

DICTAMEN D.A.T. 34/14

Buenos Aires, 19 de noviembre de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Cuarta categoría. Resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables afectados a la obtención de ganancias. Ley 26.893. Encuadramiento.

Sumario:

I. Se concluyó que los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, que hubieran estado afectados por los contribuyentes a la obtención de ganancias de la cuarta categoría, quedarán comprendidos dentro de la misma.

Texto:

I. El Departamento ... remite las presentes actuaciones para la intervención de este servicio asesor en orden a la cuestión interpretativa involucrada en la temática del asunto, la cual se origina en el planteo que le remitiera vía correo electrónico la Sección ... del Departamento ..., dependiente de la Subdirección General de ...

Al respecto corresponde señalar que el tema se centra en dilucidar la categoría en que deben ser declarados los resultados provenientes de las enajenaciones de bienes muebles amortizables, obtenidos por responsables que declaran sus beneficios por la cuarta categoría, cuestión que cobra nuevamente trascendencia a partir de la sanción de la Ley 26.893 que incluye a tales resultados dentro del objeto del impuesto a las ganancias.

Específicamente, la mencionada sección plantea si es correcto interpretar que "... en actividades comprendidas en el art. 79 de LIG (ej.: profesionales que vendan bienes de uso afectados a su actividad, etcétera) ... las rentas provenientes de la venta de dichos bienes deban considerarse de cuarta categoría por ser complementarias a las rentas allí comprendidas, o bien al no estar taxativamente enunciadas en el art. 79 de la LIG deben ser considerados de tercera categoría por aplicación del inc. e) del art. 49 de la Ley ...".

Por su parte, el Departamento ... al tomar intervención refiere las dos posturas doctrinarias relativas a la cuestión traída a resolver –coincidentes con las aludidas en el párrafo anterior–, haciendo notar que tratándose de sujetos cuyas rentas encuadran en la cuarta categoría, los gastos de mantenimiento y uso del bien mueble amortizable se imputan a la

misma, por lo que de concluirse que el resultado de la venta es de la tercera categoría ésta sólo incluiría a esa operación.

II. Comenzando con el análisis de la cuestión requerida, cabe recordar que mediante la Ley 26.893 (B.O.: 23/9/13) se reincorporó el apart. 3 del art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, conforme al cual constituyen ganancias "... los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, ... cualquiera fuera el sujeto que las obtenga".

Por otra parte el art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, enuncia entre las ganancias provenientes de la cuarta categoría, las derivadas del "... ejercicio de profesiones liberales u oficios ...".

A su vez, el art. 115 del decreto reglamentario de la mencionada ley, dispone para los sujetos que obtengan ganancias de la cuarta categoría que "... Cuando se transfieran bienes muebles amortizables ... la ganancia bruta obtenida se establecerá aplicando los arts. 58 a 65 de la ley, ...".

Concretamente, el art. 58 de la ley del gravamen establece que cuando se enajenen bienes muebles amortizables, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta el costo computable de los mencionados bienes, restando de éste el importe de las amortizaciones ordinarias relativas a los períodos de vida útil transcurridos o, en su caso, el de las amortizaciones aplicadas en virtud de normas especiales.

En cuanto a las amortizaciones, procede señalar que el inc. f) del art. 82 de la norma legal contempla entre los conceptos que pueden ser deducidos de las ganancias de todas las categorías a "... las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, ..." en tanto que su art. 84 establece el procedimiento para determinar la cuantía de la amortización impositiva anual de los bienes muebles amortizables.

Asimismo, cabe recordar que no obstante que ni la ley del gravamen ni su norma reglamentaria han definido el concepto de "bien mueble amortizable", no existen controversias en cuanto a que revisten tal carácter aquellos bienes que se vinculan a la obtención de rentas gravadas y respecto de los cuales la norma legal autoriza a que se deduzca la amortización.

En este punto y en lo que hace al tema específicamente consultado se aprecia de interés resaltar lo dispuesto por el art. 113 de la reglamentación, en cuanto establece que la normativa referida al tratamiento de los bienes muebles amortizables en los casos de desuso y de venta y reemplazo, contemplada en los arts. 66 y 67 de la ley y en los arts. 95 y 96 de su decreto reglamentario, "... son también de aplicación para los contribuyentes que obtengan ganancias de la cuarta categoría, en tanto los resultados provenientes de la

enajenación de los bienes reemplazados se encuentren alcanzados por el presente gravamen”.

Ello así por cuanto las normas legales aludidas en el párrafo que antecede se corresponden con las de tercera categoría de ganancias legisladas en el Tít. II, Cap. III de la ley, por lo que de considerarse que los resultados objeto de consulta encuadraran en la misma la previsión reglamentaria habría devenido carente de fundamento.

De conformidad con la normativa transcrita, a criterio de esta instancia corresponde concluir que los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, que hubieran estado afectados por los contribuyentes a la obtención de ganancias de la cuarta categoría, quedarán comprendidos dentro de la misma.

Además, una postura contraria a la expuesta implicaría el incumplimiento a lo establecido en las normas legales y reglamentarias aplicables a la temática analizada, así como también que los resultados provenientes de enajenaciones de bienes muebles amortizables resulten declarados por los contribuyentes a una categoría distinta a la que fueron imputados los gastos de los mismos, tal como fuera expresado por el área previniente en su nota de remisión.