

“Regla de la Proporción”

Deducibilidad del costo de venta de bienes de uso

*Análisis sobre la
opinión de la DGI
ante consulta de
un contribuyente*

Por Cr. Fabián A. Biasco
fbiasco@kpmg.com

En la mencionada Consulta (N° 5.632), una empresa contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) que realizaba una venta de un bien de uso, consultó a la Administración sobre cuál debía ser el costo deducible a considerar en su liquidación de IRAE por dicha operación. El bien de uso en cuestión había sido adquirido, con posterioridad al 1° de julio de 2007, a un contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

Opinión de la Administración Fiscal

En respuesta a esta situación, la Administración Fiscal entendió que a los efectos de la determinación del costo de ventas en esta operación deberá analizarse si se verifican las condiciones generales para la deducibilidad de costos/gastos establecidas en los artículos 19 y 20 del Título 4 T.O. 1996, es decir, el principio general en la materia y deducción proporcional, respectivamente, sin perjuicio de las excepciones que pudieran corresponder.

En aplicación de las normas citadas, el Fisco opina que el consultante podría deducir el costo que constituya para la contraparte renta gravada, siendo deducible de acuerdo con la proporción que surja como consecuencia de aplicar al costo el cociente entre la tasa máxima aplicable de IRPF o IRNR y la tasa fijada para el IRAE. En el caso que el bien haya sido adquirido a un contribuyente del IRNR, a los efectos de determinar la referida proporción deberá también tomarse en consideración la tasa efectiva de impuesto a la renta en el exterior.

Argumentos que la controvierten

Puede sostenerse que en la situación bajo comentario el costo de adquisición se podrá deducir en forma íntegra para determinar la renta gravada por IRAE.

En efecto, es cierto que la Ley N° 18.341 modificó la redacción del literal A) del artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996, señalando que para determinar el costo de adquisición de bienes dicho costo debe cumplir con los requisitos de los artículos 19 y 20 del Título 4 del T.O. 1996.

Ahora bien, esta limitación a la deducción de los costos sólo refiere a aquellos que están mencionados en el aludido literal A) del art. 16 del Título 4 del T.O., ya que la modificación de la Ley N° 18.341 agregó un inciso a dicho literal que dice lo siguiente: “Interprétase que para establecer el costo o valor a que refiere el inciso anterior, podrán computarse exclusivamente aquellos costos y gastos que cumplan con las condiciones dispuestas por los artículos 19 y 20 de este Título”.

Por lo tanto, las aludidas condiciones (como la regla de la “proporcionalidad”) no aplicarían al costo de adquisición de los bienes del activo fijo, porque dicho costo no está regulado en el literal A) del artículo 16, sino en el literal B), al cual la Ley N° 18.341 no le hizo modificaciones.

En suma: las limitaciones que el literal A) del artículo 16 del Título 4 del TO 1996 establece para la deducción del costo de adquisición solo aplicaría a los bienes de cambio, que por ende, están sujetos a la regla de la proporcionalidad, no así los bienes del activo fijo.

Es más, la DGI parecería compartir esta opinión en la Consulta N° 5.315 del fecha 01/01/2011, es decir, posterior a la modificación que la Ley N° 18.341 introdujera al literal A) del artículo 16 del Título 4 del TO 1996, ya que en dicha consulta se señaló que a los efectos de determinar la renta gravada por IRAE en el caso de la enajenación de inmuebles rurales debe considerarse el “precio de adquisición”, y nada dice sobre las otras condicionantes para la consideración del costo.

La Consulta bajo comentario no estaría tomando en cuenta lo antedicho, pudiendo entenderse como un cambio de criterio por parte de la Administración Fiscal. Sin perjuicio de las diferentes interpretaciones que puedan efectuarse en relación a este tipo de operaciones, entendemos pertinente que se emita una norma en la cual se incluya dentro de las excepciones a la aplicación de la regla de la proporción a este tipo de operaciones.

Encastre:

Interpretaciones sobre la aplicación de la Regla de la Proporción

Claves:

- **Proporción-** sólo podrá deducirse un % del costo de ventas del bien de uso
- **Controversia-** Puede sostenerse que el costo de adquisición se podrá deducir en forma íntegra para determinar la renta gravada.
- **Modificación-** en la Consulta N° 5.315 se refleja un cambio de criterio: la DGI señaló que debe considerarse el “precio de adquisición” y nada dijo sobre las otras condicionantes.