

A.A.E.F

CICLO: IMPUESTOS EN EL AGRO.TEMAS RELEVANTES Y NOVEDADES

TEMA:

ORGANIZACION EMPRESARIA EN EL AGRO
EMPRESAS DE FAMILIA EN EL SECTOR AGROPECUARIO
PLANIFICACION SUCESORIA

DISERTANTE: DRA. EN CONTABILIDAD (UNR) C.P. PERLA OLEGO

.

CUARTA REUNIÓN: 26 DE SEPTIEMBRE 2023

ALGUNOS TEMAS DOCTRINARIOS Y JURISPRUDENCIALES

CURRICULUM VITAE

PERLA RAQUEL OLEGO

- 1) Doctora en Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Rosario (U.N.R.).
- 2) Contadora Pública. Facultad de Ciencias Económicas. (UNR).
- 3) Profesora universitaria por concurso, en la Cátedra Impuestos I. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Rosario (U.N.R.)
- 4) Profesora en la carrera de Posgrado de Especialización en Tributación. Facultad de Ciencias Económicas. (UNR).
- 5) Profesora titular en la Maestría: “Especialización en Gestión de Empresas agropecuarias”. Facultad de Ciencias Económicas, UNR.
- 6) Miembro de la Comisión de Posgrado de la carrera “Especialización en Tributación”. Facultad de Ciencias Económicas. (UNR).
- 7) Coordinadora Académica del Seminario Acreditado a Doctorado: Aspectos tributarios de la actividad agropecuaria.
- 8) Coautora del libro “La Actividad Agropecuaria. Aspectos Impositivos Comerciales y Laborales”. Editorial La Ley. Buenos Aires, 3ra. Edición Actualizada y Ampliada Thomson Reuters La Ley. Fondo Editorial de Derecho y Economía. Abril 2021
- 9) Coautora del libro “La Actividad Agropecuaria. Aspectos Impositivos Comerciales y Laborales”. Editorial La Ley. Buenos Aires, 1º Edición (2005) y 2º Edición (2011).
- 10) Autora del informe Técnico N° 9: “Propuestas para un sistema tributario” y N° 12 “Problemática de la imposición patrimonial en el marco de los modernos sistemas tributarios. Situación actual de los países emergentes” como Investigadora por concurso en el área tributaria del C.E.C.Y.T. (F.A.C.P.C.E.)
- 10) Conferencista y autora de libros y trabajos de doctrina publicados en diarios y revistas de la especialidad a nivel Nacional.
- 11) Fue Miembro de la Comisión Especial de Asuntos Tributarios de la FACPCE. Ex - Presidenta del Instituto de Materia Tributaria del Consejo Profesional en Ciencias Económicas y Colegio de Graduados de Rosario. Ex Consejera de la Comisión Directiva del Consejo Profesional de Ciencias Económicas – Cámara II- de la Pcia. de Santa Fe
- 12) Asesora fiscal y titular del Estudio Perla Raquel Olego. Contadores Públicos-Consultores Tributarios- Auditores.

PARTE/S: Furnari, Roberto Vicente y otros
TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.
SALA: A
FECHA: 25/10/2006

Afectación de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal. Voluntad expresada versus realidad económica: La cuestión consistía en determinar si la venta de un inmueble rural fue realizada por el contribuyente en su calidad de sujeto empresa -motivo por el cual dicha operación se encontraría gravada por el impuesto a las ganancias como consecuencia de lo dispuesto en los arts. 2, ap. 2) y 49, inc. b)- o si bien la enajenación fue celebrada en su calidad de persona física, de lo que resultaría su no gravabilidad, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2, apartado 1) de la ley del tributo.

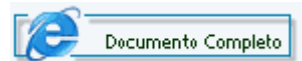
Postura de la mayoría (Dres. Buitrago y Bosco): El hecho de que la finca se encuentre inexplorada no modifica la voluntad expresada en las declaraciones juradas relacionada con mantener afectada dentro del patrimonio de la explotación unipersonal a la finca en cuestión. La voluntad evidenciada era la de mantener la finca como parte de su empresa por más que se encontrara inexplorada. En ese contexto, se resolvió confirmar la resolución.

Disidencia del Dr. Celdeiro: A los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal, si bien se debe tener en cuenta la voluntad expresada por el dueño de la misma, no puede soslayarse la realidad económica subyacente, máxime cuando la figura plasmada en las declaraciones juradas presentadas no condice con la realidad de los hechos.

Si bien el contribuyente consideró en sus declaraciones juradas una situación que lo beneficiaba indebidamente al computar conceptos no deducibles -aspecto que omite en la apelación-, frente a tal circunstancia el Fisco debió impugnar las mentadas declaraciones durante los períodos fiscales en los que aquél denunció el inmueble en cuestión como perteneciente a la explotación unipersonal. Al no haberlo hecho oportunamente, resulta improcedente que el Tribunal Fiscal de la Nación considere incorrecta la declaración de impuestos que el ente fiscal convalidó tácitamente al no impugnarlas en tiempo y forma.

Por ello, al momento de la venta de la finca, el dueño no la mantenía afectada al patrimonio de la empresa o explotación unipersonal -de acuerdo con la prueba producida se probó que se encontraba inexplorada- por lo que la operación de que se trata no se encontraba gravada por el impuesto a las ganancias.

FURNARI, ROBERTO VICENTE Y OTROS - TFN - SALA A - 25/10/2006
[BD 12 - G 07864 - Documento completo](#)



Conclusión. si hubiera declarado el inmueble en el patrimonio de la Persona humana, no habría habido discusión. Pero quiso todo: deducir los gastos y luego cuando lo vende argumentar que no estaba explotado. La conclusión que no está gravada radica en la prueba aportada que estaba inexplorado.

DICTAMEN: 35/2009
ORGANISMO: Dir. Asesoría Técnica – AFIP-DGI
FECHA: 18/06/2009

Escisión. Separación de bienes rurales de una sociedad anónima en otra sociedad y una persona física. Actividad de arrendamiento de inmuebles rurales:

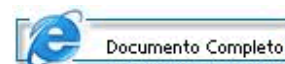
La B . SA consulta si corresponde encuadrar como escisión libre de impuestos en los términos del inciso b) del artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.) al proceso por el cual, ante el fallecimiento de la accionista XX (29/8/2001), y en razón de la declaratoria de herederos se aprueba un Acuerdo privado de distribución de bienes rurales entre los beneficiarios que a su vez son socios de La B . SA.

El presidente de la firma aclara que La B . SA es una empresa de familia, que fue constituida a los efectos de mantener en su patrimonio dos inmuebles rurales, manifestando además que la única actividad de la rubrada consiste en el arrendamiento rural de los mismos. Además, informa que en virtud del citado Acuerdo privado se asigna cada uno de los dos predios de campo que posee la entidad a cada una de las dos familias que resultan legítimos herederos de la señora XX.

Concretamente, expresa que la consulta apunta al hecho de la asignación de un inmueble a una persona física, teniendo en cuenta que la ley de sociedades no admite sociedades unipersonales y que tal sujeto debe declarar sus utilidades a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias dentro de lo que la ley del tributo denomina primera categoría.

Atento a que uno de los sujetos escindidos no revestirá el carácter de empresa con relación a la actividad de alquiler de inmuebles, sino que se trata de una persona física que liquidará sus rentas de acuerdo con las previsiones de la primera categoría, esta asesoría estima que no cabría acordar al proceso de reestructuración sometido a consideración el carácter de reorganización de libre de impuestos según los términos previstos por el artículo 77 de la ley del tributo.

DICT. (DI ATEC) 35/2009
[BD 4 - DTE 010318 - Documento completo](#)



DICTAMEN: 7/2015
ORGANISMO: Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI
FECHA: 13/02/2015

Rafael Ramognino

GANANCIAS. REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS. ESCISIÓN DE SOCIEDAD DE HECHO EN EMPRESAS UNIPERSONALES. ACTIVIDAD AGROPECUARIA: Una sociedad de hecho consulta acerca de la viabilidad de encuadrar como escisión libre de impuestos en los términos del inciso b) del sexto párrafo del artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), al proceso por el cual dicha sociedad se disolvería y dividiría en dos la totalidad de su patrimonio, de manera de continuar cada una de sus dos socias en forma separada con la actividad que venía ejerciendo aquella. Se concluye que:

I - El proceso donde la sociedad de hecho se disuelve y divide la totalidad de su patrimonio en dos empresas unipersonales configura, de cumplir los demás requisitos exigidos por las normas legales, una escisión que encuadra en el inciso b) del sexto párrafo del artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modifs.), **ello así, siempre y cuando la actividades agropecuarias llevadas a cabo por la sociedad las continúen las personas físicas con carácter de explotación empresaria.**

II - En la medida en que se lleve a cabo en cada explotación unipersonal la actividad agropecuaria en forma directa o mediante contratos de aparcería, capitalización de hacienda o similares que involucren no sólo la inversión de capital sino también el esfuerzo personal de los sujetos continuadores ya sea de manera conjunta o separada, el requisito de actividades vinculadas que establecen el primer párrafo del artículo 77 de la ley y el apartado II) del segundo párrafo del artículo 105 del decreto reglamentario se deberá considerar cumplido. **Por el contrario, si alguno de tales sujetos (o ambos) restringe su actividad a operaciones de arrendamiento, tal requisito no se juzgará perfeccionado y la reorganización empresaria proyectada no gozará de los beneficios impositivos previstos en la citada norma legal.**

Dict. (Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI)
7/2015 - 13/02/2015



DESCRIPCIÓN:	Consultas vinculantes. Resolución (SDG - TLI) 16/2015
SECCIÓN:	Impuesto a las Ganancias
DETALLE:	16/2015 Tratamiento impositivo de la división del patrimonio de una sociedad de hecho

Fecha: 2/6/2015

PREGUNTA

Se consulta acerca de la viabilidad de encuadrar como escisión libre de impuestos en los términos del inciso b) del sexto párrafo del artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.) al proceso por el cual una sociedad de hecho se disolvería y dividiría en dos la totalidad de su patrimonio, de manera de continuar en forma separada cada una de sus dos socias con la actividad que venía ejerciendo dicha firma.

Sobre el particular se aclara que la sociedad es una empresa de familia, que fue constituida en el año 2007, a los efectos de mantener en su patrimonio un inmueble rural, y que la actividad de la misma consiste en la explotación directa e indirecta del inmueble rural.

A su vez se destaca que la sociedad posee dos cuotapartistas con una participación del cincuenta por ciento (50%) en el capital social, que se encuentra en marcha y que no posee quebrantos impositivos acumulados ni franquicias pendientes de utilización.

Específicamente se consulta:

1. Si correspondería acordar al proceso de reestructuración sometido a consideración el carácter de reorganización libre de impuestos según los términos del artículo 77 de la ley del tributo, en tanto no existe certeza sobre el tratamiento de no gravabilidad de la reorganización descripta, teniendo en cuenta la existencia de abundante jurisprudencia en materia de reorganizaciones y que no es coincidente en cuanto a lo que se entiende por: (i) transformación de sociedad irregular; y (ii) continuidad en empresas unipersonales.
2. Si las empresas -continuadoras- deberían mantener idéntica actividad (es decir, explotación directa e indirecta del inmueble rural) o si podrían mantener similar actividad -es decir, en forma parcial (solo explotación directa del inmueble rural y/o, eventualmente, solo explotación indirecta del inmueble rural)-.

RESPUESTA

I. El proceso en que la sociedad de hecho se disuelve y divide la totalidad de su patrimonio en dos empresas unipersonales configura, de cumplir los demás requisitos exigidos por las normas legales, una escisión que encuadra en el inciso b) del sexto párrafo del artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.); ello así, siempre y cuando las actividades agropecuarias llevadas a cabo por la sociedad las continúen las personas físicas con carácter de explotación empresarial.

II. En la medida en que se lleve a cabo en cada explotación unipersonal la actividad agropecuaria en forma directa o mediante contratos de aparcería, capitalización de

hacienda o similares, que involucren no solo la inversión de capital sino también el esfuerzo personal de los sujetos continuadores, ya sea de manera conjunta o separada, el requisito de actividades vinculadas que establecen el primer párrafo del artículo 77 de la ley y el apartado II del segundo párrafo del artículo 105 del decreto reglamentario se deberá considerar cumplido.

Por el contrario, si alguno de tales sujetos (o ambos) restringe su actividad a operaciones de arrendamiento, tal requisito no se juzgará perfeccionado y la reorganización empresaria proyectada no gozará de los beneficios impositivos previstos en la citada norma legal.

Dict. (DAT [DGI - AFIP]) 71/2004

DICTAMEN: 71/2004
ORGANISMO: Dir. Asesoría Técnica-AFIP-DGI
FECHA: 25/11/2004

I. Vienen las presentes actuaciones de la Agencia [...], las cuales se originan en la presentación efectuada en los términos de la resolución general (AFIP) 858 por la responsable del epígrafe, mediante la cual consulta el tratamiento que corresponde dispensar en el impuesto a las ganancias a la transferencia a sus accionistas de la titularidad del único bien -un inmueble rural- que posee.

Específicamente, requiere se les informe si la diferencia entre el valor de mercado o plaza del citado activo y su valor residual impositivo constituye un beneficio alcanzado por la ley del tributo.

Al respecto, aclara que la sociedad se encuentra inactiva desde el año 1989, no realizando operación alguna que le genere algún tipo de ingresos, y que "Solamente ha incurrido en los gastos necesarios para mantener en vigencia la sociedad y el mantenimiento de una propiedad inmueble rural inexplorada".

Dentro de ese contexto, explica que "... los señores accionistas han decidido informalmente disolverla, transfiriendo la titularidad del inmueble a los mismos según las proporciones detentadas por ellos respecto del capital social y darle el destino que -subdivisión mediante- disponga cada uno de ellos".

Al respecto, entiende que, de acuerdo a lo normado por la ley del gravamen y su decreto reglamentario, "... los bienes inmuebles transferidos a los socios accionistas con motivo de la distribución final en el proceso de disolución de una sociedad anónima no le generarían a ésta utilidad impositiva alguna al no existir la obligación de valorar dicha transacción a valores de plaza".

En tal sentido, opina que de "... pretender gravarse la diferencia entre el valor de plaza y el valor residual impositivo en la última declaración jurada de la sociedad con motivo de la transferencia del inmueble a los accionistas como parte del proceso de disolución y liquidación, probablemente podría llegarse a una insólita situación en la cual éstos se podrían ver obligados a: 1) enajenar el propio inmueble (único bien de la sociedad) que los accionistas desean mantener particularmente o 2) enajenar bienes particulares para afrontar la carga tributaria de la sociedad", esto último, luego de aportar el producido de dicha venta a la sociedad.

Con relación a la segunda hipótesis planteada, considera a la misma sin razón, ello atento plantearse que "... los accionistas para reunirse con lo que les pertenece, cosa que decidirían en una Asamblea unánime, deberían previamente efectuar aportes a la sociedad".

Finalmente, hace hincapié en la inexistencia de enajenación por disolución y liquidación societaria, no encuadrando la operatoria descrita dentro de la definición de enajenación prevista en el artículo 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ello atento a no constituir una transferencia a título oneroso.

II. En primer término, cabe advertir que este servicio asesor abordará el tema desde un punto de vista teórico y de acuerdo a la información brindada por la consultante, sin pormenorizar aspectos específicos respecto de los cuales no cuenta con los datos necesarios.

Sentado ello, y conforme se desprende de los hechos relatados por la propia presentante, cabe puntualizar que, encontrándose la firma inactiva desde el año 1989, sus accionistas han decidido disolverla "informalmente" transfiriendo a su nombre la titularidad del inmueble rural que posee aquélla.

Ahora bien, atendiendo a la circunstancia de que el referido predio constituye el único bien integrante del acervo societario, advertimos que el accionar proyectado implica, en los hechos, la distribución final del patrimonio de la rubrada, aun cuando no se lleven a cabo los trámites formales que a tales efectos exige el pertinente marco regulatorio.

A su vez, la afirmación formulada en último término conduce a inferir que en el "sub examine" estamos ante la disolución del ente societario, condición imprescindible esta para que pueda verificarse la mentada distribución del haber societario.

En tal sentido, la doctrina ha expresado que "... la disolución marca el principio del fin de la existencia de la persona jurídica, abriendo automáticamente el período liquidatorio" (Nissen, Ricardo A.: "Ley de Sociedades Comerciales Comentada" - Ed. Ábaco - T. II - pág. 157), criterio este a su vez recogido por la Dirección de Asesoría Legal en la actuación [...].

En cuanto al tratamiento tributario que cabe dispensar a la operatoria planteada, cabe recordar en primer lugar que el párrafo 2 del artículo 6 del decreto reglamentario de la ley del gravamen prevé que "Al hacerse la distribución definitiva de lo obtenido por la liquidación, serán de aplicación las normas establecidas en el artículo anterior", el cual dispone que "La cesación de negocios por venta, liquidación, permuta u otra causa, implica la terminación del ejercicio fiscal corriente y obliga a presentar, dentro del plazo que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos... una declaración jurada correspondiente al ejercicio así terminado".

A su vez, el artículo 1 de la resolución general (AFIP) 685 establece que "Los contribuyentes y responsables del impuesto a las ganancias deberán presentar la declaración jurada de este gravamen e ingresar, de corresponder, el saldo a favor del Fisco, cuando se produzca la finalización del ejercicio fiscal por los hechos que se indican a continuación:

(...)

b) distribución final de lo obtenido por la liquidación de la sociedad".

De las normas glosadas se desprende que la sociedad deberá presentar su declaración jurada por el período cerrado como consecuencia de su cesación de negocios, debiendo incluir dentro de ella las rentas obtenidas hasta la fecha de la distribución final.

Resta ahora dilucidar si la rubrada debe incluir o no entre los resultados correspondientes al ejercicio así terminado, la diferencia generada entre el valor de plaza del inmueble transferido y su costo impositivo.

Sobre dicho particular, cabe tener en cuenta que el artículo 3 de la ley del gravamen dispone que "A los fines indicados en esta ley, se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso".

En este punto del análisis debemos resaltar que la distribución final trae aparejada, en la generalidad de los casos, la entrega por parte de los accionistas de los títulos representativos de su participación en el capital social, es decir el rescate de las acciones emitidas.

Con relación a ello, es del caso mencionar que en oportunidad de definir el encuadre legal que cabe atribuir al rescate de acciones, la Dirección de Asesoría Legal tipificó a dicha operatoria como un contrato de permuta, ello conforme a las previsiones del

artículo 1485 del CC, el cual prevé que "El contrato de trueque o permutación tendrá lugar cuando uno de los contratantes se obligue a transferir a otro la propiedad de una cosa, con tal que éste le dé la propiedad de otra cosa" -cfr. actuaciones [...]-.

En los citados pronunciamientos se señaló que "... teniendo en cuenta las características de la operación motivo de la consulta... resulta dable afirmar que la misma constituye una permuta en los términos del artículo 1485 del CC precedentemente transcripto. Ello por cuanto una parte se obliga a entregar un bien a cambio de otro bien; en los supuestos bajo análisis se entregan dos inmuebles... a cambio de la titularidad de acciones".

No afecta al encuadre formulado el hecho de que en el presente caso los socios no restituyeran a la sociedad los títulos que poseen -ello en virtud de la "informalidad" a que se alude en la presentación-, pues al perder éstos todo contenido económico como consecuencia de la desaparición del patrimonio social, se arriba a iguales efectos que los que se producirían en caso de verificarse dicha entrega.

Como corolario de lo expuesto, y a los fines de esclarecer la inquietud planteada por la consultante, este servicio asesor concluye que la transferencia del bien a los accionistas de hecho involucra la disolución de la sociedad y consecuentemente, el rescate de las acciones emitidas, por lo que la sociedad disuelta deberá computar como ganancia gravada, en el ejercicio correspondiente a su cesación de negocios, el resultado proveniente de comparar el valor de plaza del inmueble transferido con su costo impositivo.

Adviértase que un criterio opuesto al aquí esbozado conduciría a que se otorgue a la operatoria "sub examine" un tratamiento tributario disímil al que cabría otorgar en el supuesto de que la sociedad hubiera enajenado el inmueble y distribuido posteriormente el producido entre sus componentes.

Texto Completo

Enajenación de inmuebles y transferencia de derechos. Reglamentación de la ley 27.430

Bello, Alberto M.

Zunino, Rodolfo G.

I. Consideraciones generales

La Ley 27.430 (1) de Reforma Tributaria incorporó en el apart. 5º del art. 2º de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG) a los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre los mismos cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

Aquella norma ha sido reglamentada por el dec. 976/2018 (2) y por el dec. 1170/2018 (3), modificando el decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, DRLIG).

La reforma tributaria elimina el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (en adelante, ITI) para aquellas operaciones de venta de inmuebles que se adquieran a partir del 01/01/2018 y se incorpora un nuevo hecho imponible en el impuesto a las ganancias, que resulta aplicable a la enajenación de inmuebles y a la transferencia de derechos sobre ellos por parte de las personas humanas y sucesiones indivisas, independientemente de la habitualidad en dichas operaciones. Recordemos que las personas jurídicas ya se encontraban alcanzadas por dichos hechos imposables, por aplicación de la teoría del balance.

Se exime la venta de la casa-habitación, en los términos del inc. o) del art. 20 de la LIG, en la medida que se destine a vivienda única, familiar y de ocupación permanente.

II. Objeto del impuesto

Se incorpora en el apart. 5º del art. 2º de la LIG a "los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles cualquiera sea el sujeto que las obtenga".

En virtud de ello, los nuevos hechos imposables en cabeza de personas humanas y sucesiones indivisas generarán un resultado alcanzado por el impuesto a las ganancias, prescindiendo de la constatación del requisito de habitualidad.

En este aspecto, la reforma tributaria no genera cambios para las personas jurídicas quienes venían tributando sobre dichos hechos imposables, en virtud de la teoría del balance, conforme lo establece el apart. 2º del art. 5º de la LIG.

También se sustituye el segundo párrafo del art. 3º de la LIG incorporándose el concepto de enajenación para la adquisición de inmuebles, a los efectos de su incorporación al patrimonio del contribuyente.

La enajenación o adquisición de inmuebles se configurará, cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones (la que sea anterior): i) escritura que transfiera el dominio del bien; ii) boleto de compraventa o contrato similar que otorgue la posesión del inmueble al comprador; iii) en el momento que el comprador obtenga la posesión del inmueble.

Para el resto de los bienes, se considerará enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades o todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

La reglamentación señala que "[s]e considerará configurada la adquisición a la que hace referencia el inc. a) del art. 86 de la Ley 27.430 cuando, a partir del 1º de enero de 2018 inclusive:

- a) Se hubiere otorgado la escritura traslativa de dominio;
- b) Se suscribiere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se obtuviere la posesión;
- c) Se obtuviere la posesión, aun cuando el boleto de compraventa u otro compromiso similar se hubiere celebrado con anterioridad;
- d) Se hubiese suscripto o adquirido el boleto de compraventa u otro compromiso similar —sin que se tuviere la posesión— o de otro modo se hubiesen adquirido derechos sobre inmuebles; o
- e) En caso de bienes o derechos sobre inmuebles recibidos por herencia, legado o donación, se hubiere verificado alguno de los supuestos previstos en los incs. a) a d) de este artículo respecto del causante o donante (o, en caso de herencias, legados o donaciones sucesivas, respecto del primer causante o donante)" (4).

Cuando se trate de obras en construcción sobre inmueble propio que hayan comenzado con anterioridad al 01/01/2018, realizadas por personas humanas o sucesiones indivisas, la enajenación del inmueble construido quedará alcanzada por el ITI, conforme a lo previsto en el tít. VI de la ley 23.905 (5).

El mismo tratamiento resultará aplicable a la enajenación de un inmueble respecto del cual, al 31/12/2017, se hubiere suscripto un boleto de compraventa u otro compromiso similar y pagado a esa fecha, como mínimo,

75% (setenta y cinco por ciento) del precio, aun cuando se verificara alguno de los supuestos citados en los incs. a) a e) citados precedentemente (6).

Se sustituye el último párrafo del art. 4º de la LIG, aclarándose que el valor impositivo de adquisición de los bienes recibidos por herencia, legado o donación será "el valor de plaza del bien a la fecha de esta última transmisión en la forma que determine la reglamentación".

Recordemos que antes de la reforma, se disponía que en tal supuesto se debía considerar como valor de adquisición, el fijado para el pago de los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes o en su defecto al atribuible al bien a la fecha de la última transmisión.

El art. 4º del dec. 976/2018 prescribe que "[e]n caso de no poder determinarse el valor de adquisición, se considerará el valor de plaza del bien a la fecha de incorporación al patrimonio del enajenante, cedente, causante o donante, el que deberá surgir de una constancia emitida y suscripta por: (i) un corredor público inmobiliario, matriculado ante el organismo que tenga a su cargo el otorgamiento y control de las matrículas en cada ámbito geográfico del país; o (ii) por otro profesional matriculado cuyo título habilitante le permita dentro de sus incumbencias la emisión de tales constancias; o (iii) por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires" (7).

Mientras tanto, en caso de tratarse de inmuebles ubicados en el exterior, la valuación se obtendrá de 2 (dos) constancias emitidas por un corredor inmobiliario o por una entidad aseguradora o bancaria, todos del país respectivo. De dichas constancias, se deberá computar la valuación de menor importe (8).

La reglamentación aclara que la transferencia de derechos sobre inmuebles incorporados por el quinto apartado del art. 2º de la LIG comprende a los derechos reales que recaigan sobre esos bienes y las cesiones de boletos de compraventa u otros compromisos similares (9).

III. Imputación de ganancias al año fiscal

El segundo párrafo incorporado al inc. b) del art. 18 prescribe que "[l]as ganancias a que se refieren los artículos sin número agregados en primer, cuarto y quinto orden a continuación del art. 90 se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas. En el caso de las comprendidas en los artículos sin número agregados en cuarto y quinto orden a continuación de art. 90, cuando las operaciones sean pagaderas en cuotas con vencimiento en más de un año fiscal, las ganancias se imputarán en cada año en la proporción de las cuotas percibidas en este".

En virtud de ello, las ganancias obtenidas por las personas humanas y sucesiones indivisas originadas por la enajenación de inmuebles y sobre la transferencia de derechos de los mismos, se imputarán por el criterio de lo percibido, y cuando las operaciones sean pactadas en cuotas en más de un año fiscal, se imputarán en la proporción de las cuotas percibidas en cada año.

IV. Exenciones

El art. 21 de la ley 27.430 sustituyó el art. 20, inc. o) de la LIG que eximía el valor locativo de la casa habitación, en la medida que fuera ocupado por sus propietarios. Dicha normativa modifica el texto legal, disponiendo que se encuentren exentos el valor locativo de la casa-habitación y el resultado proveniente de la enajenación de la casa-habitación.

Se dispuso la exención del resultado de la enajenación de la casa-habitación, atento a que a partir del 01/01/2018 se encuentran alcanzadas las operaciones de enajenación de inmuebles.

La reglamentación aclara, mediante el art. 5º del dec. 976/2018 y art. 38 del dec. 1170/2018, que a los efectos de gozar de la exención deberá entenderse como inmueble afectado a "casa-habitación" a aquel con destino a vivienda única, familiar y de ocupación permanente del contribuyente (10) (11).

V. Ganancias de la Primera Categoría

Se incorpora a las rentas de primera categoría la gravabilidad de cualquier especie de contraprestación que se perciba por la constitución a favor de terceros de derechos de superficie u otros derechos reales. Si bien dichas disposiciones rigen para los hechos imposables que se generen a partir del 01/01/2018, tienen su génesis en la incorporación al Código Civil y Comercial de nuevos derechos reales al art. 1887, entre ellos, la propiedad horizontal, los conjuntos inmobiliarios, el tiempo compartido, el cementerio privado y la superficie.

La doctrina había advertido el problema sobre el tratamiento a dispensar a esos derechos, atento que el art. 41, inc. b) de la LIG, antes de la reforma, solo contenía a los derechos de usufructo, uso, habitación y anticresis.

Se expresaba que "[a] no estar incluida la superficie en dicho inciso, pretender su gravabilidad atenta contra el principio de legalidad. Si el legislador hubiese tenido la intención de modificar este inciso, incluyendo la superficie, lo hubiera hecho al sancionar la ley 26.994" (12).

Otra de las modificaciones relacionadas con las rentas de primera categoría, radican en que ahora, se admite la prueba en contrario, para justificar, que el valor locativo de mercado difiere del valor presunto.

Se actualiza la norma que hacía referencia a que el valor locativo de todo inmueble no podía ser inferior al fijado por la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación, o en su defecto, el establecido por las municipalidades para el cobro del ABL. La redacción del nuevo texto de la norma dispone que dicho valor locativo no podrá ser inferior al valor locativo de mercado que rige en la zona donde el bien esté ubicado, de acuerdo con las condiciones que disponga la reglamentación.

Se incluye a los derechos de superficie y otros, a los inmuebles cedidos en locación, usufructo, uso, habitación y anticresis, los cuales no podrán ser cedidos por un precio inferior al de mercado que rige en la zona en que los bienes se encuentren ubicados (el texto anterior hacía alusión a un precio inferior al arrendamiento que rige en la zona).

VI. Ganancias de la Segunda Categoría

El inc. k) del art. 45 de la LIG ha receptado las modificaciones introducidas en el plexo legal mediante la incorporación de los aparts. 4º y 5º del art. 2º de la LIG, como hemos mencionado, incluyendo dentro de las ganancias de la segunda categoría a los nuevos hechos imponible contemplados en esos apartados, entre ellos, los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

Los nuevos hechos imponible citados obtenidos por las personas humanas y sucesiones indivisas se encontrarán alcanzados por el impuesto a las ganancias prescindiendo de la constatación del requisito de habitualidad.

La ley grava las transferencias de derechos sobre inmuebles, no solamente la transferencia de derechos reales, por lo que la cesión, por ejemplo, de un boleto de compraventa sin posesión, también tendrá su resultado alcanzado (13).

VII. Resultados alcanzados de manera distinta por el gravamen

La reglamentación contempla la posibilidad de delimitar las rentas alcanzadas de manera diferente por el gravamen, cuando las mismas se encuentren alcanzadas por la primera o segunda categoría, y en tal caso si resulta aplicable el nuevo impuesto cedular.

En este sentido, el art. 92 del DRLIG sustituido por el dec. 1170/2018 prescribe que "[e]n el caso de enajenación de inmuebles cuya ganancia no tenga un único tratamiento tributario, la determinación de dicho resultado se efectuará teniendo en cuenta la superficie afectada a una u otra actividad o destino" (14).

Por su parte, el reglamento aclara que "[l]os resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre ellos, obtenidos por los sujetos del inc. d) del art. 49 de la LIG (derivados de otras empresas unipersonales ubicadas en el país), no quedan comprendidos en los términos del quinto artículo sin número a continuación del art. 90 de la LIG (enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles)" (15).

Ello implica que dichos sujetos quedarán alcanzados a la alícuota del 30% (treinta por ciento) en lugar de tributar al 15% (quince por ciento), observándose que ello dependerá de la forma en que se declare la ganancia producto de la enajenación de inmuebles o de la transferencia de derechos sobre los mismos.

Si, por ejemplo, se declara una ganancia por la enajenación de un inmueble que había sido adquirido a partir del 01/01/2018, como resultado de la venta de un inmueble de propiedad de una persona humana tributará el 15% (quince por ciento). Mientras tanto, si dicha ganancia se declara como enajenación de un inmueble de dicha persona humana que constituye una empresa unipersonal, entonces quedará alcanzada al 30% (treinta por ciento).

En definitiva, como se puede observar del citado ejemplo, la forma en que dicha persona humana declare sus actividades ante la AFIP resulta relevante a los efectos de morigerar su carga fiscal.

Más allá de la cuestión formal, es decir, la manera en que el contribuyente exponga el bien en su declaración jurada siempre debe primar el principio de la realidad económica. Esto fue debatido en la causa "Furnari, Roberto V.", sentencia de la sala "A" del TFNac. de fecha 25/10/2016, allí la cuestión consistía en determinar si la venta de un inmueble rural fue realizada por el contribuyente en su calidad de sujeto empresa —motivo por el cual dicha operación se encontraría gravada por el impuesto a las ganancias como consecuencia de lo dispuesto en los arts. 2º, ap. 2º y 49, inc. b)— o si bien la enajenación fue celebrada en su calidad de persona humana, de lo que resultaría su no gravabilidad, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 2º, apart. 1º de la ley del tributo.

Con votos de la mayoría de los vocales, se confirmó la resolución de la AFIP, con fundamento en que el hecho de que la finca se encuentre inexplorada no modifica la voluntad expresada en las declaraciones juradas relacionada con mantener afectada dentro del patrimonio de la explotación unipersonal a la finca en cuestión. La

voluntad evidenciada era la de mantener la finca como parte de su empresa por más que se encontrara inexplorada.

Finalmente, la sala III de la CNFed. Cont. Adm., en la misma causa (16), mediante sentencia del 19/12/2007, dejó sin efecto el ajuste fiscal, al considerar:

"... el contribuyente puede invocar a su favor la preeminencia de la sustancia de los negocios jurídicos celebrados, desechando la forma en que los mismos han sido categorizados por él mismo, con el fin de adecuar la declaración de sus obligaciones tributarias a la realidad económica subyacente en estos negocios. Sentada la aplicación de la regla de interpretación con el objeto de desentrañar el verdadero sentido económico del acto, cabe señalar que en el caso venido en recurso, por esencia y por concepto la realidad económica que subyace al negocio no surge de lo consignado por el contribuyente Roberto Furnari en la declaración jurada del año 2000 — rubro activos— sino que surge de los hechos pasados a ella, de las circunstancias que rodearon a la calidad y destino del inmueble y su separación de la explotación unipersonal..."

VIII. Impuesto cedular

El primer párrafo del quinto artículo agregado a continuación del art. 90 de la LIG dispone: "Art.- Enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles. La ganancia de las personas humanas y de las sucesiones indivisas derivada de la enajenación de o de la transferencia de derechos sobre, inmuebles situados en la República Argentina, tributará a la alícuota del quince por ciento (15%)".

Aquí podemos observar que las ganancias producto de la enajenación de inmuebles o de la transferencia de derechos sobre ellos obtenidas por personas humanas sucesiones indivisas se encontrarán alcanzadas a una alícuota proporcional del 15% (quince por ciento), en la medida que los inmuebles se encuentren situados en nuestro país.

La reglamentación aclara que serán consideradas de fuente argentina las ganancias generadas por la transferencia de derechos sobre inmuebles situados en la República Argentina, con independencia de la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones o el lugar de celebración de los contratos (17).

El art. 6° del dec. 976/2018 prevé que la ganancia obtenida por las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, producto de la enajenación de inmuebles o transferencia de derechos sobre los mismos, en la medida que se encuentren situados en nuestro país, se encontrará alcanzada por las disposiciones contempladas en el quinto artículo sin número incorporado a continuación del art. 90 de la LIG. Solo resultarán computables aquellos gastos realizados en el país (18).

En dicho caso, el adquirente o cesionario residente en el país deberá retener el impuesto en carácter de pago único y definitivo, y en el supuesto de que ambas partes sean residentes en el país, el gravamen deberá ser ingresado directamente por el enajenante o cedente, en forma personal o a través de su representante legal en el país (19).

El segundo párrafo de la citada norma define la forma de determinar la "ganancia bruta" disponiendo:

"a) Deduciendo del precio de enajenación o transferencia el costo de adquisición, actualizado mediante la aplicación del índice mencionado en el segundo párrafo del art. 89, desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación o transferencia. En caso de que el inmueble hubiera estado afectado a la obtención de resultados alcanzados por el impuesto, al monto obtenido de acuerdo con lo establecido precedentemente, se le restará el importe de las amortizaciones admitidas que oportunamente se hubieran computado y las que resulten procedentes hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que proceda su enajenación;

b) En los casos de operaciones a plazo, la ganancia generada con motivo del diferimiento y/o financiación tendrá el tratamiento respectivo conforme las disposiciones aplicables de esta ley;

Podrán computarse los gastos (comisiones, honorarios, impuestos, tasas, etc.) directa o indirectamente relacionados con las operaciones a que se refiere el presente artículo".

La reglamentación dispone que "[p]ara establecer la ganancia neta de las inversiones y operaciones a las que hace referencia el cap. II del título IV de la ley se restará de la ganancia bruta, en primer lugar, los gastos directa o indirectamente relacionados con aquellas; Tratándose de gastos directos o indirectos que estuvieran vinculados tanto con la obtención de rentas que deban tributar en los términos del primer párrafo del art. 90 de la ley como otras que deban hacerlo de acuerdo con el cap. II del título IV del mismo texto legal, aquellos se proporcionarán, de conformidad con la ganancia bruta atribuible a cada una de ellas..." (20).

Asimismo, el reglamento aclara que "[a] la ganancia neta determinada de conformidad a lo dispuesto en el artículo precedente, se le computará el quebranto de naturaleza específica correspondiente a ejercicios anteriores, en los términos de lo establecido en el art. 19 de la ley y 31 de este reglamento y posteriormente, en

caso de corresponder, la deducción especial que autoriza el primer párrafo del sexto artículo incorporado a continuación del art. 90 de la ley, ..." (21).

Finalmente, el último párrafo del sexto artículo a continuación del art. 90 de la LIG señala que "... solo podrá computarse contra las ganancias mencionadas en este Capítulo, los costos de adquisición y gastos directa o indirectamente relacionados con ellas, no pudiendo deducirse los conceptos previstos en los arts. 22, 23 y 81 de la ley y todos aquellos que no correspondan a una determinada categoría".

IX. Rentas de fuente extranjera

El último párrafo del art. 90 de la LIG reza que "[c]uando la determinación de la ganancia neta de los sujetos a que hace referencia el primer párrafo de este artículo incluya resultados comprendidos en el tít. IX de esta ley, provenientes de operaciones de enajenación..., así como por la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles, estos quedarán alcanzados por el impuesto a la alícuota del quince por ciento (15%)".

Ello implica que las ganancias de fuente extranjera originadas por la enajenación de inmuebles o por la transferencia de derechos sobre ellos obtenidos por personas humanas o sucesiones indivisas se encontrarán alcanzados a la alícuota del 15% (quince por ciento), correspondiendo liquidarse por el impuesto personal progresivo, en los términos del primer párrafo del art. 90 de la LIG, no resultando de aplicación el impuesto cedular.

X. Actualización de costos

El segundo párrafo del art. 89 de la LIG expresa que "... las actualizaciones previstas en los arts. 58 a 62, 67, 75, 83 y 84, y en los arts. 4º y 5º agregados a continuación del art. 90, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) que suministre el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos".

Mediante dicha norma se establece un mecanismo de actualización del costo de los bienes adquiridos o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 01/01/2018, cuyo ajuste se realizará sobre a base de las variaciones porcentuales del IPIM que suministre el INDEC, de acuerdo con las tablas que a dichos fines elabore la AFIP.

XI. Quebrantos específicos

El segundo párrafo del art. 19 de la LIG dispone que "[e]n primer término, dicha compensación se realizará respecto de los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría, con excepción de las ganancias provenientes de las inversiones —incluidas las monedas digitales— y operaciones de las que hace referencia el cap. II del tít. IV de esta ley. Asimismo, de generarse quebranto por este tipo de inversiones y operaciones, este resultará de naturaleza específica debiendo, por lo tanto, compensarse exclusivamente con ganancias futuras de la misma fuente y clase. Se entiende por clase, al conjunto de ganancias comprendidas en cada uno de los artículos del citado cap. II".

Los quebrantos de fuente argentina originados por rentas provenientes de las inversiones financieras —incluidas las monedas digitales— y operaciones del nuevo cap. II del tít. IV (impuesto cedular) creado por la ley 27.430, no podrá imputarse contra ganancias netas de fuente extranjera provenientes de la enajenación del mismo tipo de inversiones y operaciones ni ser objeto de la deducción prevista en el tercer párrafo del art. 134 de la LIG (22).

XII. Opción de venta y reemplazo

Se incluye la posibilidad de ejercer la opción de venta y reemplazo cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales.

Asimismo, se admite la posibilidad de que el importe obtenido de la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos.

Esta modificación ha contemplado los criterios jurisprudenciales recaídos en las causas "Santiestrella" (23) y "Escarpatri" (24), ambas del Tribunal Fiscal de la Nación, que admitieron la posibilidad de ejercer la opción de venta y reemplazo en caso de venta de inmuebles rurales, no existiendo la posibilidad de extender el carácter de amortizable que la ley exige para los bienes muebles a los inmuebles.

En particular, se sostuvo que el sistema de venta y reemplazo no es un mecanismo de diferimiento temporal del gravamen en el supuesto de sustitución o recambio de bienes amortizables, sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto congelamiento de inversiones que se puede producir respecto de los bienes de capital

cuando los resultados de sus enajenaciones están sometidos conjuntamente con los réditos ordinarios de la alícuota común.

XIII. Palabras finales

La ley 27.430 ha introducido importantes modificaciones en relación con el tratamiento a otorgar a las ventas de inmuebles efectuadas por personas humanas y sucesiones indivisas.

Deberá tenerse en cuenta la fecha de incorporación al patrimonio de los inmuebles, a los efectos de determinar el correcto encuadre a dispensar a la posterior venta, ya que como hemos comentado, el impuesto a la transferencia de inmuebles no ha sido derogado, y continúa teniendo vigencia para las ventas de inmuebles adquiridos con anterioridad al 01/01/2018, por lo que podremos encontrarnos con situaciones muy diversas, por ejemplo, una persona humana que vende un inmueble destinado a casa habitación, adquirido antes del 01/01/2018, resultará alcanzado por el ITI, en cambio si ese inmueble hubiera sido adquirido luego de esa fecha, goza de la exención incorporada al art. 20, inc. o) de la LIG.

Otro aspecto que la AFIP deberá reglamentar, es cómo será la forma de tributar de aquellos sujetos que no estén inscriptos en el impuesto a las ganancias, pero que realicen una operación alcanzada por este nuevo impuesto, nos referimos a sujetos que obtengan rentas del trabajo personal en relación de dependencia o sujetos adheridos al régimen simplificado para pequeños contribuyentes, imaginamos que lo más razonable sería un régimen de retención, como el vigente para el ITI. Finalmente, habrá que considerar el real valor de adquisición de los inmuebles, ya que ese será, en definitiva, el costo a considerar en una eventual venta del inmueble, por lo que si ese costo esta subvaluado, el sujeto pagará impuesto a las ganancias sobre una utilidad ficticia.

- (1) Ley 27.430, BO: 29/12/2017, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.
- (2) Dec. 976/2018, BO: 01/11/2018, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.
- (3) Dec. 1170/2018, BO: 27/12/2018, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.
- (4) Dec. 976/2018, Art. 2º, primer párrafo.
- (5) Ibidem, segundo párrafo.
- (6) Ibidem, tercer párrafo.
- (7) Dec. 976/2018, Art. 4º, primer párrafo.
- (8) Ibidem, segundo párrafo.
- (9) Dec. 976/2018, Art. 1º.
- (10) Dec. 976/2018, Art. 5º.
- (11) Dec. 1170/2018, Art. 38.- Se sustituye el art. 38 del DRLIG.
- (12) CARANTA, Martín R., "Un ensayo sobre el tratamiento tributario del derecho real de superficie en el Nuevo Código Civil y Comercial", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), t. XXXVI, septiembre 2015.
- (13) FERNÁNDEZ, Luis O., "Proyecto de reforma: imputación al período", Newsletter Especial, diciembre 2017, La Ley Checkpoint.
- (14) Dec. 1170/2018, art. 60.- Se sustituye el art. 92 del DRLIG.
- (15) Dec. 1170/2018, art. 61.- Se incorpora el artículo sin número a continuación del art. 94 del DRLIG.
- (16) "Salerno, Nelly Hilda y otros".
- (17) Dec. 976/2018, art. 3º.
- (18) Dec. 976/2018, art. 6º, primer párrafo.
- (19) Ibidem, segundo párrafo.
- (20) Dec. 1170/2018, art. 84.- Se sustituye el décimo quinto artículo sin número a continuación del art. 149 del DRLIG.
- (21) Dec. 1170/2018, art. 84.- Se sustituye el décimo sexto artículo sin número a continuación del art. 149 del DRLIG.
- (22) Ley 27.430, art. 73.- Se sustituye el art. 135 de la LIG.
- (23) TFNac., sala A, "Santiestrella SA", 05/12/2006.
- (24) TFNac., sala A, "Escarpatri SA", 16/08/2007.

La venta y reemplazo en la actividad agropecuaria

Bertazza, Humberto J.

Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2020-LXX, 11

I. El tema

Se refiere al tratamiento fiscal en el impuesto a las ganancias en el caso de la venta de un inmueble que estuvo destinado a la explotación agrícola en sus distintas modalidades para ser reemplazado por hacienda reproductora machos y hembras de pedigrí y puros por cruza.

II. Marco legal

La ley 27.430 introdujo modificaciones al art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, cuyo texto vigente prevé que "[e]n el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar 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".

A su vez 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, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos [2] 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 cualquiera de los destinos mencionados precedentemente*, incluso si se tratara de terrenos o campos".

Seguidamente aclara que la opción "... para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un [1] año".

III. Antecedentes administrativos y doctrinarios

Haciendo un poco de historia, cabe recordar la posición fiscal en el sentido que "... originalmente solo 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" (1).

Asimismo, en dicho acto de asesoramiento se trajo a colación el aporte de la doctrina que señalara: "Desde el punto de vista económico se trata de un préstamo sin interés que realiza el Estado al contribuyente, cuya devolución se efectúa mediante la disminución de las amortizaciones del bien de reemplazo. En el caso de tratarse de bienes no amortizables, como los terrenos; el reintegro de la utilidad afectada se producirá solo de este último monto" (2).

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 adquiere 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".

Por otro lado, con relación al destino que debe dársele al producido de la venta del bien a reemplazar, cabe señalar que de la literalidad del segundo párrafo del art. 67 de la ley del gravamen se desprende que el régimen de venta y reemplazo es aplicable cuando el bien de reemplazo de un bien sea:

- "... el bien de reemplazo...", entendiéndose por este a un bien que cumpla con idénticas funciones que el reemplazado;

- "... otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente...", a saber:

a) a la explotación como bien de uso, o

b) a la locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales.

De lo expuesto se aprecia que el bien de reemplazo adquirido con el producido de la venta de un inmueble afectado a la explotación debe afectarse a los destinos expresamente enunciados en el párr. 2º del art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

Al respecto, cabe recordar que en otro antecedente administrativo (3) se hizo referencia a la restricción relativa al término "explotación" utilizado por la norma legal —cuya expresión no ha modificado la ley 27.430, la que solo incorporó la afectación de los inmuebles, o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales destacando lo expresado por la doctrina en el sentido de que dicho requisito representa "... una de las condiciones fundamentales que hacen a la aplicación del régimen: si el bien al que se afecta la utilidad formara parte del patrimonio de

otra explotación, no estaría habilitada la opción pues no constituiría un 'bien de uso' del lugar económico donde se produjo la ganancia; todo ello es independiente de la calidad del sujeto del impuesto que ostente el titular de la explotación" (4).

El precitado autor puntualiza que el "... impedimento radica en que el nuevo inmueble no será 'un bien de uso afectado a la explotación' donde se originó la ganancia, por estar afectado a otra explotación que, aunque del mismo sujeto, incumple la condición".

En el mismo sentido, se sostuvo que mediante el análisis de un planteo en el que se pretendía encuadrar dentro de la figura de venta y reemplazo a la venta de un inmueble afectado a la fabricación de tejidos y artículos de punto, siendo la intención de la consultante reinvertir los fondos obtenidos en la adquisición de otro inmueble para ser utilizado en su actividad —secundaria— de arrendamiento, se concluyó, al igual que en el Dictamen 65/00 (DI ATEC), que se podrá hacer uso de la opción de venta y reemplazo en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producido de su enajenación se destine a la adquisición de otro bien con igual destino (5).

Si bien, con la reforma introducida por la ley 27.430, el destino de arrendamiento fue incorporado como supuesto válido para el ejercicio de la opción, el concepto de afectación a la explotación como bien de uso se mantiene en el texto legal para los casos distintos a aquellos en que el importe se reinvierta en bienes afectados a los destinos de locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, por lo que la conclusión arribada en el antecedente citado mantendría su vigencia, con la excepción de esas posibilidades.

No obstante, previo a dicha reforma, en el análisis de un caso en que el bien de reemplazo, adquirido con el producido de la venta de otro afectado a una explotación comercial, era destinado tanto a dicha actividad como a la actividad inmobiliaria, se sostuvo que ambas actividades conformaban en ese caso "... el objeto social de la firma sin que pueda diferenciarse un mayor o menor grado de relevancia..." y entendió que "... la explotación en trato contempla distintas actividades principales..." (6).

Asimismo, "... tomando en consideración que la finalidad de la figura que nos ocupa se centra en impulsar el desarrollo productivo de la explotación...", observó que "... la empresa es una plataforma de negocios en la que se insertan diversos segmentos productivos... que son explotados de manera integral".

De ese modo, opinó que se trataba "... de varias unidades de negocios que forman parte de la propia explotación empresarial" y que por consiguiente resultaba aplicable el ejercicio de la opción de venta y reemplazo en los términos del art. 67 de la ley.

IV. Venta y reemplazo

En nuestro análisis, el inmueble a enajenar cuenta con una antigüedad mayor a dos años afectado a la explotación agrícola y se pretende afectar el producido de su venta a la adquisición de hacienda reproductora, machos y hembras de pedigrí y puros por cruza, es decir, en bienes de uso a destinar a su actividad pecuaria.

En cuanto al carácter de bienes de uso que asume el ganado reproductor, corresponde traer a colación lo dispuesto por el párr. 2º del art. 54 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) en cuanto expresa que "... a los efectos de lo dispuesto por el art. 84, se otorgará el tratamiento de activo fijo a las adquisiciones de reproductores, incluidas las hembras, cuando fuesen de pedigrí o puros por cruza".

De esa manera, si se entiende que la cría de ganado resulta necesaria para la producción ganadera y tiene por fin mejorar la rentabilidad, y en tanto los animales adquiridos, siempre que se trate de reproductores de pedigrí o puros por cruza, tengan ese fin, cabrá asignarles el tratamiento previsto por el referido párr. 2º del art. 54, por lo que calificarán como bienes de uso amortizables respecto de los cuales procederá la aplicación del régimen en cuestión.

En atención a ello, y en consideración a que la finalidad de la figura que nos ocupa se centra en impulsar el desarrollo productivo de las empresas y siendo que la explotación agropecuaria comprende dos segmentos productivos o unidades de negocio —la actividad agrícola y la pecuaria— la venta de un bien de uso afectado a una de ellas —agrícola— y su reemplazo por otros bienes de uso que se destinarán a la otra —pecuaria— no podría, constituirse en un impedimento para la procedencia de la opción bajo análisis (7).

V. Conclusiones

V.1. Si se entiende que la cría de ganado resulta necesaria para la producción ganadera y tiene por fin mejorar la rentabilidad, y en tanto los animales adquiridos, siempre que se trate de reproductores de pedigrí o puros por cruza, tengan ese fin, cabrá asignarles el tratamiento previsto por el referido párr. 2º del art. 54, por lo que calificarán como bienes de uso amortizables respecto de los cuales procederá la aplicación del régimen en cuestión.

V.2. En consideración a que la finalidad de la figura que nos ocupa se centra en impulsar el desarrollo productivo de las empresas y siendo que la explotación agropecuaria comprende dos segmentos productivos o unidades de negocio —la actividad agrícola y la pecuaria— la venta de un bien de uso afectado a una de ellas —agrícola— y su reemplazo por otros bienes de uso que se destinarán a la otra —pecuaria— no podría, constituirse en un impedimento para la procedencia de la opción bajo análisis.

V.3. De cumplirse los plazos previstos por el art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones) y su reglamentación, el régimen de venta y reemplazo previsto por el citado artículo resultará de aplicación a la operatoria analizada, por lo que las ganancias provenientes de la enajenación de un bien de uso que estuvo afectado a la actividad agrícola podrán imputarse al costo de otros bienes de uso que se destinarán a la actividad pecuaria, en el caso, ganado reproductor de pedigrí puros por cruza.

- (1) Dictamen 57/08 (DI ATEC).
 - (2) FERNÁNDEZ, Luis O., "Venta y reemplazo de inmuebles", Revista Impuestos, 20, octubre de 2006.
 - (3) Dictamen 73/06 (DI ATEC).
 - (4) FERNÁNDEZ, Luis O., "Venta y reemplazo de inmuebles", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005.
 - (5) Dictamen 57/08 (DI ATEC).
 - (6) Actuación 436/17 (DI ALIR).
 - (7) Actuación 490/18 (DI ATEC) al 01/07/2019.
-

[Condiciones de uso y políticas de privacidad](#)

DICTAMEN: 24/2002
ORGANISMO: Dir. Asuntos Técnicos - DGI - AFIP
FECHA: 20/02/2002

102 GANANCIAS

Ganancias de tercera categoría. Varios. Servidumbres petroleras. Tratamiento aplicable

En el presente caso, se debe establecer cuál es el tratamiento que corresponde otorgar, en el impuesto a las ganancias, a las indemnizaciones reguladas por el artículo 100 de la ley 17319, consistentes en ingresos abonados a aquellos propietarios de campos que, teniendo como actividad principal la explotación agropecuaria, permiten en ellos la exploración petrolera efectuada por terceros.

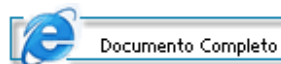
A los efectos de calificar a tales sumas, se siguen distintos criterios, los cuales pueden resumirse de la siguiente manera: a) ingresos provenientes de la explotación agropecuaria; b) ingresos provenientes de la renta del suelo; c) ingresos provenientes de derechos no explotados directamente por los propietarios.

Las indemnizaciones recibidas por los titulares del campo son beneficios alcanzados por el impuesto a las ganancias, tipificados dentro de la tercera categoría, siempre que se haya desarrollado la actividad agropecuaria en forma previa y/o simultánea a la exploración petrolera.

En caso contrario, es decir, ante la inexistencia de una explotación agropecuaria realizada por el propio dueño del fundo, el tratamiento tributario variará según el concepto jurídico bajo el cual quede enmarcada la suma abonada.

Así, en el caso de que dicha indemnización constituya una retribución por lucro cesante, corresponderá considerar a la misma como una renta de derechos no explotados directamente por los propietarios -y alcanzada, por lo tanto, por el impuesto a las ganancias dentro de la segunda categoría-, mientras que, de responder al daño emergente ocasionado al terreno, se encontrará excluida del gravamen, dado que resultaría aplicable en tal hipótesis el concepto de renta-producto.

DICT. (DAT) 24/2002 - 20/2/2002
[BD 6 - G 04860 - Documento completo](#)



Tribunal Fiscal de la Nación, sala A

Moroni, Omar Ernesto s/ recurso de apelación-ganancias

05/05/2016

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala A

Fecha: 05/05/2016

Partes: Moroni, Omar Ernesto s/ recurso de apelación-ganancias

Cita: TRLALEY AR/JUR/64936/2016

Hechos

Un contribuyente interpuso recurso de apelación contra la resolución del fisco mediante la cual determinó de oficio el impuesto a las ganancias. Sostuvo la existencia de inversiones que encuadrarían en la figura de venta y reemplazo de bienes. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el ajuste fiscal.

Sumarios

1.

- [○ Jur Vinculada](#)
- [○ Doc Vinculada](#)
- [○ Voces](#)

1 - El ajuste en el impuesto a las ganancias efectuado por el fisco, al impugnar la opción de venta y reemplazo realizada por el contribuyente respecto de la venta de un campo de su propiedad, debe ser confirmado, toda vez que las operaciones efectuadas no cumplen con los requisitos legales, por cuanto uno de los bienes en cuestión se encontraba afectado a la explotación agropecuaria, y la norma exige que la opción será aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado como bien de uso 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.

2.

- [○ Doc Vinculada](#)
- [○ Voces](#)

2 - El legislador —haciendo valer el uso extrafiscal de la imposición— estableció la opción de venta y reemplazo a efectos de promover el reequipamiento y renovación de determinados bienes afectados a las actividades que realizan las empresas y determinados contribuyentes individuales, ello, por cuanto, si el resultado de la enajenación de los bienes se viera alcanzado por el gravamen, dicha circunstancia generaría un obstáculo a la renovación.

3.

- [○ Jur Vinculada](#)
- [○ Doc Vinculada](#)
- [○ Voces](#)

3 - Si bien es cierto que la mera omisión de presentación del Formulario 225 previsto en la Resolución General 2278 no es apta para fundar una impugnación del sistema legal de venta y reemplazo, ello es así siempre que se acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la figura.

4.

- [○ Voces](#)

4 - La resolución determinativa del impuesto a las ganancias practicada por el fisco, como consecuencia de la impugnación de las operaciones celebradas con determinados proveedores, debe ser confirmada, pues el fisco no limitó sus objeciones al mero incumplimiento de las disposiciones de la ley antievasión, sino que formuló razonables argumentos para poner en duda la veracidad de las operaciones, sin que el contribuyente demostrara lo contrario.

DICTAMEN: 45/2013
ORGANISMO: Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI
FECHA: 06/11/2013

Rafael Ramognino

GANANCIAS. VENTA Y REEMPLAZO. INMUEBLE RURAL AFECTADO A ARRENDAMIENTO. DEVENGADO EXIGIBLE: Una entidad financiera consulta si la figura de venta y reemplazo prevista por el artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias resulta aplicable a la venta de inmuebles rurales de su propiedad, afectados a arrendamiento accidental, destinando el monto obtenido a la construcción de edificios -locales, oficinas y otras dependencias- sobre terrenos adquiridos con anterioridad, que se afectarán al desarrollo de su actividad de prestación de servicios financieros. Asimismo, consulta la posibilidad de ejercer la opción de imputar la renta derivada de la enajenación del inmueble rural conforme al denominado criterio de devengado exigible.

I - Se ratificó el criterio establecido en el dictamen (DLA) 57/2008: en tanto la actividad principal del ente es la prestación de servicios financieros y bancarios y no la locación o el arrendamiento de inmuebles, los inmuebles rurales enajenados no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias.

II - Dado que tales inmuebles fueron afectados por la empresa a la obtención de ganancias gravadas mediante su arrendamiento, resulta procedente la opción de imputación contemplada en el artículo 23, inciso b), del decreto reglamentario de la ley del gravamen, en razón de verificarse en el caso una financiación del saldo de precio a diez años mediante una hipoteca.

Dict. (Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI) 45/2013 -
06/11/2013



Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.

TÍTULO:	GANANCIAS Y TRANSFERENCIA DE INMUEBLES. VENTA DE UN INMUEBLE RECIBIDO POR SUCESIÓN
AUTOR/ES:	Chamatrópulo, Miguel Á.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XL
PÁGINA:	545
MES:	Mayo
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

MIGUEL Á. CHAMATRÓPULO

GANANCIAS Y TRANSFERENCIA DE INMUEBLES. VENTA DE UN INMUEBLE RECIBIDO POR SUCESIÓN

P.: Una persona humana ha heredado un inmueble, y luego de registrado a su nombre decide su venta. A los fines de la aplicación de la ley 27430 que grava la transmisión de inmuebles, se consulta si están gravadas tanto la transmisión por sucesión como la posterior venta. Y además, ¿qué fecha debe considerarse: la fecha de la sentencia declaratoria de herederos del 15/11/2017, la de la sentencia que ordena la inscripción registral de ese decisorio del 16/12/2017, o la de toma de razón en el Registro de la Propiedad del 3/2/2018?

R.: El [art. 2](#) de la ley del gravamen introducido por la ley 27430, grava en su inc. 5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga. El [art. 20, inc. o](#)) exime al resultado derivado de la enajenación de la casa habitación.

El [art. 86, inc. a\) de la ley 27430](#) establece la vigencia del impuesto cedular en tanto el enajenante o cedente hubiera adquirido el bien a partir del 1/1/2018, o en caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a esa fecha.

Es sabido que uno de los modos de adquirir el dominio de los bienes es por la sucesión *mortis causa* de los derechos del propietario (art. 2524, CC y art. 400, CCyCo.), pero dicha transmisión no es a título oneroso, sino que la adquisición es sin contraprestación.

El art. 3 de la ley del impuesto a las ganancias entiende por enajenación, en general, a todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. Pero el nuevo hecho imponible en materia de inmuebles no solo grava las enajenaciones, sino que alcanza además a los resultados de la transferencia de derechos sobre inmuebles, sin aclarar si deben ser no a título oneroso. El [D. 976/2018](#) tampoco aclara la cuestión.

En nuestro caso, y si el inmueble no fuera casa habitación que habilite la exención, deberíamos dilucidar la gravabilidad de 2 transmisiones: por la sucesión y por la venta del heredero.

Entendemos que la transmisión de derechos por la sucesión no es un acto gravado, ya que estaríamos en presencia de un impuesto sucesorio que no figura en los fines del legislador, los cuales se dirigen a gravar las enajenaciones.

Por lo demás, el impuesto cedular no gravaría la operación, por cuanto el causante lo ha adquirido antes del 1/1/2018.

El impuesto a la transferencia de inmuebles no es aplicable, por no tratarse la transmisión por sucesión de una transferencia a título oneroso ([art. 7, L. 23905](#)).

En relación con los resultados por la venta que efectúe el heredero, recordamos que el art. 3 de la ley dispone que tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación o adquisición, según corresponda, cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere u obtuviere -según el caso- la posesión o, en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

En línea con ello, el [D. 976/2018](#) ha aclarado en su art. 2, inc. e) que se considerará configurada la adquisición en caso de bienes o derechos sobre inmuebles recibidos por herencia, legado o donación, cuando se hubiere verificado alguno de los supuestos previstos en los incisos a) a d) de este artículo (escritura, boleto, posesión, etc.) respecto del causante o donante (o, en caso de herencias, legados o donaciones sucesivas, respecto del primer causante o donante).

La transmisión de los bienes de una herencia se produce en el mismo instante del fallecimiento del causante (art. 2280, CCyCo. y arts. 3288 y 3415, CC). Los herederos reciben inmediatamente y entran en posesión de la herencia sin solución de continuidad.

No obstante, entendemos que esa posesión jurídica no debe relacionarse con el art. 3 antes citado para determinar la adquisición por posesión por el heredero, ya que las normas se refieren a la fecha de adquisición por el causante, la cual evidentemente ha sido anterior al 1/1/2018.

Por ende, no es aplicable el nuevo gravamen cedular. Sí es aplicable el impuesto a la transferencia de inmuebles.




Guía Temática

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. VENTA Y REEMPLAZO

En el caso de la venta de un bien mueble amortizable, o de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, la ley del impuesto a las ganancias brinda una opción a los contribuyentes que reemplacen dichos bienes de uso vendidos. La opción consiste en no incorporar la utilidad obtenida por la venta del bien de uso en cuestión en el balance impositivo y, en su lugar, detraerla del costo de adquisición del bien de reemplazo. De esta forma se obtiene, por ende, un menor valor amortizable o un menor costo computable del nuevo bien. Para el ejercicio de la opción se deben cumplir una serie de requisitos.

1. DOCTRINA, PRÁCTICA E INFORMACIÓN DE INTERÉS RECOMENDADAS


 Aplicación Práctica	Venta y reemplazo - Cita digital EOLDC075106A
---	---

 Doctrinas y Prácticas	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Mayo 2021	Impuesto a las ganancias. La aplicación de venta y reemplazo (Amaro Gómez, Richard L.) - Cita digital: EOLDC103752A
	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Abril 2021	Venta y reemplazo: generalidades y ajuste por inflación (Bavera, M. Josefina; Orlietti, Bárbara) - Cita digital: EOLDC103621A
	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Setiembre 2020	Venta y reemplazo y la justificación de las variaciones patrimoniales (Amaro Gómez, Richard L.)


	- Cita digital: EOLDC102143A
Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Diciembre 2019	Venta y reemplazo: reformas introducidas por la ley 27430 (Defilpo, Noemí B.) Cita digital EOLDC100482A
Consultor Tributario - Julio 2019	Nuevas disposiciones en materia de venta y reemplazo (Jalfin, Jorge) Cita digital EOLDC099854A
Consultor Agropecuario - Julio 2019	Venta y reemplazo. Modificaciones introducidas por la ley 27430 (Defilpo, Noemí B.) Cita digital EOLDC099481A
Consultor Tributario - Abril 2019	Algunas particularidades de la nueva reglamentación del impuesto a las ganancias (Lorenzo, Armando; Cavalli, César M.) Cita digital EOLDC099487A
Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Abril 2019	Liquidación del impuesto a las ganancias. Ejercicio práctico integral de una sociedad (Bassotti, Flavio J.) Cita digital EOLDC099366A
Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Abril 2017	Venta y reemplazo (López Chiesa, Fernando) Cita digital EOLDC095805A
Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Julio 2016	La opción de venta y reemplazo en el impuesto a las ganancias (Uribe, Juan P.) Cita digital EOLDC094232A
Consultor agropecuario - Marzo 2016	Venta y reemplazo de bienes de uso agropecuarios (Iribarne, Arnaud) Cita digital EOLDC093429A

Consultor Tributario N° 108 - Febrero 2016	Venta y reemplazo de bienes amortizables. Técnica de los ajustes (Cavalli, César M.) Cita digital EOLDC093490A
Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Mayo 2011	Sistema de "roll over". Teoría y práctica (Santos, Pablo H. - Salerno, Emilio A.) Cita digital EOLDC078984A
Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) - Febrero 2010	Impuesto a las ganancias - Venta y reemplazo de inmuebles. Análisis del régimen a la luz de los últimos pronunciamientos de la AFIP (Caranta, Martín R.) Cita digital EOLDC081154A

2. LEGISLACIÓN RELEVANTE

 Legislación Relevante	Amortización de bienes inmuebles	L. 20628, art. 87
	Amortización de bienes muebles	L. 20628, art. 88
	Contribuyentes de la cuarta categoría	DR, art. 184
	Desuso	L. 20628, art. 70
		DR, art. 158
	Formalidades venta y reemplazo de bienes muebles e inmuebles	RG (AFIP) 2140
	Venta y reemplazo. Disposiciones	L. 20628, art. 71
DR, art. 159		




3. JURISPRUDENCIA RELEVANTE

 Jurisprudencia Relevante	Opción de venta y reemplazo. Requisitos para la afectación de un inmueble	Moroni, Omar Ernesto c/DGI s/recurso directo de organismo externo - CN Fed. Cont. Adm. - Sala IV - 14/6/2017 - Cita digital EOLJU182376A
	Inmueble rural. Requisitos. Plazos. Períodos fiscales	Fadenburg SA s/ganancias - TFN - 6/2/2017 - Cita digital EOLJU182111A
	Opción de venta y reemplazo. Requisitos	Chiappero, Oscar Domingo s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias y su acumulado 27453-I - TFN - Sala A - 12/9/2016 - Cita digital EOLJU181294A
	Ejercicio de la opción de venta y reemplazo	Consulta vinculante. R. (SDG TLI) 44/2017
	Ejercicio de la opción de venta y reemplazo	Consulta vinculante. R. (SDG TLI) 25/2017
	Venta de inmuebles para su reemplazo en la construcción de edificio en un terreno cuya titularidad no le pertenece	Consulta vinculante. R. (SDG TLI) 21/2006
	Venta y reemplazo. Bienes inmuebles destinados a alquiler	Dict. (DAT) 65/2000 - 11/12/2000 - BD 3 - G 03793

Cumplimiento de los requisitos formales	Perfecto López y Cía. SA - TFN - Sala B - 4/5/2006 - Cita digital EOLJU146965A
Inmuebles rurales	Santiestrella SA - TFN - Sala A - 5/12/2006 - Cita digital EOLJU146102A
Inmuebles rurales. Cumplimiento de los requisitos formales. Resolución reglamentaria	Escarpatri SA - TFN - Sala A - 16/8/2007 - Cita digital EOLJU146101A
Venta y reemplazo. Observancia de los requisitos	Dict. (Dir. Asesoría Técnica - DGI-AFIP) - 36/2009 - 1/7/2009
Opción de venta y reemplazo. Requisitos. Construcción y enajenación de inmuebles. Carácter de bien de uso. Actividad inmobiliaria	Dict. (Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI) 12/2015 - 13/11/2014
Régimen de venta y reemplazo. Bienes inmuebles. Bien de uso afectado a la explotación	Dict. (Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI) 42/2013 - 30/10/2013
Venta y reemplazo. Demostración del carácter de bienes de uso de los bienes	Moroni, Omar Ernesto - TFN - Sala A - 5/5/2016 - Cita digital EOLJU179888A
Venta y reemplazo. Inmueble rural	Dict. (Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI) 45/2013 - 6/11/2013

	afectado a arrendamiento. Devengado exigible	
--	---	--

Ver también:

-  [AMORTIZACIONES](#)
-  [ACTUALIZACIONES](#)
-  [AJUSTE POR INFLACIÓN](#)



Guía Temática

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. ACTIVIDAD AGROPECUARIA

1. DOCTRINA, PRÁCTICA E INFORMACIÓN DE INTERÉS RECOMENDADAS


 Doctrinas y Prácticas	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Febrero 2020	Ganancias. Venta y reemplazo a propósito de una consulta vinculante (Amaro Gómez, Richard L) - Cita digital EOLDC100765A
	Consultor Agropecuario - Octubre 2019	Consultorio agropecuario (Bavera, M. Josefina) - Cita digital EOLDC100244A
	Consultor Agropecuario - Julio 2019	La carga tributaria soportada por el productor agropecuario (Bello, Alberto M.; Chiaradía, Claudia A.) - Cita digital EOLDC099719A
	Consultor Agropecuario - Mayo 2019	El ajuste por inflación en la actividad ganadera (Torres, Carlos Federico) - Cita digital EOLDC099463A
	Consultor Agropecuario - Febrero 2019	Consultorio agropecuario (Bavera, M. Josefina) - Cita digital EOLDC099137A
	Consultor Agropecuario - Mayo 2018	Impuesto sobre los combustibles y su cómputo como pago a cuenta para determinadas actividades (Carbajal, Margarita C.; Cruz de Inocente, Rosa; De Castro, Idalia G.) - Cita digital EOLDC097527A

<p>Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Mayo 2018</p>	<p>Productores agropecuarios. Pagos a cuenta por la adquisición de gasoil. Cambios de la ley 27430 (Amaro Gómez, Richard L.) - Cita digital EOLDC097704A</p>
<p>Consultor Agropecuario - Marzo 2018</p>	<p>El revalúo impositivo y contable en la empresa agropecuaria (Domínguez, Marcelo E.; Bello, Alberto M.) - Cita digital EOLDC097270A</p>
<p>Consultor Agropecuario - Enero 2018</p>	<p>El efecto inflacionario en la actividad agropecuaria (Herrero, Marcia; Zabala Chiaradía, Melisa) - Cita digital EOLDC097010A</p>
<p>Consultor Agropecuario - Junio 2017</p>	<p>Lineamientos para una reforma tributaria en el agro (Bello, Alberto M.) - Cita digital EOLDC096012A</p>
<p>Consultor Agropecuario - Junio 2017</p>	<p>Resultados por tenencia en agricultura. Su desagregación (Rudi, Enrique) - Cita digital EOLDC096019A</p>
<p>Consultor Agropecuario - Noviembre 2016</p>	<p>A propósito de las leyes 27260 y 27264, y sus implicancias en el sector agropecuario (Iglesias, Sebastián M.) - Cita digital EOLDC094677A</p>
<p>Consultor Agropecuario - Setiembre 2016</p>	<p>Actividad agropecuaria. Actualidad del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios (Scarso, Juan M.) - Cita digital EOLDC094360A</p>
<p>Consultor Agropecuario - Julio 2016</p>	<p>La emergencia agropecuaria y la venta forzosa de hacienda (Delrío, Ana A.; Fernández,</p>

	Bernardo M.) - Cita digital EOLDC094087A
Consultor Agropecuario - Marzo 2016	Negocios agropecuarios en participación: tratamiento contable e impositivo (González Guerra, Fernando; Othar, Jorge A.; Tonelli, Omar E.) - Cita digital EOLDC093430A
Consultor Agropecuario - Marzo 2016	La devaluación y sus efectos fiscales en el agro. El beneficio no es absoluto (Olego, Perla R.) - Cita digital EOLDC093501A
Consultor Agropecuario - Diciembre 2015	La incidencia del impuesto a las ganancias sobre los ingresos agropecuarios (Bello, Alberto M.; Domínguez, Marcelo E.) - Cita digital EOLDC093108A
Consultor Agropecuario - Diciembre 2015	A propósito del programa de estímulo al pequeño productor de granos y sus efectos tributarios (Lenardón, Fernando R.; Heinze, Valeria A.) - Cita digital EOLDC093136A
Consultor Agropecuario - Junio 2015	Impuestos al agro. Análisis comparativo regional (Argentina-Uruguay) (Bello, Alberto M.; Domínguez, Marcelo E.) - Cita digital EOLDC092180A
Consultor Agropecuario - Febrero 2015	El impacto impositivo de la enajenación de inmuebles rurales (Colombini Quijada, Flavia) - Cita digital EOLDC091378A
Consultor Agropecuario - Julio 2014	Aplicación práctica del impuesto diferido en la actividad agropecuaria (Ranalli, María L.) - Cita digital EOLDC090072A


	<p>Consultor Agropecuario - Febrero 2014</p>	<p>La situación actual del sector frente a un impuesto gestado en la emergencia, pero con pronóstico de supervivencia (Olego, Perla R.) - Cita digital EOLDC089167A</p>
--	---	---

2. LEGISLACIÓN RELEVANTE

 <p>Legislación Relevante</p>	<p>Actividad agropecuaria, minera extractiva y pesca marítima. Cómputo del impuesto sobre los combustibles líquidos como pago a cuenta</p>	<p>RG (AFIP) 115</p>
	<p>Ley de emergencia agropecuaria</p>	<p>L. 26509</p>
	<p>Disposiciones reglamentarias. Requisitos y formalidades para su implementación. Aclaraciones</p>	<p>D. 1712/2009</p> <p>RG (AFIP) 2723</p>
	<p>Valuación de existencias</p>	<p>L. 20628, art. 56</p>
	<p>Haciendas. costo estimativo por revaluación anual</p>	<p>L. 20628, art.57</p> <p>DR 142</p>
	<p>Procedimientos de valuación. Aplicación</p>	<p>DR 144</p>
	<p>Mercado en que el ganadero</p>	<p>DR 143</p>

	acostumbra a operar	
	Hacienda como mercadería y con fines de reproducción	L. 20628, art. 58
	Hacienda reproductora. Tratamiento	DR 137
	Establecimientos de invernada	DR 138
	Establecimientos de cría e invernada	DR 139
	Establecimientos de cría	DR 140
	Sementeras	DR 141

3. JURISPRUDENCIA RELEVANTE

 Jurisprudencia Relevante	Exenciones. Entidad de bien público. Realización de actividad agropecuaria	Dict. (DAT) 63/2002 - 28/6/2002 BD 2 - G 05045
	Escisión de sociedad de hecho en empresas unipersonales. Actividad agropecuaria	Dict. (Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI) 7/2015 - 13/2/2015
	Escisión de sociedad de hecho en empresas unipersonales. Actividad agropecuaria	Dict. (Dir. Asesoría Técnica - AFIP-DGI) 28/2013 - 30/08/2013 - Doctrina Tributaria 424 - Julio 2015

Ver también:

 [TERCERA CATEGORÍA](#)

 [ACTUALIZACIÓN](#)

 [AJUSTE POR INFLACIÓN](#)

 [VENTA Y REEMPLAZO](#)

SOCIEDAD ENTRE CÓNYUGES: CESIÓN DE CUOTAS - Perciavalle, Marcelo L.28/10/2022

Consulta: ¿Puede una SRL estar constituida por cónyuges? En caso afirmativo, ¿Pueden realizar un contrato de cesión de cuotas entre ellos?

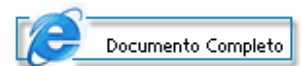
Respuesta: El artículo 27 de la Ley General de Sociedades permite que los cónyuges integren entre sí "cualquier tipo de sociedad de cualquier tipo y las reguladas en la Sección IV". Solo pueden hacer cesión de cuotas entre ellos bajo el régimen de separación de bienes, porque si fuera el de comunidad no se podría en los términos del artículo 1002, inciso d), Código Civil y Comercial de la Nación. **VER MENOS**

DICTAMEN: 02/2006
ORGANISMO: -
FECHA: 18/01/2006

Explotación agropecuaria. Condominio indiviso. Transformación en sociedad comercial. Sucesión indivisa: A la luz del régimen regulado por la resolución general 1948 se consulta con carácter vinculante si la transformación de un condominio indiviso titular de una explotación agropecuaria en una sociedad regida por la ley 19550 encuadra dentro de alguno de los supuestos contemplados por el artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias.

El proceso de regularización consultado -regularización de un condominio indiviso en un tipo societario de la L. 19550- se encuentra encuadrado en el artículo 22 de la ley 19550 y sus modificaciones, no siendo de aplicación al caso ninguno de los supuestos previstos en el artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias.

DICT. (DAT) 2/2006 - 18/01/2006
[BD 7 - G 07518 - Documento completo](#)



Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III

Falaschi, Víctor Hugo c. Dirección General Impositiva s/ personal militar y civil de las FFAA y de seg.

16/04/2019

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III

Fecha: 16/04/2019

Partes: Falaschi, Víctor Hugo c. Dirección General Impositiva s/ personal militar y civil de las FFAA y de seg.

Cita: TRLALEY AR/JUR/16046/2019

Hechos

El fisco impugnó la declaración jurada del impuesto a las ganancias presentada por un contribuyente, por carecer de respaldo documental el importe correspondiente a "ingresos exentos y no gravados". El contribuyente apeló la decisión, alegando que la suma provenía de la utilidad que le generó la adjudicación del 50% del paquete accionario a su ex cónyuge, en el marco de una disolución de la sociedad conyugal. La Cámara resolvió confirmar el ajuste fiscal.

Sumarios

1.

o Voces

1 - El ajuste en el impuesto a las ganancias efectuado por el fisco, al impugnar el importe correspondiente a "ingresos exentos y no gravados", pues si bien el contribuyente alegó que provenía de la utilidad que le generó la adjudicación del 50% del paquete accionario a su ex cónyuge, en el marco de una disolución de la sociedad conyugal, no se demostró la existencia de una contraprestación por el ingreso de los bienes ni que la diferencia entre el valor de las acciones de la ex esposa y el valor que computó como tenencia accionaria, represente para él una ganancia exenta o no gravada.

2.

o Voces

2 - La situación descrita por el contribuyente respecto de los bienes que ingresaron a su patrimonio como resultado de la adjudicación correspondiente a la extinción del vínculo con su esposa, no puede ser calificado como una contraprestación que se refleja en otros bienes entregados, por más que del convenio surja que le han sido adjudicados, transferidos y cedidos otros bienes.

3.

o Voces

3 - La multa prevista por el art. 45 de la ley 11.683 aplicada por la AFIP, con fundamento en la inexactitud de la declaración jurada en el impuesto a las ganancias, debe ser dejada sin efecto, pues el hecho de que la fiscalización reconociera que el ajuste se debió a "una diferencia de interpretación de las leyes" y las particularidades del reflejo de la cuenta de recompensas de la comunidad matrimonial extinguida en el cuadro de justificación patrimonial, autorizan a excluir al fisco del ejercicio de la acción punitiva.

4.

o Voces

4 - La sanción aplicada por el fisco, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683, debe ser confirmada, pues las genéricas explicaciones alegadas por el contribuyente infractor no bastan para tener por configurado el error excusable (del voto en disidencia parcial del Dr. Fernandez).

Los ingresos y bienes de la sociedad conyugal y de los menores de edad en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales

Nicolini, Juan Carlos

Abstract: En el artículo se analizan las diferencias del tratamiento de los ingresos y bienes de la sociedad conyugal y de los menores de edad para el impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales versus el Código Civil y Comercial de la Nación.

(*)

I. Impuesto a las ganancias. Ingresos de la sociedad conyugal

I.1. Régimen de comunidad de bienes

A partir del art. 463 del Código Civil y Comercial de la Nación (1) (en adelante Cód. Civ. y Com.) se legisla sobre el régimen de comunidad de bienes, estableciéndose cuales son bienes propios en el art. 464, y cuales son bienes gananciales en el art. 465. Ambos tipos de bienes son de titularidad del cónyuge que los adquiere, pero en el caso de los gananciales, su régimen legal tiene ciertas diferencias con los propios, ya que el otro cónyuge tiene un derecho en expectativa sobre dichos bienes, que se concretará con la disolución de la sociedad conyugal, por muerte, divorcio o cambio de régimen patrimonial del matrimonio.

Sobre los bienes propios cada cónyuge tiene la libre administración y disposición de sus bienes —art. 469—, requiriendo únicamente asentimiento del otro cónyuge para enajenar o gravar la vivienda y los bienes muebles afectados a esta —art. 456—.

En cuanto a los bienes gananciales la administración y disposición corresponde al cónyuge que los ha adquirido —art. 470—, correspondiendo el asentimiento del otro cónyuge para enajenar o gravar bienes en los siguientes casos:

- Los bienes registrables.
- Las acciones, excepto las que tengan oferta pública.
- Las participaciones en sociedades.
- Los establecimientos comerciales, industriales o agropecuarios.

En los bienes adquiridos conjuntamente la administración y disposición corresponde a ambos —art. 471—.

Por su parte la ley del impuesto a las ganancias ha contemplado un tratamiento especial en su art. 35 al disponer:

"Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial (2) al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de:

"a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria).

"b) Bienes propios.

"c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla".

Vemos que en el primero de los incisos corresponde que las rentas de las actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria), que son gananciales, corresponde atribuir las a quien las origina. O sea, siguen el criterio del Código de asignar la renta a quien tiene la titularidad y, por ende, su administración.

En el caso de las rentas del inciso b), rentas originadas por bienes propios, se aplica el mismo criterio, o sea, son rentas gananciales, que se adjudican a quien tiene la propiedad de tales bienes, y en consecuencia su administración.

Finalmente se contempla las rentas de otros bienes, inciso c), disponiéndose:

- Por la parte que hubiese contribuido a su adquisición. Sería el caso de adquisición de bienes que solo pueden atribuirse a los ingresos de uno de los cónyuges teniendo en cuenta la justificación patrimonial.

- 50% a cada cónyuge cuando hubiere imposibilidad de tal atribución.

En síntesis, para el impuesto a las ganancias, no se declara la renta teniendo en cuenta su carácter de ganancial, sino adjudicando los ingresos a cada uno de ellos, sobre la base de quien tiene la administración de tales rentas, siguiendo en este aspecto al Cód. Civ. y Com.

Como dijimos en el primer párrafo, para el Cód. Civ. y Com. los bienes gananciales son de propiedad de quien los administra, y su reparto es un derecho en expectativa que se concreta con la finalización del régimen de comunidad de bienes (por cambio de régimen, por divorcio, fallecimiento, etc.).

Debemos señalar que esta redacción ha sido introducida a la ley del impuesto a las ganancias por la ley 27.430, con vigencia a partir del año 2018 inclusive, o sea que se ha tenido en cuenta la normativa vigente a esa fecha del Código Civil y Comercial.

Destacamos que en el régimen de comunidad de bienes existe la prohibición de contratar entre los cónyuges. En otras palabras, no son válidos los contratos, entre otros, de compraventa o de donaciones entre ellos (3).

Una distinción cabe hacerse entre la normativa del Cód. Civ. y Com. y la fiscal. Desde el análisis fiscal se debe prescindir de la titularidad del bien ganancial, y estar al origen de los fondos. Un ejemplo de ello es la compra del automóvil que utiliza unos de los cónyuges, a su nombre, y que los fondos provienen del trabajo del otro cónyuge. Queda registralmente a nombre del usuario, y fiscalmente lo declara el otro.

I.2. Régimen de separación de bienes

El Cód. Civ. y Com. se refiere a la posibilidad de adoptar el régimen de separación de bienes con anterioridad a la celebración del matrimonio —art. 446, inciso d)—, dejando constancia en el acta de su celebración, o por convención de los cónyuges, después de transcurrido un año de tal celebración, por escritura pública, con anotación marginal en el acta de matrimonio —art. 449—.

Son numerosos los casos en que se requiere la adopción de este régimen, y que, en determinados casos, permite concretar el matrimonio, que en el régimen de comunidad de bienes sería un obstáculo. El art. 467 establece que cada cónyuge responde por sus deudas con sus bienes propios y con sus bienes gananciales, siguiendo el criterio introducido por la ley 11.357, lo que permite cierta protección del patrimonio familiar.

Algunos ejemplos que justifican la adopción del régimen de separación de bienes:

- Riesgos jurídicos que pueda afrontar una de las partes, tal como podría ocurrir en el ejercicio de determinadas profesiones (cirujanos, por ejemplo). Si el que afronta los riesgos, es a su vez quien tiene la mayor parte de la administración de los bienes, responde con esos bienes por las deudas que se puedan originar. El cambio del régimen de comunidad al de separación de bienes determina que tales bienes gananciales se dividen entre los dos cónyuges, y en consecuencia una parte queda fuera de la contingencia.

- Otro ejemplo podemos tenerlo en uno de los futuros cónyuges, socio de importantes empresas y además propietario de cuentas bancarias abultadas en el exterior. En la comunidad de bienes sucederá que, por el transcurso del tiempo, gran parte de este patrimonio se transforma en bienes gananciales, que en el supuesto de divorcio corresponderá repartir.

- En la planificación hereditaria de un padre que quiere dejar a los hijos importantes sumas de dinero en títulos valores, existentes en cuentas bancarias, se presentará una situación similar a la del punto anterior.

Si la adopción del régimen de separación de bienes es al inicio de la sociedad conyugal, es probable que exista una coincidencia en la atribución fiscal de la renta con el régimen de comunidad de bienes. Sería un ejemplo de ello que ambos cónyuges concurren al matrimonio con bienes propios y sus ingresos son consecuencia del trabajo personal.

Pero se puede tener un resultado distinto cuando se pasa del régimen de comunidad de bienes al de separación de bienes, dado que la masa común —los bienes gananciales— se divide por partes iguales entre los cónyuges (4), sin consideración al monto de los bienes propios ni a la contribución de cada uno a la adquisición de los gananciales —art. 498—, o sea se extingue la comunidad de bienes —art. 480—. También en el régimen de separación de bienes puede darse la situación de compraventas o donaciones entre los cónyuges.

Si bien el Cód. Civ. y Com. no lo expresa claramente, esta separación de bienes equivale a que cada uno tiene bienes propios, y no existen bienes gananciales. Sí pueden existir bienes de propiedad de ambos, que se rigen por las reglas del condominio.

El tratamiento en el Código de algunos temas, refuerzan la interpretación de que los bienes adquiridos durante el matrimonio en el régimen de separación de bienes, debe asimilarse al de los bienes propios, tales como:

- El art. 465 que establece qué bienes son gananciales, se encuentra dentro del capítulo 2, bajo el título "Régimen de comunidad".

- Art. 505: "Cada uno de los cónyuges conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales, excepto lo dispuesto en el artículo 456". Este artículo está referido a la vivienda.

- En la disolución del matrimonio se establece que —art. 508— "a falta de acuerdo entre los cónyuges separados de bienes o sus herederos, la partición de los bienes indivisos se hace en la forma descripta para la partición de las herencias". Art. 506: "Los bienes cuya propiedad exclusiva no se pueda demostrar, se presume pertenecen a ambos cónyuges por mitades".

- Lo dispuesto en el art. 1002, inciso d) antes citado, que interpretado a contrario sensu, permite contratar a los cónyuges entre sí, lo cual autoriza la realización de contratos de compraventa o donaciones entre sí.

- En la sucesión el cónyuge supérstite que concurre con descendientes no tiene parte alguna sobre los bienes gananciales que corresponden al cónyuge prefallecido —art. 2433—. El cónyuge supérstite no hereda bienes gananciales, sino que es dueño de la mitad. En el régimen de separación de bienes no hay bienes gananciales, y en consecuencia hereda de los bienes que administraba el cónyuge fallecido, igual que un hijo.

En resumen, en el régimen de separación de bienes, los bienes que administra cada cónyuge equivalen a bienes propios, y en consecuencia la renta que producen debe ser declarada por tales administradores.

II. Impuesto sobre los bienes personales. Bienes de la sociedad conyugal

En este gravamen tiene más importancia la atribución de los bienes entre los componentes de la sociedad conyugal, que el reparto de las rentas en el impuesto a las ganancias, especialmente en el supuesto del régimen de separación de bienes.

Debemos destacar que, en el régimen de separación de bienes, cada uno de los integrantes de la sociedad conyugal conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales, excepto la vivienda, que requiere consentimiento del otro cónyuge para su venta. O sea, dispone de los bienes que son de su administración en las mismas condiciones que la de los bienes propios —art. 505—.

Dispone el art. 506: "Tanto respecto del otro cónyuge como de terceros, cada uno de los cónyuges puede demostrar la propiedad exclusiva de un bien por todos los medios de prueba". Recién cuando tal propiedad exclusiva no se pueda demostrar, se presume que pertenece a ambos cónyuges.

La Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales cuenta con un texto que no ha sido ajustado ni con la ley de matrimonio igualitario (5) (pese al tiempo transcurrido), ni al Código Civil y Comercial de la Nación (6).

Dispone en su art. 18: "En el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, corresponderá atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revistan el carácter de gananciales, excepto:

"a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.

"b) Que exista separación judicial de bienes

"c) Que la administración de todos los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial".

Como se puede apreciar estamos en presencia de una redacción totalmente anacrónica.

Por su parte el decreto reglamentario dispone en su art. 2º: "A los fines del artículo 18 de la ley, corresponde atribuir a cada cónyuge la totalidad de los bienes propios. Los bienes gananciales se atribuirán de acuerdo con lo establecido por la mencionada norma y, en el caso de separación judicial de los bienes, los mismos se imputarán de acuerdo con lo determinado en el referido fallo".

Como consecuencia de la promulgación de la ley 26.618 de matrimonio igualitario, y a los efectos de dar solución a temas que no se contemplaban en los gravámenes bajo análisis la AFIP dictó la Circular 8/2011. Esta circular contempló dos aspectos, uno en el impuesto a las ganancias, que con posterioridad se ajustó por la modificación de la ley 27.430, y el otro referido al impuesto sobre los bienes personales, estableciendo:

"...[L]a consecuente inaplicabilidad del Artículo 18 de la ley respectiva y del Artículo 2º del Decreto 127 del 9 de febrero de 1996, ..., determina la sujeción de la temática a los dispuesto por el artículo 31 de este último, el cual establece que en los casos no expresamente previstos se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias".

O sea, la Circular de la AFIP entendió que lo previsto por la ley del impuesto sobre los bienes personales no se ajustaba a las reformas introducidas en la ley de matrimonio igualitario, y dispuso con lógica, la aplicación supletoria del impuesto a las ganancias, correspondiendo atribuir a cada cónyuge:

- La totalidad de los bienes propios.

- Los bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.

- Los bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de los bienes indicados en los puntos anteriores, en la proporción en que hubiere contribuido a su adquisición.

Queda sin resolver explícitamente la situación del régimen de separación de bienes. Es razonable interpretar que en este supuesto corresponde asignar a cada uno de los cónyuges los bienes que están bajo su administración, siguiendo la fundamentación expuesta en el punto 1.2.

III. Bienes y rentas de los convivientes

La convivencia no afecta ni la propiedad de los ingresos, ni la propiedad los bienes que les corresponde a cada uno de sus integrantes. En otras palabras, no tiene implicancias impositivas.

IV. Menores de edad

IV.1. Impuesto a las ganancias. Rentas de los menores de edad

Dispone el Cód. Civ. y Com. —art. 25—: "Menor de edad es la persona que no ha cumplido 18 años". Además, dispone —art. 27—: "La celebración del matrimonio antes de los dieciocho años emancipa a la persona menor de edad.

"La persona emancipada goza de plena capacidad de ejercicio con las limitaciones previstas en este Código".

También debemos considerar la posibilidad de que tales rentas y bienes pertenezcan a personas por nacer, dado que "[l]a existencia de la persona humana comienza con la concepción" —art. 19—. "Los derechos y obligaciones del concebido o implantado en la mujer quedan irrevocablemente adquiridos si nace con vida. Si no nace con vida, se considera que la persona nunca existió" —art. 20—.

Contenía la Ley del Impuesto a las Ganancias una norma en la cual se establecía: "Las ganancias de los menores de edad deberán ser declaradas por la persona que tenga el usufructo de estas. A tal efecto, las ganancias del menor se adicionarán a las propias del usufructuario" (7). Esta norma tenía su fundamento en el art. 1272 del viejo Código Civil.

Con la sanción del Cód. Civ. y Com., se cambia totalmente esta atribución de las rentas, disponiéndose en el art. 697: "Rentas. Las rentas de los bienes del hijo corresponden a este. Los progenitores están obligados a preservarlas cuidando de que no se confundan con sus propios bienes. Solo pueden disponer de las rentas de los bienes del hijo con autorización judicial y por razones fundadas, en beneficio de los hijos".

En función a esta norma la renta de los bienes de los menores de edad les pertenece, y en consecuencia corresponde que a partir de la vigencia del Cód. Civ. y Com. (1/08/2015) sean contribuyentes del impuesto. Queda partido el año calendario 2015 por cuanto hasta el 31/07/2015 la renta les pertenecía a los progenitores, o en su defecto a quien tenía el usufructo.

Con relación a la utilización de estas rentas, dispone el art. 698: "Los progenitores pueden utilizar las rentas del hijo sin autorización judicial, pero con la obligación de rendir cuentas, cuando se trata de solventar los siguientes gastos:

"a) de subsistencia y educación del hijo cuando los progenitores no puedan asumir esta responsabilidad a su cargo por incapacidad o dificultad económica;

"b) de enfermedad del hijo y de la persona que haya instituido heredero al hijo;

"c) de conservación del capital, devengado durante la minoridad del hijo".

Por su parte, el art. 685 establece: "La administración de los bienes del hijo es ejercida en común por los progenitores cuando ambos estén en ejercicio de la responsabilidad parental. Los actos conservatorios pueden ser otorgados indistintamente por cualquiera de los progenitores.

"Esta disposición se aplica con independencia de que el cuidado sea unipersonal o compartido".

El Cód. Civ. y Com. prevé otros administradores cuando no sean los responsables el o los progenitores.

Podemos concluir con total claridad que los hijos menores son contribuyentes del impuesto a las ganancias, no solo por las ganancias de su trabajo personal, sino también por la renta de los bienes propios.

Los progenitores (cualquiera de ellos, en la medida que tenga la administración de los bienes), en su carácter de administradores de los bienes (8), o quien se desempeñe como tal, son responsables de realizar la inscripción ante la AFIP (CUIT) a nombre de los menores de edad, presentar las declaraciones juradas anuales en su nombre, e ingresar el gravamen correspondiente (9).

O sea, el mantenimiento del hijo menor de edad está a cargo de los progenitores, y son pocas las excepciones en que tales progenitores pueden utilizar la renta de los bienes de esos menores. Una de esas excepciones la encontramos en el transcripto inciso c) del art. 698, el cual permite utilizar las rentas de los menores para pagar el impuesto ("conservación del capital").

En otras palabras, la regla general es que los gastos de los hijos menores son a cargo de los progenitores, pero si estos tienen rentas que superen el mínimo no imponible, no se los puede considerar como cargas de familia en el impuesto a las ganancias.

IV.2. Impuesto sobre los bienes personales. Bienes de los menores de edad

Nada dice la ley del gravamen sobre la tributación que corresponde efectuar sobre los bienes pertenecientes a los menores de edad.

El decreto reglamentario se ha ocupado de la omisión legal al disponer en su art. 2º: "Los padres que ejerzan la patria potestad —o en su caso, al que le corresponda ese ejercicio— ... declararán, en representación de sus hijos menores..., los bienes ... que a estos pertenezcan".

Esta disposición está en línea con el impuesto a las ganancias, el contribuyente es el menor de edad, y corresponde al progenitor formular la inscripción pertinente, presentar la declaración jurada y hacer los pagos pertinentes. El pago podrá hacerse con rentas de propiedad del menor, por encontrarse este tema previsto en el inciso c) del art. 698, antes transcrito.

Si bien desde la vigencia del Cód. Civ. y Com. esta norma se condice con quien es el propietario de la renta, o sea el menor, que a su vez es el dueño de los ingresos que producen sus bienes, no pasaba lo mismo cuando la norma aplicable era el Código Civil, por cuanto el usufructo pertenecía a los padres y resultaban contribuyentes del impuesto sobre los bienes personales los menores, o sea quienes no disponían de las rentas. La norma se amparaba en que los bienes eran los que detentaban la capacidad contributiva, y en consecuencia tributaban los menores. Para los progenitores este no era un problema, dado que el impuesto podía ser afrontado con la renta de la cual disponían y, además, la separación de los activos en más de un contribuyente podía disminuir la carga tributaria.

Con anterioridad a la vigencia del Cód. Civ. y Com., la AFIP había interpretado que el impuesto a los bienes personales sobre los bienes de propiedad de los menores de edad recaía sobre ellos [\(10\)](#).

(A) Socio del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

(1) Ley 26.994, BO 8/10/2014, vigencia 1/08/2015.

(2) La cursiva es nuestra.

(3) Cód. Civ. y Com. artículo 1002, inciso d). "No pueden contratar en interés propio.... d) los cónyuges, bajo el régimen de comunidad de bienes, entre sí".

(4) La autonomía de la voluntad de las partes permite asignarlos en proporciones diferentes.

(5) Ley 22.618, BO 22/07/2010.

(6) Ver nota 1.

(7) Artículo 31 de la ley del impuesto a las ganancias (T.O. en 1973), derogado por la ley 27.430 (BO 29/12/2017)

(8) Cód. Civ. y Com. artículo 646, "son deberes de los progenitores..., f) representarlo y administrar el patrimonio del hijo".

(9) DR del impuesto a las ganancias, artículo 2, inciso c).

(10) Dictamen DAT 77/1996.

© Thomson Reuters

TÍTULO:	IMPLICANCIAS DEL FALLECIMIENTO DEL EMPRESARIO UNIPERSONAL
AUTOR/ES:	Skiarski, Enrique M.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Societaria y Concursal ERREPAR (DSCE); Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXIV; XLIII
PÁGINA:	395
MES:	Marzo; Abril
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

ENRIQUE M. SKIARSKI

IMPLICANCIAS DEL FALLECIMIENTO DEL EMPRESARIO UNIPERSONAL

¿Estado de indivisión hereditaria o sociedad de hecho?

El doctor Enrique M. Skiarski analiza el instituto de la indivisión hereditaria que se da a partir del fallecimiento del titular de una empresa unipersonal y cómo impacta ello en los impuestos, teniendo en cuenta la jurisprudencia administrativa emanada de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

I - LA CONSULTA VINCULANTE N° 61/2019

Mediante respuesta a la Consulta Vinculante N° 61/2019, la Subdirección General Técnico Legal Impositiva de la AFIP concluyó que de verificarse que los herederos han continuado en forma conjunta con la actividad agropecuaria que desarrollaba el causante, actuaron a partir de la declaratoria de herederos bajo la forma de una sociedad simple⁽¹⁾ regulada en el Capítulo I, Sección IV de la [ley general de sociedades 19550](#) (en adelante "LGS"), resultando procedente la posterior adopción de uno de los tipos societarios previstos en el Capítulo II, LGS por la vía del proceso de subsanación.

Asimismo, la respuesta dejó constancia que aun cuando el proceso de subsanación societaria previsto por el [artículo 25 de la LGS](#) no resulta idéntico al instituto de la transformación dispuesto por el artículo 74 de esa ley, se interpreta que dada la similitud entre ambos, y en la medida que no involucre la transferencia de bienes o derechos a terceros, aquel no genera hecho imponible incidido por impuesto nacional alguno ni le corresponde el tratamiento tributario establecido por los artículos 77 y 78 ([actuales 80 y 81](#)) de la [ley 20628 de impuesto a las ganancias](#), t.o. 2019 (en adelante "LIG").

II - LA INDIVISIÓN HEREDITARIA

A partir del fallecimiento del titular de una empresa unipersonal se genera el estado de indivisión hereditaria, que finaliza con la partición de la herencia. Si la herencia contiene una empresa y los sucesores continúan en forma conjunta con su actividad, no lo hacen como sociedad de hecho al momento del dictado de la declaratoria de herederos o de la sentencia que declara válido el testamento, como lo predica la respuesta a la Consulta Vinculante 61/2019, sino cuando se exterioriza la voluntad de los herederos de constituir una sociedad en el acto de partición, parcial o total.

Las leyes civiles y procesales prevén en la indivisión hereditaria la existencia de un administrador. En efecto, así surge de los [artículos 2345 a 2362 del Código Civil y Comercial de la Nación](#), aprobado por la ley 26994 (en adelante "CCyCo.") y en especial en el [artículo 2529](#), donde se lo consagra como el "*representante de la sucesión*"; y también de los artículos 709 a 715 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCC), que instituye el administrador de la sucesión, dando prioridad para su designación al cónyuge supérstite, quien también se aparece como una suerte de representante procesal de la sucesión.

Esto induce a sostener la existencia de una comunidad universal del tipo germánica o en mano común. No recae sobre bienes particulares y concretos, sino sobre la herencia globalmente considerada como una unidad.

No hay tantas comunidades como bienes haya en la herencia, sino una única comunidad que se proyecta sobre la herencia concebida como universalidad jurídica. Los titulares, por tanto, son cotitulares del todo considerado unitariamente, sin corresponderles una participación concreta en cada uno de los bienes y derechos.

III - LOS IMPUESTOS Y LA INDIVISIÓN HEREDITARIA

El derecho tributario ha creado un sujeto pasivo en particular para los impuestos a la renta y al patrimonio. En efecto, las sucesiones indivisas, creadas por el [artículo 5 inciso d\) de la ley 11683](#) de Procedimiento Fiscal son contribuyentes del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales a partir del día siguiente al del fallecimiento del causante y hasta la fecha de la declaratoria de herederos o de la sentencia que declara válido el testamento que cumpla la misma finalidad ([art. 36, LIG](#) y [art. 17, L. 23966](#) de impuesto sobre los bienes personales).

Durante el período en que existe indivisión hereditaria entre los herederos, esto es desde el dictado de la declaratoria de herederos o sentencia que declara válido el testamento y por el período que corresponda hasta la fecha en que se apruebe la cuenta particionaria, judicial o extrajudicial, existe transparencia fiscal⁽²⁾ y las ganancias de la sucesión se distribuyen entre los herederos y legatarios, que pasan a ser contribuyentes en proporción a su participación en el haber hereditario (art. 37, LIG).

En consecuencia, tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto sobre los bienes personales, las leyes tributarias se han apartado del concepto de indivisión hereditaria, que no es sujeto de derecho, creando la figura de la "sucesión indivisa", la cual reviste la condición de sujeto a los efectos tributarios, aun cuando por simplicidad la AFIP haga utilizar la misma clave única de identificación tributaria que el causante, y si bien existe una coincidencia material entre la indivisión hereditaria y la sucesión indivisa, esta abarca un período menor, ya que transcurre desde el día siguiente al del fallecimiento del causante hasta la declaratoria de herederos o aprobación del testamento.

En cambio, con relación al impuesto al valor agregado, atento a que la ley del gravamen no da una definición de sucesión indivisa, sino que parece haber adherido a las normas civiles, la indivisión hereditaria continúa hasta la aprobación o inscripción de la cuenta

particionaria, fecha hasta la cual en este impuesto se utiliza la misma CUIT del causante. (3)

IV - ¿COMUNIDAD O SOCIEDAD?

Previo a la sanción del CCyCo., parte de la jurisprudencia consideraba que la inscripción de la declaratoria de herederos en el Registro de la Propiedad respectivo transformaba a los herederos en condóminos, más aún cuando la indivisión se prolongaba en el tiempo, dependiendo de las circunstancias de cada caso interpretar si la voluntad de los herederos al efectuar la inscripción registral de la declaratoria o el testamento fue la de mantener la indivisión o constituir un condominio (4), doctrina que tenía su pilar en la nota del artículo 2675 del derogado Código Civil. (5)

También en materia societaria, parte de la doctrina opinaba que entre los herederos que continuaban los negocios del causante se establecía una sociedad de hecho y no una comunidad (6). Incluso ya sancionada la ley 19550, un fallo de la Cámara Comercial expresó que *"No habiéndose efectuado una partición sucesoria, existe un condominio que comercialmente constituye una sociedad de hecho"*. (7)

Opuesta a esta doctrina, la jurisprudencia mayoritaria sostenía que ni la declaratoria de herederos ni la prolongación en el tiempo de una indivisión implicaba adjudicación de los bienes a los herederos en condominio, sino simplemente exteriorización de la indivisión hereditaria, publicidad y medio de oponibilidad de ella a terceros (8), pues el condominio solo podía constituirse por contrato (caso de la adjudicación de algún bien en condominio en la partición), por actos de última voluntad (caso de legado de una cosa a dos o más personas) y en los casos que la ley designaba (art. 2675 del código velezano), entre los que no se hallaba la prolongación de la indivisión.

En igual sentido y en materia societaria, un fallo de la Cámara Comercial expresó lo siguiente: *"No toda hacienda en actividad implica para sus titulares la constitución de un vínculo societario entre ellos, ya que, para que el condominio se transforme en sociedad es preciso un acuerdo de voluntades con ese objeto y la existencia de una finalidad de lucro, pudiendo por hipótesis mantenerse la comunidad para gozar de sus frutos y no de sus beneficios, como cuando se arrienda el fondo para percibir un alquiler, o cuando dicho fondo es objeto de una comunidad no contractual, como el caso típico de la comunidad hereditaria sobre un fondo, en el que naturalmente no hay sociedad (cfr. Carnelutti, F., 'Azienda commerciale in comunione', Rev. Dir. Com., 1915, T. II, pág. 726 y sgtes.)"*. (9)

El CCyCo. ha puesto fin al largo debate doctrinario y jurisprudencial acerca del alcance de la inscripción de la declaratoria de herederos en los registros correspondientes a los bienes, y si con dicha inscripción se ponía fin o no a la indivisión hereditaria. En efecto, el artículo 2363, CCyCo. establece claramente: *"La indivisión hereditaria sólo cesa con la partición. Si la partición incluye bienes registrables, es oponible a los terceros desde su inscripción en los registros respectivos"*. (El subrayado me pertenece).

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, "sólo" es un adverbio utilizado en lugar de "solamente", que significa "de un solo modo". Por tanto, *"la única forma de poner fin al estado de indivisión hereditaria es la partición, descartando cualquier otra forma de extinción"*. (10)

En consecuencia, y mientras los legitimados a hacerlo (herederos, acreedores y legatarios referidos en el [art. 2364, CCyCo.](#)) no pidan la partición, si la herencia contiene un establecimiento comercial, industrial, agrícola, ganadero, minero, o cualquier otro que constituya una unidad económica y hay más de un heredero, no habrá sociedad sino indivisión o comunidad hereditaria, que puede mantenerse por un plazo no mayor a diez años en los casos prescriptos por los artículos 2330, inciso b) (imposición del testador a sus herederos), 2332 (oposición del cónyuge supérstite) y [2333, CCyCo.](#) (oposición de un heredero que haya participado activamente en la explotación de la empresa).

Por ello, a dicha comunidad no se le aplican las disposiciones sobre contratos asociativos ni las de la sociedad ([art. 1442, tercer párr., CCyCo.](#)).

A diferencia de la sociedad, la comunidad hereditaria no surge por vía de convenio sino por ley, por lo que no existe base negocial ni comunidad de fin, sin perjuicio de la existencia de pactos que superpongan a la cotitularidad de la herencia una organización similar a la societaria⁽¹¹⁾. Por el contrario, la constitución de una sociedad exige una concreta y expresa manifestación de voluntad de los socios, y por excepción, en situaciones que la ley lo establezca (ej., [art. 43 de la L. 24522](#)), entre las que no se encuentra la aprobación de la declaratoria de herederos o del testamento ni el mero transcurso del tiempo.

Lo relevante en la distinción entre sociedad y comunidad *"...es la función que en una y otra asume el elemento actividad: en la sociedad son los bienes los que están en función de la actividad, colocándose en un plano exclusivamente instrumental, mientras que en la comunidad la actividad esté en función de sus bienes y su goce"*.⁽¹²⁾

Consecuencia de la existencia de una u otra figura es que mientras la sociedad es persona jurídica distinta de sus socios y con patrimonio propio, la comunidad no lo es y los bienes comunes siguen perteneciendo a los comuneros en forma proindivisa.

V - LA ERRADA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA DE LA AFIP

La respuesta a la Consulta Vinculante N° 61/2019 colisiona con el [artículo 2363 del CCyCo.](#), al concluir que *"...una vez dictada la declaratoria de herederos, los sujetos que asumen tal carácter han continuado en forma conjunta con la actividad agropecuaria que desarrollaba el causante bajo la forma de una sociedad simple..."*. (El subrayado me pertenece).

La AFIP utiliza el tiempo verbal pretérito perfecto compuesto, que se forma con el presente del verbo auxiliar *haber* y el participio del verbo *continuar*, que denota la acción y se usa para referirse a hechos pasados que tienen relación con la zona temporal en la que ha decidido colocarse el dicente, y que sigue teniendo validez en el presente.

De la respuesta a la consulta, se deduce entonces que para la AFIP, a partir de la declaratoria de herederos, la actividad agropecuaria fue desarrollada por una sociedad de hecho conformada por los herederos del causante, regulada por el Capítulo I, Sección IV, LGS, que continúa hasta el presente.

Por otra parte, la comunidad hereditaria no es pasible de subsanación ni de transformación, ya que no es una sociedad incluida en el Capítulo I, Sección IV, LGS, requisito prescripto por el [artículo 25 de la LGS](#).

La respuesta a la Consulta que comentamos reitera la doctrina emanada de los Dictámenes N° 2/2006 y 30/2008, también emitidos por la AFIP, pero con anterioridad a la sanción de la [ley 26994](#) que aprobó el CCyCo. y la reforma de la [ley 19550](#).

El Dictamen N° 2/2006 se remitió a las consideraciones vertidas en la Actuación N° 1622/2003 (DI ASLE), en el cual la ex Dirección de Asesoría Legal trajo a colación lo manifestado en el Memorando de la Dirección Nacional de Impuestos, la cual consideró que *"Hasta la declaratoria de herederos existió una continuidad del causante y ... a partir de ella se estaría ante una sociedad irregular o de hecho..."*.

VI - CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DE LA EXISTENCIA DE COMUNIDAD HEREDITARIA O DE SOCIEDAD DE HECHO

A continuación, se consigna en el siguiente cuadro el disímil tratamiento tributario que correspondería si estamos en presencia de un estado de indivisión o comunidad

hereditaria o de una sociedad de hecho:

	Comunidad hereditaria	Sociedad de hecho
Impuesto sobre los bienes personales	Lo liquida el comunero(1).	Lo liquida la sociedad(2).
Información de participaciones societarias	No	Sí(3).
Gravabilidad de la cesión de derechos hereditarios	No	-
Gravabilidad de la transferencia de la participación en la sociedad de hecho	-	Sí(4).
Opción de tributar como sociedad de capital	No	Sí(5).
Gravabilidad de dividendos y utilidades asimilables	No(6).	Sí(7).

(1) Art. 17, L. 23966

(2) Art. 25.1., L. 23966

(3) RG (AFIP) 4697/2020

(4) Art. 65, LIG

(5) Art. 73, inc. 8), LIG

(6) No hay utilidades pues los frutos acrecen a la indivisión

(7) Art. 97, LIG para el caso de optar por tributar como sociedad de capital

VII - CONCLUSIONES

La indivisión hereditaria nace con la muerte del causante y se extiende hasta la partición.

La indivisión hereditaria no debe confundirse con la sucesión indivisa creada por la ley de procedimiento tributario, que goza de personalidad fiscal.

La indivisión hereditaria, en cambio, es una comunidad que carece de personería jurídica o fiscal y no una sociedad de hecho, regulada en el Capítulo I, Sección IV, LGS.

Consecuentemente no puede subsanarse y el tratamiento impositivo es diferente al aplicable a una sociedad, excepto que con la partición los herederos aporten la herencia a una sociedad constituida al efecto.

Notas:

(1) A pesar de la sanción de la L. 26994, que sustituyó íntegramente el Capítulo I, Sección IV, LGS, preferimos utilizar el término "sociedad de hecho", que es una forma societaria y no "sociedad simple", creado por la doctrina y que comprendería no solo a las formas societarias

no incluidas en el Capítulo II, LGS (sociedad de hecho; sociedad civil instrumentada conforme al régimen vigente del Código Civil), sino también a las sociedades defectuosas

(2) "Sucesión de Francisco A. La Grottería" - TFN - Sala B - 18/5/2001

(3) Dict. DAT 99/2007

(4) "L. de C. c/L. s/Sumario" - CNCiv. - Sala F - 3/4/1987. "Nastri, Enrique Benjamín y otros c/Nastri, Enrique Juan s/Rendición de cuentas" - CNCiv. - Sala A - 8/11/1999

(5) El art. 2675 del Código Civil velezano expresaba que "El condominio se constituye por contrato, por actos de última voluntad, o en los caso que la ley designa". La nota de Vélez daba como uno de los ejemplos "...cuando se prolongue una indivisión..."

(6) Malagarriga, Carlos: "Tratado Elemental de Derecho Comercial" - T. I - pág. 664

(7) "Acosta Elsa E. c/Raja Jorge" - CNCom. - Sala C - diciembre de 1974

(8) "Aubone, Alfredo E. c/Aubone, Juan A. y otros" - CNCiv. - Sala C - 6/8/1974. "Labayrú, José María c/Reg. Prop. Inmueble" - CNCiv. - Sala F - 20/2/2004

(9) "Murias Linares, Redosindo c/Canillas Álvarez, Aurelio s/Ordinario" - CNCom. - Sala D - 28/12/2009

(10) "Ferreti, Hernán Mario c/Registro de la Propiedad Inmueble, Expte. 40/2017 s/Recurso directo a Cámara" - CNCiv. - Sala E - 12/6/2017

(11) Richard, Efraín H. y Muiño, Orlando M.: "Derecho societario" - Ed. Astrea - Bs. As. - 1997 - pág. 23

(12) Richard, Efraín H. y Muiño, Orlando M.: "Derecho societario" - Ed. Astrea - Bs. As. - 1997 - pág. 24

Impacto de la reforma impositiva en la venta de bienes en el sector agropecuario. La alternativa del revalúo impositivo

Olego, Perla R.

Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XXIX, 42

[\(*\)](#)

I. Consideraciones previas

La reforma tributaria introducida por la ley 27.360 ha sido el centro del debate en este verano. La Reglamentación se hace necesaria, el tiempo transcurre y los vacíos se llenan con opiniones. Recién en los últimos días de abril se conoció el reglamento del Revalúo impositivo al que nos referiremos en la parte pertinente.

En relación con las modificaciones introducidas en el impuesto a las Ganancias, es necesario recordar que resulta de fundamental importancia a la hora de diseñar un impuesto a la renta la definición y el alcance del concepto renta.

Del concepto que se adopte resulta la amplitud o no de la base imponible del gravamen, pero siempre partiendo de la premisa renta como índice de capacidad contributiva.

Se advierte a través de los años, sobre todo en la legislación comparada, una variedad importante de alternativas que hacen que el impuesto sea más o menos general.

El tema en este trabajo es la gravabilidad de determinadas ganancias de capital, y cómo afectarán al sector agropecuario. Porque la tan mentada reforma, ha gravado, entre otras, la venta de inmuebles y la transferencia de derechos sobre ellos, cuando la operación sea realizada por personas humanas, o sucesiones indivisas. Y ha adoptado una postura en la forma de gravarlas.

Opiniones prestigiosas sostienen que un tratamiento diferente favorece a las ganancias de capital, y que ello no debiera ser así, por cuanto al igual que las rentas ordinarias otorgan a quien las obtiene capacidad de gasto o de ahorro, expresiones éstas de capacidad contributiva.

Posturas doctrinarias que sustentan un régimen acorde a su naturaleza y características, se basan en que estas ganancias no son habituales, y al generarse, pueden elevar sustancialmente la base imponible y su consiguiente desplazamiento en la escala progresiva del impuesto, afectando la equidad horizontal.

Que había que gravarlas no me cabe duda. Así quedó expresado en las XXXIII Jornadas Tributarias [\(1\)](#).

Las alternativas de cómo gravarlas son dos: mediante la creación de un impuesto complementario o dentro del impuesto a las Ganancias.

El legislador, con la ley 27.430, adoptó la postura de gravarlas con impuestos cedulares.

Las bondades y los defectos probables de esta decisión están expresadas en el trabajo citado, y el tiempo en su transcurrir mostrará sus efectos.

II. La importancia de la vigencia

El 01/01/2018 marca un hito.

La venta de inmuebles adquiridos con anterioridad a esta fecha, se vendan cuando se vendan, seguirán gravados por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.

De igual forma, la enajenación de un bien recibido por herencia, legado o donación estará dentro del ámbito del I.T.I. si *el causante o donante* lo adquirió antes del 01/01/2018. Independientemente de la fecha en que el mismo ingresó al patrimonio del donatario, heredero o legatario.

La gravabilidad en el impuesto a las Ganancias opera para la venta de inmuebles y cesión de derechos adquiridos después del 01/01/2018.

III. El nuevo hecho imponible y sus connotaciones

Con el fin de enmarcar lo que será objeto de análisis de este trabajo, se destacan las normas reformadas y una interpretación de las mismas.

Se amplía el concepto de renta en el art. 2º, incorporando apartados, a los ya clásicos 1, 2 y 3 (teoría legalista, clásica y del balance). En el apart. 5º "*los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga*". La aclaración del sujeto está de más. Si es empresa, siempre estuvo gravado.

Por otra parte, modifica el inc. k) del art. 45, incorporando taxativamente como renta de 2ª categoría a "*los resultados provenientes de enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles*". Pero lo cedulariza para personas humanas residentes y no residentes, en el art. 90.5 por la enajenación de inmuebles situados en el país, alcanzándolas con la alícuota proporcional del 15%. Y como renta de esta categoría se imputan por lo percibido. Y en esa línea, si la venta se

conviene a pagar en cuotas con vencimiento en más de un año, las ganancias se imputarán en cada año en la proporción de las cuotas percibidas en él.

También establece la forma de determinar el resultado, permitiendo la actualización del costo, y la deducción de gastos vinculados con la operación.

Si la operación generara quebranto, es de naturaleza específico: no es compensable con ganancias de otros impuestos cedulares ni del impuesto progresivo.

No incluye la venta de inmuebles en el exterior realizadas por residentes que, si bien tributarán al 15%, quedaron incluidos en el capítulo de Impuesto Progresivo. ¿Error? ¿Descuido?

Como se dijo, además quedan gravados hechos que antes de la reforma no lo estaban por ningún impuesto. Es el caso de la ganancia originada por la transferencia de derechos sobre inmuebles (siempre refiriéndonos a personas humanas).

Quedan gravados los resultados por la transferencia (*no la constitución*) a otras personas de derechos sobre inmuebles, adquiridos a partir del 01/01/2018.

La constitución de derechos reales de usufructo, uso, habitación, anticresis, y ahora de superficie, son ganancias de primera categoría que se imputan por lo devengado y tributan a la escala progresiva.

IV. Venta de bienes realizada por sujetos empresa. La reforma resucita la actualización

El resultado de la actividad agropecuaria, cuando es encarada en forma de explotación, incluye no sólo el proveniente de la venta de bienes de cambio, sino que todas sus ganancias están alcanzadas por el impuesto, constituyendo rentas de la tercera categoría. De esta forma deberá incorporarse a la base imponible el resultado obtenido por la venta de los predios donde se realiza la actividad, así como de los que tuvieren un destino de inversión; de bienes muebles, maquinarias, instalaciones, rodados y demás enseres que tuvieren o no el carácter de amortizables.

IV.1. Venta de inmuebles. Impuesto cedular o progresivo según sea su titular

Los sujetos que realicen actividades agropecuarias bajo alguna de las formas enunciadas en el reformado art. 69, en el inc. a) como sujetos tributarios residentes, los de siempre y las nuevas formas de sociedades legisladas por la ley General de Sociedades; los que sólo son contratos y se les otorga la calidad de sujetos que deben tributar a la alícuota proporcional; la incorporación explícita de mutuales, cooperativas y entidades civiles que no estén exentas y a los que pudiendo tributar en cabeza de sus socios, opten por hacerlo a la alícuota proporcional. Los del inc. b) o sea los no residentes, definidos como establecimientos permanentes en el art. 16.1 de la ley.

Todos ellos, además de las comprendidas en el art. 49 b) que adopten alguna de los tipos sociales previstos en la ley General de Sociedades y que sean sujetos capaces para adquirir la propiedad inmueble y por ende de transferirla.

En todos estos casos, cuando enajenen los inmuebles rurales afectados como bienes de uso a la explotación agropecuaria y los destinados a inversión o meramente inexplorados, deben determinar el resultado impositivo conforme lo dispuesto por el art. 59 de la ley, en virtud del cual la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el costo computable.

El reglamento —el aún no reformado— en el art. 88 define como precio de enajenación el que surja de la escritura traslativa de dominio o del respectivo boleto de compraventa o documento equivalente. Para la determinación del mismo, así como del costo computable, no deben incluirse los intereses reales o presuntos.

En materia de actualización la reforma ha introducido mínimas modificaciones. En lo relativo al costo computable, cuando se refiera a normas de actualización —valga la redundancia— debe remitirse al art. 89 de la ley de impuesto a las Ganancias el que ha sido modificado. En su primer párrafo ratifica la aplicación del art. 39 de la ley 24.073, que limita la actualización hasta el 1 de abril de 1992. En buen romance, siguen sin poder actualizarse los costos de bienes adquiridos antes de los ejercicios iniciados el 01/01/2018. Salvo que se opte por el revalúo impositivo, al que nos referiremos más adelante.

Ahora sí, si ocurre un cataclismo (y se lo asuma), la reforma en el art. 95 prevé la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios (IPIM) acumulado en los treinta y seis meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%), *para los ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2018*. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso de que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado.

En caso de que ocurran estos hechos inflacionarios las actualizaciones de los costos de adquisición a los efectos del cálculo del costo computable, tendrán como límite el cierre del ejercicio anterior a la venta.

Si no se aplicara el Ajuste por inflación, el costo deberá actualizarse hasta la fecha de venta.

En tanto que en el segundo párrafo del art. 89 se introduce *la posibilidad de actualizar* los costos computables en caso de venta de bienes muebles e inmuebles amortizables *adquiridos en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 01/01/2018*, sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Con estas aclaraciones, cada vez que nos referiremos a *actualización*, debe remitirse a lo aquí expresado. En especial a las ventas de inmuebles adquiridos en ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018.

Recordamos que a los fines de la determinación del costo de adquisición deberá tenerse en cuenta en todos los casos, que, si se hubieran entregado señas o anticipos a cuenta que congelaran el precio, se debe sumar el importe de tales *actualizaciones* calculadas desde la fecha en que se hubieran hecho efectivos hasta la fecha de adquisición.

Si los inmuebles fueron adquiridos, el costo computable será el de adquisición —incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación, gastos de escrituración, comisiones— *actualizado* de corresponder, hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a la venta, o del mes de la venta, según el caso, con la consideración de lo mencionado más arriba.

En caso de tratarse de inmuebles rurales con construcciones, el costo de construcción se establecerá *actualizando* cada una de las inversiones, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de la construcción, y *actualizado* desde la fecha de finalización de la construcción hasta el cierre del ejercicio anterior (si se aplicara API), importes que deberán ser adicionados al valor de la tierra libre de mejoras, determinado de acuerdo con lo expresado en el párrafo anterior.

Si las obras aún estuvieran en construcción al cierre del período, al valor de la tierra *actualizado* deberá adicionársele el importe de cada una de las inversiones.

Si se hubieran efectuado mejoras sobre los bienes enajenados, el valor de las mismas se establecerá *actualizando* las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización, computándose como costo dicho valor, *actualizado* desde la fecha de finalización hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior al de la enajenación.

Cuando se trate de mejoras en curso, la norma prevé la *actualización* del costo de las inversiones desde la fecha en que se efectuaron.

Como se advierte, a partir de la ley 27.430 recobra valor la palabra "actualización" que siempre estuvo en las normas enunciadas, pero que constituía una abstracción. Pero la "actualización" *resucitada* no es para todos los casos, sino sólo aplicable a la venta de bienes que se adquieran a partir del 01/01/2018.

Recuérdese que el reglamento en el art. 147 considera que constituyen mejoras las erogaciones que no sean reparaciones ordinarias que hagan al simple mantenimiento del bien, estableciendo una presunción —sólo eso, una presunción— que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el 20% del valor residual del bien. De manera que en la medida que pueda demostrarse que sólo ha sido un gasto de mantenimiento o de reparación, podrá ser deducible íntegramente en el ejercicio en que se efectuaron las erogaciones. De lo contrario, si son mejoras, se amortizarán en el lapso de vida útil que reste al bien respectivo y a partir del ejercicio de habilitación de las mismas, si tienen una vida dependiente del bien principal.

A los costos así determinados, tanto sean inmuebles adquiridos o construidos, siempre que hubieran estado afectados a actividades o inversiones generadoras de resultados gravados, se les restará el importe que resulte de aplicar las amortizaciones por los períodos en que los predios rurales (construcciones) hubieran estado afectados.

Tal como dispone el art. 83 de la ley, los edificios y construcciones rurales se amortizan aplicando un 2% anual sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según justiprecio del contribuyente. Este porcentaje equivale a asignarles una vida útil probable de cincuenta años como regla general, quedando la posibilidad de aplicar porcentajes de amortización superiores, si se prueba que la vida útil de los inmuebles es inferior a tal lapso. En realidad, se trata de una amortización trimestral del 0.5%, por cuanto se amortizan desde el inicio del trimestre de su incorporación hasta el trimestre anterior a su venta.

En caso de adoptar un porcentaje superior al 2% de amortización, es obligatorio informar tal opción a la AFIP en oportunidad de presentar la declaración jurada del primer ejercicio fiscal. En caso de rechazo las diferencias de impuesto que pudieran surgir deberán ingresarse, junto con los accesorios, sin perjuicio de las sanciones pertinentes.

El mencionado 2º párrafo del art. 89 reformado *admite la actualización de las amortizaciones de inmuebles adquiridos a partir de la vigencia de la ley 27.430.*

Respecto a los sujetos del art. 69 b) que la reforma ha definido como establecimientos permanentes y conceptualizado en el art. 16.1, tributan por todas sus ganancias, sea cual fuere el origen, quedando comprendidos los resultados de la venta del inmueble rural donde se realiza la explotación agropecuaria.

Cabe recordar el caso puntual del aparcero dador dueño del inmueble rural y residente en el exterior que fue considerado "coproductor agropecuario" tal como lo entendió el Dictamen DAT 56/02 (2), y el inmueble un establecimiento permanente.

Si bien el art. 16.1 no se refiere en especial a un inmueble rural, en este caso, quedaría encuadrado en el concepto general del párrafo introductorio: "A los efectos de esta ley el término 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad".

Si dicho inmueble fuera enajenado, el resultado, a pesar de pertenecer a una persona física, quedaría dentro de la órbita del impuesto a las Ganancias a la alícuota proporcional del 30 % (actualmente).

Cuando la actividad agropecuaria es llevada a cabo por empresas unipersonales (art. 49 d), el inmueble rural en el que se lleva a cabo la explotación pertenece registralmente a la persona humana titular de la empresa unipersonal. Ello es así por cuanto una explotación unipersonal no es un sujeto de derecho con capacidad para adquirir el dominio de un inmueble. Esta situación, habitual, en las empresas agropecuarias, presenta la disyuntiva al momento de la venta del predio rural afectado, respecto al encuadre, si dentro del impuesto general, a la alícuota progresiva, o en el impuesto cédular a la alícuota del 15%.

A pesar de integrar impositivamente el patrimonio de la explotación, el dominio registral pertenece a las personas humanas. En la Ley de Impuesto a las Ganancias, no existe una norma expresa al respecto. El art. 72 del reglamento, sólo contempla la situación en que las empresas o explotaciones unipersonales cesen en sus actividades, y que el bien no se venda, presumiendo que se reintegran al patrimonio de la persona física si transcurren más de dos años desde la fecha en la que la explotación realizó la última operación.

Pero el inmueble rural no es propiedad de la explotación, es un bien de su propietario, a cuyo nombre está inscripto en el Registro de la Propiedad. Es él quien lo vende, no la empresa unipersonal.

La ganancia o pérdida por la enajenación del inmueble rural debería ser atribuida a su propietario, la persona humana. En cuyo caso queda alcanzado por el impuesto cedular.

Si el análisis se realiza a la luz del art. 2º apartado 2, que implica que todas las ganancias que obtengan los sujetos empresa están gravadas, el resultado de la venta del inmueble al estar afectado patrimonialmente a la actividad estaría, en consecuencia, alcanzado en la liquidación personal, a la tasa progresiva que corresponda a su titular.

V. Análisis y tratamiento de las ventas a tranquera cerrada

En la actividad agropecuaria se dan algunas situaciones particulares que necesariamente deben ser tenidas en cuenta a la hora de vender un inmueble rural a tranquera cerrada, más aún cuando el enajenante es una persona humana.

V.1. Venta realizada por un sujeto empresa

V.1.1. Cualquiera de los sujetos comprendidos en el art. 69 y sociedades de personas con personería jurídica

El resultado derivado de las ventas a tranquera cerrada, o sea el inmueble rural con todo lo que hay dentro de él: sementeras, molinos, aguadas, corrales, bretes, silos, bebederos, maquinarias, está íntegramente gravado en el impuesto a las Ganancias, por aplicación de la teoría del incremento patrimonial (apart. 2º del art. 2º).

La determinación del resultado se hará aplicando las normas antes expuestas. Al precio de venta además deberá restársele el costo computable de todos los bienes muebles amortizables incluidos en la operación, determinado conforme a lo establecido en el art. 58, y de las sementeras, de acuerdo con el art. 52.

La diferencia constituye el resultado de tercera categoría de la operación a tranquera cerrada, la que deberá ser imputada al ejercicio fiscal en que se otorgue la posesión del inmueble o se escriture, el que sea anterior.

V.1.2. Empresas unipersonales

Cuando la venta a tranquera cerrada sea concretada por una empresa unipersonal se presenta la situación planteada ut supra respecto de si el resultado originado en la venta del inmueble está alcanzado por el Impuesto a las Ganancias a alícuota progresiva o por el impuesto cedular.

V.1.3. Venta a tranquera cerrada de un campo arrendado, realizada por una persona humana

En este caso, la separación del costo de la tierra y de las edificaciones del resto de los bienes (molinos, aguadas, corrales, bretes, silos, bebederos y demás) es muy importante, dado que según el art. 2º, apart. 5º y art. 90.5 de la ley de Impuesto a las Ganancias la ganancia de las personas humanas derivada de la enajenación de inmuebles situados en la República Argentina, tributará a la alícuota del quince por ciento (15%).

La ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de enajenación el costo de adquisición, actualizado mediante el índice (IPIM) desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación. Al monto obtenido se le restará el importe de las amortizaciones sobre lo construido que se hubieran computado y las que resulten procedentes hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que proceda su enajenación.

Podrán computarse los gastos (comisiones, honorarios, impuestos, tasas, etc.) directa o indirectamente relacionados con la operación.

Respecto de los bienes muebles amortizables, la reforma tributaria (art. 2º, apart. 3º) dispone que quedan gravados por el impuesto a las Ganancias, dentro de la declaración jurada personal.

Es importante en ventas de inmuebles a tranquera cerrada determinar el valor residual de los bienes muebles amortizables que se incluyen en la transacción a fin de precisar el tratamiento a otorgar a cada tipo de bien. Si estos bienes fueron adquiridos después del 01/01/2018, su costo será actualizado, conforme lo dispone la reforma, con el índice (IPIM).

Una forma razonable de determinar la proporción de los demás bienes incluidos dentro del precio de la operación es la relación existente en sus costos o un justiprecio razonable que debería surgir de la escritura.

VI. Opción de Venta y Reemplazo

La Ley que reforma el Impuesto a las Ganancias recoge la doctrina y las sentencias del Tribunal Fiscal en cuanto a la factibilidad que el bien de reemplazo sea una tierra libre de mejoras.

El fisco sostenía que debía tener el carácter de amortizable, como es exigencia para el reemplazo de bienes muebles.

Refiriéndonos al art. 67 en su segundo párrafo decíamos (3): "*no exige en este caso —como sí lo hace para los bienes muebles amortizables— que el inmueble resulte amortizable... La condición es que sean bienes de uso, tanto el inmueble reemplazado como el reemplazante*".

El Tribunal Fiscal se expidió sobre el asunto cuando el Fisco impugnó la opción de venta y reemplazo utilizada por el contribuyente por no ser aplicable en el caso de inmuebles no amortizables (TFNac., sala B, 05/12/2006, "Santiestrella SA"). El Tribunal rechazó esta postura. La cual fue ratificada por la sala A (TFNac., sala A, 16/08/2007, "Escarpatri SA").

La Reforma invalida los dictámenes (AFIP) 45/2013 y (DAT) 57/2008, que se pronunciaron respecto de la no aplicación del art. 67 de la LIG a la venta de un inmueble rural afectado a arrendamiento accidental, cuya utilidad sería destinada a la construcción de oficinas, en un terreno previamente adquirido, destinadas a la prestación de servicios financieros, fundado en que la actividad principal del contribuyente era la prestación de servicios financieros y bancarios, y no la locación o arrendamiento de inmuebles. El inmueble no podría considerarse un bien de uso de la actividad principal y, por tanto, la utilidad resultante de su enajenación no pudo afectarse a la opción de venta y reemplazo.

La aplicación de venta y reemplazo para inmuebles rurales arrendados solo fue aceptada por el Fisco cuando la actividad principal del contribuyente era la locación de inmuebles [Dict. (DAT) 65/2000, 92/2007 y 42/2013].

Afortunadamente el legislador en la ley 27.430 recepta estas doctrinas y modifica el segundo párrafo del art. 67 que dispone para los ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2018: "*Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos [2] 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 cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos*".

De manera que la norma reformada, no sólo admite en forma explícita el reemplazo de campos, sino que también admite otros destinos, ampliando el concepto de bienes de uso, reconociendo que revisten tal carácter cuando están arrendados o cedidos los derechos reales en forma onerosa.

VII. Revalúo Impositivo y su vinculación con la venta de bienes

Todo lo expuesto en materia de venta de bienes modificado por la Reforma Tributaria debería analizarse conjuntamente con la opción que ofrece la misma ley de reevaluarlos, a fin de tomar decisiones acertadas en oportunidad de enajenarlos o planificar su venta.

La ley 27.430 dispone la posibilidad de un revalúo impositivo y otro contable, independientes, y opcionales ambos en un intento, sólo eso, ya que no es gratis y sólo es parcial de mitigar el gran desajuste originado por años de falta de actualización de los bienes; de negación patológica de la existencia de la inflación enquistada en nuestro país. Normativa que fue reglamentada por el dec. 353/2018.

En este caso nos referiremos al Revalúo impositivo, que podrán practicar tanto las personas humanas como las sociedades residentes en el país, de los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Argentina que se encuentren afectados a la generación de ganancias gravadas; en el caso que nos ocupa a la actividad agropecuaria, o al arrendamiento de los inmuebles rurales.

Los bienes deben haber sido adquiridos o construidos con anterioridad al 29/12/2017 y mantenerse en su patrimonio al momento del ejercicio de la opción.

El revalúo deberá ser practicado respecto de todos los bienes del contribuyente que integren la misma categoría. O sea, todos los inmuebles, todos los bienes muebles amortizables, todas las acciones, todos los intangibles. No se puede reevaluar un inmueble sí y otro no.

No se pueden reevaluar los bienes respecto de los cuales se esté aplicando un régimen de amortización acelerada; ni los que hayan sido exteriorizados en el blanqueo, conforme las disposiciones del Libro II de la ley 27.260, ni los bienes que se encuentren totalmente amortizados al cierre del período de la opción.

Se deberá optar en el primer ejercicio o año fiscal, según corresponda, cuyo cierre se produzca con posterioridad al 29 de diciembre de 2017.

O sea que los ejercicios que cerraron el 31 de diciembre de 2017 están en condiciones de reevaluar.

En especial, y considerando las características del sector agropecuario, se podrán reevaluar:

- a) Inmuebles (bienes de uso o inversiones).
- b) Bienes muebles amortizables incluida la hacienda con fines de reproducción o sea reproductores machos y las hembras, cuando fuesen de pedigrí o puros por cruce, conforme al art. 54 de la LIG.

Se descartan en el caso que nos ocupa a los automóviles.

- c) Acciones, cuotas y participaciones sociales, emitidas por sociedades constituidas en el país.

- d) Bienes intangibles.

El reglamento aclara que podrán ser objeto de revalúo los bienes adquiridos bajo la modalidad de "leasing".

VII.1. Forma de determinar el valor residual impositivo del bien al cierre del período de la opción

El costo de adquisición o construcción determinado como se ha tratado en los puntos anteriores se multiplicará por el factor de revalúo correspondiente al año calendario, trimestre o mes de adquisición o construcción (tabla que incluye la misma ley).

Para los ejercicios fiscales cuyo cierre se produzca con posterioridad, los factores de revalúo de la mencionada tabla se ajustarán por el coeficiente que surja de la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) correspondiente al mes de cierre del ejercicio fiscal respecto del mes de diciembre de 2017.

El reglamento considera situaciones especiales cuando los bienes estén en construcción, o se trate de mejoras no finalizadas.

En los casos en que se hubiera ejercido la opción Venta y Reemplazo el costo a considerar será el neto de la ganancia que se hubiera afectado al bien de reemplazo, como se comentó en el punto V. El factor de revalúo a considerar será el que corresponda a la fecha de adquisición, o de habilitación del bien de reemplazo.

Al valor determinado se le restarán las amortizaciones que hubieran correspondido por los períodos transcurridos incluyendo la correspondiente al período de la opción, calculadas sobre el valor determinado revaluado.

Debe tenerse presente que el valor residual impositivo del bien al cierre del período de la opción no podrá exceder su valor recuperable a esa fecha.

Se establece una opción para revaluar los inmuebles, recurriendo a la estimación que realice un valuador independiente, quien debe ser un profesional con título habilitante. Pero no deberá tener vinculaciones —que enuncia la ley— con el contribuyente. En el caso de esta opción, si el valor revaluado superase en más de un cincuenta por ciento el valor residual del bien calculado según las normas de aplicación general, que ya se mencionaron, se deberá considerar como valor residual impositivo el que surja de multiplicar este por 1.5.

VII.2. Los pasos siguientes

El "importe del revalúo" es la diferencia entre el valor residual impositivo del bien al cierre del período de la opción y el valor de origen residual a esa fecha, calculado conforme con las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias.

Para la determinación del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales siguientes al período de la opción, la amortización del importe del revalúo será la que resulte de dividir ese valor por los años o trimestres (si son inmuebles) remanentes al cierre del período de la opción. Debe prestarse atención que el plazo de vida útil restante no podrá ser inferior a cinco años. Si se trata de inmuebles la amortización podrá efectuarse en un plazo de la mitad de la vida útil restante al cierre del período de la opción o en diez años, el que resulte superior.

Cabe destacar, que además se podrá deducir la amortización normal, que se venía computando, hasta la total extinción del valor de origen o hasta su enajenación. O sea que habrá dos valores en concepto de amortización: la de siempre— de los arts. 83 y 84— y la del importe del revalúo.

Los bienes revaluados serán actualizados por el índice (IPIM) desde la fecha de inicio de las actualizaciones el 01/01/2018 o el primer día del ejercicio fiscal siguiente al período de la opción, según corresponda.

VII.2.1. "No es todo oro lo que reluce" (4). Se hace necesario pensar en la venta de los bienes en los años inmediatos

Antes de tomar la decisión de revaluar, y pagar el impuesto habrá que analizar la conveniencia o no, ya que de enajenarse el bien revaluado en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes al del período de la opción, el costo computable, ya no será el mismo: a) Si la venta se produce en el primer ejercicio posterior al del período de la opción, el importe del revalúo —neto de las amortizaciones computadas— se reducirá en un sesenta por ciento. En tanto que, si se vende en el segundo ejercicio posterior, la reducción será del treinta por ciento. b) Al importe resultante se le sumará el valor residual impositivo determinado conforme lo expresado en los primeros puntos de este trabajo.

Una vez evaluada la conveniencia o no de revaluar, deberá tenerse presente que la opción de revalúo podrá ejercerse hasta el último día hábil del sexto mes calendario inmediato posterior al período de la opción. O sea, al mes siguiente del vencimiento de la presentación de las Declaraciones Juradas en el caso de las sociedades.

Como su Reglamentación recién se dictó el 25 de abril de este año, la AFIP podrá extender ese plazo en hasta 60 días corridos cuando se trate de ejercicios que hubieran cerrado con anterioridad a esa fecha.

VII.3. La determinación del impuesto

El revalúo impositivo está sujeto a un impuesto especial que se aplica sobre el importe del revalúo. Las alícuotas varían según la naturaleza de los bienes:

a) Bienes inmuebles que no posean el carácter de bienes de cambio: 8%. b) Bienes inmuebles que posean el carácter de bienes de cambio: 15%. c) Acciones, cuotas y participaciones sociales poseídas por personas humanas o sucesiones indivisas: 5%. d) Resto de bienes: 10%.

VII.3.1. Características y tratamiento del impuesto

El impuesto especial no es deducible a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.

Por otra parte, la ganancia generada por el importe del revalúo está exenta del impuesto a las ganancias y no se computará a efectos de la retención del impuesto de igualación, en caso de corresponder.

Para los sujetos que sigan tributando Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (los que no sean MiPYME) se dispone que el importe del revalúo —neto de las amortizaciones— no es computable a los efectos de la liquidación del impuesto.

El impuesto especial podrá abonarse en un pago a cuenta, que deberá efectuarse hasta la fecha fijada para el ejercicio de la opción de revalúo, y en hasta 4 cuotas iguales, mensuales y consecutivas, con un interés (que determinará la AFIP) sobre el saldo.

Si se trata de micro, pequeñas y medianas empresas inscriptas en el Registro de Empresas MiPyMES al momento de ejercer la opción de revalúo, tendrán la posibilidad de cancelar con el pago a cuenta y en hasta 9 cuotas.

VIII. Conclusiones

La Reforma tributaria ha dado algunos pasos en el tema abordado. Ha ampliado el concepto de renta gravable para las personas humanas, pero ha convertido un impuesto tradicionalmente general y progresivo en un mix general y cedularizado, cuyos efectos, habrá que analizar en cada caso. Los cambios son incompletos. Ha sumergido la tributación de las personas humanas en un Mar Rojo, que se abrió al paso de la ley 27.360 dejando a un lado los hechos ocurridos antes del Día "R" (5), y del otro a los acontecidos después de ese día., pero una vez cerrado coexisten ambos. Y ha sido restrictiva con los sujetos empresa, en general, y con las personas en la venta de bienes muebles amortizables, pues ha discriminado admitiendo la inflación para adelante, con inequidad manifiesta para los bienes adquiridos antes del Día "R", iniquidad que se agrava con la inflación actual.

(A) Especialista en tributación agropecuaria.

(1) OLEGO, Perla R., "Momento de decisión, momento de gravar las ganancias de capital". Primer Premio al mejor trabajo. Comisión nro. 1. XXXIII Jornadas Tributarias Colegio de Graduados CABA, Mar del Plata, 2003.

(2) Dict. (DAT) 56/2002, 31/05/2002, BD 1-G 5104.

(3) BALÁN - CHIARADÍA - SÁENZ VALIENTE - OLEGO - LABROCA, "La actividad Agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y Laborales", Ed. La Ley, 2ª ed., p. 132.

(4) Citado en "El Quijote" (II 33 y II 48). "No ha de ser oro cuanto reluce" ("La Celestina" XII 105).

(5) Día "R": 01/01/2018.

TÍTULO:	VENTA Y REEMPLAZO: REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 27430
AUTOR/ES:	Defilpo, Noemí B.
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXVI
PÁGINA:	3
MES:	Diciembre
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

NOEMÍ B. DEFILPO

VENTA Y REEMPLAZO: REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 27430

La [ley 27430](#), publicada en el Boletín Oficial el 27/12/2018, introdujo modificaciones a la ley de impuesto a las ganancias en el régimen señalado y el [decreto 1170/2018](#) efectuó modificaciones al decreto reglamentario de dicho impuesto sobre el tema que nos ocupa.

El presente informe tratará el tema de venta y reemplazo contemplado en el [artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias](#), modificado por el [artículo 42 de la mencionada ley](#), y los [artículos 96 y 113 del decreto reglamentario](#) de dicho impuesto.

Es dable destacar que la opción de venta y reemplazo, instituida por la ley de impuesto a las ganancias, permite diferir en el tiempo la ganancia que el contribuyente debe ingresar cuando este ha obtenido una ganancia de capital, afectando la utilidad obtenida a raíz de la enajenación del bien reemplazado al costo de adquisición del bien de reemplazo.

El régimen es opcional (no obligatorio) para el contribuyente, de manera que al enajenar un bien de capital, este puede optar por declarar dicha utilidad en la declaración jurada e ingresar el gravamen correspondiente, o bien utilizar el beneficio que le otorga la ley, señalando que la [resolución general \(AFIP\) 2140](#) reglamenta el procedimiento de información ante el Organismo.

Con la reforma, el legislador incorporó, en el [segundo párrafo del artículo 67](#), que la opción también será aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble "...afectado a locación o arrendamiento, o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales...", ampliando de esta forma el alcance de la opción para diferir el resultado ante operaciones de enajenación de dichos inmuebles. Así también se incorporaron los terrenos o campos. Anteriormente, solo se mencionaba al inmueble afectado a la explotación como bien de uso ([art. 67, LG](#)).

Asimismo, en el caso de inmuebles rurales, luego de varias discusiones e instancias administrativas y jurisprudenciales, la ley adopta criterios vertidos en las mismas instancias para adecuar la norma.

Para una mejor comprensión, se presenta a continuación el texto de los artículos a tratar, tanto en su texto anterior como en su texto vigente, resaltando en negrita la parte

que ha sido modificada, a saber:

LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Texto anterior	Texto vigente
<p>Art. 67 - 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 artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.</p> <p>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 (2) 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.</p> <p>La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año.</p> <p>Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien, o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido al mes de</p>	<p>Art. 67 - 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 artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.</p> <p>Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, o afectado a locación o arrendamiento, o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) 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 cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos.</p> <p>La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año.</p> <p>Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien, o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido al mes de</p>

cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia.

cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia.

DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Texto anterior	Texto vigente
<p>Art. 96 - Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro.</p> <p>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.</p>	<p>Art. 96 - Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones - adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando la variación del índice de precios a que se refiere el artículo 89 de la ley producida entre el mes de cierre del ejercicio fiscal y aquel en el que corresponda efectuar el reintegro.</p> <p>Por reemplazo de un inmueble que hubiera estado afectado a la explotación como bien de uso, o a locación o arrendamiento, o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales -siempre que</p>

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 (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación. Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquel, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.

Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo, o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables, o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la

tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) 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 cualesquiera de los destinos mencionados

precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos-, se entenderá tanto la adquisición de **otro inmueble**, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio, o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad. 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 (1) año y en tanto estas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación.

Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciasen o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquel, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados, **sin perjuicio de la aplicación de intereses y sanciones, de conformidad a lo previsto por la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.).**

Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo, o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables, o de inmuebles afectados **en las formas mencionadas en el segundo**

opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo, y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando el índice mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.

Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado a la explotación al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.

En los casos en que el reemplazo del inmueble afectado a la explotación se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación -a los mismos efectos- se realizará entre el

párrafo de este artículo, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo, y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del **impuesto** en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados **en las modalidades mencionadas en el segundo párrafo de este artículo** ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando **lo dispuesto en el artículo 89 de la ley**, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal de Ingresos Públicos para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.

Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble **afectado en alguna de las formas mencionadas en el segundo párrafo de este artículo** al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.

En los casos en que el reemplazo del **inmueble se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo**, la comparación -a los mismos efectos- se realizará entre el importe obtenido en la

<p>importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas, y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras.</p>	<p>enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas, y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas, aplicando las disposiciones del artículo 89 de la ley desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras.</p>
<p>Art. 113 - Las normas de los artículos 66 y 67 de la ley, y 95 y 96 de este reglamento, 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.</p>	<p>Art. 113 - Las normas de los artículos 66 y 67 de la ley, y 95 y 96 de este reglamento, 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, con excepción del caso de inmuebles sujetos al impuesto cedular contemplado en el quinto artículo a continuación del artículo 90 de la ley.</p>

ASPECTOS A TENER EN CUENTA

A fin de diferir el gravamen, se debe tener en cuenta una serie de requisitos, a saber:

1. La opción solo podrá efectuarse si entre ambas operaciones (venta y reemplazo) no transcurriere un plazo superior a un año. Así lo menciona el [tercer párrafo del artículo 67](#).

Es decir, el contribuyente puede comprar un bien mueble amortizable o un inmueble, y con posterioridad vender otro bien con las mismas características procediendo a imputar la utilidad de este último al costo del primero, siempre que entre ambas operaciones el período de tiempo no exceda de un año.

Encontramos en el [artículo 96 del decreto reglamentario](#) que si dichas operaciones se hubieran realizado en ejercicios fiscales distintos, *"la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo debe reintegrarse en el ejercicio fiscal en el que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe..."*.

Asimismo, el [cuarto párrafo del artículo 96 del decreto reglamentario](#) indica que, en el supuesto de usufructuar el contribuyente los beneficios de la franquicia sin adquirir los bienes de reemplazo, o iniciar o dar por finalizadas las obras dentro de los términos legales, deberá imputarse la utilidad debidamente actualizada al ejercicio en el cual se venzan los plazos establecidos por el legislador, sin perjuicio de la aplicación de intereses y sanciones de conformidad a lo previsto en la [ley 11683](#). Esto constituye una especie de decaimiento o caducidad del régimen.

2. Otro de los requisitos a tener en cuenta es que:

- debe tratarse de bienes muebles amortizables; así lo establece el [primer párrafo del artículo 67](#);

- en el caso de bienes inmuebles, los mismos deben estar afectados a la explotación como bienes de uso, o afectados a locación o arrendamiento, o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, siempre que tal destino tuviera como mínimo una antigüedad de dos años al momento de la enajenación.

Este requisito se encuentra indicado en el [segundo párrafo del artículo 67](#).

3. El decreto reglamentario, en su tercer párrafo, establece que el bien de reemplazo puede consistir en la adquisición de otro inmueble, la de un terreno y su posterior construcción en él, o incluso la sola construcción sobre un terreno adquirido anteriormente. En este último caso, continúa preceptuando el decreto que la construcción puede ser anterior o posterior a la fecha de la enajenación del bien reemplazado, siempre que las obras se inicien dentro del período de un año a partir de dicha venta y que las mismas concluyan en un período de cuatro años desde la iniciación.

4. Otro aspecto distintivo es aquel referido a la naturaleza del importe que debe afectarse a la adquisición del bien de reemplazo. Si el bien reemplazado es un bien mueble amortizable, la norma estatuye que lo que debe afectarse a la adquisición del nuevo bien es la ganancia obtenida con motivo de la venta. Ahora bien, cuando se trata de enajenación de bienes inmuebles, el [segundo párrafo del artículo 67 de la ley](#) prescribe que debe afectarse el importe obtenido en la venta.

ÍNDICE DE ACTUALIZACIÓN

Se puede observar con la reforma que el índice de actualización de los costos será de aplicación respecto de las adquisiciones o inversiones a partir del 1/1/2018.

De esta forma, los bienes adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la [ley 27430](#) se mantendrán a costos históricos, siendo imposible su actualización si el contribuyente no decide acogerse al régimen del revalúo impositivo dispuesto por la ley de reforma.

Artículo 113 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias

La norma trata el régimen de venta y reemplazo en el [Título II, Capítulo III](#), correspondiente a las ganancias de tercera categoría; el [artículo 113 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias](#) extiende este mecanismo de diferimiento impositivo a las ganancias de cuarta categoría.

Así, el mismo establece que resultará aplicable el régimen de venta y reemplazo a los sujetos que realicen actividades de la cuarta categoría, *"en tanto los resultados provenientes de la enajenación de los bienes reemplazados se encuentren alcanzados por el presente gravamen"*.

A continuación, se detalla jurisprudencia administrativa, así como también jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, para una mayor ilustración del tema:

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

[Dictamen \(DAT\) 57/2008, del 23/7/2008. Inmuebles de inversión](#)

El dictamen analiza el caso de una sociedad anónima cuya actividad principal era la facturación de tejidos y artículos de punto.

Quiere hacer venta y reemplazo de un inmueble rural por otro inmueble afectado al arrendamiento.

El Fisco le cuestiona que este inmueble sea un bien de uso, elemento sustancial en la venta y reemplazo. Como en la ley no está definido el concepto de bienes de uso, se recurre a las normas contables.

[Dictamen \(DAT - DGI\) 65/2000, del 11/12/2000.](#) **Bienes inmuebles destinados a alquiler**

Se trata de una consulta vinculante acerca de si puede hacerse uso de la opción en la venta de un inmueble afectado a locación.

La respuesta es que la opción resulta procedente en tanto el bien inmueble reemplazado esté afectado como bien de uso. Deberá considerarse si se trata de la actividad principal de la empresa. Esto permite concluir que el carácter imprescindible de la afectación como bien de uso es una situación fáctica que, en cada realidad, deberá analizarse.

[Dictamen \(DAT - AFIP DGI\) 45/2006, del 31/8/2006.](#) **Fusión por absorción**

Una empresa vendía un inmueble para adquirir acciones de otra sociedad propietaria de un inmueble rural.

Posteriormente, se propone una fusión por absorción para incorporar al inmueble el activo.

No corresponde darle el tratamiento del [artículo 67 de la ley](#), por cuanto no se produce la necesaria identificación cualitativa entre el bien enajenado y el incorporado en su reemplazo.

[Dictamen \(DAT - AFIP-DGI\) 42/2013, del 30/10/2013.](#) **Inmueble destinado a producir renta**

Se trata de una consulta vinculante de una empresa cuya actividad principal es de estaciones de servicio de venta al por menor de combustibles y lubricantes, y mecánica integral, entre otras.

En su estatuto está prevista la actividad inmobiliaria, por lo que se planea vender el inmueble en el que funciona la sede social de la sociedad anónima y construir un inmueble destinado a locación, y obtener rentas alcanzadas por el impuesto.

"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 artículos 67 de la ley de impuesto a las ganancias y 96 de su decreto reglamentario".

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se suscitó un sinnúmero de disputas con motivo de los reclamos efectuados por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) antes de la reforma introducida por la [ley 27430](#).

El Organismo Recaudador sostuvo la improcedencia de aplicar el régimen de venta y reemplazo cuando se adquiría un campo sin construcciones, por considerar que los inmuebles adquiridos debían ser amortizables. Concretamente, el argumento esbozado por el Fisco radicaba en una "interpretación conjunta" de lo dispuesto por el [artículo 67 de la ley 20628](#) y el [artículo 96 del decreto reglamentario](#).

El mismo criterio fue sostenido por el doctor Castro -minoría- en la causa "[Santiestrella SA](#)" (TFN - Sala A - 5/12/2006), quien en su voto aseveró lo siguiente:

"...El reemplazo por un bien que no se amortiza (terreno sin mejoras y sin que se acredite la ulterior construcción sobre el mismo) termina por privar de operatividad al sistema, desnaturalizándolo y vulnerando la intención del legislador, transformando el mismo de un sistema de imputación escalonada de utilidad, en un sistema de lisa y

llana exención fiscal respecto de la utilidad generada por la compraventa de los inmuebles”.

Dicho temperamento fiscal fue revertido por la mayoría del Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo señalado *ut supra*. Puntualmente, el doctor Torres expresó lo siguiente:

“...El sistema de venta y reemplazo que instituye la ley no es meramente un mecanismo de diferimiento temporal del gravamen en el supuesto de sustitución o recambio de bienes amortizables, sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto ‘congelamiento de las inversiones’ que se puede producir respecto de los bienes de capital cuando los resultados de sus enajenaciones están sometidos juntamente con los réditos ordinarios a la alícuota común”.

El doctor Porta, aunando el voto de la mayoría, asimismo concluyó:

“...De la lectura del artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias puede verse que en lo único que se ha relacionado el segundo párrafo, relativo a reemplazo de inmuebles, con el primer párrafo, sobre bienes muebles, es en cuanto a la ‘opción’, lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a amortización de que se trata en este último párrafo”.

El razonamiento expresado por la mayoría de los vocales fue luego ratificado en la causa **“Escapatri SA” (TFN - Sala A - 16/8/2007)**. Resulta valioso traer a colación el siguiente extracto de la sentencia en la que unánimemente el Tribunal manifestó lo siguiente:

“Al tratarse de bienes inmuebles no amortizables, como el caso que nos ocupa, de optar por la utilización del beneficio, el reintegro de la utilidad gravada se exteriorizará al momento de la enajenación del bien que concluye la cadena de reemplazos a través de un menor costo computable de aquel y, de esta forma, se evita convertir al sistema en una mera exención del impuesto en tales operaciones. Así, la gravabilidad de la proporción de la utilidad de la venta asignada al valor del bien no amortizable se difiere hasta el momento de su enajenación”.

El Ente Recaudador se opuso también a la procedencia del régimen de venta y reemplazo, en el supuesto de que el bien enajenado consistiera en un inmueble destinado a locación o arrendamiento, cuando el contribuyente no tuviera como principal actividad la locación de inmuebles.

Como se advierte, es de suma importancia la reforma operada por la [ley 27430](#), ya que establece la procedencia del régimen de venta y reemplazo cuando el inmueble vendido hubiera estado afectado *“a locación o arrendamiento, o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales”*. De igual manera, se establece que será factible aplicar el mecanismo cuando el inmueble adquirido tenga por destino los anteriormente mencionados, *“incluso si se tratara de terrenos o campos”*.

El nuevo texto del [artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias](#) viene a convalidar las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación. Esta modificación normativa brinda seguridad jurídica a los contribuyentes.