

Valuación de automotores en Bienes Personales, parecer de un órgano consultivo de AFIP

10 Julio 2018

· SE TRATA DEL RECIENTEMENTE CONOCIDO DICTAMEN 1/18 (DALIRSS)

Recientemente se ha conocido el Dictamen 1/2018 de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad de la A.F.I.P., el cual trata acerca de la valuación de inmuebles y automotores en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Interesa al presente trabajo la interpretación que el referido servicio asesor lleva a cabo respecto de la valuación de los automotores.

Previo a todo análisis se impone recordar que la ley del impuesto contempla en la parte pertinente de su artículo 22, inciso b), lo siguiente: b) Automotores, aeronaves, naves, yates y similares: al costo de adquisición o valor del ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de la adquisición, construcción o de ingreso del patrimonio, que indique la tabla elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA. Al valor así obtenido se le restará el importe que resulte de aplicar el coeficiente anual de amortización que para cada tipo de bienes fije el reglamento o la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, correspondiente a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso del patrimonio, hasta el año, inclusive, por el cual se liquida el gravamen.

1| PARÁMETRO DE LA VALUACIÓN

En el caso de automotores, el valor a consignar no podrá ser inferior al que establezca la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, al 31 de diciembre de cada año, con el asesoramiento de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACION".

Por su parte, el artículo 18 del Decreto 127/96, reglamentario del tributo en cuestión, reza: "El coeficiente anual de amortización a que se refiere el inciso b) del artículo 22 de la ley, se establecerá en función del número de años a que alcanza la vida útil probable de los respectivos bienes. Dicho coeficiente se multiplicará por los años transcurridos desde la

fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso al patrimonio, hasta el año inclusive por el que se liquida el gravamen, computando las fracciones como año completo. El coeficiente resultante se aplicará al costo actualizado del bien y el resultado se deducirá de dicho costo para determinar el valor computable.

Tratándose de automotores será aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del citado artículo exclusivamente durante la vida útil de dichos bienes".

Pues bien, la opinión del servicio asesor se propone responder el siguiente interrogante: ¿durante cuánto tiempo deben los responsables titulares de automotores efectuar la antes citada comparación entre el importe del valor residual de dichos activos y el valor establecido por el Organismo recaudador, a los efectos de tomar el mayor de ambos?

Entiende el dictaminante que: I) del juego armónico de las normas citadas se desprende que, a los fines de valorar los automotores en el marco del gravamen, debe compararse el valor residual del automotor con el importe consignado por el Fisco anualmente y dicha comparación debe efectuarse durante la vida útil de dichos bienes; II) el texto de las normas que rigen la cuestión admite razonablemente inferir que dicha comparación debe efectuarse durante la totalidad de los años de vida útil asignada por el contribuyente respecto de dichos bienes; III) dicha conclusión es la que permite conciliar adecuadamente el carácter instantáneo de verificación del hecho imponible del impuesto sobre los bienes personales al 31/12 de cada año, con el cómputo íntegro del período de "vida útil" asignado al automotor por el contribuyente; IV) de este modo, si el contribuyente determinó la vida útil del automóvil en cinco (5) años, debe procederse, conforme lo establecido en las normas precedentes, a efectuar la comparación durante los cinco (5) años, es decir, desde el año de adquisición, inclusive, hasta el quinto año, inclusive, de vida útil establecida para dicho bien.

A los efectos de referir nuestra opinión sobre el tema, desacorde al criterio del dictaminante, estimamos oportuno recordar que el impuesto que nos ocupa recae sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

En lo que respecta al concepto de "vida útil", la Corte ha entendido que el mismo 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 8º, sentencia del 8 de abril de 2008 y O.125.XLIII. "Oleoductos del Valle S.A. c/ DGI", considerando 7º, sentencia del 16 de febrero de 2010).(1)

En un Dictamen de hace ya varios años, la Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social de la AFIP sostuvo con relación a este gravamen que "...la ley del tributo asume la existencia de capacidad contributiva en la circunstancia de que se ostente la titularidad de determinados bienes, circunstancia ésta que en la medida en que se verifique en cabeza de personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior -según el caso- al 31 de diciembre de cada año, permitirá configurar el hecho imponible comprendido en el precepto legal" -actuación conformada por Nota N° .../04 (DI ASLE)-.(2)

Agregaba que, en este orden, el perfeccionamiento del hecho imponible en el gravamen que se analiza se produce al 31 de diciembre de cada año por los bienes comprendidos en el ámbito del tributo a esa fecha; y por ende es el momento en el cual nace la obligación impositiva.

Y citaba a autorizada doctrina que se ha pronunciado en el sentido de que "Los bienes personales objeto de imposición son los existentes al 31 de diciembre de cada año. La vinculación temporal del hecho imponible con el nacimiento de la obligación tributaria está referida a un momento estático determinado: el 31 de diciembre de cada año calendario. Si bien desde una óptica teórica, el hecho generador está constituido por una manifestación de tipo teórica o permanente, la técnica legislativa adoptada asignó un carácter típicamente instantáneo o estático en la medición de la base gravada. Ninguna importancia tiene la eventual verificación de variaciones inter-temporales (entre el 1º de enero y el 30 de diciembre de cada período) en el contenido y/o cuantificación de los bienes objeto del gravamen. En doctrina se califica a tal tipo de hechos imponibles como instantáneos o estáticos" -cf r. José D. Litvak, Jorge Gebhardt; "Imposición sobre el Patrimonio. El Impuesto sobre los Bienes Personales". Ed. Errepar S.A.; Buenos Aires, 1997, pág. 119-.

Añadía el servicio asesor que "...El patrimonio gravado se va constituyendo a lo largo del período (incluyendo tanto incrementos como detrimentos). Pero a la ley sólo le interesa

un momento exacto, y por eso procede a fijarlo expresamente. En consecuencia, el hecho imponible 'se tiene por acaecido' con la posesión de un determinado patrimonio, que la ley considera gravable, a las 24 horas del último día del año..." y asimismo también expresa que "...aunque se trata de un impuesto periódico, sin embargo, el hecho imponible es de verificación instantánea..." -cfr. VILLEGAS, Héctor B. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Editorial Astrea, Ciudad de Bs. As., 2005, págs. 362 y 753, respectivamente-.

Al mismo tiempo el dictaminante traía a estudio el artículo 27 del Código Civil -de aplicación supletoria a la materia tributaria-, que en su parte pertinente establece que 'Todos los plazos serán continuos y completos, debiendo siempre terminar en la media noche del último día...'. Sobre el particular, cabe recordar que este cuerpo asesor ya en el Dictamen N° 39/77 (DATyJ) -en criterio sostenido en el acto de asesoramiento conformado por la Nota N° ... /99 (DI ASLE)- señaló que "...El artículo 25 del Código Civil debe ser interpretado con criterio razonable y a la luz de los principios que guiaron al codificador para estructurar el título que trata 'Del modo de contar los intervalos del derecho'. Debe especialmente coordinarse con los arts. 24 y 27 del mismo título...Las normas transcriptas responden al principio de que los plazos se cuentan por días enteros; esto es, que no se computen las fracciones de día. Por ello dice el art. 24 que los plazos en días no se contarán 'sino desde la medianoche en que termina el día de su fecha...".

2| CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

En virtud de los párrafos expuestos, la Dirección de Asesoría Legal concluía con que el Impuesto sobre los Bienes Personales grava los bienes objeto de imposición existentes entre las 0.00 hs. y las 24.00 hs. del 31 de diciembre de cada año, toda vez que la vinculación temporal del hecho imponible con el nacimiento de la obligación tributaria se origina en ese momento estático determinado.

Dos años más tarde, se conocía un nuevo Dictamen de la misma Dirección de Asesoría Legal, con la finalidad de dar una opinión respecto del tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto sobre los bienes personales a un caso particular de responsabilidad sustituta. Allí ratificaba lo que al respecto había sostenido en el año 2006, en el sentido de que el perfeccionamiento del hecho imponible en el gravamen que se

analiza se produce al 31 de diciembre de cada año por los bienes comprendidos en el ámbito del tributo a esa fecha; y por ende es el momento en el cual nace la obligación impositiva. (3)

Desde ya, adherimos plenamente a que la capacidad contributiva, la consumación del hecho imponible y el nacimiento de la obligación, refieren todos al 31/12 de cada año.

Repasados estos conceptos, observamos que el Dictamen 1/2018 conduce a la situación indefendible de pretender gravar un bien cuyo valor imponible al 31/12 es cero (o sea, valor nulo).

Si el fisco acepta que el impuesto se mide por el valor de los bienes existentes al 31/12 de cada año, y a un automotor con vida útil estimada de cinco años se le asignara el valor que muestra la Tabla cuando dicha vida ya se ha extinguido, aquella capacidad contributiva que el dictaminante de los años 2006 y 2008 menciona y pone de relieve, se ve claramente quebrantada y, con ello, se altera sin sustento jurídico alguno el quantum de la obligación.

Ningún bien alcanzado por el impuesto puede formar parte de la base de determinación del mismo si su valor al 31/12 es cero.

Pensemos, por ejemplo, el despropósito que significaría darle un valor a una cuenta corriente bancaria cuyo saldo fuera cero al 31/12, pero que el Fisco entendiera que corresponde no obstante incorporarla a la base imponible del impuesto en función del promedio de los saldos mensuales del año.

Más evidente aún puede verse en el caso de los inmuebles. Sabido es que, cuando comprenden edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, se le detrae el importe que resulte de aplicar a dicho valor el dos por ciento anual en concepto de amortización, y que el valor a computar no puede ser inferior al de la base imponible -vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el gravamen- fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada.

Pues bien, llegado el período fiscal que marca el fin de la vida útil de este bien, no sería comprensible hacerlo participar en ese año de la base de determinación del impuesto

por el hecho de que, si bien su valor residual es cero, posee una cantidad para la liquidación del impuesto inmobiliario o tributos similares.

Las disposiciones de toda norma deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines del modo más beneficioso para la comunidad y los individuos que la forman. (4)

En concordancia con ello, en el caso de los automotores, cuando la ley trata de la amortización, ésta se practica hasta el año, inclusive, por el cual se liquida el gravamen, porque así lo dice expresamente la ley.

Mientras que, en la comparación con el valor que publica la AFIP anualmente, la ley no expresa que deba hacerse hasta el año inclusive, tal como lo hace con la amortización, ni tampoco lo dice el artículo 18 del Decreto 127/96. (5)

Porque cuando este último expresa que la comparación debe hacerse "exclusivamente durante la vida útil de dichos bienes" (ya extinguida al 31/12 del último año), está queriendo significar que tal cotejo no debe practicarse más allá de esta fecha. Así debe entenderse la palabra "exclusivamente", la cual, conforme la segunda acepción del Diccionario de la Lengua Española, significa "único, solo".

De esta forma sí se da ese "juego armónico" entre las normas, que el órgano consultivo menciona en el dictamen que nos ocupa, Es decir, el automotor se amortiza durante todos los períodos que componen la vida útil asignada por el contribuyente, mas no habrá comparación con la Tabla a partir del año en que su valor residual exprese una falta absoluta de cantidad (es decir, cero).

Esto es lo que se extrae razonablemente de las normas analizadas, respecto de las cuales su inconsecuencia o falta de previsión no es aceptable, ni en el legislador (en nuestro caso, el creador de la Ley N° 23.966) ni en el órgano responsable de la reglamentación (para este trabajo, el Presidente de la Nación de entonces, con su decreto 127/96).

1) Corte Suprema de Justicia de la Nación; DGI (en autos *Telec. Int. Telintar S.A.*) (TF 20.343 - I); 22/05/2012.

2) Dictamen 30/2006, de fecha 23/6/2006.

- 3) Dictamen 13/2008, de fecha 16/5/2008
- 4) C.S.J.N. Fallo "Heen Moon Young. s/ interpone apelación c/ resolución DGI"; 8/9/1992
- 5) Concepto que, con carácter general, puede leerse en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en autos "Urquía Peretti S.A. c/ DGI"; 16/9/1999

Fuente: <https://www.ambito.com/edicion-impresa/valuacion-automotores-bienes-personales-parecer-un-organo-consultivo-afip-n4026961>