



## **VENTA Y REEMPLAZO – DIFERIMIENTO TRIBUTARIO**

### **IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

En esta oportunidad nos llamamos a analizar un interesante antecedente jurisprudencial suscripto por el Tribunal Fiscal de la Nación en Mayo de 2016 en el cual se ha tratado, entre otros temas, la aplicación del instrumento de diferimiento tributario dispuesto por el Art. 67 Ley 20.628 mas comúnmente conocido como venta y reemplazo o Roll Over.

#### **EL ANTECEDENTE**

El antecedente de referencia es MORONI OMAR ERNESTO TFN 2016 donde, como ya se ha adelantado trata sobre un ajuste fiscal sufrido por el contribuyente motivado en la incorrecta aplicación del vehículo de venta y reemplazo de bienes donde el bien originalmente enajenado era un inmueble rural.

El contribuyente enajena el inmueble rural y adquiere un inmueble urbano con destino alquiler siendo, entonces y en interpretación del contribuyente, todos los nuevos bienes con carácter de bien de uso.

Lo dicho lo advertimos del relato primero en el propio antecedente jurisprudencial, extracto de las manifestaciones primeras del contribuyente:

“Señala que por escritura de fecha 17/7//07 instrumentó la venta de un campo de su propiedad, cuyo producido destinó en su mayor parte al reemplazo de inmuebles y a inversiones en éstos, con destino a alquiler”.

Otro ajuste que se le imputa al contribuyente se trata de facturas apócrifas derivadas de adquisiciones a dos proveedores. Lo dicho se deriva del siguiente párrafo:

“Por otra parte, considera carente de sustento el criterio del Fisco Nacional en orden a la impugnación de operaciones con dos proveedores, toda vez que procedió de buena fe efectuando los controles correspondientes”.

Retomando el tema que fuera el objeto principal de este análisis resulta interesante el argumento presentado por el contribuyente cuando recuerda la finalidad del Art. 67 Ley 20.628 que es el permitir la modificación de los bienes componentes del acervo con capacidad de generar ganancias sin que, el reemplazo de bienes, signifique una merma en el patrimonio cuando este reemplazo obedece a una “re-conversión” del modelo de negocios del contribuyente. Se destaca párrafo que proviene del entendimiento del contribuyente:



“Explica luego la finalidad tributaria del art. 67 de la ley del impuesto a las ganancias -de sesgo extra-fiscal- cual es establecer una opción de venta y reemplazo a efectos de promover el reequipamiento y renovación de bienes de capital afectados a las actividades que realizan las empresas y determinados contribuyentes individuales.”

En cuanto a la afectación del inmueble a la obtención de rentas se aprecia que el fisco nacional desconoce las facturas emitidas y, con ello, la afectación a la obtención de rentas que será necesaria para justificar la opción de venta y reemplazo. Lo dicho se advierte del siguiente párrafo:

“En lo que respecta al alquiler de un inmueble en la localidad de Santa Rosa, se agravia de que el Fisco base su opinión en aspectos meramente formales, negando sustantividad a las facturas emitidas como consecuencia de la locación y las derivadas de las compras de insumos, que se ofrecieran como prueba.”

Se destaca un párrafo en el cual el contribuyente llama a la aplicación del principio de realidad económica Art. 2 Ley 11.683 a su favor para lo cual advierte que el objetivo de la venta y la posterior adquisición de un inmueble con fines de alquiler obedece a una mecánica de “reacomodamiento del patrimonio productivo”:

“En este orden de ideas, desde el punto de vista del principio de la realidad económica, señala que el 1/2/08 (esto es, antes del año de la venta) se realiza la primera inversión en el inmueble, el que luego fue alquilado, lo que demuestra la intención fue reacomodar la fuente.”.

Lo que resulta interesante destacar de este párrafo es la definición utilizada por el contribuyente: “reacomodar la fuente”.

Uno de los elementos que llaman a la crisis y al desconocimiento del vehículo del Art. 67 Ley 20.628 que pretende el fisco nacional es que entiende que el contribuyente no habría realizado las inversiones necesarias para configurar la “venta y reemplazo” antes del año de operada la venta del bien principal.

En este sentido y en cuanto es interés destacar el contribuyente se defiende afirmando que, efectivamente, ha realizado las inversiones en el tiempo requerido por medio de un boleto de compraventa el cual el fisco pretende desconocer. Se destaca párrafo:

“Entiende que el organismo recaudador, al desconocer su implicancia en el caso, no ha tenido en cuenta lo preceptuado por el art. 3 de la ley del tributo en cuanto considera "enajenación", cuando medie boleto de compra venta u otro compromiso similar, siempre y cuando se diere la posesión o, en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se haya celebrado la correspondiente escritura traslativa de dominio.”.

Los elementos que llevan a la crisis del boleto son

a.- la falta de fecha cierta y



b.- el aparente des-conocimiento del boleto como conformación de los elementos requeridos por la norma.

En sentido de lo dicho, el contribuyente pretende demostrar la posesión del inmueble y, con ello, que se han presentado los elementos requeridos por el Art. 3 Ley 20.628 para configurar "enajenación". Se destaca párrafo de dichos del contribuyente:

"Afirma que si bien el boleto de marras no tiene fecha cierta, innumerables indicios y pruebas demuestran su verosimilitud."

Por su parte, naturalmente, el contribuyente no ha seguido los procedimientos altamente formales para este tipo de diferimiento tributario pero se conoce jurisprudencia que se desentiende de este alto formalismo. Se destaca párrafo:

"En lo que atañe a la falta de presentación del formulario 235 exigido por RG 2278, entiende -con apoyo en jurisprudencia- que representa una obligación formal cuyo incumplimiento no puede ocasionar la pérdida de la opción, en la medida que se acredite la existencia de los otros requisitos exigidos por la norma legal."

Existen dos elementos que será importante considerar:

"a) que por escritura de fecha 17 de julio de 2007 la actora vendió un inmueble rural de su propiedad a la firma "Macama SA" el cual, como surge de la atestación del escribano interviniente, se encontraba inexplorado;" el caso de que el inmueble en venta se encontrara fuera de explotación al momento de la enajenación y

"d) que la recurrente omitió la presentación del formulario 235 exigido por RG 2278."

En referencia a lo señalado en el punto a) transcrito del antecedente corresponde considerar la siguiente disposición del Art. 67 Ley 20.628:

"Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso".

Nótese que se coloca énfasis en la situación de explotación o uso del inmueble.

En relación a este punto se destaca lo señalado por el TFN:

"De esta forma, los contribuyentes podrán hacer uso de la franquicia denominada "roll over", en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producto de su enajenación se destine a la adquisición de otro con igual destino."

Una cuestión que no puede dejar de ser atendida es la función que tiene el Art. 67 Ley 20.628 dentro de nuestra normativa y en este sentido es importante lo señalado por el propio TFN cuando recuerda que la función de esta norma es permitir el re-equipamiento o renovación de los bienes productores de renta. Se destaca párrafo:



“El suscripto, en relación a dicho contexto normativo, ha destacado que el legislador, haciendo valer el uso extrafiscal de la imposición, ha establecido la opción de venta y reemplazo a efectos de promover el reequipamiento y renovación de determinados bienes afectados a las actividades que realizan las empresas y determinados contribuyentes individuales.”.

Asimismo se destaca las consecuencias de no considerar la aplicación del instituto bajo referencia:

“Ello por cuanto si el resultado de la enajenación de los bienes se viera alcanzado por el gravamen, dicha circunstancia generaría un obstáculo a la renovación, (conf- "Monteroni, Juan Carlos s/recurso de apelación -impuesto a las ganancias-" del 30/04/2003).”

### **LA SENTENCIA**

Llamado a decidir sobre el tema ( y considerando forzosamente las apreciaciones realizadas en nota anterior respecto de la función que presenta el Art. 67 Ley 20.628); orientado a permitir el reequipamiento y renovación de bienes productivos, resulta interesante considerar, en primer lugar, que el Dr. Buitrago ha entendido que, no se han presentado cumplimiento al requisito básico para la aplicación del instituto bajo referencia:

“En efecto. Tanto en lo que hace a la adquisición de un inmueble situado en la Pcia. de La Pampa (que la apelante aduce haber adquirido con el producido de la venta de su campo y con el fin de destinarlo a locación) como la compra del inmueble en Lago Puelo (que la actora también declara haber comprado con los fondos provenientes de aquella venta y con el objeto de destinarlo a un proyecto turístico), no se cumple con los extremos exigidos por las normas, ya que el bien cuya enajenación se produjo primigeniamente se encontraba afectado a la explotación agropecuaria.”.

Si bien indica que el bien originalmente se encontraba afectado a explotación (cosa que no es así porque se conoce que estaba inexplorado conforme manifestaciones de las partes y no rebatidas por el fisco nacional), el centro de estudio se coloca en el tipo de explotación que poseía el contribuyente y el tipo de uso de los bienes adquiridos en reemplazo:

“Recuérdese que la opción será aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.”.

Adviértase lo “temeraria” de esta interpretación porque llevaría a considerar que el instituto o vehículo del Art. 67 Ley 20.628 solo sería aplicable siempre y cuando el contribuyente se mantenga “dentro del mismo ramo industrial – civil de explotación “ no permitiendo, por tanto, la “reconversión” de actividades o pase de industria (en este caso desde la industria agropecuaria a pasar a una actividad civil y, por otro lado, a una actividad turística).



En cuanto al boleto de compraventa ya mencionado el mismo ha sido desconocido por el TFN porque no poseía fecha cierta pero, además de este elemento necesario para acreditar la efectiva existencia del acto, se requeriría demostrar que el contribuyente había tomado posesión del inmueble. Se destaca sentencia del dictamen del TFN:

“En lo que atañe al inmueble situado en la pcia. de Chubut, claramente la escritura de compra fue efectuada luego del plazo de un año estipulado por la ley, sin que pueda suplirse ella con la aducida emisión de un boleto de compra venta que carece de fecha cierta.”

En cuanto al incumplimiento del informalismo procesal de presentación del formulario que, para tales efectos, ha dispuesto el fisco, ha reconocido el TFN que ello no será impedimento para el reconocimiento del beneficio de diferimiento aquí mencionado:

“Por último, y a fin de dar adecuada respuesta a los distintos argumentos de la apelante, si bien es cierto que la mera omisión de presentación del formulario 225 previsto en la RG. 2278 no es apto para fundar una impugnación en el sentido de derribar, por dicha falencia formal, el sistema legal de venta y reemplazo (cfr. voto del suscripto in re "Santiestrella SA" del 5/12/06) ello es así siempre que -en el caso concreto- se acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la figura en análisis, lo cual, según se vio, no aconteció en la especie.”

#### **PALABRAS FINALES**

Hemos presentado una corta referencia al antecedente jurisprudencial el cual, rico en contenido y de obligatoria lectura, hemos destacado aquellos puntos que se nos presentaron como mas importantes a los fines de considerar la aplicación, exenta de riesgos, del vehículo propuesto por el Art. 67 Ley 20.628.

Cada caso es particular y toda decisión empresaria o de negocios debe ser tomada considerando los efectos que el régimen tributario ha dispuesto para el negocio a encarar. Acompañado a ello, las decisiones deben tomarse en conocimiento de la jurisprudencia incluso aquella que se ha presentado como controvertida.

Esperamos estas líneas inviten a la reflexión del instrumento fiscal y a un estudio, a conciencia, de los negocios encarados en vuestras organizaciones.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)



DR. SERGIO CARBONE

Contador Público (UBA)