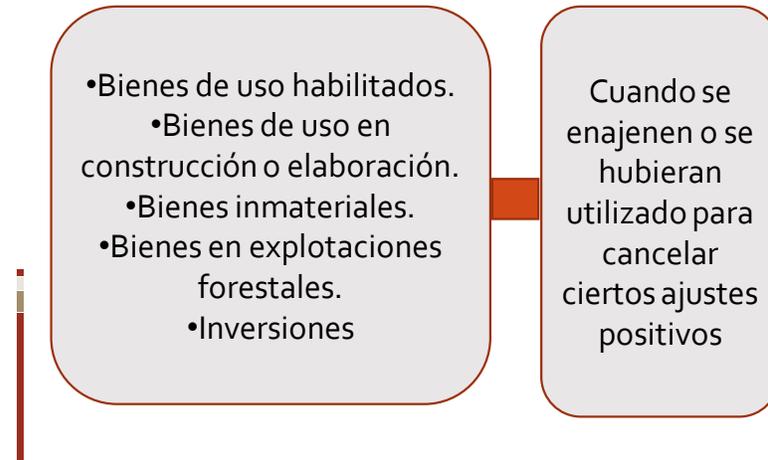
Recordemos que en el ajuste estático del art. 95 (actual art. 106) hay dos situaciones de excepción en las cuales no se considera la situación de los activos al inicio del ejercicio o al cierre del ejercicio anterior, sino que se pondera su posible transformación durante el ejercicio. Dichos en otros términos, lo que suceda durante el ejercicio afecta su tratamiento (computable o no computable), en el ajuste estático.

Son las que podríamos denominar como actividades de transformación. Si bien el ajuste estático casi siempre se centra en los saldos al inicio, sin importar los movimientos del ejercicio, tenemos estas dos excepciones a la regla:

- 1) Cuando se enajenan determinados bienes (punto 1 al 7 del inciso "a" del art. 95 (actual art. 106) de la ley, entre ellos, bienes de uso, inversiones, bienes intangibles, etc.) durante el ejercicio en el cual se dan los parámetros para la procedencia del AXI impositivo. En este caso, estos bienes que si bien deben excluirse del activo computable por tratarse básicamente bienes no monetarios, la ley indica que hay que incluirlos en el activo computable por su valor residual al momento de la venta (art. 96 – actual art. 107- inciso "d" de la LIG) por haberse vendido durante el ejercicio. De este modo, la ley busca la actualización de su resultado desde el inicio hasta el cierre.

El mismo tratamiento hay que darle en el supuesto que se entreguen como parte de pago de los conceptos 1 a 4 del inciso d) punto I del artículo antes citado (ajuste dinámico positivo).

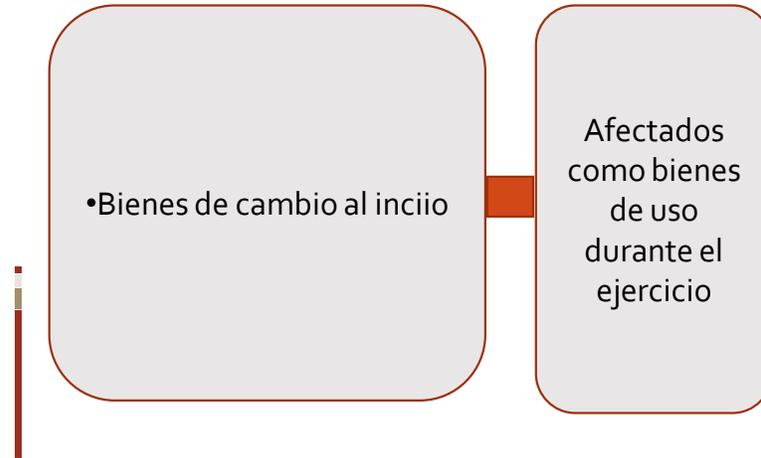
|| NO SE EXCLUYEN DEL ACTIVO



Asimismo, hay que precisar en cuanto a las explotaciones forestales que el art. 162 del decreto reglamentario esboza que lo expuesto no será de aplicación para las que estén comprendidas en el régimen de la Ley Nº 21.695 y para las de igual naturaleza que optaren por el procedimiento de actualización del costo a la fecha de venta establecido por el inciso f) del artículo 97 (actual art. 107) de la ley. En tanto estas explotaciones tienen un régimen de actualización propio, no corresponde darle el tratamiento que analizamos en este punto 1).

- 2) Cuando un bien de cambio durante el ejercicio cuyo AXI impositivo se está determinado se afecte como bien de uso. Si bien al inicio del ejercicio se trata de un bien de cambio, como hubo una transformación durante el ejercicio se trata al inicio como bien de uso.

SE EXCLUYEN DEL ACTIVO



En ambos casos, algún profesional ha llamado a los dos supuestos enunciados como supuestos de transformación, ya que se trata de cambios acaecidos durante el ejercicio de análisis, que altera el tratamiento a darle al inicio.

Salvo los dos supuestos mencionados, en el resto de los casos, el activo computable o cuasi monetario se determina considerando la realidad del ente al inicio del ejercicio, sin importar lo que sucede posteriormente.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que si se posee un automóvil el cual constituye un bien de uso y se encuentra limitado por el tope de las amortizaciones, si se enajena en un ejercicio en relación al cual se dan los parámetros para la aplicación del ajuste por inflación impositivo, el valor que se debe considerar a los fines de incorporarlo al ajuste estático como computable es el valor residual sin el tope del art. 88 (actual art. 92) inciso "I" de la LIG, considerando la opinión Fiscal.

Adicionalmente, se deberá tener en cuenta si el bien es susceptible o no del nuevo régimen de actualización previsto en el artículo 89 (actual art. 93) de la LIG².

LA REFLEXIÓN FINAL.

A fin de disipar dudas, hemos abordado la presente colaboración. Esperemos haber traído la luz suficiente para la correcta toma de decisiones en cuanto al tratamiento impositivo más razonable.

² Para lo cual nos remitimos:

Amaro Gómez, Richard L. "El régimen de nuevas actualizaciones del artículo 89 de la ley de Impuesto a las Ganancias frente al ajuste por inflación impositivo". Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LX, 31.

Amaro Gómez, Richard L. El régimen de nuevas actualizaciones del artículo 89 de la Ley de Impuesto a las Ganancias frente al ajuste por inflación impositivo. Parte II. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LXIV, 28.