

VENTA Y REEMPLAZO SOBRE INMUEBLES. REQUISITOS. AFECTACIÓN COMO BIEN DE USO



¿Es útil? (2) (0)

Horacio Ziccardi ✓ Carolina Calello ✓ 15/10/2025

SUMARIO:

El artículo examina el régimen de “venta y reemplazo” previsto en la ley de impuesto a las ganancias, aplicado a inmuebles afectados como bienes de uso. A partir de un caso concreto -“Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA”- se analiza la interpretación del concepto de “bien de uso” y los requisitos exigidos por la normativa vigente. Se destaca la postura del Tribunal Fiscal de la Nación y su confirmación por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, frente a la impugnación del Fisco. El texto también revisa antecedentes jurisprudenciales y la reforma introducida por la ley 27430, que amplió el alcance del régimen. Se discute la importancia del principio de legalidad en materia tributaria y la finalidad del instituto como herramienta de renovación de activos.

Esta doctrina fue publicada en:

- Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)

Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA (TF 39193-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo - Cám. Cont. Adm. Fed. - Sala V - 11/09/2025

I - El caso

El Fisco determinó de oficio el impuesto a las ganancias como consecuencia de impugnar la opción de “venta y reemplazo” ejercida por el contribuyente con relación a la venta de un inmueble.

El contribuyente apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación, quien revocó la resolución (TFN, Sala C, 31/8/2023) por considerar cumplidos los requisitos del régimen.

Según surge de la sentencia, se trató de la construcción de un centro comercial iniciada en 1998 sobre un inmueble de propiedad de la actora. Luego de comenzadas las obras, tras la quiebra de la empresa constructora y la crisis del país, las mismas se vieron paralizadas. En el año 2007, vendió la mitad de los inmuebles para poder llevar adelante un nuevo proyecto de explotación comercial en el mismo lugar, procediendo a demoler parte de las obras anteriores y encarando nuevas obras, con nuevos arquitectos y nueva empresa constructora; por lo que optó por el régimen legal de “venta y reemplazo”.

El Fisco sostuvo que el bien no se encontraba afectado a la explotación como bien de uso porque no había generado ganancias gravadas durante los dos años anteriores a su enajenación.

El Tribunal Fiscal, por el contrario, entendió que ni la letra de la ley ni su decreto reglamentario exigen ese requisito, sino que únicamente se requiere que el inmueble haya tenido el destino de bien de uso durante ese período, es decir, su uso en lugar de su venta.

Expresó que la interpretación más adecuada del concepto de “inmueble afectado a la explotación como bien de uso” se opone a “bienes de cambio”, que son aquellos destinados a la venta habitual. En tal sentido, detalló que la normativa contable aplicable, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), define los “bienes de uso” y, con base en ella, entendió acreditado tal carácter por la pericia contable y los estados contables acompañados.

De esta manera, confirmó la tesitura de la sociedad en cuanto a que el criterio fiscal implicó una violación del principio de legalidad, que rige de forma calificada en materia tributaria.

Además, aclaró que la postura del Fisco desatiende la finalidad legislativa de la opción de “venta y reemplazo”, que no constituye una excepción o dispensa del pago del impuesto por la ganancia obtenida por la venta de “bienes de uso”, sino la posibilidad opcional para los contribuyentes de imputar escalonadamente dicha utilidad, favoreciendo la renovación de los bienes de uso y mejorando así la fuente generadora de ganancia gravada. Destacó que exigir la efectiva generación de rentas gravadas del bien reemplazado durante los dos años anteriores a su venta haría imposible utilizar la opción en casos de bienes obsoletos que no generan renta, que son precisamente aquellos cuya renovación busca promover el instituto.

El Fisco apela ante la Cámara. Insiste en que el inmueble enajenado no poseía la calidad de bien de uso, sino que se trataba de un bien de cambio dado que no se encontraba afectado a actividad alguna. Alega que al momento de su venta el bien se encontraba en las mismas condiciones en las que fue adquirido. Sostiene que la falta de amortización, como la ausencia de rentas a su respecto, eran indicios de su carácter de bien de cambio, por lo que el ajuste fiscal resultaba legítimo.

II - La sentencia

La Cámara confirma la decisión.

Recuerda que el artículo 67 de la LIG (numeración al momento de los hechos), en su parte pertinente, establece que “...en el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada ... Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación ... La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año...”.

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

Destaca que la controversia se centra en determinar si el bien enajenado reunía la condición de bien de uso. Recuerda que esta calificación depende del destino asignado al bien, y que la normativa contable lo define como aquel destinado a ser utilizado en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo los que están en construcción, tránsito o montaje [RT (FACPCE) 9].

Señala la Cámara que los argumentos del Fisco no desvirtúan la conclusión del Tribunal Fiscal. El hecho de que no se haya amortizado el inmueble no muestra más que el incumplimiento a un criterio de valuación que no determina *-per se-* el carácter del bien analizado.

Por otro lado, agrega que la eventual inexistencia de modificación sobre el estado del bien, desde su adquisición hasta su venta, tampoco acredita su esencia como bien de cambio. Lo que determina

que un bien sea de cambio es que se encuentre destinado a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentre en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, situación que no se verificó en el caso.

Luego hace referencia a las características del recurso de revisión y apelación limitada, y recuerda que no da acceso -salvo error manifiesto- a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y la conclusión que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al ponderarla.

Dado que los fundamentos expuestos por el Fisco se basan en el análisis de cuestiones de hecho y prueba, y no se advierte una manifiesta arbitrariedad al apartarse de las constancias o probanzas de la causa, además de no haberse refutado adecuadamente los restantes argumentos emitidos por el Tribunal Fiscal, concluye que corresponde rechazar el recurso de apelación.

III - El comentario

Se trata de una herramienta muy importante para los contribuyentes, que permite diferir la imposición del resultado por la venta de bienes de capital, a fin de promover su renovación.

En el caso, el Tribunal Fiscal consideró -criterio que confirmó la Cámara- que no existía norma que limitara la opción como pretendía el Fisco. Frente a la falta de definición sobre el concepto de "bien de uso", resulta pertinente la remisión a las normas contables que definen este concepto.

Debemos señalar que el organismo fiscal ha intentado en diversas oportunidades limitar el mecanismo respecto de los inmuebles, al considerar que se debía verificar el requisito de que fueran "amortizables".

Este criterio fue rechazado en las causas "Santiestrella SA" (TFN, Sala B, 5/12/2006) y "Escarpatri SA" (TFN, Sala A, 16/8/2007), en que se realizó la diferenciación con relación a los bienes muebles, para los que sí figuraba este requisito en el texto legal.

En el caso comentado, si bien existían informes contrapuestos, el Fisco admitía que no se diera este requisito, aunque sostenía que el inmueble no se encontraba afectado como bien de uso porque no había generado rentas.

Cabe aclarar que en estos supuestos el diferimiento no se materializa a través de menores amortizaciones sino en el momento de la posterior enajenación de los inmuebles adquiridos.

La reforma dispuesta por la ley 27430 modificó el artículo 67 (actual 71), y, en lo que aquí interesa, estableció en su segundo párrafo que la opción "*será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble **afectado a la explotación como bien de uso o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos***" (el destacado nos pertenece). De este modo, se puso fin a las discusiones que existían sobre estos bienes.

Finalmente, y volviendo al caso comentado, coincidimos con el criterio del Tribunal Fiscal, confirmado por la Cámara, respetuoso del principio de legalidad y conteste con el objetivo del instituto analizado.