



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

# VENTA Y REEMPLAZO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Autores: Flass, Ezequiel Pablo

Maldonado, Carolina Alejandra

Director: Romano, German

**2015**

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

## **RESUMEN**

El presente trabajo, tiene como objetivo principal informar sobre la ventaja impositiva que brinda hacer uso de la opción del Régimen de Venta y Reemplazo de los activos afectados a la explotación que se realiza. Este beneficio alcanza a los sujetos comprendidos en la Tercera y Cuarta Categoría del Impuesto a las Ganancias, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos por esta Ley.

Para el logro del objetivo planteado, se investigó sobre los bienes que pueden ingresar en el régimen mencionado, y los requisitos sustanciales y formales que se deben cumplir para hacer uso de esta opción. Para una mejor comprensión del objetivo, fueron tratados por separado los bienes muebles de los inmuebles, realizando una exposición del mecanismo de cada tipo y sus respectivos casos prácticos.

Asimismo se hizo hincapié en los requisitos sustanciales y formales, siendo éstos el eje central para obtener el beneficio del régimen. En caso del incumplimiento de los mismos, tal como lo exponen la ley y su decreto reglamentario, se pierde la posibilidad de su aplicación y consecuentemente se procederá a modificar la utilidad declarada en el Impuesto a las Ganancias que fue presentada oportunamente.

La importancia de este trabajo está dada en la posibilidad que le brinda la propia normativa al contribuyente de aligerar la carga tributaria, adecuándose a la situación fiscal de cada sujeto en cuestión.

## **PRÓLOGO**

Esta monografía se realizó como trabajo final de la materia Seminario de la Carrera Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

Tiene por finalidad el estudio del régimen de Venta y Reemplazo, que favorece la renovación de los activos fijos de los sujetos comprendidos en la ley que lo rige actualmente, pretendiendo hacerles conocer, entre otras cosas, la ventaja impositiva de hacer uso de la opción.

La metodología del trabajo comienza introduciendo al lector en las generalidades que conlleva el régimen. Continúa analizando los requisitos para obtener dichos beneficios, dividiendo en diferentes capítulos los aspectos de la venta y reemplazo en los bienes muebles de los inmuebles, ya que cada uno tiene un tratamiento distinto debido a sus características.

Se toma como problemática principal las consecuencias ante los incumplimientos de los requisitos necesarios, ya que ante esta situación se producirá el decaimiento de la opción.

Consideramos esencial que el lector entienda la importancia de la ventaja impositiva, porque haciendo uso de la opción, reduce la carga tributaria en el impuesto a las ganancias, pudiendo diferir la ganancia neta de la venta del bien reemplazado en la cantidad de años de vida útil del nuevo bien. Para que sea más sencillo el entendimiento se expresan varios casos prácticos en el que se ejemplifican las distintas situaciones que se le podrían presentar al contribuyente.

## **CAPÍTULO I**

### **INTRODUCCIÓN AL USO DE LA OPCIÓN DE VENTA Y REEMPLAZO**

**Sumario:** 1.-Introducción 2.-Generalidades 2.1.-Bienes Muebles  
2.2.-Bienes Inmuebles

#### **1.- Introducción**

El régimen de Venta y Reemplazo, también llamado “roll over”, se encuentra normado por el artículo 67 de la ley de impuestos a las ganancias y 96 de su decreto reglamentario, y tiene como objetivo favorecer la renovación y estimular el re-equipamiento de bienes de capital afectados a actividades económicas.

Este régimen, optativo para el contribuyente, permite que la utilidad por la venta del bien a reemplazar no incida en el ejercicio de venta y consiste en que dicha utilidad se detraiga del costo de adquisición del bien de reemplazo, con lo cual las amortizaciones a computar por el nuevo bien son menores. De este modo, se difiere en el tiempo el cómputo de la mencionada utilidad, a través de las menores amortizaciones del nuevo bien.

Incluso, cuando el bien de reemplazo es un inmueble, como el costo atribuible al terreno no es amortizable, la tributación sobre una parte de la utilidad postergada indefinidamente.

Para hacer uso de esta opción, la ley del impuesto a las ganancias como su decreto reglamentario establecen una serie de requisitos y condiciones a cumplir, que varían según se trate de la venta de bienes muebles o inmuebles.

Asimismo, mediante la RG N° 2140 (AFIP) esta Administración Federal deroga la RG N°2278 (DGI), estableciendo nuevas formalidades a cumplir a fin de exteriorizar e informar el uso de la opción, sustituyendo los formularios manuales por transacciones a realizar desde la página web de la AFIP mediante el empleo de la clave fiscal, de manera que la información se encuentra actualizada on line.

Para abordar la temática planteada precedentemente, se desarrollaran los aspectos sustanciales del régimen, divididos según se trate de venta y reemplazo de bienes muebles por un lado y de inmuebles por el otro, ya que por sus características particulares merecen un tratamiento diferenciado.

Luego, de manera conjunta, se analizaran las formalidades a cumplir para hacer uso de la opción y las consecuencias de su incumplimiento.

## **2.- Generalidades**

### **2.1.- Generalidades Bienes Muebles**

El artículo 67, primer párrafo, de la ley del impuesto a las ganancias establece: *“En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el art 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada...<sup>1</sup>*

*...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...”<sup>2</sup>*

---

<sup>1</sup> Art. 67 Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

<sup>2</sup> Ibídem

Es decir, que el régimen consiste en imputar la ganancia impositiva resultante de la venta del bien mueble amortizable al costo del bien de reemplazo, en lugar de quien incida en el resultado del ejercicio.

Consecuentemente, las amortizaciones a computar durante la vida útil del nuevo bien son menores, lo que implica prorratear en el tiempo el cómputo de dicha utilidad.

## **2.2.- Generalidades de Bienes Inmuebles**

La venta de inmuebles puede generar una utilidad impositiva significativa, pues generalmente el largo plazo de permanencia en el activo de una empresa, hace que el costo a computar en el momento de la enajenación llegue a ser muy inferior a su precio de venta.

Cuando se trata de inmuebles afectados como bienes de uso, de resultar imponible dicha ganancia en el ejercicio de venta, implicaría una carga tributaria con efectos negativos a la decisión de reemplazar un inmueble por otro activo productivo.

Por ello, en el artículo 67 de ley, segundo párrafo, se hace extensiva la opción de venta y reemplazo prevista para la enajenación de bienes muebles, para la enajenación de bienes de uso inmuebles, estableciendo:

*“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 que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.”*<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Op. Cit., Art. 67, segundo párrafo.

## **CAPÍTULO II**

### **RÉGIMEN DE VENTA Y REEMPLAZO DE BIENES MUEBLES**

**Sumario:** 1.- Requisitos sustanciales 1.1.- Enajenación de Bienes Muebles 1.2.-Reemplazo por otro bien mueble amortizable 1.3.-Plazo para efectuar operaciones de venta y reemplazo 2.-Mecánica para aplicación del régimen 2.1.-Tratamiento del bien adquirido después de la venta 2.2.-Tratamiento del bien adquirido antes de la venta 3.-Particularidades 3.1.- Aplicación del régimen de renta de cuarta categoría 3.2.- Reorganización de empresas 3.3.-Venta y Reemplazo y Leasing 3.4.-Implicancia en Ganancia Mínima Presunta 3.5.- Efectos en el Impuesto sobre Bienes Personales

#### **1.- Requisitos sustanciales**

De la lectura de los artículos 67 de la ley del gravamen y 96 del decreto reglamentario, surge la siguiente enumeración de requisitos sustanciales:

##### **1.1.- Enajenación de un bien mueble amortizable**

La ley se refiere a la venta de un bien mueble amortizable, es decir que tiene que ser un bien mueble del activo fijo afectado a la obtención de ganancia gravada.

## **1.2.- Reemplazo por otro bien mueble amortizable**

Cabe analizar el alcance del término “reemplazo”. En tal sentido, según el Diccionario, reemplazar significa “colocar en un lugar de una cosa otra”, o “suplir una cosa por otra”.

Al no estar precisado en la normativa el alcance del término “reemplazo”, la doctrina ha interpretado que basta su sustitución por otro bien mueble amortizable, aunque no sea de su misma especie ni cumpla su misma función.

En el mismo sentido, Reig Enrique manifiesta que: *“Esta alternativa no exige una identidad física entre el bien reemplazado y el sustituto, ni tampoco es necesaria la sucesión cronológica de ambos hechos...”*<sup>4</sup>

Asimismo, el texto de la ley dice “nuevo bien”, sin especificar su naturaleza. Luego hace referencia a que la amortización de este nuevo bien se practicara conforme lo previsto en el artículo 84, siendo que este artículo se refiere exclusivamente a los bienes muebles amortizables.

En contrario de la postura de los autores nombrados precedentemente encontramos en la Jurisprudencia al fallo Kablan, Julio Horacio, TFN Sala B, que si bien data del 04/03/1976 y se refiere al régimen de venta y reemplazo vigente en la antigua Ley de Réditos N°11.682, reglamentada por el art 125 de su decreto reglamentario, bien puede aplicarse al caso en cuestión a los efectos de determinar los alcances de la norma.

Al respecto, el Tribunal sostuvo que:

*“El vocablo “reemplaza” cumple una precisa función de la interpretación del artículo 125, cual es disponer que el nuevo bien ocupe físicamente, en el patrimonio del adquirente, el lugar que ocupaba antes el bien enajenado. No otra puede ser la interpretación desde que si el legislador hubiera querido prescribir que la sola adquisición del nuevo bien fuera suficiente para promover el beneficio que la norma*

---

<sup>4</sup> REIG, Enrique Jorge (1996), Estudio Practico de la Ley Argentina sobre a las Ganancias a la luz de la Teoría general del Impuesto a la Renta, Editorial Machi, Bs. As., Argentina, Pág. 487.

*otorga, no habría utilizado el término “reemplazo”, que manifiestamente sugiere el sentido de “reintegro o sustitución material”, sino cualquier otra palabra que admitiera la sustitución jurídica, entendiendo por tal todos y cada uno de los actos jurídicos que importen la transferencia de un bien de uno a otro patrimonio, sin que se verifique la traslación física o posesión del mismo...”*<sup>5</sup>

Concluyendo, según las distintas posturas, lo que la ley requiere es una sustitución genérica: bien mueble amortizable por otro bien mueble amortizable. También se agrega, que el Bien Reemplazado puede ser sustituido por más de un bien, siempre que se justifique las circunstancias.

### **1.3.- Plazo para efectuar las operaciones de venta y reemplazo**

Es un requisito sustancial el plazo en el que debe realizarse ambas operaciones – venta y reemplazo – debe ser en el término de un año.

Para analizar este requisito existen dos cuestiones a tener en cuenta:

- Computo del término de un año:

Para contar el término de un año hay que remitirse de manera supletoria al Código Civil que establece la forma de contar los plazos en meses y años, ante la ausencia de norma expresa en la Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683.

En tal sentido el artículo 6° del actual Código Civil y Comercial Unificado establece que:

*“El modo de contar los intervalos del derecho es el siguiente: día es el intervalo que corre de medianoche a medianoche. En los plazos fijados en días, a contar de uno determinado, queda éste excluido del cómputo, el cual debe empezar al siguiente. Los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entiende que el plazo expira el último día de ese mes. Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo.*

---

<sup>5</sup> Causa “Kablan, Julio H.”, TFN Sala B (04/03/76)

*El cómputo civil de los plazos es de días completos y continuos, y no se excluyen los días inhábiles o no laborables. En los plazos fijados en horas, a contar desde una hora determinada, queda ésta excluida del cómputo, el cual debe empezar desde la hora siguiente. Las leyes o las partes pueden disponer que el cómputo se efectúe de otro modo.”<sup>6</sup>*

Por ejemplo, si el plazo comienza a correr el 12 de enero de 2014 el término de un año culmina el 12 de enero de 2015 a las 24 hs.

- Momento en que se considera configurado el reemplazo:

Por su parte la doctrina considera que es relevante al efecto, la fecha de adquisición y no la de habilitación respecto del nuevo bien, lo que tratándose de bienes muebles se perfecciona con la simple tradición del bien vendido.

Por lo tanto, para considerar configurado el reemplazo, es esencial que opere la tradición o efectivo ingreso del nuevo bien mueble al patrimonio del contribuyente.

## **2.- Mecánica para la aplicación del régimen**

### **2.1.- Tratamiento cuando el bien de reemplazo es adquirido después de la venta**

- 1) Determinar la ganancia por la venta del bien, objeto de reemplazo:

$$PV - VR = GN$$

---

<sup>6</sup> Op. Cit., Art 6.

Dónde:

**PV:** es el precio de venta del bien mueble amortizable.

**VR:** es el valor residual del bien mueble amortizable vendido.

**GN:** es la ganancia afectada al régimen de venta y reemplazo.

Recordamos que el valor residual se calcula aplicado las normas del artículo 58 de la ley del gravamen que establece:

$$\mathbf{VR = CA - AA}$$

**CA:** es el costo de adquisición del bien vendido, que comprende los gastos incurridos con motivo de la compra o la instalación, excepto los intereses reales o presuntos contenidos en la operación, contemplando las disposiciones de los art. 58 L y 126 DR.

**AA:** amortizaciones acumuladas determinadas de acuerdo con las disposiciones del art 84 de la ley del gravamen.

- 2) Al costo del nuevo bien disminuirlo en el importe de la ganancia afectada. Luego este es el costo del nuevo bien que se amortizara en los años de vida útil previsto para el mismo.

$$\mathbf{CANB - GN = NCANB}$$

Dónde:

**CANB:** es el costo de adquisición del nuevo bien amortizable, contemplando las disposiciones de los art. 58 L y 126 DR.

**NCANB:** es el nuevo costo a amortizar en ejercicios de la vida útil del bien, también denominado el costo impositivo, sobre el que se practica la amortización impositiva. La disminución del Costo amortizable del Bien de Reemplazo permite el diferimiento de la utilidad.

- 3) Si luego del cómputo de la ganancia contra el costo del nuevo bien, quedara un remanente de utilidad no absorbida, esta incidirá en el ejercicio fiscal de reemplazo del bien mueble amortizable.

**Si  $GN > CANB \Rightarrow$  (entonces)**

**$GN - CANB = GN \text{ No Absorbida}$**

Esta GN No Absorbida (Ganancia Neta No Absorbida) se debe declarar en el ejercicio en que se adquiere el nuevo bien de reemplazo.

Si bien el artículo 96 del decreto reglamentario establece que debe reintegrarse debidamente actualizado, para lo cual sería la aplicación el artículo 89 de la ley del gravamen, su aplicación práctica se halla restringida en virtud estableció que a los fines de las actualizaciones de valores previstas en las normas sobre tributos regidos por la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario deberán considerarse las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo.

## **2.2.- Tratamiento cuando el bien de reemplazo es adquirido antes de la venta**

La posibilidad de que la adquisición del bien de reemplazo ocurra primero, está prevista en el citado artículo 96 del decreto reglamentario de la ley.

Al respecto se pueden contemplar las siguientes situaciones:

**a) La adquisición y la venta ocurren en el mismo ejercicio fiscal:**

La mecánica de cálculo es idéntica en el caso en que la venta del bien a reemplazar se produzca primero. Es decir que la amortización a cargar a resultados ya estará disminuida por la reducción del costo de adquisición.

**b) La adquisición y la venta ocurren en distintos ejercicios fiscales:**

El artículo 96 del decreto reglamentario de la ley expresa:

*“... 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.”<sup>7</sup>*

En este caso, al producirse la adquisición en un periodo fiscal anterior, la amortización del bien se practica de acuerdo a su valor de costo sin detraer utilidad alguna, puesto que aún no se vendió el bien a reemplazar.

En el ejercicio siguiente, cuando se produzca la venta del bien y se determine la utilidad resultante, se calculara el nuevo costo del bien adquirido, con el cual, surgirá un nuevo monto de amortización.

De la comparación entre la amortización cargada a resultados en el periodo fiscal anterior y la nueva amortización determinada con motivo del uso de la opción de venta y reemplazo, surgirá el monto a reintegrar al balance fiscal en el periodo de venta del bien.

---

<sup>7</sup> Art. 96, Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias (N° 1344/98, b.o. 19/11/1998)

Se deja constancia que no se tuvo en cuenta la actualización prevista en la norma, por cuanto su aplicación se halla restringida, en virtud de las disposiciones del artículo 39 de la ley N° 24.073. La referida norma estableció que a los fines de las actualizaciones de valores previstas en las normas sobre tributos regidos por la ley N° 11.683 de procedimientos tributario deberán considerarse las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo.

### **3.- Particularidades**

#### **3.1.- Aplicación del régimen a la renta de cuarta categoría**

Una cuestión que se debatió por años y que fue cambiando, es si las personas de la cuarta categoría podían acceder al uso de la opción de Venta y Reemplazo.

Según lo dispone el artículo 113 del decreto reglamentario, las normas del artículo 67 de la ley se extienden a los contribuyentes que obtengan ganancias de la cuarta categoría.

En este punto cabe distinguir dos situaciones posibles:

1. Que la operación de venta del bien mueble amortizable se ajuste a las generales de la ley, en cuyo caso habría que efectuar las siguientes consideraciones:

Para los sujetos que obtienen ganancias de la cuarta categoría se aplica la Teoría de la Fuente. Esta teoría se encuentra plasmada en el apartado 1 del artículo 2 de la ley del impuesto a las ganancias, que prescribe que son ganancias: *“Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”*.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Art. 2, apartado 1, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1.973).

Por ello, para estos sujetos el resultado por la venta de activos fijos no estaría, dentro del objeto del impuesto, pues configuraría un beneficio no periódico, ni habitual e implicaría la pérdida o extinción de la fuente productora de ingresos.

Pero el apartado 3 de dicho artículo, apartándose de la “Teoría de la Fuente”, dispone que constituirán ganancia gravada *“los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos públicos u demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga”*.<sup>9</sup>

Sentado ello, se podría afirmar que es aplicable el régimen de venta y reemplazo cuando se trate de venta de bienes muebles amortizables que efectúen los sujetos de la cuarta categoría.

Ello ha sido así históricamente. Es decir que el régimen de venta y reemplazo era aplicable a los sujetos que obtienen ganancias de la cuarta categoría, cuando proceden a reemplazar sus bienes muebles amortizables.

Esta situación se ha modificado radicalmente en la actualidad, atento que:

- El citado apartado 3 del artículo 2 de la ley del gravamen fue modificado por la ley N° 25.414 (B.O 30/03/2001), que incorporó como ganancias gravadas en el impuesto a las provenientes de la enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, y además cambió la expresión “beneficios” por “resultados”, con el objeto de aclarar los alcances de la gravabilidad de dichas ganancias, en los casos en que el resultado fuera quebranto.
- Luego mediante Ley N° 25.556 (B.O 28/12/2001) se derogó la Ley N° 25.414 mencionada precedentemente, con lo que surgió la duda respecto de la vigencia del citado apartado 3.

---

<sup>9</sup> Op. Cit., Art. 2, apartado 3

- Al respecto, a través del Dictamen N° 351 de fecha 03/07/2003, la procuración del Tesoro de la Nación interpretó que al haberse derogado la Ley N° 25.414, ha perdido vigencia en su totalidad el apartado 3 del artículo 2 de la ley del impuesto a las ganancias, ya que dicha derogación no hace renacer la antigua redacción del mencionado apartado 3.
- Asimismo, el citado dictamen considera que la derogación cobra efectos a partir del ejercicio fiscal 2002. Tesitura que ha sido ratificada por AFIP, en la Instrucción General DGI N° 5/2004, que si bien se refiere a la compraventa de acciones, hace expresa mención a fecha a partir de la cual tiene efectos la derogación.
- El artículo 113 del decreto reglamentario vuelve a cobrar importancia a partir de la fecha 23/09/2013, cuando la Ley N° 26.893 modifica el apartado 3 del artículo 2 del gravamen, en el cual la enajenación de los bienes muebles amortizables, que no estaban gravados, pasan a estar gravados.

Por todo lo expuesto, a partir del año 2013, el ejercicio de la opción de venta y reemplazo, queda con libre posibilidad de aplicación práctica para los sujetos que obtengan ganancias de la cuarta categoría, al encontrarse dentro del objeto del gravamen y por ende gravadas, las ventas de bienes muebles amortizables; excepto que se trate de la situación que se expone el apartado siguiente.

2. La situación de excepción se presenta cuando la venta del bien mueble amortizable se encuentra alcanzada por el gravamen en virtud de lo dispuesto por el artículo 114 del decreto reglamentario de dicha ley. Este artículo establece:

*“Los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas*

*en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de las mismas, comprendidas en el apartado 1) del referido texto legal, siempre que entre la fecha de adquisición y de la transferencia no haya transcurrido más de dos (2) años”<sup>10</sup>*

En este caso, si el contribuyente afecta el bien mueble a la obtención de la venta gravada, sería un bien mueble amortizable y consecuentemente, al encontrarse su venta gravada por el impuesto a las ganancias, sería factible el uso de la opción.

### **3.2.- Reorganización de Empresas**

Según lo dispuesto en el artículo 78 punto 10 de la ley del impuesto a las ganancias, en los casos de reorganización de empresas, entre los derechos y obligaciones trasladables a la o las empresas continuadoras se encuentra el cómputo de los términos a que se refiere el artículo 67 de la citada ley.

### **3.3.- Venta y Reemplazo y Leasing**

En el caso de contratos de leasing que, de conformidad con lo dispuesto por la Ley N° 25248 y su decreto reglamentario 1038/2000, son asimilados a operaciones de compraventa, existe doctrina que considera que podría aplicarse (Lorenzo, Armando).

No se han registrado antecedentes jurisprudenciales al respecto.

### **3.4.- Efectos en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**

La figura de bienes no resulta de aplicación a los fines de la valuación de los bienes para el impuesto a la ganancia mínima presunta, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 7 del decreto reglamentario del citado tributo. Para valuar dichos bienes, deberá aplicarse la norma de valuación basada en el costo de adquisición neto de amortizaciones ordinarias, conforme a las normas generales del impuesto a las ganancias.

---

<sup>10</sup> Art. 114, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (N°1344/98, b.o. 19/11/ 1998).

### **3.5.- Efectos en el impuesto sobre los Bienes Personales**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 23 del Decreto 127/96, reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes personales, el costo de adquisición o construcción de los bienes no podrá ser disminuido por la opción de Venta y Reemplazo, que establece la ley del impuesto a las ganancias, que hubiere ejercido para la liquidación de dicho gravamen.

## **CAPÍTULO III**

### **REGIMEN DE VENTA Y REEMPLAZO DE BIENES INMUEBLES**

**Sumario:** 1.-Requisitos sustanciales 1.1.-Venta de inmueble afectado a la explotación como bien de uso 1.2.-Destino importe obtenido en la venta del inmueble 1.3.-Plazo de Venta y Reemplazo 2.- Mecánica para la aplicación del régimen 2.1.-Construcciones 2.2.-Afectación de ganancia a un bien adquirido con anterioridad 2.3.- Mecánica de actualización e inaplicabilidad 3.-Particularidades 3.1.- Aplicación del régimen de renta de cuarta categoría 3.2.- Reorganización de empresas 3.3.-Venta y Reemplazo y Leasing 3.4.-Implicancia en Ganancia Mínima Presunta 3.5.- Efectos en el Impuesto sobre Bienes Personales

#### **1.- Requisitos sustanciales**

##### **1.1.- Enajenación de inmueble afectado a la explotación como bien de uso como mínimo durante dos años anteriores a la venta**

Para el correcto análisis de este requisito se deben analizar separadamente los siguientes conceptos:

- Inmueble
- Explotación
- Bien de uso
- Cómputo de los dos años

A continuación desarrollamos cada uno de ellos:

### **Inmueble**

Si bien su definición no ofrece dificultad, conviene recordar las definiciones que el Código Civil y Comercial Unificado establece al respecto:

**ARTÍCULO 225:** Son inmuebles por su naturaleza el suelo, las cosas incorporadas a él de una manera orgánica y las que se encuentran bajo el suelo sin el hecho del hombre.

**ARTÍCULO 226:** Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con carácter perdurable. En este caso, los muebles forman un todo con el inmueble y no pueden ser objeto de un derecho separado sin la voluntad del propietario. No se consideran inmuebles por accesión las cosas afectadas a la explotación del inmueble o a la actividad del propietario.

### **Explotación**

La AFIP adhiere a un criterio restrictivo en cuanto al alcance del término “explotación”, según se desprende del Dictamen 73/2006 (DAT), el cual trata sobre la aplicación del régimen en el supuesto de venta de dos inmuebles afectados a la actividad inmobiliaria, en tanto que el nuevo bien será destinado a la actividad constructora. A continuación se reproducen los términos de dicho dictamen:

*“...respecto del término explotación utilizado por la norma legal, podemos resaltar lo expresado por el Dr. Luis Omar Fernández en el sentido que dicho requisito representa...una de las condiciones fundamentales que hace a la aplicación del régimen: si el bien a 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... El impedimento radica en que el bien 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...”*<sup>11</sup>

Como puede observarse la AFIP coincide en su postura con el Dr. Luis Omar Fernández, y referencia a un trabajo de dicho autor, por lo que resulta pertinente transcribir parte del mismo:

*“Por su parte el término “explotación”, denotado como lugar donde debe estar afectado el bien de uso, merece algunas consideraciones.*

*Se debe resaltar que aquí se trata de unas 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 de sujeto del impuesto que ostente el titular de la explotación.*

*Un ejemplo permitirá clarificar lo dicho: un contribuyente es propietario de un inmueble donde explota un restaurante y además posee una librería en un local alquilado. Si vende el inmueble y alquila otro donde traslada el restaurante, no tiene derecho a imputar la utilidad resultante a la compra de un inmueble que eventualmente adquiriera para la librería.*

*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.”*<sup>12</sup>

Si bien es claro el criterio al que adhiere AFIP, es importante saber que existen posiciones contrarias, por ejemplo el autor Cambra, Santiago, considera que

---

<sup>11</sup> Dictamen 73/2006 (DAT)

<sup>12</sup> FERNANDEZ, Luis Omar, “Venta y Reemplazo de Inmuebles”. IMP 2006-20 (2º quincena Octubre), Editorial Errepar.

*“el concepto de explotación debe ser razonablemente interpretado en función del objeto social de la empresa”.*<sup>13</sup>

En tal sentido dicho autor afirma, citando el ejemplo del Dr. Fernandez, que: *“Si el objeto social del contribuyente del contribuyente prevé la realización de actividades (tanto prestación de servicio de comidas y bebidas, como venta de libros, impresos y similares) debe admitirse la opción de venta y reemplazo del inmueble afectado al restaurant (siempre que éste cumpla los requisitos antes enumerados y descriptos) afectando su producido a la compra de un inmueble para la librería.*

*Con el criterio esgrimido por el Dr. Fernandez, se limitaría extremadamente la utilización eficiente de la norma, atentando contra su propio objetivo.*

*La definición que nos entrega sobre el vocablo “explotación” el Diccionario de la Real Academia Española no nos parece que aporte claridad este debate, por cuanto en su segunda acepción expresa: “conjunto de elementos dedicados a una industria o granjería. La compañía ha instalado una magnífica explotación”.*<sup>14</sup>

En todo caso, nuestra interpretación es que la “industria o granjería” de una determinada empresa es el conjunto de actividades que desarrolla de conformidad con su objeto social.

### **Bien de Uso**

La ley del impuesto a las ganancias no define el concepto, razón por la cual cabe remitirse a definiciones esbozadas por la doctrina y por las normas contables, como así también analizar la posición que adopta la AFIP a través de sus dictámenes.

Al mencionar la ley expresamente el vocablo bien de uso, se descarta la posibilidad de aplicación de la norma, en los casos en que el inmueble se encuentre afectado como bien de cambio o inversión. El fundamento de dicha limitación radica en que el propósito con el que se poseen esos bienes, no producirá los efectos de obstaculizar la renovación.

---

<sup>13</sup> CAMBRA, Santiago A, Régimen de Venta y Reemplazo de Bienes, Practica profesional 2006 – 34, 5, Ediciones La Ley.

<sup>14</sup> Op. Cit., FERNANDEZ, Luis Omar.

Por tal motivo, resulta indispensable establecer el alcance del término “Bien de Uso”.

Definiciones encontradas de Bien de Uso:

-“Conjunto de bienes materiales que son utilizados en la actividad de la empresa con las siguientes condiciones: que tengan una vida útil superior a un año y que no se encuentren destinados para la venta. Muchas veces la legislación impositiva contiene para este rubro disposiciones diferentes de las condiciones citadas u otros requisitos adicionales”.<sup>15</sup>

-“Aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”<sup>16</sup>

En tal sentido, la AFIP a través de los Dictámenes N° 65/2000 (DAT), 92/2007 (DAT) recepta el criterio contable.

Es factible destacar que los pronunciamientos tratan sobre la venta de inmuebles destinados a locación o arrendamiento.

Así en el **Dictamen N° 65/2000 (DAT)** se expresa:

“...se deberá considerar si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa en cuestión. En caso que la respuesta a este interrogante fuera afirmativa, cabría clasificar a los activos utilizados para tal fin dentro del rubro bienes de uso”.<sup>17</sup>

**En el Dictamen N° 92/2007 (DAT):**

“en la medida que la consultante tenga por objeto principal la realización de actividades de locación de bienes inmuebles y reinvierta el producido de la venta de un bien inmueble destinado a alquiler en la adquisición de otro con igual destino, se

---

<sup>15</sup> Op. Cit., FERNANDEZ, Luis Omar.

<sup>16</sup> Resolución Técnica N° 9/2000 FACPCE.

<sup>17</sup> Ibidem.

*encontrará habilitada a ejercer la opción establecida por el artículo 67 de la ley del impuesto a las ganancias.”*<sup>18</sup>

Al respecto, merece destacarse que existe doctrina –Lorenzo, Armando; Bechara, Fabián; Cavalli, César; Cambra, Santiago; Calcagno Gabriel; Fernandez, Ana- que consideran que si bien de acuerdo con la definición contable, cuando la actividad principal del ente no fuese la locación los inmuebles deben ser clasificados como inversiones, la opción de venta y reemplazo debería ser igualmente aplicable, en tanto se cumplan los restantes requisitos, en virtud de que para los sujetos empresa estos inmuebles están afectados a la obtención de renta gravada y consecuentemente se admite la deducción de su amortización impositiva.

### **Plazo de dos años**

El citado plazo se refiere al año aniversario. En cuanto al cómputo del término del año, cabe remitirse al Capítulo II punto 1.3, en donde se hizo referencia al Código Civil en cuanto a la forma de contarlos.

En conclusión el criterio a adoptar siguiendo los lineamientos de AFIP es el siguiente:

- Inmueble: según el código civil y no ofrece controversias
- Afectado a la explotación: entendiendo por explotación el lugar económico en donde está afectado el bien de uso.
- Bien de uso: criterio contable.
- Afectación como mínimo de 2 años como tal: computo según Código Civil.

### **1.2.- Destino del importe obtenido en la enajenación del inmueble**

El segundo párrafo in fine del artículo 67 de la ley del gravamen establece:

*"...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.”*<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Ibíd.

<sup>19</sup> Ibíd.

Asimismo el segundo párrafo del artículo 96 del Decreto Reglamentario, establece:

*"Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como un bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en el de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad."*<sup>20</sup>

También aquí resultaría de aplicación la interpretación de que dichos bienes de uso deben ser afectados a la misma explotación de donde provenía el inmueble vendido. Entendiendo el alcance del termino explotación de acuerdo con lo expuesto en el punto 2.1 precedente.

De ambos artículos se puede sintetizar de la siguiente manera los posibles destinos de importe obtenido en la enajenación:

### **1.2.1.- La adquisición de otros bienes de uso afectados a la explotación: caso de bienes muebles**

Como se puede observar la posibilidad de efectuar el reemplazo por un bien mueble amortizable se encuentra comprendida en el artículo 67 de la ley del gravamen, en tanto que el artículo 96 del Decreto Reglamentario pareciera limitar esta posibilidad.

En este sentido, no es clara la posición que adopta la AFIP, ya que encontramos las siguientes opiniones contrarias:

- En el **ABC de Preguntas y Respuestas** frecuentes de la página web de **AFIP** se encuentra publicada la siguiente opinión:

ID 1209679

¿Resulta procedente afectar la ganancia por la venta de un inmueble a la adquisición de otros bienes muebles amortizables?

29/11/2005 12:00 a.m.

---

<sup>20</sup> Ibídem.

La renta obtenida por la venta de un inmueble podrá afectarse al costo de adquisición de otro bien similar o en otros bienes de uso afectados a la explotación, siempre que dicho inmueble tenga como mínimo una antigüedad de dos años al momento de la enajenación.

**Fuente:** Art. 67 Ley N° 20.628

- En tanto que el Dictamen N° 73/2006 (DAT), expresa: *"Vinculado a las condiciones y características del régimen que nos ocupa debemos destacar también lo expresado por la doctrina que si bien es crítica con respecto al artículo 96 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias, reconoce la taxatividad del mismo en el sentido que "...cuando el reemplazo sea un inmueble, se entiende que se cumple la condición de la ley cuando, dentro del año (previo o posterior) a la venta: a) se compre un inmueble; b) se inicie la construcción necesaria, sobre terreno de propiedad anterior, o adquirido también dentro del año..."*<sup>21</sup>

Como puede observarse no es uniforme el criterio sentado.

Al respecto, la doctrina opina:

Castro, Juan Pedro: *"Podría afirmarse que la norma reglamentaria es constitucionalmente nula, toda vez que limita la aplicabilidad del régimen exclusivamente a la adquisición o construcción de otro inmueble."*<sup>22</sup>

Fernandez, Luis Omar: *"El artículo 67 de la ley... se trata de una norma concisa, clara y taxativa de interpretación indudable: el campo de las posible cosas a las que se puede afectar la utilidad de la venta, está constituido por los bienes de uso no estando limitado al bien similar (de reemplazo) sino admitiendo la afectación del resultado a cualesquiera otros que reúnan esa característica: ser utilizados en la actividad principal o sea ser afectados como bien de uso."*

---

<sup>21</sup> CASTRO, Juan Pedro (1987), Manual de Impuesto a las Ganancias, Ediciones Contabilidad Moderna SAIC Bs. As. Argentina

<sup>22</sup> Op. Cit., Fernandez, Luis Omar.

Cambra, Santiago: *"La opción de adquirir otros bienes de uso que pueden ser muebles también está disponible conforme lo establece la ley y el decreto reglamentario solo precisa la firma de operar cuando el bien que reemplaza al bien enajenado es un inmueble, pero no se refiere a los casos en que se trata de bienes de uso muebles."*<sup>23</sup>

**1.2.2.- Se reinvierta en el bien de reemplazo, expresando el reglamento que ello se da cuando se produce:**

- La adquisición de otro inmueble.
- La adquisición de un terreno y posterior construcción de un edificio.
- La sola construcción efectuada sobre un terreno adquirido con anterioridad sin importar la fecha de compra.

A continuación se describen algunos casos que se han presentado y que han originado que tanto la AFIP como la jurisprudencia expidan:

- **CASO:** Un contribuyente vende fracciones de terreno afectadas a la explotación agropecuaria. ¿Se puede afectar la ganancia obtenida por la venta a la construcción de un conjunto de viviendas económicas en una fracción de un campo de su propiedad?

**Opinión de AFIP:** No resulta procedente, dado que la ganancia debe ser afectada al costo de otro bien de uso, en tanto las viviendas no reunirían tales características.

**Fuente:** ABC Consultas y Respuestas Frecuentes de la página web de AFIP: ID 4288846. 14/12/2006 12:00 a.m.

- **CASO:** Cuando el inmueble de reemplazo es no amortizable (ejemplo: campo, terreno).

---

<sup>23</sup> Op. Cit., Cambra, Santiago.

La AFIP considera que en este caso es inaplicable el régimen de venta y reemplazo, pues debido a la condición de no amortizable del inmueble de reemplazo, sobre la utilidad imputada al costo de adquisición no se tributaría a través del cómputo de menores amortizaciones. Solamente se tributaría sobre dicha unidad al momento de venta del referido inmueble si es que esta se produjera.

Sin embargo la jurisprudencia existente que trata el tema es contraria al criterio de nuestro Organismo. Por ello a continuación detallamos los fallos y sus respectivos sumarios:

**Fallo Santi estrella S.A. – TFN, Sala, 05/12/2006. Sumario:**

*“Cabe revocar la determinación dictada por la AFIP como consecuencia de impugnar la operación de venta y reemplazo de un terreno rural por no ser amortizable, puesto que la limitación prevista en el segundo párrafo del artículo 96 de la reglamentación de Impuesto a las Ganancias respecto a la necesidad de construir sobre él para que sea procedente la aplicación del instituto en estudio, no refleja ni el espíritu ni la letra de la ley, que tiene como claro objeto dejar al margen del sistema a las inversiones especulativas, que en el caso no se vislumbran por tratarse de un bien afectado a la explotación agropecuaria (del voto del doctor Torres).*

*De la lectura del artículo 67 de la Ley del Impuesto a las Ganancias puede verse que, en lo único que se ha relacionado el segundo párrafo relativo al reemplazo de inmuebles, con el párrafo primero referido a los bienes muebles, es en cuanto a la “opción” que existe en ambos casos de imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o afectar la misma al costo del nuevo bien, lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a la amortización que enuncia el párrafo primigenio, por lo que resulta legítimo realizar el reemplazo de terrenos no amortizables (del voto del Doctor Porta).*

*El sistema de venta y reemplazo no es una excepción o dispensa total a la tributación, sino la posibilidad opcional que poseen los contribuyentes de computar escalonadamente la utilidad generada por el reemplazo de los bienes de uso de la empresa, vía reducción parcial de los valores sobre los cuales habrá de amortizarse el bien adquirido en su reemplazo, por lo que la sustitución de un bien que no se amortiza –en el caso, 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 sistema de imputación escalonada de utilidad a un sistema de lisa y llana exención fiscal respecto de la utilidad generada por la compraventa de los inmuebles (del voto en disidencia del doctor Castro).*

*Si bien es cierto que la Ley del Impuesto a las Ganancias, en el segundo párrafo del artículo 67, al referirse a bienes inmuebles, no le agrega expresamente el calificativo de “amortizable” al bien que se debe obtener en reemplazo, no es menos cierto que dicha norma no contempla otro sistema de imputación fraccionada de utilidad distinto para los supuestos de inmuebles, por lo que para los mismos se aplica la misma solución legal que se prevé para el caso de los bienes muebles amortizables y, en efecto, esta solución legal depende sí o sí de la existencia de amortizaciones futuras en el bien que ha reemplazado al anterior (del voto en disidencia del doctor Castro).”<sup>24</sup>*

**Fallo ESCARPATRI S.A., TFN Sala A, 16/08/2007. Sumario:**

*“Corresponde revocar la resolución de la AFIP que determinó el impuesto a las ganancias al impugnar la opción de venta y reemplazo realizada por el contribuyente respecto de la permuta del inmueble rural al considerar que su condición de no amortizable impedía su aplicación, ya que del texto de los artículos*

---

<sup>24</sup> Ibídem.

67 de la Ley 20.628 y 96 del Decreto Reglamentario no puede extenderse a los inmuebles el carácter de amortizable que la ley exige para los bienes muebles.”<sup>25</sup>

- **CASO:** Opinión del régimen por la venta de un inmueble ubicado en el país y su reemplazo por otro ubicado en el exterior.

LA AFIP se ha expresado en el Dictamen 43/2004 (DAT):

*“...los establecimientos estables radicados en el exterior -como lo constituiría el inmueble agropecuario a adquirir en Uruguay- perteneciente a sociedades residentes en el país deben determinar su ganancia de fuente extranjera en forma separada de las correspondientes a esa fuente, y para las transacciones con las sociedades del país considerará a los fines de la determinación de su ganancia el criterio de partes independientes...*

*...es dable destacar que la Ley del Impuesto a las Ganancias no admite que el artículo 67 sea aplicable cuando se vende un inmueble en el país y se adquiere otro en el exterior para una actividad fuera del país.*

*Es decir que ante la imposibilidad de control de la renta de fuente extranjera y la potestad tributaria extranjera importan determinar la renta de fuente argentina en forma independiente y dicho objetivo colisiona con la aplicación del artículo 67 a las ventas realizadas en el país y reemplazadas por bienes que generen renta de fuente extranjera...*

*Por ello concluimos que en función de la letra de la ley en su conjunto no resulta posible la aplicación del artículo 6, pues la discriminación en la determinación de una y otra renta obedece a la potestad exclusiva del fisco nacional sobre las rentas obtenidas en el país, entre ellas la correspondiente a la venta de la fuente productora que intrínsecamente acumula los ingresos fiscalmente no realizados obtenidos en el país.”<sup>26</sup>*

---

<sup>25</sup> Ibídem.

<sup>26</sup> Ibídem.

- **CASO:** ¿Resulta posible ejercer la opción de venta y reemplazo mediante la realización de construcciones sobre inmuebles de terceros?

Este interrogante fue planteado por un contribuyente vendedor de dos inmuebles destinados a la actividad inmobiliaria, quien pretendía ejercer la opción prevista por el artículo 67 destinando parte del producido de la venta a la construcción de otro inmueble destinado a la misma actividad inmobiliaria –alquilarlo o darlo en uso a Aeropuertos 2000 S.A.

La particularidad de la consulta radica en que dicha construcción se realizaría sobre un terreno entregado en custodia por el Estado a Aeropuertos SA y que ésta a su vez otorgaría a la consultante un permiso de uso para la construcción antes mencionada.

Al respecto la AFIP se expidió a través del Dictamen N° 73/2006 (DAT), concluyendo que no correspondía aplicación del instituto de venta y reemplazo, por entender que no se cumple el objetivo de la norma, ya que a la finalización de la concesión de explotación se producirá la pérdida del activo flujo para la empresa.

Otro argumento de AFIP fue que los inmuebles vendidos estaban afectados a la actividad inmobiliaria, en tanto que a la construcción del inmueble prevista, la considera vinculada a la actividad de construcción, incumpliendo de este modo que el requisito de que el bien de reemplazo se afecte a la misma explotación del bien vendido.

### **1.3.- Plazo para efectuar las operaciones de venta y reemplazo**

#### **1.3.1.- Que entre las operaciones de compra y venta cualquiera sea la realizada en primer lugar, no medie más de un año**

El artículo 67, tercer párrafo, que expresa:

*“La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año”.*<sup>27</sup>

Cuestiones a tener en cuenta:

- Cómputo del plazo de un (1) años: cabe remitirse al Capítulo II punto 1.3 del presente trabajo.
- Analizar desde qué fecha deben computarse los lapsos antes mencionados, para lo cual cabe remitirse al artículo 3 de la ley del gravamen, que expresa:  
*“Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que el acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa del dominio”.*

Este criterio ha sido receptado en el Dictamen N° 19/2008 DAT al expresar:

*“Cuando el tercer párrafo del artículo 67 de la ley del gravamen alude al término de un año, lo hace vinculando dos momentos y operaciones concretas: la venta de un bien y la compra de otro, configurándose la primera de estas transacciones, según la definición del término “enajenación” brindada por el artículo 3 del cuerpo legal, en el momento de emisión del boleto de compraventa, si con dicho acto se diera la posesión, o, en su defecto, en el momento en que ésta tenga lugar...”*<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Op. Cit., Art. 67, Tercer Párrafo.

<sup>28</sup> Ibídem

**1.3.2.- En el caso que se destine reemplazar la utilidad por la venta de un inmueble con el costo de la construcción de otro, para aplicar el procedimiento se deben cumplir con las siguientes pautas de acuerdo a si se inició o no la construcción del bien:**

Si el reemplazo es por la construcción de otro inmueble, el artículo 96; tercer párrafo, del decreto reglamentario de la ley del impuesto dice:

*“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 1 (un) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de 4 años a contar desde su iniciación.”*<sup>29</sup>

Entonces, se podrían presentar las siguientes alternativas:

- Inicio de la construcción posterior a la venta: tienen un plazo de un año para comenzar la construcción desde la fecha de venta y cuatro años para terminar dicha construcción.
- Inicio de la construcción anterior a la venta: debe respetarse el tope de plazo de un año desde el inicio de dicha construcción y la fecha de venta del inmueble a reemplazar. Asimismo, tiene un plazo de cuatro años para terminar con la construcción desde su inicio

Otro tema relevante a considerar es a partir de qué momento se considera que se comenzó con la construcción.

Al respecto, de la ley y su decreto reglamentario no surgen definiciones, pero en general la doctrina (Reig, Castiñeira Basalo, Castro, Cambra) es coincidente en considerar los siguientes parámetros:

- Adquisición de los materiales básicos para la iniciación de la obras;
- Contratos celebrados con los contratistas;

---

<sup>29</sup> Op. Cit., Art 96, Tercer Párrafo.

- Efectivización de las tareas de construcción iniciales sobre el terreno (nivelación, excavación, etc.).

Restaría dilucidar si deben dar de manera concurrente o puede que con alguno de ellos ya se considere el cumplimiento del requisito de inicio de las obras.

En tanto que la finalización estará marcada por la terminación efectiva, conclusión del contrato de obra, etc.

## **2.- Mecánica para la aplicación del régimen**

En el caso de bienes inmuebles el importe total del precio de venta debe ser reinvertido en el costo del nuevo bien. De no ser así, el artículo 96, 5º párrafo del Decreto Reglamentario establece el mecanismo para determinar qué proporción fue reinvertido en la compra del nuevo bien y en base a la misma, se establece el porcentaje de utilidad que afectará al costo del nuevo bien.

Por ello para la correcta para la correcta aplicación del régimen se debe:

1) Calcular el porcentaje que representa el costo del nuevo bien (mueble o inmueble) sobre el precio de venta del inmueble:

$$\frac{\text{Costo del Nuevo Bien}}{\text{Precio de Venta del Inmueble}} \times 100 = \text{XX\% obtenido}$$

### Aclaraciones:

Costo del nuevo Bien: para su valuación aplicar las normas del artículo 59 de la ley.

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 la enajenación, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes en que se efectúe la adquisición del bien.

La norma plantea la comparación con valores homogéneos, pero su aplicación práctica se halla restringida en virtud de las disposiciones del artículo 39 de la Ley N°

24.073. La referida norma estableció que a los fines de las actualizaciones de valores previstas en las normas sobre tributos regidos por la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario deberán considerarse las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo.

2) Si el costo del nuevo bien es menor al precio de la venta del inmueble (Aplicación parcial), entonces:

a) Aplicar el porcentual determinado a la utilidad impositiva obtenida en la venta del inmueble:

**Importe de utilidad impositiva X % obtenido = Utilidad Impositiva afectada a  
(1) Venta y reemplazo (2)**

Aclaración:

La utilidad impositiva se determina aplicando las normas de los artículos 59, 83 de la ley de impuesto a las ganancias, 88 y 147 de su decreto reglamentario, de corresponder.

b) Determinar el costo impositivo del bien adquirido afectado por la venta y reemplazo:

**Costo del nuevo bien – Utilidad Impositiva afectada = Costo afectado por la opción  
a venta y reemplazo (2)**

Sobre este “Costo afectado por la opción” se calculan las amortizaciones impositivas.

c) La porción de utilidad que no resulte afectada, estará sujeta al pago del gravamen en el ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos, según se trate de adquisición o construcción:

$$\begin{array}{rcc} \text{Utilidad Impositiva} - & \text{Utilidad Impositiva} = & \text{Utilidad Impositiva por venta de} \\ \text{p/venta del inmueble afectada a vta. y reemp} & & \text{inmueble no afectado a venta} \\ (1) & (2) & (3) \end{array}$$

La norma plantea la actualización de la utilidad no afectada, pero su aplicación práctica se halla restringida en virtud de las disposiciones del artículo 39 de la Ley N° 24.073. La referida norma estableció que a los fines de las actualizaciones de valores previstas en las normas sobre tributos regidos por la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario deberán considerarse las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo.

3) Si el costo del nuevo bien es mayor o igual al precio de venta del inmueble: toda la utilidad impositiva estará afectada a la opción de venta y reemplazo.

$$\begin{array}{rcc} \text{Costo del nuevo bien} - & \text{Utilidad impositiva p/venta} = & \text{Costo afectado} \\ & \text{del inmueble} & \text{por la opción} \end{array}$$

Sobre este “Costo afectado por la opción” se calcularán las amortizaciones impositivas.

### **2.1.- Construcciones**

Para determinar el costo del nuevo bien, según el último párrafo del artículo 96 del Decreto Reglamentario, las inversiones se actualizan hasta la conclusión de la obra. En caso que la venta fuese anterior a dicha finalización, ésta también se actualiza hasta la conclusión de la obra.

No obstante, la actualización se halla restringida en virtud de las disposiciones del artículo 39 de la Ley N° 24.073. La referida norma estableció que a los fines de las actualizaciones de valores previstas en las normas sobre tributos regidos por la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario deberán considerarse las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo.

## **2.2.- Opción de afectar las ganancias a un bien adquirido con anterioridad**

Al respecto, se pueden contemplar las siguientes situaciones:

- La adquisición y la venta ocurren en el mismo ejercicio fiscal:

La mecánica de cálculo es idéntica que en el caso en que la venta del bien a reemplazar disminuida por la reducción del costo de adquisición.

- La adquisición y la venta ocurren en distintos ejercicios fiscales:

Según el artículo 96, 1º párrafo, in fine del Decreto Reglamentario:

*“...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 ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro”.*<sup>30</sup>

En este caso, al producirse la adquisición en un período fiscal anterior, la amortización del bien se practica a su valor de costo sin detracer utilidad alguna, puesto que aún no se vendió el bien a reemplazar.

En el ejercicio siguiente, cuando se produzca la venta del bien y se determine la utilidad resultante, se calculará el nuevo costo del bien adquirido, con lo cual, surgirá un nuevo monto de amortización.

De la comparación entre la amortización cargada a resultados en el período fiscal anterior y la nueva amortización determinada con motivo del uso de la opción de venta y reemplazo, surgirá el monto a reintegrar al balance fiscal en el período de venta del bien.

---

<sup>30</sup> Ibídem.

Se deja constancia que no se tuvo en cuenta la actualización prevista en la norma por cuanto, su aplicación práctica se halla restringida en virtud de las disposiciones del artículo 39 de la ley 24.073, con lo cual las actualizaciones de valores previstas en las normas sobre tributos regidos por la ley N° 11.683 de procedimiento tributario, deberán considerar las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo.

### **2.3.- Aclaraciones sobre la mecánica de actualización y su inaplicabilidad actual**

En inmuebles la norma plantea la devolución de la proporción del importe no reinvertido, según comparación con valores homogéneos.

Si bien la actualización prevista en la norma se halla restringida por las disposiciones del artículo 39 de la Ley N° 24.073, con lo cual las actualizaciones de valores previstas en las normas sobre tributos regidos por la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario, deberán considerar las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo, resulta pertinente una somera referencia a la misma.

Por lo tanto, en caso de aplicarse la actualización el procedimiento sería:

- Cuando la compra es anterior a la venta:
  - El costo de adquisición debe actualizarse desde dicho mes hasta la fecha de venta;
  - La amortización en exceso practicada por este último en dicho período, deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse con el índice referido al mes de cierre del ejercicio actual respecto del mes de cierre del ejercicio anterior sea un terreno.
- Si la compra es posterior a la venta, el precio de venta se actualiza desde su enajenación hasta la fecha de compra.

- En la hipótesis en que el reemplazo consista en la construcción de un inmueble, tanto el precio de venta como las distintas inversiones mensuales deberán ser actualizadas hasta el mes de finalización de las obras.

### **3.- Particularidades**

#### **3.1.- Aplicación del régimen a la renta de cuarta categoría**

Según el artículo 113 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que el régimen de venta y reemplazo es de aplicación para los contribuyentes que obtengan ganancias de la cuarta categoría.

Para dichos sujetos, los resultados provenientes de la venta de inmuebles, puedes tener los siguientes tratamientos:

- Por regla general no se encuentran alcanzados por el impuesto: consecuentemente no es aplicable el régimen.

Cabe recordar que para los sujetos que obtengan rentas de la cuarta categoría se aplica la teoría de la fuente para definir las operaciones que quedan alcanzadas por el objeto de la ley, según lo dispuesto por el artículo 2 apartado 1 del texto legal. La venta de inmuebles no encuadra en tal concepto.

- La excepción está dada por el artículo 114 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, que establece: *“Los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de las mismas, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2 del referido texto legal, siempre entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de DOS (2) años”*.<sup>31</sup>

Si bien la venta de un inmueble en estas circunstancias estaría gravada por el impuesto a las ganancias, no sería factible ejercer la opción de venta y reemplazo por cuanto resultaría imposible cumplir con el requisito sustancial

---

<sup>31</sup> Ibídem.

de tratarse de un bien de uso afectado como tan con una antigüedad mínima de dos años.

Pues, según el mencionado artículo 114 del decreto Reglamentario, la venta del inmueble está alcanzada por el impuesto si: 1) se trata de un bien recibido en cancelación de créditos originados en el ejercicio de la actividad de cuarta categoría y 2) entre la fecha de adquisición y la de transferencia no ha transcurrido más de dos años. Por ello, en este caso también es inaplicable el régimen de venta y reemplazo, pues no se pueden cumplir con los requisitos sustanciales del régimen.

### **3.2.- Reorganización de empresas**

Según lo dispuesto en el artículo 78 punto 10 de la ley del impuesto a las ganancias, en los casos de reorganización de empresas, entre los derechos y obligaciones trasladables a la o las empresas continuadoras se encuentra el cómputo de los términos a que se refiere el artículo 67 de la citada ley.

### **3.3.- Venta y reemplazo y leasing**

En el caso de contratos de leasing que, de conformidad con lo dispuesto por la Ley N° 25248 y su decreto reglamentario 1038/2000, son asimilados a operaciones de compraventa, existe doctrina que considera que podría aplicarse (Lorenzo, Armando).

### **3.4.- Efectos en el impuesto a la ganancia mínima presunta**

La figura de bienes no resulta de aplicación a los fines de la valuación de los bienes para el impuesto a la ganancia mínima presunta, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 7 del decreto reglamentario del citado tributo. Para valuar dichos bienes, deberá aplicarse la norma de valuación basada en el costo de adquisición neto de amortizaciones ordinarias, conforme a las normas generales del impuesto a las ganancias.

**3.5.- Efectos en el impuesto sobre los bienes personales**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 23 del Decreto 127/96, reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes personales, el costo de adquisición o construcción de los bienes no podrá ser disminuido por la opción de Venta y Reemplazo, que establece la ley del impuesto a las ganancias, que hubiere ejercido para la liquidación de dicho gravamen.

## **CAPÍTULO IV**

### **INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS**

**Sumario:** 1.-Requisitos Formales: 1.1.-Comunicación a la AFIP  
1.2.-Incumplimientos. Consecuencias 2.-Incumplimientos  
requisitos sustanciales Bienes Muebles 3.-Incumplimientos  
requisitos sustanciales Bienes Inmuebles.

#### **1.- Requisitos Formales**

##### **1.1.- Comunicación a la AFIP**

El primer párrafo del artículo 96 del Decreto Reglamentario establece:

*“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...”*<sup>32</sup>

Por medio de la Resolución General N° 2140 (AFIP), el fisco ha dispuesto que a partir de 01/11/2006, los contribuyentes que ejerzan la opción de reemplazo de bienes deberán cumplir con los siguientes pasos:

---

<sup>32</sup> Ibídem.

- Comunicar el ejercicio de la opción ingresando con clave fiscal al servicio “Transferencia de inmuebles” disponible en el sitio web de la AFIP. El sistema emitirá un acuse de recibo
- El solicitante obtendrá en el servicio señalado un “certificado de no retención” (Según Modelo del anexo de la Resolución General):
  - De tratarse de transferencia de inmuebles: deberá ser exhibido al escribano interviniente en la operación de venta, conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) de la Resolución General N° 2139. El escribano ante la falta de presentación del citado certificado, practicará la retención del gravamen, sin considerar suma alguna de concepto de opción.
  - De tratarse de bienes muebles: deberá conservarlo en archivo a disposición de este Organismo juntamente con la documentación respaldatoria respectiva.
- Oportunamente, informar sobre el cumplimiento que se dé a la obligación de adquirir o, en su caso, iniciar la construcción del o de los bienes de reemplazo, mediante comunicación a la AFIP a través del procedimiento antes citado.
- Si el bien de reemplazo fuera un inmueble a construir, corresponderá que los responsables comuniquen en la forma indicada y dentro del plazo de cuatro (4) años que establece el artículo 96 de la ley, conclusión de la construcción.
- Cuando los bienes de reemplazo se hubieran adquirido o, en su caso, se hubiera iniciado la construcción con anterioridad a la venta de los bienes reemplazados, la comunicación deberá efectuarse, con idéntico procedimiento, al vencimiento establecido para la presentación de la declaración jurada anual, correspondiente al ejercicio en que tenga lugar la adquisición de los bienes de reemplazo.

## **1.2.- Incumplimiento. Consecuencias**

Del texto de la Ley y su Decreto Reglamentario no surgen las consecuencias derivadas del incumplimiento a los requisitos formales de información respecto del ejercicio de la opción.

En tanto que la Resolución General N° 2140 (AFIP), en su artículo 5° dispone:

*“Cuando se produzca el incumplimiento de algunos de los plazos o requisitos inherentes a la opción de reemplazo, deberá procederse de acuerdo a con lo indicado en el artículo 96 del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen.”*<sup>33</sup>

El mencionado artículo no discrimina entre requisitos sustanciales o formales, por lo tanto se interpreta que antes cualquier tipo de incumplimiento, se producirá el decaimiento de la opción.

“En tal sentido, la posición de AFIP se encuentra plasmada en los siguientes antecedentes:

- **Dictamen N° 12/2002 (DAL):** *“...en atención a que de conformidad con el régimen aplicable, que es de orden público las formas a guardar son ‘ad solemnitatem’, la inobservancia de aquellas opera causalmente la inexistencia del derecho respectivo, que es en el objeto de este análisis el de afectar los beneficios al costo de los nuevos bienes. En otras palabras, no existiendo opción, se debió haber practicado la retención de rigor.”*<sup>34</sup>
- **Actuaciones 704, 774 y 996/06 (DI ALIR):** Habiendo tomado conocimiento del criterio sentado por la Dirección Nacional de Impuestos y por la Dirección de Asuntos Legislativos y Tributarios del Ministerio de Economía y Producción, según el cual no se considera como requisito “adsolemnitatem la presentación del formulario 235 previsto en la Resolución General N° 2278

---

<sup>33</sup> Ibídem.

<sup>34</sup> Ibídem.

(DGI), a los efectos de hacer uso del beneficio previsto en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y toda vez mediante dicha postura se revierte la opinión sentada al respecto por esta asesoría y por la Dirección de Asesoría Técnica, corresponde archivar los presentes actuados, previa circularización del mismo a las áreas operativas a fin de que procedan a actuar de acuerdo al mismo.

- **Actuación 289/09 (DI ALIR):** revierte el criterio de las Actuaciones 704, 774 y 996/06 (DI ALIR), interpretando que las causales que implican el decaimiento del régimen de Venta y Reemplazo son las que surgen de la propia Ley del gravamen y su Decreto Reglamentario.

Con lo cual, al encontrarse plasmado en el artículo 96 del Decreto Reglamentario, el requisito de comunicar que se efectuó la opción dentro del plazo para la presentación de la Declaración Jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien , su incumplimiento acarreará necesariamente el decaimiento de los beneficios del régimen.

La actuación también aclara que en tal circunstancia el responsable debe imputar la utilidad proveniente de la venta del mismo al balance impositivo en que se realizó dicha enajenación.

Al respecto, cabe destacar que en la actuación mencionada en último término, se consultaba acerca del tratamiento a dispensar cuando se presentaban los siguientes incumplimientos:

- a) El responsable se presenta en tiempo y forma, pero omite informar el bien de reemplazo, constatándose que dicho reemplazo se realizó dentro del plazo establecido por la norma.
- b) El contribuyente se presenta en tiempo pero informa extemporáneamente el bien de reemplazo.

- c) Informa la opción con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada correspondiente al período fiscal en el cual se perfecciona la venta, pero cumple en tiempo y forma con el reemplazo del bien vendido.
- d) Comunica dicha opción con posterioridad a los plazos establecidos, al igual que el reemplazo, no obstante se verifica que ambas operaciones – venta/reemplazo- se realizan en tiempo.

Concluyéndose que en los casos a) y b), resultaba procedente la aplicación del régimen de venta y reemplazo, en tanto que en los casos c) y d) no se puede gozar del régimen toda vez que en ambos supuestos la opción se manifestó transcurrido el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada respectiva, según exige el artículo 96 del decreto reglamentario de la ley del tributo. Con respecto a la utilidad proveniente de la enajenación del bien, se indicó que corresponde imputarla en el ejercicio de su venta.

En cuanto a los antecedentes jurisprudenciales que existen al respecto, todos ellos emanados del Tribunal Fiscal de la Nación, consideran que el incumplimiento del deber de informar no hace decaer el beneficio, según se expone a continuación:

- **Fallo: PERFECTO LOPEZ Y CÍA S.A.:** *“Cabe revocar la resolución de la AFIP que determinó el impuesto a las ganancias de la actora ante la falta de presentación del formulario previsto por la RG N° 2278 (DGI), puesto que el ordenamiento jurídico a través del decreto reglamentario establece las consecuencias jurídicas de los incumplimientos de los requisitos sustanciales para este tipo de operaciones, sin que aparezcan enumeradas las consecuencias jurídicas de la falta de presentación de dicho formulario, por lo que resulta improbable que éste haya sido creado con alcances*

*constitutivos del derecho al tratamiento fiscal previsto en el artículo 67 de la Ley N° 20.628.*”<sup>35</sup>

- **Fallo CONTRAVIENTO S.A.:** *“Es improcedente la resolución de la AFIP que determinó el impuesto a las ganancias de una sociedad que al adquirir un inmueble manifestó su decisión de ejercer la opción de venta y reemplazo prevista en el artículo 67 de la ley del gravamen pero omitió presentar el formulario exigido por a RG N° 2278 (DGI), puesto que dicha omisión constituye una inobservancia de requisitos formales que no acarrea la pérdida del derecho, en tanto se cumpla con la faz sustancial que indica la norma.”*<sup>36</sup>
- **Fallo GANA S.A., Agrícola Ganadera:** *“Es improcedente cuestionar la validez de la opción de venta y reemplazo que ejerciera la actora al momento de la enajenación de un inmueble, en los términos del artículo 67 de la ley del impuesto a las ganancias, ante la falta de presentación del formulario normado por la RG N° 2278 (DGI), ya que es el propio ordenamiento a través del decreto reglamentario quien establece únicamente las consecuencias jurídicas de los incumplimientos de los requisitos sustanciales en dicha operatoria, sin que aparezca allí enumerada la consecuencia jurídica de la falta de presentación de tal formulario.*

*Cabe revocar la resolución de la AFIP que impugnó la opción de venta y reemplazo que ejerciera la actora al momento de enajenar un inmueble conforma al artículo 67 de la ley del impuesto a las ganancias, ante la falta de presentación del formulario normado por la RG N° 2278 (DGI), ya que dicha omisión no acarrea el decaimiento de la franquicia, puesto que las únicas consecuencias que prevé la normativa vigente se encuentran ligadas a incumplimientos que hacen a la esencia del régimen y cuya implicancia se*

---

<sup>35</sup> Causa “PERFECTO LOPEZ Y CÍA S.A.”, TFN Sala B 04/05/2006

<sup>36</sup> Causa “CONTRAVIENTO S.A.”, TFN Sala B, 21/06/2006

*limita a la actualización de los montos que reintegran el balance impositivo (del voto del doctor Porta).”<sup>37</sup>*

- **Fallo ESCARPATRI S.A.:** *“La ausencia de presentación del formulario 235 –Resolución General 2278 (DGI)- no enerva el derecho del contribuyente al uso de la opción de venta y reemplazo prevista en el artículo 67 de la Ley N° 20.628, siempre que el mismo acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la ley del gravamen.”*

38

## **2- Incumplimiento a los requisitos sustanciales Bienes Muebles. Consecuencias.**

El requisito sustancial es que entre la venta y el reemplazo del bien no transcurra más de un año.

El artículo 96 del decreto reglamentario establece las consecuencias de este incumplimiento:

*“... 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...”<sup>39</sup>*

Ante el incumplimiento de los plazos exigidos, la situación sería:

- La utilidad resultante de dicha venta no se incorporó en el balance fiscal del ejercicio en que la misma se devengó.

---

<sup>37</sup> Causa “GANA S.A.: Agrícola Ganadera”, TFN Sala B, 28/03/2006

<sup>38</sup> Causa “ESCARPATRI S.A.”, TFN Sala A, 16/08/2007

<sup>39</sup> Ibíd.

- Entonces, al año siguiente, al no adquirirse el bien de reemplazo, debe incorporarse dicha utilidad al balance fiscal.

Si bien la norma dispone que la referencia utilidad deba actualizarse según las disposiciones del artículo 89, como ya se expresara, su aplicación se halla restringida en virtud de las disposiciones del artículo 39 de la Ley N° 24.073. Por lo que, las actualizaciones de valores deberán considerar las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo.

Consecuentemente, si un contribuyente hace uso de la opción de venta y reemplazo y luego no adquiere el bien de reemplazo según lo establece la norma, la utilidad por la venta del bien mueble amortizable será diferida para el ejercicio fiscal siguiente a valores nominales desde abril de 1992.

### **3- Incumplimiento a requisitos sustanciales Bienes Inmuebles. Consecuencias**

Según el artículo 96 de la Ley:

*“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 iniciarán o concluyeran las obras 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 aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.”*

40

Se pueden presentar las siguientes situaciones de incumplimiento:

- No se adquiere el bien de reemplazo dentro del año
- No se inician las obras dentro del año de haberse enajenado el inmueble (anterior o posterior)
- No se concluyeron las obras dentro de los cuatro años de iniciadas

---

<sup>40</sup> Ibídem.

Ante dichas circunstancias deberá reintegrarse al balance impositivo del año en que vencieron los plazos mencionados, la utilidad por la venta del bien de uso, debidamente actualizada.

Cabe destacar que la actualización se halla restringida en virtud de las disposiciones del artículo 39 de la Ley N° 24.073. La referida norma estableció que a los fines de las actualizaciones de valores previstas en las normas sobre tributos regidos por la Ley N° 11683 de procedimiento tributario deberán considerarse las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 como límite máximo.

## **CAPÍTULO V**

### **CASOS PRÁCTICOS DE LA OPCIÓN DE VENTA Y REEMPLAZO**

**Sumario:** 1.-Casos prácticos Bienes Muebles: 1.1.-Caso I 1.2.-  
Caso II 1.3.-Caso III 1.4.-Caso IV 1.5.-Caso V 2.-Casos  
prácticos Bienes Inmuebles: 2.1.-Caso I 2.2.-Caso II 2.3.-  
Caso III

#### **1.- Casos prácticos venta y reemplazo de bienes muebles amortizables**

Datos del contribuyente y del bien vendido

Contribuyente: ZZZ S.A

Fecha cierre de ejercicios: 31/12 de cada año

Idéntico método de amortización impositivo y contable

Amortiza año de alta y no de baja

Operación de Venta Maquina XX:

Fecha Venta: 10/08/14

Precio Neto: \$120.000

Datos de la compra de Maquina XX:

Fecha de adquisición: 22/04/10

Costo de adquisición (precio neto, flete, instalación): \$99.500

**1.1.- CASO I: Reemplazo por un inmueble destinado a oficinas**

**Respuesta:**

No es posible ejercer la opción ya que, cuando se enajena un bien mueble amortizable solo puede reemplazarse por otro bien mueble amortizable, según el artículo 67, primer párrafo de la ley de impuestos a las ganancias.

**1.2.- CASO II: Reemplazo por otro bien mueble amortizable, en el mismo ejercicio de la venta**

Detalle de la compra del nuevo bien:

Fecha de compra: 15/11/2014

Costo de adquisición (precio neto, flete, etc.): \$200.000

Vida útil: 10 años

**Respuesta:**

1) Determinación de la ganancia por la venta de bien objeto de reemplazo

$$\begin{array}{r r r r r} \text{Precio Venta (PV)} & - & \text{Valor Residual (VR)} & = & \text{Ganancia Neta (GN)} \\ 120.000 & - & 59.700 & = & 60.300 \end{array}$$

Cálculos auxiliares:

$$\text{PV} = \$120.000$$

$$\text{VR} = \$59.700$$

$$\text{VR} = \text{Costo de adquisición} - \text{amortización acumuladas}$$

$$\text{VR} = 99500 - 39800$$

**Costo de adquisición= \$99.500**

**Amortización acumulada:  $99500/10 *4 = 39.800$**

2) Disminuir el costo del nuevo bien en el importe de la ganancia afectada

<b>Costo del</b>	<b>-</b>	<b>Ganancia afectada</b>	<b>=</b>	<b>Nuevo costo</b>
<b>Nuevo bien</b>		<b>a la opción</b>		<b>a amortizar</b>
<b>\$200.000</b>	<b>-</b>	<b>\$60.300</b>	<b>=</b>	<b>\$139.700</b>

Amortización Impositiva a computar en ejercicio 2014: \$13.970

**Ajuste a practicar en la Declaración Jurada 2014**

<b>CONCEPTO</b>	<b>COLUMNA I</b>	<b>COLUMNAII</b>
Reversión del Resultado contable venta bien reemplazo	60.300	
Diferencia entre amortización contable e impositiva Amortización contable: \$20.000 Amortización impositiva: \$13.970		6.030
<b>TOTAL</b>	<b>60.300</b>	<b>6.030</b>

Por lo tanto:

- a) Verificación de cumplimiento de plazos:
  - Fecha de venta 10/08/14
  - Plazo a efectuar la compra: entre 10/08/13 y 10/08/15
  - Fecha de compra: 15/11/2014
- b) La ganancia de \$60.300 obtenida en 2014, se computara:
  - Entre 2014 a 2023 – 10 años de vida útil- : \$6.030 cada año, incrementando la utilidad en dichos periodos. Este importe es la diferencia entre la amortización contable y la impositiva de cada ejercicio.

**1.3.- CASO III: Reemplazo por otro bien mueble amortizable, en ejercicio posterior a la venta**

Detalle de la compra:

Fecha de compra: 14 de junio de 2015

Precio Neto de compra: \$200.000

Vida útil: 10 años

- 1) Determinación de la ganancia por la venta de bien objeto de reemplazo: ídem **CASO II**
- 2) Disminuir el costo del nuevo bien en el importe de la ganancia afectada: ídem **CASO II**. En este caso, la amortización impositiva de \$13.970 se comenzara a computar en el ejercicio 2015.

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2014**

<b>CONCEPTO</b>	<b>COLUMNA I</b>	<b>COLUMNAII</b>
Reversión del Resultado contable venta bien reemplazo	60.300	---- , ----
<b>TOTAL</b>	<b>60.300</b>	<b>---- , ----</b>

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2015**

<b>CONCEPTO</b>	<b>COLUMNA I</b>	<b>COLUMNAII</b>
Diferencia entre amortización contable e impositiva Amortización contable: \$20.000 Amortización impositiva: \$13.970	---- , ----	6.030
<b>TOTAL</b>	<b>---- , ----</b>	<b>6.030</b>

Por lo tanto:

a) Verificación del cumplimiento de los plazos:

- Fecha de venta: 10/08/2014
- Plazo para efectuar la compra: entre 10/08/13 y 10/08/15
- Fecha de compra: 14/06/15

b) La ganancia de \$60.300 obtenida en 2014 se computara:

- Entre 2015 a 2024 -10 años de vida útil del nuevo bien - : \$6.030 en cada uno de ellos respectivamente. Este importe surge de la diferencia entre la amortización contable y la impositiva, de cada ejercicio.

**1.4- CASO IV: Reemplazo por otro bien mueble amortizable, en ejercicio posterior a la venta, cuando surge un excedente de ganancia no absorbida**

Detalle de compra:

Fecha de compra: 14 de junio de 2015

Precio Neto de compra: \$50.000

- 1) Determinación de la ganancia por la venta del bien objeto de reemplazo: ídem **CASO II**
- 2) Disminuir el costo del nuevo bien en el importe de la ganancia afectada:

$$\begin{array}{rcl} \text{Costo del} & - & \text{Ganancia afectada} = \text{Exceso de utilidad} \\ \text{Nuevo bien} & & \text{a la opción} & & \text{a computar} \\ \$50.000 & - & \$60.300 & = & \$10.300 \end{array}$$

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2014**

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNA II
Reversión del Resultado contable venta bien de reemplazo	60.300	---- , ----
<b>TOTAL</b>	<b>60.300</b>	<b>---- , ----</b>

### Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2015

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNAII
Exceso de utilidad por el ejercicio de la opción	---- , ----	10.300
Diferencia entre amortización contable e impositiva Amortización contable: \$5.000 Amortización impositiva: ---- , ----	---- , ----	5.000
<b>TOTAL</b>	---- , ----	<b>15.300</b>

Por lo tanto:

a) Verificación del cumplimiento de los plazos:

- Fecha de venta: 10/08/2014
- Plazo para efectuar la compra: entre 10/08/13 y 10/08/15
- Fecha de compra: 14/06/15

b) La ganancia de \$60.300 obtenida en el 2014 por la venta del bien mueble se computará de la siguiente manera:

- En 2015: \$15.300 que se compone de:
  - \$10.300 que corresponde al excedente de utilidad de no absorbida por el costo del nuevo bien.
  - \$ 5.000 que corresponde a la amortización contable del ejercicio que no debe computarse atente que el costo total del nuevo bien fue absorbido por la ganancia de la venta del bien anterior.

- Desde 2016 a 2024 - 9 años restantes de vida útil - \$5.000 cada año, lo que totalizan \$45.000, que corresponde la amortización contable de cada ejercicio, que no deben computarse atento que el costo total del nuevo bien fue absorbido por la ganancia de la venta del bien anterior.

**1.5.- CASO V: Compra anterior a la venta, en ejercicios distintos**

Detalle de compra:

Fecha de compra: 24/09/2013

Precio Neto de la compra: \$200.000

Vida útil: 10 años

- 1) Determinación de la ganancia por la venta de bien objeto de reemplazo: ídem **CASO II**
- 2) Disminuir el costo del nuevo bien en el importe de la ganancia afectada: ídem **CASO II**

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2014**

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNA II
Reversión del Resultado contable venta bien reemplazo	60.300	
Diferencia de amortización computada en exceso en ejercicio 2013: Amortización contable: \$20.000 Amortización impositiva: \$13.970		6.030

Diferencia entre amortización contable e impositiva del ejercicio 2014: Amortización contable: \$20.000 Amortización impositiva: \$13.970		6.030
<b>TOTAL</b>	<b>60.300</b>	<b>12.060</b>

Por lo tanto:

a) Verificación del cumplimiento de plazos:

- Fecha de venta: 10/08/14
- Plazo para efectuar la compra: entre 10/08/13 a 10/08/14
- Fecha de compra: 24/09/13

b) La ganancia de \$60.300 obtenida en el año 2014 por la venta del bien mueble, se computara de la siguiente manera:

- En 2014: \$12.060 que se compone de:
  - \$6.030 que corresponde al excedente de amortización impositiva computada en 2013.
  - \$6.030 que corresponde a la diferencia entre la amortización contable y la amortización impositiva de dicho ejercicio.
- Desde 2015 a 2022 – 8 años restantes de vida útil -: \$6.030 cada año, totalizando \$48.240, que corresponden a la diferencia entre la amortización contable y la impositiva de cada ejercicio.

## **2.- Casos prácticos venta y reemplazo de Bienes Inmuebles**

Datos del contribuyente y del bien vendido

Contribuyente: XXX S.A

Fecha cierre de ejercicios: 31/12 de cada año

Idéntico método de amortización impositivo y contable

Operación de Venta Inmueble (Sucursal de la explotación):

Fecha Venta: 13/05/14

Precio Neto: \$750.000

Datos de la compra de Inmueble (Sucursal de la explotación):

Fecha de adquisición: 16/08/10

Costo de adquisición: \$350.000

S/Avalúo fiscal: 20% terreno

Vida útil: 50 años

### **2.1.- CASO I: Reemplazo por otro inmueble destinado a depósito, en ejercicio posterior a la venta y afectando todo el precio de venta al nuevo bien**

Detalle de la compra del nuevo bien:

Fecha de compra: 15/01/2014

Costo de adquisición: \$800.000

Terreno: 20%

Vida útil: 50 años

#### **Respuesta:**

- 1) Calcular el porcentaje que representa el costo del nuevo bien sobre el precio de venta:

$$\frac{\text{Costo del Nuevo Bien}}{\text{Precio de Venta del Inm.}} \times 100 = \frac{800.000}{750.000} = 1.067 \%$$

Por lo tanto toda la utilidad obtenida por la venta del inmueble podrá ser afectada a la opción de venta y reemplazo.

- 2) Determinación de la ganancia obtenida por la venta de bien objeto de reemplazo:

$$\begin{array}{r r r r r} \text{Precio Venta (PV)} & - & \text{Valor Residual (VR)} & = & \text{Ganancia Neta (GN)} \\ 750.000 & - & 329.000 & = & 421.000 \end{array}$$

Cálculos auxiliares:

$$\text{PV} = \$750.000$$

$$\text{VR} = \$329.000$$

$$\text{VR} = \text{Costo de adquisición} - \text{amortizaciones acumuladas}$$

$$\text{VR} = 350.000 - 21.000 = 329.000$$

$$\text{Costo de adquisición} = \$350.000$$

$$\text{Amort. acum. (15 trimestres):}$$

$$(350.000 * 80\%) * 0.5\% * 15T = \$21.000$$

- 3) Disminuir el costo del nuevo bien en el importe de la ganancia afectada:

**Costo del Nuevo Bien - Ganancia afectada a la opción = Nuevo costo a amortizar**

$$\begin{array}{r r r r r} \$800.000 & - & \$421.000 & = & \$379.000 \end{array}$$

Amortización Impositiva a computar en ejercicio 2014: \$1.516

$379.000 * 80\% * 4 \text{ Trimestres} * 0.5\% = \$6.064$

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2014**

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNA II
Reversión del Resultado contable venta bien reemplazo	421.000	---- , ----
<b>TOTAL</b>	<b>421.000</b>	<b>---- , ----</b>

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2010**

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNA II
Reversión del Resultado contable venta bien reemplazo	---- , ----	6.736
<b>TOTAL</b>	<b>---- , ----</b>	<b>6.736</b>

Por lo tanto:

a) Verificación de cumplimiento de plazos:

- Fecha afectación como bien de uso: 16/08/10
- Fecha de venta: 13/05/2014
- Plazo a efectuar la compra: hasta el 13/05/15
- Compra nuevo inmueble: 15/01/2015

b) La ganancia de \$421.000 obtenida en 2014, se computará:

- \$84200 se imputan al terreno, por lo tanto únicamente en caso de venta del inmueble esta ganancia no computada incidirá fiscalmente en el ejercicio de venta.
- En 2015 se reintegra \$6.736, correspondiente a cuatro trimestres, ya que el nuevo inmueble se adquirió en Enero.
- En 2016-2066, ambos inclusive, se reintegrará \$6736 por año, los que totalizan \$330.064 (6736\*49 años).
- Si la venta ocurriera antes de que culmine la vida útil de la edificación la utilidad diferida se reintegrará en oportunidad de computarse el valor residual.

**2.2.- CASO II: Ídem anterior pero afectando parcialmente el precio de venta a la compra del nuevo bien de uso**

Detalle de la compra del nuevo bien:

Fecha de compra: 15/01/2014

Costo de adquisición: \$500.000

Terreno: 20%

Vida útil: 50 años

**Respuesta:**

- 1) Calcular el porcentaje que representa el costo del nuevo bien sobre el precio de venta:

$$\frac{\text{Costo del Nuevo Bien}}{\text{Precio de Venta del Inm.}} \times 100 = \frac{500.000}{750.000} = 66.667 \%$$

- 2) Determinación de la ganancia obtenida por la venta de bien objeto de reemplazo:

$$\begin{array}{r r r r r} \text{Precio Venta (PV)} & - & \text{Valor Residual (VR)} & = & \text{Ganancia Neta (GN)} \\ 750.000 & - & 329.000 & = & 421.000 \end{array}$$

Cálculos auxiliares:

$$\text{PV} = \$750.000$$

$$\text{VR} = \$329.000$$

$$\text{VR} = \text{Costo de adquisición} - \text{amortizaciones acumuladas}$$

$$\text{VR} = 350.000 - 21.000 = 329.000$$

$$\text{Costo de adquisición} = \$350.000$$

$$\text{Amort. acum. (15 trimestres):}$$

$$(350.000 * 80\%) * 0.5\% * 15T = \$21.000$$

- 3) Aplicar el porcentual determinado en el punto 1) a la utilidad obtenida en 2) a efectos de determinar la utilidad afectada a la opción de venta y reemplazo:

$$\text{Utilidad Obtenida} * \% \text{ de afectación} = 421000 * 66,667\%$$

$$\text{Utilidad afectada a venta y reemplazo} = 280.668$$

$$\text{Utilidad No afectada a venta y reemplazo} = 140.332$$

- 4) Disminuir el costo del nuevo bien en el importe de la ganancia afectada:

$$\text{Costo del Nuevo Bien} - \text{Ganancia afectada a la opción} = \text{Nuevo costo a amortizar}$$

$$\begin{array}{r r r r r} \$500.000 & - & \$280.668 & = & \$219.332 \end{array}$$

Amortización Impositiva a computar en ejercicio 2014: \$3.509,32

$$219.332 * 80\% * 0.5\% * 4T = \$3.509,32$$

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2014**

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNA II
Reversión del Resultado contable venta bien reemplazo	421.000	---- , ----
<b>TOTAL</b>	<b>421.000</b>	<b>---- , ----</b>

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2015**

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNA II
Diferencia entre amortización contable e impositiva	---- , ----	4490,68
Amortización contable $500.000 * 80\% * 4T * 0.8\% = \$8.000$ Amortización impositiva \$3.509,32		
Incidencia de la utilidad no afectada a venta y reemplazo	---- , ----	140.332
<b>TOTAL</b>	<b>---- , ----</b>	<b>144.822,68</b>

Por lo tanto:

- a) Verificación de cumplimiento de los plazos:
  - Fecha afectación como bien de uso: 16/08/10, estuvo más de dos años afectado como bien de uso.
  - Fecha de venta: 13/05/2014
  - Plazo a efectuar la compra: hasta el 13/05/15
  - Compra nuevo inmueble: 15/01/2015
- b) La ganancia de \$421.000 obtenida en 2014, se computará:
  - \$56.134 se imputan al terreno, por lo tanto únicamente en caso de venta del inmueble esta ganancia no computada incidirá fiscalmente en el ejercicio de venta.
  - En 2015 se reintegra:
    - \$4.490,68, correspondientes a un trimestre, ya que el nuevo inmueble se adquirió en Noviembre.
    - \$140.332, correspondientes a la utilidad no afectada a venta y reemplazo
  - En 2016-2066, ambos inclusive, se reintegrará \$4.490,68 por año, los que totalizan \$220.332 (4.490,68\*49 años).
  - Si la venta ocurriera antes de que culmine la vida útil de la edificación la utilidad diferida se reintegrará en oportunidad de computarse el valor residual.

**2.3.- CASO III: Reemplazo por construcción de otro inmueble, habiéndose iniciado la misma en ejercicio anterior a la venta. La afectación es parcial**

Detalle de la construcción:

Terreno: Preexistente por valor de \$100.000

Fecha de finalización de la construcción: 28/02/2016

Fecha de inicio de la construcción: 01/10/2013

Inversiones:

<b>Octubre, Noviembre y Diciembre/2013</b>	<b>\$50.000</b>
<b>Enero-Diciembre 2014</b>	<b>\$250.000</b>
<b>Enero-Diciembre 2015:</b>	<b>\$340.000</b>
<b>Enero-Febrero 2016:</b>	<b><u>\$40.000</u></b>
<b>TOTAL CONSTRUCCION</b>	<b>\$680.000</b>

**Respuesta:**

- 1) Calcular el porcentaje que representa el costo del nuevo bien sobre el precio de venta:

$$\frac{\text{Costo del Nuevo Bien}}{\text{Precio de Venta del Inm.}} \times 100 = \frac{680.000}{750.000} = 90.667 \%$$

- 2) Determinación de la ganancia obtenida por la venta de bien objeto de reemplazo: ídem **CASOS I y II**
- 3) Aplicar el porcentual determinado en el punto 1) a la utilidad obtenida en 2) a efectos de determinar la utilidad afectada a la opción de venta y reemplazo.

**Utilidad Obtenida \* % de afectación = 421000\*90,667%**

**Utilidad afectada a venta y reemplazo = 381.708,07**

**Utilidad No afectada a venta y reemplazo = 39.291,93**

4) Disminuir el costo del nuevo bien en el importe de la ganancia afectada:

**Costo del Nuevo Bien - Ganancia afectada a la opción = Nuevo costo a amortizar**

**\$500.000 - \$280.668 = \$219.332**

En realidad el valor de nuevo edificio destinado a depósito estará constituido por el valor de terreno preexistente más la construcción, pero la opción de venta y reemplazo se efectuará solamente sobre el importe de la construcción. Entonces:

<b>Depósito</b>	<b>Valor Contable</b>	<b>Valor Impositivo p/vta y reemplazo</b>
<b>Terreno</b>	<b>\$100.000</b>	<b>\$100.000</b>
<b>Construcción</b>	<b><u>\$680.000</u></b>	<b><u>\$298.291,93 (1)</u></b>
<b>TOTAL</b>	<b>\$780.000</b>	<b>\$398.291,93</b>

Asimismo, como la construcción fue finalizada en febrero de 2016, recién en este período fiscal corresponderá comenzar a computarse las amortizaciones:

Amortización Impositiva a computar en ejercicio 2016 (298291,93\*0.5%\*4T): \$5.965,85

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2014**

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNA II
Reversión del Resultado contable venta bien reemplazo	421.000	---- , ----
<b>TOTAL</b>	<b>421.000</b>	<b>---- , ----</b>

**Ajustes a practicar en la Declaración Jurada 2016**

CONCEPTO	COLUMNA I	COLUMNA II
Diferencia entre amortización contable e impositiva	---- , ----	7.634,16
Amortización contable $680.000 * 80\% * 4T * 0.5\% = \$13.600$		
Amortización impositiva \$5.965,84		
Incidencia de la utilidad no afectada a venta y reemplazo	---- , ----	39.292
<b>TOTAL</b>	<b>---- , ----</b>	<b>46.659,09</b>

Por lo tanto:

a) Verificación de cumplimiento de los plazos:

- Fecha afectación como bien de uso: 16/08/2010, estuvo más de dos años afectado como bien de uso.
- Fecha de venta: 13/05/2014
- Plazo a efectuar iniciar la construcción: hasta el 13/05/2013
- Fecha de inicio construcción: 01/10/2017
- Fecha finalización de la construcción: 28/02/2009

b) La ganancia de \$421.000 obtenida en 2014, se computará:

- En 2016 se reintegra:
  - \$7.634,16, correspondientes a la amortización de cuatro trimestres, ya que la construcción finalizó en febrero 2016.
  - \$39.292 correspondiente a la utilidad no afectada a venta y reemplazo
- En 2016-2066, ambos inclusive, se reintegrará \$7.634,16 por año, los que totalizan \$374.073,84 ( $7634,16 \times 49$  años).
- Si la venta ocurriera antes de que culmine la vida útil de la edificación la utilidad diferida se reintegrará en oportunidad de computarse el valor residual.

## **CONCLUSIÓN**

Al desarrollar el presente trabajo, quisimos ampliar nuestro campo de visión sobre el tratamiento del régimen de Venta y Reemplazo en el Impuesto a las Ganancias.

En lo que respecta al uso de la opción de Venta y reemplazo tiene por finalidad favorecer y estimular el re-equipamiento y la renovación de los bienes de capital afectados a actividades económicas (en general, empresarias), a través de un régimen de diferimiento sin el pago de intereses compensatorios.

Este régimen, permite que la Ganancia Bruta del Bien Reemplazado se difiera en los años de vida útil del Bien de Reemplazo que se adquiere, vía un menor cargo a resultados en conceptos de amortización anual del mismo.

Conforme a lo señalado en el desarrollo de este Seminario, ante el incumplimiento de los requisitos tanto formales como sustanciales de los Bienes Muebles e Inmuebles Amortizables, se produce como consecuencia el decaimiento del uso de la opción de Venta y Reemplazo, afectando los montos ya declarados, los cuales deben modificarse e incorporarse la utilidad de la venta que no se incorporó en el balance fiscal en el ejercicio en que se devengó.

En cuanto al “reemplazo” de los bienes muebles amortizables, según lo expresado en el trabajo, concluimos que pueden ser reemplazados por otro bien

mueble amortizable, y que no es necesario que éste cumpla con la misma actividad y el espacio físico del bien que reemplaza, mientras que los bienes inmuebles pueden ser reemplazados tanto por bienes muebles como inmuebles amortizables o construcciones, siempre y cuando, dicho inmueble tenga una antigüedad de 2 años antes de la enajenación.

Otra particularidad debatida en ésta monografía es el uso de la opción del régimen por los sujetos comprendidos en la cuarta categoría a partir de la modificación de la Ley en el Impuesto a las Ganancias del 23 de Septiembre del 2013. En lo que respecta a los Bienes Muebles, el ejercicio de la opción de Venta y Reemplazo queda con libre posibilidad de aplicación práctica por considerarse una venta gravada. A diferencia de los resultados de la venta de Bienes Inmuebles, que por regla general no se encuentran alcanzados por el impuesto; si consideramos la excepción expuesta por el Decreto Reglamentario, no sería factible ejercer la opción de Venta y Reemplazo ante la transferencia de Bienes recibidos por cancelación de créditos originados por operaciones de cuarta categoría, puesto que resultaría imposible cumplir con el requisito sustancial de tratarse de un Bien de Uso afectado como tal con antigüedad mínima de 2 años.

## ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

### **A. General:**

ANAD, Carolina; MARIROSSI, Vivian; UNIA, Laura, Impuesto a las Ganancias, a las transferencias de inmuebles y a la Ganancia Mínima Presunta. Venta y Reemplazo. Tratamiento, Editorial La Ley. IMP 200 – B, 2427.

BERESTEIN, Regina (1994), Manual Práctico. Impuesto a las Ganancias, Editorial Reisa. Bs. As., Argentina.

CASTRO, Juan Pedro (1987), Manual de Impuesto a las Ganancias, Ediciones Contabilidad Moderna SAIC. Bs. As. Argentina.

Diccionario Pequeño Larousse en Color. Ediciones Larousse, España 1991.

FERNANDEZ, Ana M., Venta y Reemplazo en el Impuesto a las Ganancias, Consultor Tributario, Enero 2008, Editorial Errepar.

FERNANDEZ, Luis Omar, Vocabulario de Hacienda Pública Fiscal Económica Contable, Editorial La Ley.

REIG, Enrique Jorge (1996), Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre Impuesto a las Ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta, Editorial Macchi, Bs. As. Argentina.

RAJMILOVICH, Darío, Manual del Impuesto a las Ganancias, 2da Edición, Pág. 343.

ROACH, Daniel (2001), Aspectos técnicos y prácticos del régimen de Venta y Reemplazo, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Tomo/Boletín XXII, Abril 2001, Editorial Errepar.

ROCA, Carlos, Impuesto a las Ganancias. Venta y Reemplazo, Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T). Tomo/Boletín XIII, Abril 2007, Edición Errepar.

## **B. Especial:**

BALÁN, Osvaldo (2002), Operaciones con Inmuebles en el Impuesto a las Ganancias y el ITI, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E). Tomo/Boletín XXIII, Julio 2002, Editorial Errepar.

CAMBRA, Santiago A. Régimen de Venta y Reemplazo de Bienes, Practica Profesional 2006 -34, 5. Ediciones La Ley.

CASTIÑEIRA BASALO, Manuel A. Reemplazo de Bienes de Uso. Vigencia del F. N° 235, Publicado en IMP 2003 – B, 1659. Editorial La Ley.

CERCHIARA, Claudia (2003), M. Impuestos. Ganancias de Tercera Categoría. Unipersonales. Sociedades de Hecho, Editorial Errepar, Bs. As. Argentina.

FERNÁNDEZ, Luis Omar, Venta y Reemplazo de Inmuebles, IMP 2006 – 20 (2° quincena Octubre), 2457, Editorial La Ley.

FERRARO, Ricardo M., Venta y Reemplazo de Bienes Muebles e Inmuebles: la AFIP adecuó la reglamentación (Res. Gral. 2140), IMPO 2006 – 21 (Noviembre), 2589.

LORENZO, Armando; BECHARA, Fabián; CAVALLI, Cesar M. (2003), El Reemplazo de bienes de uso en los Impuestos a las Ganancias y sobre los beneficios eventuales, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Tomo/Boletín XV, Diciembre 1994.

LORENZO, Armando; BECHARA, Fabián; CAVALLI, Cesar M. (2003), Visión actual de la Venta y Reemplazo de Bienes en Ganancias, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Tomo/Boletín XXIV, Agosto 2003.

LUDEÑA, Gabriel E., Venta y Reemplazo de Bienes Inmuebles No Amortizables y el Fallo Satiestrella S.A (T.F.N), IMP 20077 – 13 (Julio), 1267.

OLEGO DE MILISENDA, Perla R., En Materia de Venta y Reemplazo, no basta optar, sino exteriorizar, PET N°269, Editorial La Ley.

ZLOTNIZKY, Carlos A., Venta y Reemplazo en el Impuesto a las Ganancias y en el ITI. Análisis del mecanismo. Consecuencias del incumplimiento, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Tomo/Boletín XXIX, Abril 2008.

**C. Leyes:**

Impuestos a las ganancias. Ley 20.628 (b.o.31/12/1973) - t.o. D. 649/1997

Impuesto a las ganancias. Decreto 1344/1998 (b.o. 25/11/1998)

Impuesto a las ganancias. RG (AFIP) 2140 (b.o. 9/10/2006)

Venta y Reemplazo. Dictamen Asesoría Técnica 73/2006

**D. Jurisprudencia:**

Dictamen N° 1/1982 (DATyJ)

Dictamen N° 65/2000 (DAT)

Dictamen N° 12/2002 (DAL)

Dictamen N° 43/2004 (DAT)

Dictamen N° 45/2006 (DAT)

Dictamen N° 73/2006 (DAT)

Dictamen N° 92/2007 (DAT)

Dictamen N° 19/2008 (DAT)

Dictamen N° 57/2008 (DAT)

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 04/05/2006. Perfecto López y Cía. S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B.05/12/2006. Santiestrella S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B 21/06/2006. Contraviento S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 28/03/2006. Gena S.A. Agrícola Ganadera.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 16/08/2007. Escarpatri S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 30/04/2003. Monteroni, Juan Carlos.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 04/03/1973. Kablan, Julio Horacio

## ÍNDICE ANALITICO

	<u>Págs.</u>
Resumen.....	01.-
Prólogo.....	02.-

### CAPITULO I

#### Introducción al uso de la opción Venta y Reemplazo

1.1- Introducción.....	03.-
1.2- Generalidades	04.-
1.2.1- Generalidades de Bienes Muebles.....	04.-
1.2.2- Generalidades de Bienes Inmuebles.....	05.-

### CAPITULO II

#### Régimen de Venta y Reemplazo de Bienes Muebles

1.- Requisitos Sustanciales	06.-
1.1.- Enajenación de Bienes Muebles.....	06.-
1.2.- Reemplazo por otro bien mueble amortizable.....	07.-
1.3.- Plazo para efectuar operaciones de venta y reemplazo.....	08.-

2.- Mecánica para aplicación del régimen.....	09.-
2.1.- Tratamiento del bien adquirido después de la venta.....	09.-
2.2.- Tratamiento del bien adquirido antes de la venta.....	11.-
3.- Particularidades.....	13.-
3.1.- Aplicación del régimen de renta de cuarta categoría....	13.-
3.2.- Reorganización de empresas.....	16.-
3.3.- Venta y Reemplazo y Leasing.....	16.-
3.4.- Implicancia en Ganancia Mínima Presunta.....	16.-
3.5.- Efectos en el Impuesto sobre Bienes personales.....	17.-

### CAPITULO III

#### Régimen de Venta y Reemplazo de Bienes Inmuebles

1.- Requisitos Sustanciales	18.-
1.1.- Venta de Inmueble afectado a la explotación como bien de uso.....	18.-
1.2.- Destino importe obtenido en la venta del inmueble.....	23.-
1.3.- Plazo de Venta y Reemplazo.....	31.-
2.- Mecánica para la aplicación del régimen.....	33.-
2.1.- Construcciones.....	35.-
2.2.- Afectación de ganancia a un bien adquirido con anterioridad.....	36.-
2.3.- Mecánica de actualización e inaplicabilidad.....	37.-

3.- Particularidades.....	38.-
3.1.- Aplicación del régimen de renta de cuarta categoría....	38.-
3.2.- Reorganización de empresas.....	39.-
3.3.- Venta y Reemplazo y Leasing.....	39.-
3.4.- Implicancia en Ganancia Mínima Presunta.....	39.-
3.5.- Efectos en el Impuesto sobre Bienes personales.....	40.-

## CAPITULO IV

### Incumplimiento de Requisitos

1.- Requisitos formales.....	41.-
1.1.- Comunicación a la AFIP.....	41.-
1.2.- Incumplimientos. Consecuencias.....	43.-
2.- Incumplimientos Requisitos Sustanciales Bienes Muebles....	47.-
3.- Incumplimientos Requisitos Sustanciales Bienes Inmuebles..	48.-

## CAPITULO V

### Casos Prácticos

1.- Casos Prácticos Bienes Muebles.....	50.-
1.1.- Caso I.....	51.-
1.2.- Caso II.....	51.-
1.3.- Caso III.....	53.-
1.4.- Caso IV.....	55.-
1.5.- Caso V.....	57.-

2. – Casos Prácticos Bienes Inmuebles.....	59.-
2.1.- Caso I.....	59.-
2.2.- Caso II.....	62.-
2.3.- Caso III.....	66.-
Conclusión.....	70.-
Índice Bibliográfico.....	73.-
Índice Analítico.....	76.-