

**DICTAMEN D.A.T. 10/17**  
**Buenos Aires, 21 de marzo de 2017**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Venta y reemplazo. Enajenación de inmueble afectado como bien de uso. Contrato de permuta. Construcción de nuevos inmuebles a cargo del copermutante. Improcedencia.**

Sumario:

I. No es posible considerar que el resultado proveniente de la enajenación del inmueble que tenía afectado como bien de uso es reinvertido en la construcción de los bienes de reemplazo, ello por cuanto la misma no se encuentra a su cargo ni es ejecutada sobre un terreno de su propiedad, sino que, por medio de un contrato de permuta, la renta obtenida es afectada a la adquisición de nuevos inmuebles.

II. La enajenación del bien de uso a reemplazar se configura, en los términos del segundo párrafo del art. 3 de la ley del gravamen, al momento de celebración del contrato de permuta, toda vez que –conforme surge de su Cláusula décimo séptima– su posesión había sido otorgada con anterioridad a ese acto, mientras que la adquisición de los bienes de reemplazo se perfeccionará cuando tenga lugar la entrega de su posesión, para la que se pactó un plazo que finaliza el 1/1/18, ello por cuanto el mismo contrato de permuta es un compromiso similar al boleto de compraventa.

III. De haberse incumplido el plazo de un año previsto en el tercer párrafo del art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), la operación por la que se consulta no resultará susceptible de ser encuadrada en el régimen de venta y reemplazo instituido por ese mismo artículo.

Texto:

I. La firma del epígrafe efectúa una presentación en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta si resulta viable el ejercicio de la opción prevista por el art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) en una operación de permuta mediante la cual transfiere un inmueble, que reviste el carácter de bien de uso al estar afectado a su actividad principal de locación, a otra firma, recibiendo a cambio algunas de las unidades que esta última construirá sobre aquél, las que serán afectadas a la misma actividad.

Al respecto explica que las unidades que recibirá serán construidas en un plazo de treinta y dos meses contados desde el 1/5/15, ello conforme con la Cláusula séptima del contrato de permuta

celebrado el 18/8/15, habiéndose iniciado la demolición y la ejecución de la obra en forma inmediatamente posterior a la celebración y firma de dicho contrato.

Indica que mediante esta operatoria se estaría deshaciendo "... de un inmueble muy antiguo, cuyas unidades eran casi imposible alquilar, por su estado de deterioro y conservación, y lo estará sustituyendo por nuevos locales ...", opinando que la misma se encuentra comprendida en el régimen de venta y reemplazo, a partir de las siguientes consideraciones:

1. Si bien la forma jurídica en que se concreta la operación es una permuta, no recibe en el mismo acto los bienes de reemplazo porque deben ser construidos por la adquirente, lo que le permite obtener el financiamiento necesario para el reemplazo del inmueble que tenía afectado como bien de uso, afirmando que la realidad económica indica que se trata de una operación de venta y reemplazo que encuadra en el art. 96 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias –construcción del bien de reemplazo–.

2. La construcción que realiza la copermutante en el terreno se corresponde con la afectación como reemplazo del inmueble entregado.

3. Siendo que la posesión de las unidades a construir se entregará en un plazo menor a cuatro años contados desde el inicio de la obra, "AA" S.A. reemplaza su antiguo inmueble por otros bienes de uso a ser construidos en el plazo previsto en el art. 96 del mencionado decreto reglamentario.

Previo a analizar el tema objeto de debate, para su mejor comprensión se estima oportuno hacer referencia a las cláusulas más relevantes del contrato involucrado, cuya copia adjuntara la consultante.

De dicho documento, elevado a escritura pública el 18/8/15, surge que se trataría de un contrato de permuta, cuya Cláusula primera establece que "AA" S.A. (a quien en adelante se denominará permutante) transfiere a "BB" S.A. (a quien en adelante se denominará copermutante), y ésta acepta, el siguiente inmueble de su propiedad ...".

Asimismo, la Cláusula segunda prevé que "Como contraprestación, la copermutante se obliga a transmitir a la permutante, y ésta acepta, el dominio pleno de las futuras unidades funcionales destinados a locales ...".

Respecto de la construcción a realizarse, la Cláusula cuarta indica que "El edificio a construir por la copermutante constará de una planta baja, entre piso, destinados a locales comerciales, dos subsuelos destinados a cocheras, el primero de ellos tendrá veintiuno y el segundo diecinueve, y seis pisos destinados a oficinas contando cada planta de ocho oficinas".

Con relación al plazo de entrega de las unidades a construir, la Cláusula séptima prevé que "En el plazo de treinta y dos meses corridos contados desde 1 de mayo del presente año deberá encontrarse finalizada la ejecución de la obra de las unidades funcionales locales para que la permutante tome posesión de ellas" –el subrayado nos pertenece–.

Asimismo, en la Cláusula novena se especifica que "... la copermutante otorgará a favor de la permutante las respectivas escrituras traslativas del dominio sobre las unidades funcionales locales futuras ...".

Por último, en la Cláusula décimo séptima, en la cual constan declaraciones de las partes, la copermutante aclara que “... se encuentra en posesión del inmueble antes de este acto ...” –el subrayado nos pertenece–.

III. Expuesta la temática traída a consideración y reseñados los aspectos más relevantes del contrato de permuta involucrado, corresponde aclarar en primer término que la Subdirección General ... mediante la Nota Nº .../16 (SD.G. ...), le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, es dable precisar que este servicio asesor abordará el tema consultado desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante y sin efectuar verificación alguna, la que eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello y comenzando con el análisis de la temática consultada, cabe recordar que el art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) prevé que “En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el art. 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada”.

El mismo dispositivo en su segundo párrafo contempla que dicha opción “... será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación”.

Seguidamente aclara que la opción “... para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un año”.

Complementariamente, el Dto. 1.344/98, reglamentario de la ley del gravamen, en su art. 96, segundo párrafo, dispone que “Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad”.

Asimismo, en el tercer párrafo se expresa que “La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro años a contar desde su iniciación”.

Referidas las normas aplicables a la figura bajo análisis, es dable recordar que originalmente sólo se admitía para los bienes muebles, extendiéndose su aplicación con posterioridad a la venta de ciertos inmuebles; siendo su objetivo favorecer la renovación de bienes de uso por parte de las empresas al evitarles el costo impositivo que genera la declaración de la ganancia proveniente de la enajenación del bien a reemplazar en el período fiscal en que la misma acontece, habilitándose su diferimiento afectándola al costo del bien de reemplazo, siendo compensado el costo fiscal generado con menores amortizaciones futuras.

A su vez, doctrinariamente se ha sostenido que “Desde el punto de vista económico se trata de un préstamo sin intereses que realiza el estado al contribuyente, cuya devolución se efectúa mediante la disminución de las amortizaciones del bien de reemplazo computables anualmente en el impuesto o, un menor costo de adquisición, en caso de enajenación del bien de reemplazo. En el caso de tratarse de bienes no amortizables, como los terrenos, el reintegro de la utilidad afectada se producirá sólo de este último modo” (Fernández, Luis O., “Venta y Reemplazo de Inmuebles”, La Ley On Line IMP 2006-20, 2457).

De lo expuesto hasta aquí se aprecia que el régimen que nos ocupa resulta de aplicación para el reemplazo de bienes muebles amortizables o inmuebles afectados a la actividad de la empresa como bienes de uso, apreciándose que las normas establecen mayores exigencias para el último supuesto.

Ahora bien, con relación al caso planteado, se puede observar que la consultante se encuentra organizada bajo la forma de Sociedad Anónima y, por lo tanto, se trata de uno de los sujetos comprendidos en el art. 69 de la ley del gravamen, encontrándose el producido de sus actividades siempre alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Asimismo según sus manifestaciones, su actividad principal resulta ser la locación de inmuebles, información que concuerda con el reflejo de datos que constan en el Sistema Registral del organismo –cfr. fs. 68/69–, conforme al cual la firma se encuentra inscrita bajo los siguientes códigos de actividad:

681098: servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.

681099: servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes rurales propios o arrendados n.c.p.

Aclarado ello, cuadra precisar que la operación que se pretende realizar involucraría una permuta –equivalente a una enajenación conforme lo dispuesto por el art. 3 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones)– por medio de la cual la consultante se desprende de un inmueble que, conforme con sus dichos, se encuentra afectado a su actividad principal como bien de uso, obteniendo como contraprestación algunas de las unidades –locales comerciales– de las que la copermutante construirá en el terreno correspondiente a aquel inmueble.

Sobre el particular, inicialmente es dable señalar que, siempre que el inmueble enajenado por la consultante haya tenido a la fecha de enajenación una antigüedad de al menos dos años en su afectación como bien de uso, el mismo revestirá, a los fines de la opción legal que nos ocupa, dicho carácter de bien de uso por encontrarse afectado como tal a la actividad principal de la firma, mientras que los bienes de reemplazo también lo revestirán de tener idéntico destino tal como se indica.

En ese marco, si bien se celebra un contrato de permuta, la consultante sostiene que la realidad económica indica que la construcción realizada por la copermutante debe entenderse como realizada por ella misma, debiendo considerarse que el producido de la enajenación de su inmueble es afectado a la construcción de los bienes de reemplazo, resultando aplicables los plazos dispuestos por el art. 96 del decreto reglamentario de la ley del gravamen.

Con relación a dicha tesitura cabe tener presente que el art. 2 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) establece que “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos” –el subrayado nos pertenece–.

De la letra del artículo referido se deduce que la aplicación de ese principio procede frente a la utilización de formas o estructuras jurídicas inadecuadas, circunstancias que no se verificarían en el caso planteado habida cuenta que la celebración de un contrato de permuta permite configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de las partes, que es la de permutar un inmueble de su propiedad por nuevos locales comerciales.

En efecto, el contrato celebrado es de permuta y no de locación de obra, definiéndose en sus Cláusulas primera y segunda que la consultante transfiere un inmueble de su propiedad por el cual recibirá como contraprestación futuras unidades funcionales destinadas a locales.

De ese modo, no resultaría posible considerar que el resultado proveniente de la enajenación del inmueble que tenía afectado como bien de uso es reinvertido en la construcción de los bienes de reemplazo, ello por cuanto la misma no se encuentra a su cargo ni es ejecutada sobre un terreno de su propiedad, sino que, por medio de un contrato de permuta, la renta obtenida es afectada a la adquisición de nuevos inmuebles.

Sentado lo que antecede, cabe hacer referencia a las cuestiones inherentes al cumplimiento de los plazos previstos por la norma para el ejercicio de la opción bajo análisis.

A tales fines es preciso recordar que el segundo párrafo del art. 3 de la ley del gravamen establece que “Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aún cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio”.

Ello implica que a los fines de determinar cuándo se encuentra configurada tanto la venta del inmueble de la consultante, como la compra de los bienes de reemplazo, debe considerarse el momento en que medie boleto de compraventa u otro compromiso similar conjuntamente con la posesión, aun cuando no se encuentre suscripta la escritura traslativa de dominio.

Al respecto, se estima conducente traer a colación lo expresado en la Actuación N° .../12 (DI ...), en la cual se receptó el criterio vertido por el servicio asesor ... en su Actuación N° .../12 (DI ...), en cuanto expresara que se debe considerar como compromiso similar al boleto de compraventa al contrato de fideicomiso de construcción mediante el cual “... se establecen prestaciones recíprocas las cuales en definitiva conducen a la obligación de escriturar el inmueble”.

En tal orden de ideas se interpretó que “... la adquisición de la posesión por parte del fiduciante beneficiario ... sumado a la existencia de un marco contractual cuya finalidad central es conducente a la obligación de escriturar, permite encuadrar a la situación ‘sub examine’ dentro de los alcances del segundo párrafo del art. 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, perfeccionándose de este modo el hecho imponible en el ejercicio en que tenga lugar dicha entrega de posesión ...”.

En otras palabras, la existencia de un contrato que conduzca a la obligación de escrituración de un inmueble resulta asimilable a un compromiso similar al boleto de compraventa.

Ahora bien, en el caso bajo análisis existe un contrato de permuta celebrado por escritura pública mediante el cual la consultante transfiere su inmueble a la copermutante, asentándose en forma expresa que ésta otorgará las escrituras traslativas de dominio correspondientes a las unidades funcionales que construirá y entregará como contraprestación, es decir que mediante ese contrato se escritura la enajenación del inmueble que “AA” S.A. mantenía como bien de uso y se genera un compromiso similar al boleto de compraventa respecto de las unidades funcionales a construirse y que recibirá como contraprestación.

Sentado ello, a los fines de determinar el momento de configuración de la enajenación del bien de uso como el de compra de los bienes de reemplazo, resta considerar la entrega de la posesión de los inmuebles involucrados.

En cuanto a la posesión del bien de uso a reemplazar, mediante la Cláusula décimo séptima del contrato de permuta, la copermutante declara que ya se encontraba en posesión del inmueble con anterioridad a ese acto, es decir, antes del 18/8/15.

Por su parte, la Cláusula séptima de ese documento establece que la posesión de los bienes de reemplazo será otorgada a la finalización de la ejecución de la obra, previéndose que ésta tenga lugar en un plazo máximo de treinta y dos meses corridos contados desde el 1/5/15, es decir que el mismo finaliza el 1/1/18.

A partir de ello, a criterio de este servicio asesor la enajenación del bien de uso a reemplazar se configura, en los términos del segundo párrafo del art. 3 de la ley del gravamen, al momento de celebración del contrato de permuta, toda vez que –conforme surge de su Cláusula décimo séptima– su posesión había sido otorgada con anterioridad a ese acto, mientras que la adquisición de los bienes de reemplazo se perfeccionará cuando tenga lugar la entrega de su posesión, para la que se pactó un plazo que finaliza el 1/1/18, ello por cuanto el mismo contrato de permuta es un compromiso similar al boleto de compraventa.

De conformidad con lo expuesto, se concluye que de haberse incumplido el plazo de un año previsto en el tercer párrafo del art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), la operación por la que se consulta no resultará susceptible de ser encuadrada en el régimen de venta y reemplazo instituido por ese mismo artículo.

Referencias normativas:

– [Ley 20.628 \(II\)](#)