

DICTAMEN D.A.T. 42/13
Buenos Aires, 30 de octubre de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Régimen de venta y reemplazo. Bienes inmuebles. Bien de uso afectado a la explotación.

Sumario:

Toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo del bien de uso enajenado tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, al no conformar esta última la actividad principal de la firma, dicho inmueble no revestirá el carácter de bien de uso como lo requiere la norma sino que constituirá una inversión. Ello determina la improcedencia de la aplicación –en el caso consultado– de los beneficios del régimen regulado por los arts. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y 96 de su decreto reglamentario.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta si se encuentra habilitada para ejercer la opción de venta y reemplazo prevista por los arts. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y 96 de su decreto reglamentario, afectando la utilidad obtenida por la venta de un inmueble, sito en la ciudad de ..., lugar de asiento de su sede comercial, legal, fiscal y donde desarrollaba parte de su actividad administrativa, al costo de la construcción o adquisición de otro inmueble que se destinará a la actividad de alquiler.

Al respecto señala que el bien inmueble a reemplazar constituía un bien de uso y que el producido de la venta será destinado a la actividad inmobiliaria señalada –que forma parte de su giro comercial y es contemplada en su estatuto en el artículo referido al objeto social–, radicando sus dudas en la procedencia de que dicha reinversión sea aplicada a un bien de uso cuya explotación tendrá el carácter de actividad secundaria, no formando parte de su actividad principal, aunque en ambos casos se trataría de bienes de uso que participan en la generación de ganancia.

Posteriormente, en respuesta al requerimiento que le efectuara la Agencia “X.X.” de este organismo, amplía los fundamentos de sus inquietudes, exponiendo que concretamente las mismas se centran en definir, a partir de la normativa que gobierna la materia y de diversa opinión doctrinaria, “... la calidad de bien de uso de los inmuebles sobre los cuales se pretende aplicar el régimen de venta y reemplazo, y la viabilidad de la actividad a la cual se pretende afectar el bien a adquirir o construir ...”.

Reitera que utilizará el producido de la venta de la sede social de la empresa en la construcción de otro inmueble sobre un terreno de su propiedad, o bien en la adquisición de uno nuevo, manifestando que se cumpliría con el objetivo de la norma de favorecer la renovación del activo fijo de la empresa, ya que la operación no implicará para ella la pérdida del mismo, afirmando que de este modo se produciría en el caso el necesario reemplazo como lo establece el art. 96 de la reglamentación del tributo.

Con respecto a la actividad a la cual afectará dicha reinversión, y en función de la razonabilidad conceptual emergente de las definiciones contables puntualiza que, en el caso de inmuebles destinados a locación o arrendamiento, éstos se constituyen en un bien de uso o una inversión de acuerdo con el objetivo del ente, por lo que en este caso, considera que dado que la empresa tiene dentro de sus actividades la de alquiler, la afectación que haga de los mismos encuadrarán en la definición de bienes de uso respecto de los cuales resultará aplicable la figura de venta y reemplazo.

En apoyo de su tesis aclara que según consta en el reflejo de datos registrados en el padrón de contribuyentes y responsables, la empresa exterioriza dentro de sus actividades económicas el alquiler de inmuebles, actividad que en su opinión se potenciará con el nuevo bien inmueble que adquiera o construya. En lo atinente al bien desafectado (vendido) entiende que siempre que en él funcionaba parte de la administración de las actividades económicas de la empresa, el mismo reviste claramente el carácter de bien de uso, destacando que dicha valoración se advierte en sus estados contables y de sus declaraciones impositivas y patrimoniales presentadas ante el organismo.

II. Expuesta la temática sometida a consideración, corresponde aclarar en primer término que la Subdirección General ... mediante la Nota N° .../12 (SDG ...) del .../.../12, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, es dable precisar que el tema consultado se analizará desde un punto de vista teórico y sobre la base de la información brindada por la presentante, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios y sin efectuar verificación alguna, la que eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello, procede recordar que el régimen previsto en el art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé que “En el supuesto del 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 agrega en su segundo párrafo 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”.

Por su parte, el segundo párrafo del art. 96 del Dto. 1.344/98, reglamentario de la ley del gravamen, establece 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 aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad”.

En tanto su tercer párrafo dispone 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 su alcance fue tratado por este servicio asesor en diversas ocasiones, entre otras, en el Dict. Di.A.Tec. 57/08, oportunidad en la que se indicó que la misma “... 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”.

Asimismo, en dicho acto de asesoramiento se trajo a colación el aporte de la doctrina que señalara 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” (cfr. Fernández Luis O. “Venta y reemplazo de inmuebles”, Revista “Impuestos”, N° 20, octubre de 2006).

Además, se expuso que “... las mayores exigencias que la ley dispone para el caso de reemplazo de bienes inmuebles se fundan en los mayores beneficios que se obtienen de resultar aplicable la figura, dado que para la porción del inmueble correspondiente al terreno o cuando se adquiera exclusivamente un terreno, no hay amortización y consecuentemente la utilidad de la venta asignada al valor del terreno puede diferirse indefinidamente o hasta el momento de su venta, además, aun cuando exista edificación, mejora o construcción, el diferimiento de la ganancia obtenida por la venta el inmueble reemplazado se dilata en el tiempo en virtud de su extendida vida útil”.

En ese orden de ideas puede apreciarse que, en definitiva, lo que busca la ley del gravamen mediante el sistema previsto por su art. 67 es alentar las decisiones sobre “... el reemplazo de los bienes utilizados en el desarrollo de las actividades empresarias ...”, favoreciendo así “... el aumento de la capacidad de producción, mejora la productividad y la eficiencia de los procesos productivos” (cfr. “El instituto de venta y reemplazo en el impuesto a las ganancias”, Rodrigo Marcuzzi, PET 13/6/11, pág. 7).

De lo expuesto hasta aquí se deduce 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.

Asimismo, se interpreta que el mecanismo bajo estudio únicamente se aplica a los activos afectados a la actividad –bienes de uso–, por cuanto la enajenación de bienes de cambio e

inversiones, en atención a los fines con que son incorporados al patrimonio, no configurarían un obstáculo para la renovación de los activos productivos con el que se justificara la incorporación del régimen a la norma legal.

Entrando en el análisis del cumplimiento de las condiciones que se exigen, ésto es, si el inmueble objeto de reemplazo revistió la calidad de bien de uso utilizado en la explotación por los dos años anteriores a su enajenación, y si la reinversión pretendida en la construcción de otro inmueble sobre un terreno de su propiedad o en la adquisición de uno nuevo, cumple con la afectación dispuesta por la normativa, debe señalarse que en atención a que la propia ley del gravamen no contiene una definición de “bienes de uso” ni explicita cuándo un inmueble es considerado como tal, en oportunidad de expedirse este servicio asesor, frente a dicha omisión legislativa y en concordancia con la opinión mayoritaria de la doctrina se acudió, en virtud de tratarse de un concepto contable, entre otras pautas, a las definiciones brindadas por las normas técnicas y a la doctrina contable relativas a la exposición de tales rubros en el balance comercial –vgr. Dict. Di.A.Tec. 57/08–.

Así, en el marco de tal disciplina, en los precedentes referidos se hizo hincapié en las enunciaciones de la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 9/87, que por entonces definía a los bienes de uso como “... aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”.

En función de haberse acogido dicho criterio a los fines del régimen en trato, deviene en una cuestión esencial determinar cuál es la “actividad principal” desarrollada por la empresa para distinguir los casos en que tal instituto puede aplicarse, toda vez que los bienes inmuebles afectados a la misma calificarán como bienes de uso, diferenciándolos así de las inversiones –cuando la locación no constituya la actividad principal–, y de los bienes de cambio, rubros a los cuales no les cabe su aplicación.

Adicionalmente, viene al caso expresar que contablemente existe consenso doctrinario respecto a que constituyen bienes de uso o elementos de propiedad, planta y equipo –PPE– los activos que “a) se emplean continua o repetidamente en las actividades principales de la entidad (producción, obtención de rentas por arrendamientos, investigación y desarrollo, comercialización, administración); b) tienen una capacidad de servicio que: 1. no se agota ni consume con su primer empleo (criterio que preferimos); o es superior a un año ...; y c) mientras están en uso no se transforman en otros bienes ni están destinados a la venta” (Enrique Fowler Newton, “Contabilidad versus impuestos”, pág. 231, 1º Ed., 2012, Editorial La Ley).

Ahora bien, siguiendo con los aspectos contables implicados en el tema, es dable aclarar que, con vigencia desde los ejercicios iniciados el 1/1/12 mediante la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 31/11 se aprobaron algunas modificaciones a la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 9/87 referidas a las definiciones de los rubros bienes de uso e inversiones, innovando en una nueva categoría de activos denominada “Propiedades de inversión”, definida como integrada por los “... bienes inmuebles (terrenos o edificios) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente”.

A su vez, en lo concerniente a la definición de bienes de uso antes expuesta, reemplaza su última parte por la siguiente “Los bienes, distintos a propiedades de inversión, afectados a

locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”.

Además, en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se define a “Las propiedades, planta y equipo” como “... los activos tangibles que: a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y b) se esperan usar durante más de un período” –cfr. NIC 16–.

Así pues, más allá de las distintas interpretaciones doctrinarias y técnicas sobre el concepto “Propiedades, planta y equipo” cabría analizar si la normativa técnica aplicable al sujeto de que se trate y los cambios o actualizaciones de las definiciones contenidas en las mismas proyectan sus efectos y alteran el criterio que se viene sosteniendo sobre el tema en cuestión con anterioridad a ellas, dado que su extrapolación en forma directa a la materia que nos ocupa podría llevar a confusión.

Sobre el particular, a criterio de esta instancia cabe expresar que si bien el aporte de la doctrina y técnica contable fue oportunamente receptado para fundar la opinión vertida por el organismo en el Dict. Di.A.Tec. 57/08 precedente frente a la omisión de una definición en la ley del gravamen, lo fue en virtud de considerarse que dicho aporte resultaba explicativo y aclaratorio del verdadero sentido y alcance de los fines del régimen en trato, en particular en el caso de inmuebles dados en arrendamiento y/o locación y su caracterización como bienes de uso cuando esa fuera la actividad principal, respondiendo así a una interpretación coherente de las normas del gravamen.

Sentado ello, y volviendo al planteo objeto de consulta, resulta determinante considerar el fin perseguido por la norma al consagrar el instituto de venta y reemplazo, el cual intenta favorecer y/o estimular nuevas adquisiciones en bienes utilizados en las actividades empresarias, por ello, y más allá de la clasificación a que respondan dentro del rubro del activo en los estados contables conforme las normas técnicas específicas, en el caso de bienes inmuebles el régimen resultará procedente en la medida en que los mismos se utilicen en la producción o suministro de bienes y servicios y no se mantengan como una inversión para obtener una renta, excepto que la actividad principal del sujeto sea la inmobiliaria.

Consecuentemente, a juicio de este servicio asesor, para considerar procedente el régimen de venta y reemplazo estatuido por el art. 67 de la ley del gravamen respecto de un bien inmueble cabe atenerse al criterio emergente del dictamen aludido, proyectando sus efectos sobre cada caso particular en función de las características presentes en el mismo.

Desde esa perspectiva y según se desprende del padrón de contribuyentes y responsables de esta Administración se observa que la actividad principal exteriorizada por la consultante es la “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.” –Código 511990–, incluyendo como actividades secundarias a la “Venta al por menor de combustible para vehículos automotores y motocicletas” –Código 505000–; “Venta al por menor de artículos nuevos n.c.p.” –Código 523999–; el “Mantenimiento y reparación del motor n.c.p., mecánica integral” –Código 502990– y en último término los “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.” –Código 701090–.

De las actividades declaradas por la consultante se advierte que la actividad principal que ejerce –la que le proporciona mayores ingresos– así como las tres actividades secundarias que le siguen se agrupan en el ramo comercial, circunstancia que se ve reflejada en la memoria de los estados contables del ejercicio finalizado el 30/6/11, en el cual se describe que la actividad que desarrolla la empresa es la explotación bajo el sistema de Red XXI de

las Estaciones de Servicio “YPF Melipal” e “YPF Siglo XXI”, mencionando adicionalmente que existe continuidad en los ingresos que percibe por el inmueble que mantiene arrendado.

En el marco descripto, de verificarse los dichos de la rubrada en cuanto a que el inmueble enajenado constituía el asiento de su sede comercial, legal, fiscal y donde desarrollaba parte de su actividad administrativa, no puede dudarse de su condición de bien de uso afectado a las distintas actividades económicas de la consultante.

No obstante ello, toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo de aquél tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, no conformando esta última la actividad principal de la firma, cabe reiterar el criterio sentado en el Dict. Di.A.Tec. 57/08, en cuanto a que el nuevo inmueble no constituirá un bien de uso como lo requiere la norma sino una inversión, circunstancia que determina la inaplicabilidad –al caso consultado– de los beneficios establecidos por los arts. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y 96 de su decreto reglamentario.