

DICTAMEN D.A.T. 12/15
Buenos Aires, 19 de marzo de 2015
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Retenciones impositivas. Opción de venta y reemplazo. Requisitos. Construcción y enajenación de inmuebles. Carácter de bien de uso. Actividad inmobiliaria.

Sumario:

I. La construcción y venta del denominado “Bloque C” resultaría indicativa de que la firma ejerció su actividad de empresa constructora, realizando obras sobre inmueble propio con destino a su enajenación y no a su afectación a la actividad de locación de inmuebles que venía desarrollando. En virtud de ello no resulta posible clasificar a las oficinas construidas y vendidas del citado bloque como bienes de uso de la empresa a los fines de la aplicación del régimen que nos ocupa, sino que corresponde conceptuarlas como bienes de cambio que resultan excluidos del mismo.

II. La exigencia vinculada al plazo de un año que, conforme al art. 96 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, debe mediar entre la fecha de inicio de la construcción de la propiedad que constituirá el bien de reemplazo y la venta del bien reemplazado, resulta incumplida atento a que puede afirmarse que el inicio de las obras de la totalidad de los bloques se produce con una antigüedad mayor a un año al momento de la venta del bien cuyo reemplazo se pretende.

III. No corresponde asimilar la solución del presente caso al Dict. Di.A.Téc. 92/07, dado que en éste sólo se plasmó como conclusión general que, cuando la locación fuera la actividad principal de un ente, el régimen de venta y reemplazo procedía respecto de venta de un inmueble afectado a la misma y su reemplazo por la compra de otro para igual destino, sin expedirse sobre cuestiones puntuales como las planteadas en estas actuaciones.

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 se encuentra habilitada para ejercer la opción prevista por el art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) respecto de la enajenación de inmuebles construidos sobre otro afectado como bien de uso y su reemplazo por la construcción de nuevos bienes que se afectarán al mismo destino.

Sobre el particular aclara que se dedica principalmente a la explotación de inmuebles de su propiedad, encontrándose inscripta ante esta Administración Federal bajo los Códigos de Actividad 701090, 810428, 659810 y 452200 y que, si bien su estatuto define un objeto social amplio, entre sus actividades específicas se encuentra la inmobiliaria.

En tal sentido agrega que la empresa en el año 1993 –fecha de constitución de la misma– adquirió unos inmuebles como bienes de uso en la localidad de “ZZ”, pcia. de ..., que puso en alquiler en el año 1994, y que desde entonces, y con la excepción descrita en los párrafos siguientes, ésa constituyó su principal actividad.

Señala que con el fin de continuar en ese rubro decidió construir en los mismos terrenos nuevas oficinas que le permitan mejorar la rentabilidad.

Precisa que la locación referida se mantuvo en parte hasta el inicio de las obras en cuestión y el resto hasta junio de 2013, fecha en que se suspendió dicha actividad en forma total para poder continuar con aquéllas.

Explica que el proyecto abarca la construcción de tres estructuras de oficinas “A”, “B”, “C” y un centro de amenities, que se edificarán en cuatro bloques independientes, con cocheras en espacios y entradas comunes, debiendo demoler a tales fines parte de los inmuebles existentes y remodelar uno de ellos como centro de amenities al servicio de las otras tres.

Aclara que de las veintinueve unidades en construcción, que se edificarán en tres bloques independientes (“A”, “B” y “C”), denominadas según los planos aprobados 1 a 6 y 10 a 32, se tienen prevendidas diez identificadas como “3 y 4, 12 y 13, 19 y 20, 25 y 26, 31 y 32” (que integran el denominado “Bloque C”) y que los fondos generados por esa operación se pretenden reinvertir en las restantes diecinueve designadas como “1 y 2, 10 y 11, 15 y 16, 21 y 22, 27 y 28” (“Bloque A”) y “5 y 6, 14, 17 y 18, 23 y 24, 29 y 30” (“Bloque B”).

Agrega que “... a efectos de poder continuar las inversiones en los Bloques ‘A’ y ‘B’ necesita devengar la venta del ‘Bloque C’ e invertir el producido en la construcción de estos nuevos edificios que estarán emplazados en el mismo terreno de propiedad de la empresa y cuyo destino será el mismo que siempre tuvo o sea el alquiler”.

En cuanto al encuadre del caso en la figura en cuestión, y los requisitos que se exigen, aduce que algunas inversiones y trabajos que resultan comunes a toda la obra como los planos generales, demoliciones necesarias, ciertos movimientos de tierra, bases, armado de instalaciones centrales, rampas y excavaciones para cocheras, se comienzan con una anterioridad mayor al año respecto de la fecha de venta del primer inmueble C y las obras específicas de los Bloques “A” y “B”, sobre los que se prevé reinvertir los fondos generados por las ventas de “C”, si bien están iniciadas no tendrán a la fecha de venta del bien a reemplazar una antigüedad mayor al año.

En tal sentido aclara que los aspectos comunes mencionados e iniciados antes del año no serían computados como nueva inversión para el caso de ser aplicado el régimen de venta y reemplazo, además informa que se prevé la finalización de las nuevas unidades mucho antes del plazo de cuatro años que establece la norma para su reinversión.

A su vez deja constancia de que en el supuesto que del producido de la venta de la unidad que se pretende reemplazar y su aplicación a las nuevas obras en el mismo inmueble surgiera un remanente, el mismo podrá aplicarse a otro bien con igual destino –bien de uso–.

A partir de ello opina que las características de la operatoria descrita habilitan el ejercicio de la opción de que se trata, alegando que el caso guarda similitud con el tratado en el Dict. Di.A.Téc. 92/07.

No obstante ello, justifica la consulta en las dudas de carácter interpretativo que, en su opinión, subsisten con relación a dos exigencias, una vinculada a la antigüedad en el inicio de las obras comunes y/o específicas de los bienes de reemplazo –Bloques “A” y “B”– y otra inherente a la antigüedad como bien de uso del inmueble enajenado –“Bloque C”– que es menor a los dos años aun cuando la del inmueble sobre el que fue construido sea mucho mayor a dicho plazo.

II. Expuesta la temática traída a consideración, en primer término corresponde aclarar que la Subdirección General de ..., mediante la Nota N° .../13 (SD.G. ...), del .../.../13, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, cabe destacar que este servicio asesor abordará el tema consultado desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante, 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 y entrando en el análisis del régimen en cuestión, es dable 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 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”.

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 aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad”.

Además, el tercer párrafo de esta última norma establece 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”.

Con relación al alcance de la opción bajo análisis, viene al caso recordar que en el Dict. Di.A.Téc. 57/08 se expresó 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”.

Asimismo, en dicho acto de asesoramiento se trajo a colación el aporte de la doctrina en cuanto 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).

A ello se agregó 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 adquiriera 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 del inmueble reemplazado se dilata en el tiempo en virtud de su extendida vida útil”.

Efectuadas las consideraciones que anteceden y volviendo al caso bajo análisis, la cuestión a dilucidar radica en establecer en primer término si las unidades enajenadas del inmueble en cuestión –construcción y terreno– asumen el carácter de bienes de uso.

Sobre el particular, debe recordarse que pese a carecer de una definición de bienes de uso, sobre la que se determine cuándo tal calidad resulta aplicable a los inmuebles, la ley del tributo prevé en su art. 83 la deducción: “En concepto de amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, excepto bienes de cambio, se admitirá deducir el dos por ciento (2%) anual sobre el costo del edificio o construcción o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos ...”.

Se aprecia entonces que a los fines de la amortización la ley distingue entre los inmuebles empleados en la actividad –bienes de uso– de aquellos afectados como inversiones, así como también de los adquiridos para ser vendidos como bienes de cambio, y que para poder deducir la amortización resulta necesario acreditar que se trata de bienes de uso o de inversiones que generen resultados alcanzados por el impuesto, mientras que al legislar sobre la figura de “venta y reemplazo” dispone su aplicación exclusiva a bienes que se afecten a la explotación como bienes de uso (cfr. segundo párrafo del art. 67 de la ley del gravamen).

Así pues, frente a la omisión legislativa, en el ya aludido Dict. Di.A.Téc. 57/08 este servicio asesor se expidió en concordancia con la opinión mayoritaria de la doctrina, acudiendo, en virtud de tratarse de un concepto contable, a las definiciones brindadas por las normas técnicas en la materia.

A tales fines, se hizo referencia a 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 ...”, en cambio “Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones,

excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada” (el resaltado nos pertenece).

Asimismo, se sustentó en las definiciones de la doctrina contable que califica como bienes de uso a los bienes tangibles de duración más o menos prolongada, básicos para la producción de otros bienes, o para desarrollar a través de ellos el cumplimiento del objetivo del ente, afectándolos a la actividad productiva de la empresa –cfr. Mario Biondi - “Contabilidad Financiera”, 1.º Ed., 2005, Editorial Errepar–.

A la luz de tales definiciones, en el caso de venta de inmuebles se asimilaron las normas que rigen el balance contable a los fines de la aplicación de la figura de venta y reemplazo, interpretándose, en el caso de alquileres, que los beneficios del régimen resultan procedentes cuando ella sea la actividad principal de la firma.

En síntesis, de lo señalado hasta aquí se advierte que el régimen que nos ocupa es 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 al requerir su afectación a la explotación como bien de uso, debiendo tener en tal destino una antigüedad mínima de dos años, y que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación, exigencias que deben cumplirse al momento de la enajenación para que proceda la opción bajo estudio.

Ahora bien, respecto de la actividad de la empresa del asunto, corresponde observar que si bien de sus estatutos surge un objeto social amplio, entre las actividades específicas que lo integran se encuentra la actividad inmobiliaria, y sobre ella aclara que la actividad principal ejercida desde el año 1994 a la fecha ha sido la locación de inmuebles. Además a f. 6 obra copia de la constancia de inscripción en la cual se ha declarado como actividad principal el Código 701090 (servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.) con fecha de inicio en enero de 1999.

Adicionalmente, cabe mencionar que en la precitada constancia se incluyen como actividades secundarias los Códigos: 659810 –actividades de crédito para financiar otras actividades económicas (incluye las empresas de “factoring” y otras formas de adelanto, etcétera)– y 452200 –construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales (incluye construcción, reforma y reparación de restaurantes, bares, campamentos, bancos, oficinas, galerías comerciales, estaciones de servicio, edificios para tráfico y comunicaciones, garajes, edificios industriales y depósitos, escuelas, etcétera)–, constando como fecha de inicio de ambas julio de 2013.

Vale precisar que tales códigos de actividad corresponden al nomenclador previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 485/99, la que fuera derogada por su par N° 3.537/13, que establece los códigos actualmente vigentes: 681098 –servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.–, 649210 –actividades de crédito para financiar otras actividades económicas– y 410021 –construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales–.

Aclarado esto, procede observar que de lo informado por la presentante se desprendería que la construcción de las unidades de oficinas que conforman el denominado “Bloque C” se desarrolló en el marco de su actividad secundaria consistente en la construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales, quedando así manifiesta su condición de bien de cambio.

Es decir que ambas actividades –construcción y venta– ejercidas por la empresa resultarían indicativas de que ha realizado obras sobre inmueble propio con destino a su enajenación y no para afectarlas a la actividad de locación de inmuebles que venía desarrollando. En virtud de ello, no resulta posible clasificar a las oficinas construidas y vendidas –denominadas “Bloque C”– como bienes de uso de la empresa a los fines de la aplicación del régimen que nos ocupa, sino que corresponde conceptualizarlas como bienes de cambio por lo cual resulta inaplicable la opción de reemplazo.

Subsidiariamente, y respecto de la exigencia vinculada al plazo de un año que, conforme al art. 96 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, debe mediar entre la fecha de inicio de la construcción de la propiedad que constituirá el bien de reemplazo y la venta del bien reemplazado, destacada doctrina menciona como parámetros razonables, a ser tomados como guía por parte de los contribuyentes, a los previstos por el “... anterior reglamento aplicable al caso de venta y reemplazo de bienes inmuebles en el impuesto a los beneficios eventuales –la citada Res. Gral. D.G.I. 2.278– disponía en su art. 7: ‘Se entenderá que existe iniciación de las obras cuando, una vez aprobado los planos respectivos, se acredite – mediante elementos de juicio que resulten fehacientes para cada caso–, la concurrencia de las siguientes circunstancias: a) adquisición de los materiales básicos para la iniciación de la obra a construir; b) contratos celebrados con las empresas contratistas; c) efectivización de las tareas de construcción iniciales sobre el terreno (nivelación, excavación, etcétera)’” (“La Venta y Reemplazo de Inmuebles en la Ley de Impuesto a las Ganancias”, Guillermo Michel, La Ley Online).

Como ya se ha señalado, en el caso la responsable informa que las demoliciones necesarias, así como ciertos movimientos de tierra, bases, armado de instalaciones centrales, rampas y pozos de cocheras comunes a los Bloques “A”, “B” y “C”, se han realizado con una anticipación mayor al año al momento de la venta del último bloque citado.

A partir de ello, y siguiendo el criterio expuesto previamente, puede afirmarse que el inicio de las obras de la totalidad de los bloques se produce con una antigüedad mayor a un año al momento de la venta del bien cuyo reemplazo se pretende.

En cuanto a los dichos de la consultante en referencia a que las inversiones comunes no serían computables bajo el régimen de venta y reemplazo, es dable observar que dicha afirmación es ajena al régimen establecido en el art. 67 de la ley del gravamen y no se corresponde con lo previsto por la norma reglamentaria para la situación en cuestión.

Ver Consulta vinculante relacionada N° 12/15 (SD.G.T.L.I.).