

Dictamen N° 12/02

Dirección de Asesoría Legal
5 de marzo de 2002

Asunto

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. VENTA Y REEMPLAZO DE UN BIEN INMUEBLE.
RESOLUCIÓN GENERAL N° 2.278 (DGI) Y SUS MODIFICACIONES. “Z. Z. LÓPEZ Y
CÍA. S. A.”

Voces

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. INMUEBLES. COMPRAVENTA INMOBILIARIA. EXENCIONES IMPOSITIVAS.

Sumario

Las exigencias establecidas por las normas reglamentarias del beneficio contemplado en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias son de orden público, las formas a guardar son “ad solemnitatem” de manera tal que su inobservancia opera la inexistencia del derecho respectivo, que es el de afectar los beneficios al costo de los nuevos bienes, correspondiendo practicar la pertinente retención.

Texto

I. Vienen las presentes actuaciones de la Región... a los fines de que esa Dirección tome intervención con relación al temperamento a adoptar respecto

del ejercicio de la exención contemplada en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias por el contribuyente mencionado en el asunto.

Al respecto, cabe señalar que como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, se practica un ajuste a la firma “Z. Z. López y Cía S. A.” en virtud de la impugnación de la utilización del beneficio previsto por el mentado artículo de la ley del tributo y el artículo 96 de su Decreto Reglamentario, atento incumplimiento por parte de la responsable del procedimiento de información requerido por la Resolución General N° 2.278 (DGI) y sus modificaciones.

II. En orden a la cuestión planteada, cabe señalar que el artículo 67 de la ley del gravamen contempla el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien 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.

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 un (1) año.

En cuanto a dicho beneficio, el Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece al respecto que “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...”.

Por su lado, este Organismo Fiscal, a través de la Resolución General N° 2.278 (DGI) y sus modificaciones dispuso que “Los contribuyentes que ejerzan la opción de reemplazo de bienes establecida por el artículo 61 (actual 67) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t. o. 1977 y sus modificaciones), deberán manifestarla procediendo de la siguiente manera: a) Si se trata de bienes inmuebles, tramitarán ante esta Dirección el Form. N° 235 que se aprueba por la presente resolución dentro del plazo establecido para la presentación de las declaraciones juradas anuales correspondientes al ejercicio en que se produzca la venta del bien o bienes reemplazados o a reemplazar, o con anterioridad a la escrituración, si este acto tuviera lugar antes del vencimiento del referido plazo. Dicho formulario deberá exhibirse al escribano interviniente a fin de computar el importe correspondiente al ejercicio de la opción”.

Así pues, el sujeto interesado a los fines de gozar de la exención en cuestión, deberá cumplimentar una serie de recaudos a los fines de que la misma se torne viable.

Por ello, el interesado en oportunidad de enajenar el bien inmueble –afectado a la explotación como bien de uso, con una antigüedad de al menos dos (2) años al momento de la enajenación– podrá imputar la ganancia al balance impositivo o destinarla a reinvertir en un bien de reemplazo o en otros bie-

nes de uso afectados a la explotación, opción, esta última, que resultará procedente cuando ambas operaciones –venta y reemplazo– se produzcan dentro del término de un (1) año.

Además de escoger esta última alternativa, deberá hacerla saber 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 conformidad con las formalidades exigidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, ello, para que el beneficio resulte eficaz.

Asimismo, cuando se ejercite la opción analizada, deberá tramitar ante esta Administración Fiscal el formulario F. 235 dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien reemplazado o con anterioridad a la escrituración, debiendo exhibirse el mismo al escribano interviniente, el que ante su ausencia practicará la liquidación del gravamen.

En cuanto al caso que nos ocupa, la firma del rubro llevó a cabo la venta de un inmueble, no afectando la utilidad al ejercicio fiscal correspondiente –año 1999–, en razón de que destinó lo producido a la adquisición de otros inmuebles en el mismo año.

En oportunidad de formalizar la primera de las operaciones –venta–, la firma del rubro hizo saber al escribano interviniente que hará uso de la opción prevista en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no cumplimentando la exigencia establecida por la reglamentación para el ejercicio del beneficio, que dispone la presentación, en oportunidad de celebrar la formalización de la venta, del formulario F. 235 intervenido por este Organismo Fiscal, el que deberá exhibirse al notario interviniente.

Consecuentemente, el escribano interviniente ante la ausencia de dicho formulario debería haber practicado la liquidación del gravamen correspondiente, toda vez que la simple manifestación de la voluntad del interesado no resulta suficiente para tornar viable la exención.

La situación planteada requiere de un rigorismo formal tal que, de no cumplimentarse, el contribuyente o responsable no podrá hacer uso del mismo, en razón de que de no ajustarse a las condiciones establecidas, este Organismo Fiscal no tendrá oportunidad de verificar si la exteriorización de voluntad plasmada en la escritura pública se condice con la realidad de los hechos, ello, en la medida de que no se evidencie a través de un procedimiento de fiscalización.

En otros términos, la cumplimentación de la cuestionada exigencia acreditada, atento la intervención del Organismo Fiscal, el ejercicio de la opción de reemplazo de bienes dentro del plazo establecido para la presentación de las declaraciones juradas anuales correspondientes al ejercicio en que se produzca la venta del bien a reemplazar.

A mayor abundamiento cabe traer a colación lo concluido por este servicio asesor en un caso de similares características –cfr. Act. N°...–, donde se sometía a consulta la regularidad del procedimiento empleado en el otorgamiento de las escrituras traslativas de dominio puesto que en ningún caso se

presentó el formulario que prevé el artículo 1º, inciso a), de la Resolución General N° 2.278 (DGI) y sus modificaciones –Form. N° 235– dado que el escribano interviniente entendió que el mismo se hallaba en desuso, y en consecuencia sólo hizo constar en los actos respectivos que la sociedad vendedora ejercía la opción del artículo 67 de la ley del tributo.

Al respecto se concluyó en cuanto a la manifestación de la voluntad plasmada en el instrumento público que “... esa circunstancia deviene irrelevante en cuanto no se acompaña instrumento alguno con idoneidad suficiente para justificar la realidad del cumplimiento de las formalidades que prevé la Resolución General N° 2.278, sean a cargo del escribano o del contribuyente, como podría ser la copia del Formulario N° 235 adecuadamente intervenido por la Dirección General, la mención de la dependencia en que se inició la respectiva tramitación, su fecha, etc...”.

Agregando que “... 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”.

III. Por las consideraciones vertidas precedentemente, este servicio asesor concluye que corresponde practicar la retención pertinente en el Impuesto a las Ganancias a la operación inmobiliaria celebrada por la firma “Z. Z. López y Cía. S. A.”, debido al incumplimiento de las condiciones establecidas para que la utilización del beneficio previsto en el artículo 67 de la ley del tributo resulte viable.