



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

60192/2017

EMPRENDIMIENTOS INMOBILIARIOS ARENALES SA (TF
39193-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de septiembre de 2025.-

VISTO Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Doctor Pablo Gallegos
Fedriani dijo:

I.- Que con fecha 31/08/2023, el Tribunal
Fiscal de la Nación –por un lado– revocó la Resolución N° 02/2014 (DV
MRRI) dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)
contra Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA, en lo que refiere al
ajuste por el impuesto a las ganancias –periodo 2007– más sus intereses,
vinculado a la opción de “venta y reemplazo” ejercida por la
contribuyente. Todo ello, conforme los términos del Considerando VI.4 de
su resolutorio. Por otro lado, confirmó el resto de la resolución analizada.
En consecuencia, le ordenó al Fisco que en el término de 30 días practique
la reliquidación de todos los montos en función de las pautas establecidas
en su decisorio

Impuso las costas en según sus respectivos
vencimientos.

II.- Que contra tal pronunciamiento, con fecha
18/10/2023, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación al sostener
que lo decidido le causa un gravamen irreparable.

En este contexto, la recurrente expresó sus
agravios con fecha 05/03/2024, los cuales fueron replicados por su
contraria con fecha 05/06/2024.

III.- Que, con fecha 14/02/2024, luego de que
el Tribunal *a quo* aprobase la reliquidación practicada por el Fisco
Nacional el día 18/10/2024 –la cual tuvo conformidad de su contraria con
fecha 10/11/2023–, reguló los honorarios de los profesionales
intervinientes. Dicha regulación fue apelada con fecha 19/02/2024 y con
fecha 22/02/2024 por los letrados respectivos.

IV.- Que para decidir como lo hizo, el Tribunal
Fiscal de la Nación sostuvo que ni la letra de la ley ni su decreto



reglamentario exigen como requisito que el bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso haya generado ganancias gravadas durante los dos años anteriores a su enajenación para hacer uso de la opción de "venta y reemplazo". Indicó, por su parte, que únicamente se requiere que el inmueble haya tenido "tal destino" durante ese período, es decir, su uso en lugar de su venta. Ante ello, expresó que la interpretación más adecuada del concepto de "inmueble afectado a la explotación como bien de uso" se opone a "bienes de cambio", aquellos destinados a la venta habitual. En tal sentido, expresó que la normativa contable aplicable, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), define los "bienes de uso" y, con base en ella, entendió acreditado tal carácter por la pericia contable y los estados contables acompañados.

De esta manera, confirmó la tesitura de la sociedad actora en cuanto a que el criterio fiscal implicó una violación del principio de legalidad, que rige de forma calificada en materia tributaria. Además, aclaró que el criterio fiscal desatiende la finalidad legislativa de la opción de "venta y reemplazo", que no constituye una excepción o dispensa del pago del impuesto por la ganancia obtenida por la venta de "bienes de uso", sino la posibilidad opcional para los contribuyentes de imputar escalonadamente dicha utilidad, favoreciendo la renovación de los bienes de uso y mejorando así la fuente generadora de ganancia gravada. Por lo demás, resaltó que la posición fiscal, al requerir la efectiva generación de rentas gravadas del bien reemplazado durante los dos años anteriores a su venta, haría imposible utilizar la opción de "venta y reemplazo" en casos de bienes obsoletos que no generan renta, precisamente aquellos sobre los que se promueve su renovación mediante este mecanismo.

IV.1.-Frente a tales argumentos, se agravía el Fisco Nacional. Estrictamente, contraría la interpretación que el Tribunal *a quo* ha efectuado sobre el bien inmueble que Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA ha enajenado y cuya renta luego ha sometido al régimen de "venta y reemplazo" establecido por la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) en los términos del artículo 67 (cfr. numeración normativa al momento de los hechos) y su Decreto Reglamentario, artículo 96.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

En este contexto, el Fisco Nacional insistió en que el inmueble enajenado no poseía la calidad de bien de uso, sino –más bien– que se trataba de un bien de cambio dado que el inmueble no se encontraba afectado a actividad alguna. Detalla que al momento de su venta el bien se encontraba en las mismas condiciones en las que fue adquirido. Alegó que la falta de amortización, como la ausencia de rentas a su respecto, fueron indicios de su carácter de bien de cambio. En tal sentido, reiteró que no le resultaba aplicable el beneficio tributario receptado en la normativa antes señalada y – de este modo– el ajuste fiscal efectuado por el impuesto a las ganancias (periodo 2007), con más los intereses fijados, resultaba legítimo.

De este modo, el Fisco Nacional, tildó de arbitrario el resolutorio recurrido por apartarse de la correcta interpretación que merece la normativa y por no haber efectuado una correcta valoración de la prueba rendida en autos.

V.-Que la cuestión a dirimir en esta Alzada se circunscribe –entonces– a determinar si lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación resulta –o no– ajustado a derecho, esto es, de acuerdo a una correcta apreciación de la normativa bajo análisis y de las probanzas efectuadas.

En tal sentido cabe recordar que el artículo 67 de la LIG (numeración al momento de los hechos), en su parte pertinente establece que, "(...) en el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada. [] 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. [] 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. (...)"



De esta normativa, con más su decreto reglamentario, surge –en lo que aquí importa– que aquellos contribuyentes que quieran someterse al régimen de venta y reemplazo podrán hacerlo siempre que cumplan con los requisitos temporales y sustanciales establecidos. Reunidos ellos, la norma otorga la posibilidad de diferir la ganancia del ejercicio fiscal que genere la venta de un bien de uso, afectándola al costo del nuevo bien.

V.1.- Ahora bien, aquí se discute el cumplimiento de un requisito sustancial, esto es, si el bien enajenado resultaba –o no– ser un bien de uso. En tal sentido, importa señalar que, si bien se ha dicho que no es posible efectuar una definición general de “bien de uso”, es decir que se fijen concretamente las pautas que determinan tal naturaleza, pues ésta se adquiere en función del destino que se le asigne a los bienes respectivos, ya sea muebles o inmuebles (cfr. Lamagrande, Alfredo J.; Ley de impuesto a las ganancias comentada; 3ª ed.; Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley; 2014; pág. 628), lo cierto es que existe normativa que califica a los “bienes de uso” como aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes (cfr. Resolución Técnica N° 9, segunda parte, capítulo III, norma A5, de la FACPCE).

VI.-Que, en este contexto, y a mi modo de ver, los argumentos del Fisco Nacional no desvirtúan la conclusión del Tribunal Fiscal de la Nación. Es que el hecho de que no se haya amortizado el inmueble bajo estudio no muestra más que el incumplimiento a un criterio de valuación que no determina –*per se*– el carácter del bien analizado.

Por otro lado, la eventual inexistencia de modificación sobre el estado del bien analizado, desde su adquisición hasta su venta, tampoco acredita su esencia como bien de cambio. Lo que determina que un bien sea de cambio es que se encuentre destinado a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentre en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta (cfr. Resolución Técnica N° 9, segunda parte, capítulo III, norma A4, de la FACPCE). La categoría de bienes de cambio puede estar formada por





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

bienes de distinto origen y estado de terminación, pero siempre destinados a la venta habitual (cfr. Fernández; Luis O.; Impuesto a las ganancias. Teoría, técnica y práctica; Tomo II; 5ª ed.; Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley; 2023; pág. 1). Situación que no aparece –bajo el examen limitado que admite esta instancia– acreditada en autos.

VI.1-En el particular sistema de revisión judicial (limitado) instaurado por el legislador en materia tributaria, el análisis de la prueba producida sobre las cuestiones de hecho y prueba son ajenas –por principio– al recurso que autoriza el artículo 86, inciso b), punto segundo de la ley 11.683. En efecto, tal remedio no da acceso –salvo error manifiesto– a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al ponderarla (conf. C.Fed en lo Cont. Adm. Sala II, in re: “Quilmes Combustibles S.A.C.I.”, sentencia del 25-3-97; esta Sala in re: “Tognola, María Elisa Ramona (TF 12349-I) c/ DGI”, sentencia del 17-5-2000; “Forte, Vicente F. y Astillero V. Forte SAMCI (TF 15847-I) c/ DGI”, sentencia del 30-11-2000).-

2.-Por lo demás, no se vislumbran cuestionamientos al resto de los argumentos sobre los que el Tribunal Fiscal de la Nación basó su decisorio que demuestren las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr. Fallos 316:157; 316:3026; 325:3422; 329:2498 entre otros)

VII.- Que en cuanto a las costas de esta instancia, habida cuenta que no se advierten motivos para dispensar la aplicación del criterio objetivo de la derrota, cabe imponerlas a la demandada vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).-

VIII.-Que, en tales condiciones, dado que los fundamentos expuestos por el Fisco Nacional en su escrito recursivo se basan en el análisis de cuestiones de hecho y prueba, y no se advierte una manifiesta arbitrariedad al apartarse de las constancias o probanzas de la causa, además de no haberse refutado adecuadamente los restantes argumentos emitidos por el Tribunal *a quo*, corresponde: 1) rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional; 2) confirmar la resolución contrariada en cuanto a los agravios de fondo que se han abordado en la presente; 3) imponer las costas a la demandada vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN). **ASI VOTO.-**



El Sr. Juez de Cámara, Doctor Guillermo F. Treacy, adhiere al voto que antecede.-

En atención al resultado del Acuerdo precedente, **SE RESUELVE:** 1) rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional; 2) confirmar la resolución contrariada en cuanto a los agravios de fondo que se han abordado en la presente; 3) imponer las costas a la demandada vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).-

Se deja constancia que la Vocalía Nro. 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109 del RJN).-

Regístrese, notifíquese y –en virtud de lo expuesto en el considerando III– vuelvan los autos al acuerdo.

Pablo Gallegos Fedriani

Guillermo F. Treacy

