

VENTA Y REEMPLAZO FRENTE AL RÉGIMEN DE NUEVAS ACTUALIZACIONES Y EL AXI IMPOSITIVO.

La siguiente colaboración tiene por finalidad analizar desde el punto de vista práctico la aplicación de la figura de venta y reemplazo frente al nuevo régimen de actualizaciones del art. 89 (actual art. 71) de la LIG y al ajuste por inflación impositivo. Aunque primeramente haremos una introducción para el mejor entendimiento del tema.

ASPECTOS GENERALES. VENTA Y REEMPLAZO¹.

NORMATIVA PRE REFORMA.

La figura de la venta y reemplazo estaba estipulada en la legislación anterior en el artículo 67 (actual art. 71) de la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG), como modo de diferir temporalmente a ejercicios fiscales futuros la utilidad de la venta de bienes de uso, cuando los mismos se reemplazan por otro. De este modo, constituye en cierto modo en un instrumento para alentar o incentivar el reemplazo de bienes de capital afectados a la producción.

En el siguiente cuadro resumimos los aspectos más salientes que contempla la figura analizada, pero considerando la legislación antes de la reforma:

Supuesto de aplicación.	En el caso de venta y reemplazo de un bien de uso.
Bienes alcanzados.	Bienes muebles amortizables y bienes inmuebles. En este último caso, cuando estén afectados a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 años al momento de la enajenación.
Opción para el contribuyente.	a) <u>Gravar la ganancia total</u> : imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo. o b) <u>Diferir la gravabilidad de la ganancia</u> : imputar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización deberá practicarse sobre el costo disminuido en el importe de la ganancia

¹ Amaro Gómez, Richard L. "GANANCIAS. VENTA Y REEMPLAZO". Práctica y Actualidad Tributaria (PAT). Tomo: XXVI. Febrero 2020.

	afectada.
Plazo para efectuar la venta y reemplazo.	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 año.
Actualización.	Cuando corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 (actual art. 93), referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada.

Adicionalmente, en el caso de venta de un inmueble afectado a la generación de ganancias en los términos descriptos en el cuadro, para aplicar la figura de marras no es necesario que el importe obtenido producto de la venta se reinvierta en otro inmueble, puede destinarse a otros bienes de uso muebles afectados a la explotación.

Asimismo, no podemos dejar de mencionar que la figura resulta de aplicación a los sujetos que obtengan rentas de tercera categoría. Sin embargo, el art. 113 (actual art. 184) del decreto reglamentario lo hace extensible a los contribuyentes que obtengan ganancias de la cuarta categoría, en tanto los resultados provenientes de la enajenación de los bienes reemplazados se encuentren alcanzados por el presente gravamen, con excepción del caso de inmuebles sujetos al impuesto cedular del art. 90.5 (actual art. 99) de la ley.

NORMATIVA POST REFORMA.

En el cuadro comparativo a continuación vamos a exponer los cambios introducidos por la reforma, de manera comparativa:

Texto actual	Texto anterior
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 (actual art. 88)	En el supuesto del 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

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 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.

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.

Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 (actual art. 93), referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia.

84 (actual art. 88) 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 2 (dos) 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 sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año.

Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 (actual art. 93), referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia.

Véase que el cambio sustancial que introduce la reforma es referida sólo a los bienes inmuebles, dejando sin cambios significativos lo relativo a los bienes muebles.

Al respecto, se extiende la aplicación de la figura de venta y reemplazo a los inmuebles afectados a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales. Con la reforma, este tipo de bienes podrán ser objeto de reemplazo por otros.

En lo vinculado a bienes destinados a locaciones o arrendamiento, recordemos que el Fisco nacional en el Dictamen (DAT) N° 42/2013 opinó en un caso particular que toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo del bien de uso enajenado tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, al no conformar esta última la actividad principal de la firma, dicho inmueble no revestirá el carácter de bien de uso como lo requiere la norma sino que constituirá una inversión. Ello determina la improcedencia de la aplicación de los beneficios del régimen regulado por la figura de venta y reemplazo.

Igual criterio que el antes expuesto, se llegó en el Dictamen (DAT) N° 57/2008 en el cual se sostuvo que en tanto la locación de inmuebles o arrendamiento no constituye la actividad principal del contribuyente, las parcelas de campo enajenadas no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el artículo 67 (actual art. 71) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. De esta manera se ratificó lo expuesto en el Dictamen (DAT) N° 65/2000.

Bajo la legislación post reforma, todos estos criterios perdieron vigencia atento a que el propio texto de la ley permite aplicar la figura a inmuebles afectados a locaciones o arrendamientos.

Por otra parte, la ley de reforma amplía el destino de los bienes que pueden adquirirse para reemplazar a los enajenados, al reglar que si el importe obtenido por la venta se reinvierte en un bien similar o en otros bienes, siempre que estén afectados a cualquiera de los destinos mencionados, incluyendo los terrenos o campos, resulta también de aplicación la figura de venta y reemplazo.

En relación a los campos y terrenos, un criterio que había sostenido el Fisco nacional consistía en que la figura de venta y reemplazo sólo era aplicable si el bien de reemplazo es amortizable. No obstante, *“el Tribunal Fiscal de la Nación se expidió sobre el tema cuando el Fisco impugnó la opción de venta y reemplazo utilizada por el contribuyente en el entendimiento de que la misma no sería aplicable en el caso de inmuebles no amortizables (TFN - Sala B - 5/12/2006, “Santiestrella SA”). De acuerdo con el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), el artículo 67 de la LIG otorga al contribuyente la posibilidad de imputar escalonadamente la utilidad resultante de la enajenación del bien reemplazado, lo que solo puede ocurrir en los bienes amortizables. El Tribunal Fiscal rechazó esta postura en la causa referida, criterio que fue ratificado posteriormente por la Sala A (TFN - Sala A - 16/8/2007, “Escarpatri SA”)².*

Por ende, existía jurisprudencia que convalidaba lo que hoy por hoy, considerando la reforma, quedó plasmado en el texto de la ley.

Finalmente y en cuanto a vigencia, la Ley (PL) N° 27.430 en el art. 307 regla que las disposiciones de la ley entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efectos de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen.

² Caunedo, Martina. “Venta y reemplazo. Estado de situación. Práctica y actualidad tributaria. Errepar. Tomo XXIII. Pág. 13. Agosto 2017.

En consecuencia y considerando que el art. 86 de la ley antes indicada esboza que las disposiciones del título referente al Impuesto a las Ganancias surtirán efectos para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, inclusive, salvo ciertas excepciones; la nueva figura de venta y reemplazo aplica a partir del 1 de enero de 2018.

BREVE REPASO. ART. 89 (ACTUAL ART. 93). POST REFORMA³.

Primeramente, es necesario destacar que el art. 39 de la Ley (PL) N° 24.073/1992 sigue plenamente vigente, por lo tanto, el coeficiente de actualización sigue congelado a partir del 1 de abril de 1992. No obstante, ello no resulta de aplicación para los bienes del activo fijo amparado por este nuevo régimen de actualizaciones.

✓ **Sujetos alcanzados.**

El régimen de actualización del artículo 89 (actual art. 93) de la ley del Impuesto resulta de aplicación para todos los sujetos tanto las personas físicas como sucesiones indivisas que tienen ganancias de primera (renta del suelo), segunda categoría (renta de capital), de tercera categoría (renta empresarial) y cuarta categoría (renta del trabajo personal), así por parte de las sociedades de capital del artículo 69 (actual art. 65) de la LIG, entre ellas, sociedades anónimas, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad por acciones simplificadas, sociedad por acciones unipersonales, sociedad por acciones, etc. Asimismo, tanto sean sujetos residentes en el país como sujetos residentes en el exterior.

a) Bienes alcanzados.

En relación a los bienes alcanzados por el nuevo régimen de actualizaciones están tipificados en el artículo 89 (actual art. 89) de marras y que exponemos en el cuadro continuación:

Bienes comprendidos.	Actualización del costo computable en el momento de su enajenación: <ul style="list-style-type: none">• Bienes muebles amortizables (art. 58 actual art. 62).• Inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio (art. 59 actual art. 63).• Bienes intangibles - llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares – (art. 60 actual art. 64).• Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas o participaciones
-----------------------------	--

³ Amaro Gómez, Richard L. "EL RÉGIMEN DE NUEVAS ACTUALIZACIONES DEL ARTÍCULO 89 (ACTUAL ART. 93) DE LA LEY DE GANANCIAS FRENTE AL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO. SEGUNDA PARTE". Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LXIV, 28.

	<p>sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión, certificados de participación en fideicomisos financieros, otros derechos sobre fideicomisos financieros y contratos similares (art. 61 actual art. 65).</p> <p>Actualización en casos particulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Señas o anticipos que congelen precios en relación a los bienes antes indicados (art. 62 actual art. 66). • Bienes respecto a los cuáles se ejerza la opción de venta y reemplazo (art. 67 actual art. 71). <p>Actualización de las amortizaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Minas, canteras, bosques y bienes análogos (art. 75 actual art. 78). • Edificios y demás construcciones sobre inmuebles (art. 83 actual art. 87). • Amortización de bienes muebles (art. 84 actual art. 88). <p>Actualización de impuestos cedulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Enajenación de activos financieros variables (art.90.4 actual art. 98 inciso “c”). • Enajenación de inmuebles y sus derechos (art. 90.5 actual art. 99).
--	--

Asimismo, es preciso destacar este nuevo régimen reformado por la Ley (PL) N° 27.430 no incluye en la actualización bienes de cambio, ni bienes muebles ni tampoco inmuebles. Por lo tanto, por más que los artículos 52 a 55 (actuales art. 56 a 59) de la ley puedan hablar de actualización, la misma no es aplicable por no estar comprendidos en el artículo 89 (actual art. 93).

b) Momento de actualización.

En cuanto a la actualización de este nuevo régimen, el artículo 89 (actual art. 93). de la LIG dispone que será de aplicación para las adquisiciones o inversiones fiscales efectuadas en ejercicios que se inician a partir del 1 de enero de 2018.

Vigencia temporal para los bienes	Adquisiciones o inversiones efectuadas en
--	---

comprendidos.	los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018.
----------------------	---

c) Índice a utilizar.

En lo relativo al índice a emplear la Ley (PL) N° 27.430 estableció la utilización del IPIM, pero la ley aprobada el 15 de noviembre de 2018 – Ley (PL) N° 27.468 - que modificó el ajuste integral por inflación, entre otras cuestiones, cambio el IPIM por el IPC.

d) Un aspecto a considerar en el caso de venta de bienes.

Traigamos a la memoria que el art. 58 (actual art. 62) de la Ley del Impuesto a las Ganancias referente a la determinación del costo computable en el caso de enajenación de bienes muebles amortizables, establece que los sujetos que deban efectuar el ajuste por inflación impositivo por cumplirse los supuestos para su aplicación, para determinar el costo computable, actualizarán los costos de adquisición, elaboración, inversión o afectación hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquél en que se realice la enajenación.

No obstante, si se enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, no deberán actualizar el valor de compra de los mencionados bienes.

Aunque se precisa que estas disposiciones resultarán procedentes en caso de verificarse las condiciones previstas para la aplicación del ajuste integral por inflación, lo cual sucede con el ejercicio que va de enero diciembre 2019.

Caso contrario y de no aplicarse el ajuste integral por inflación por no darse los supuestos, la actualización de los bienes muebles amortizables adquiridos a partir del 1 de enero de 2018, se actualizarán conforme a las pautas del art. 58 (actual art. 62) de la ley hasta el momento de la venta, considerando a su vez el art. 89 (actual art. 93) de la ley.

Lo expuesto también resulta de aplicación para los inmuebles que revisten el carácter de bienes de uso (art. 59 actual art. 63 de la LIG), bienes intangibles (art. 60 actual art. 64 de la LIG), y para acciones ,cuotas y participaciones societarias, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión⁴ (art. 61 actual art. 65 de la LIG).

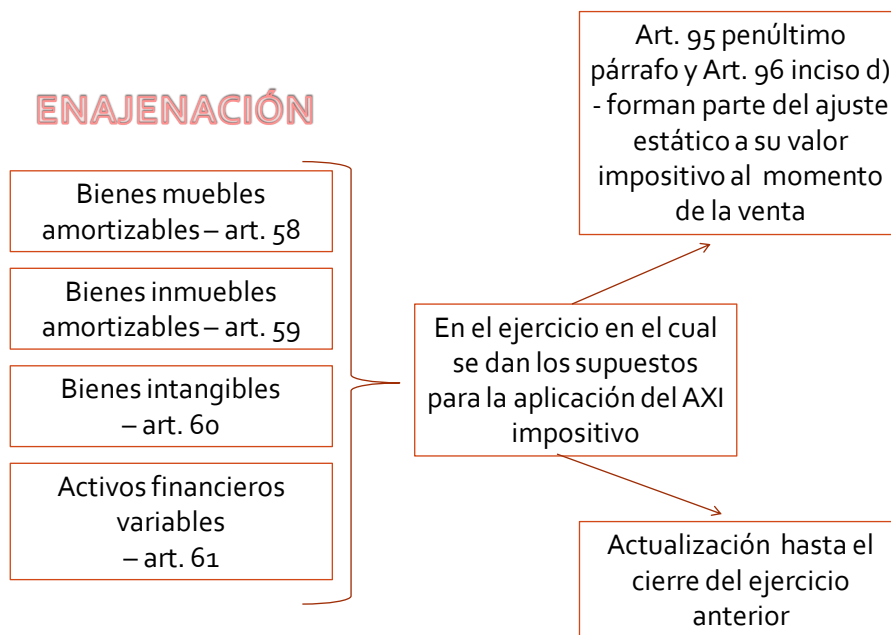
El motivo de esta disposición obedece a que si se aplica el AXI impositivo en un ejercicio por darse los supuestos legales y en ese ejercicio se enajenan los bienes antes indicados, el artículo 95 (actual art. 106) de la ley esboza que los bienes referidos, a pesar de no ser computables, deben formar parte del ajuste estático. Entonces, al formar parte del ajuste

⁴ Aunque el artículo 61 de la ley comprende también a valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares.

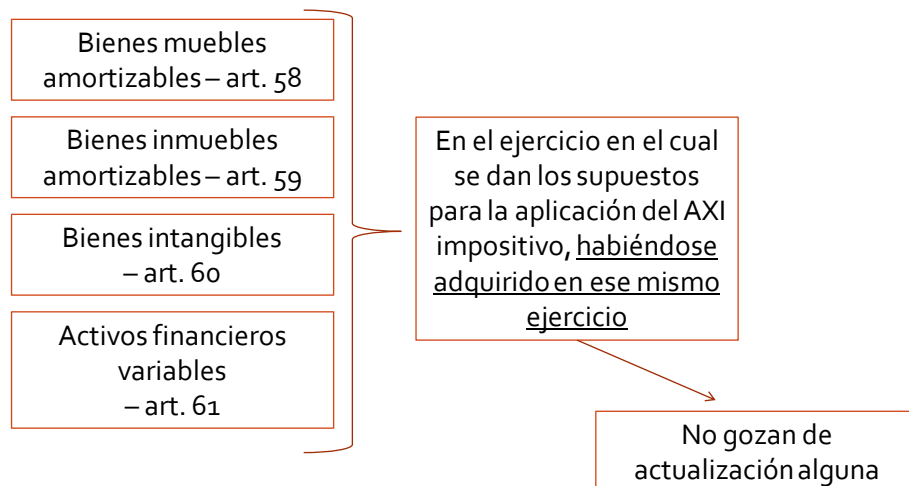
estático, con ajuste de inicio a cierre, se intenta evitar la duplicación de la actualización de estos bienes.

Lo expuesto lo podemos resumir en los siguientes cuadros

:



ENAJENACIÓN



CASO PRÁCTICO.

La Compañía “Él es mi esperanza SA” es una compañía situada en Rosario y más precisamente en la Provincia de Santa Fe dedicada a la fabricación de máquinas industriales. La empresa cierra su ejercicio en diciembre de cada año.

Durante el mes de noviembre de 2019, enajenó una máquina (bien mueble amortizable) a un precio neto de venta de \$ 45.000. El mismo había sido adquirido el 1 de octubre de 2018 en \$ 40.000.

En este marco, se le proporciona el revalúo impositivo al 31 de diciembre de 2018 (sin considerar la aplicación del art. 89 - actual art. 93- de la LIG), donde sólo se muestra el bien enajenado en 2018:

REVALÚO IMPOSITIVO - COMPUTADORA 31/12/2018							
Concepto	Fecha	VU	Valor original	Amortización acumulada			Neto residual
			Cierre	Inicio	Ejercicio	Cierre	
Máquina	01/10/2018	10	40.000,00		4.000,00	4.000,00	36.000,00
Total			40.000,00		4.000,00	4.000,00	36.000,00

Adicionalmente, se le informa la evolución del IPC:

Nivel general	IPC		
	2017	2018	2019
Enero	101,5859	126,9887	189,6101
Febrero	103,6859	130,0606	196,7501
Marzo	106,1476	133,1054	205,9571
Abril	108,9667	136,7512	213,0517
Mayo	110,5301	139,5893	219,5691
Junio	111,8477	144,8053	225,537
Julio	113,7852	149,2966	230,494
Agosto	115,40	155,1034	239,6077
Setiembre	117,5719	165,2383	253,7102
Octubre	119,3528	174,1473	262,0661
Noviembre	120,994	179,6388	273,2158
Diciembre	124,7956	184,2552	283,4442

Ahora bien, en el mismo bien de noviembre de 2019 la compañía adquirió otra máquina como bien de uso, efectuando de esta manera la opción de venta y reemplazo del art. 67 actual art. 71 de la LIG. El costo neto de compra de la nueva computadora fue de \$ 38.000.

Se le solicita determinar el resultado impositivo de la venta y la aplicación de la figura de venta y reemplazo. Adicionalmente, se le pide determinar el impacto de la operación en el ajuste por inflación impositivo.

SOLUCIÓN PROPUESTA.

a) Determinación del resultado de la venta y de la aplicación de la figura de venta y reemplazo.

En primer lugar, determinaremos el resultado de venta de la computadora adquirida el 1 de octubre de 2018 y vendida en noviembre de 2019. Para ello, debemos tener en cuenta que el costo computable al momento de la venta de es el valor residual al cierre del ejercicio anterior, por aplicación del criterio de año de alta completo (art. 58 actual art. 62 de la LIG). De esta manera, tenemos:

Valor residual al 31/12/2018

Concepto	Fecha	VU	Valor origen	Amortización acumulada			Neto residual
				Inicio	Altas	Cierre	
Máquina	01/10/2018	10	40.000,00		4.000,00	4.000,00	36.000,00

El bien de uso en análisis goza de la actualización por el art. 89 (actual art. 93) de la LIG ya que es un bien que está tipificado como actualizable en el artículo indicado y fue adquirido durante el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018.

Pero hay que observar que como la venta se está efectuando en un ejercicio en relación al cual aplica AXI impositivo, la actualización debe efectuarse hasta el cierre del ejercicio anterior, y no hasta el momento de la venta, como se ve en el gráfico a continuación:



De esta manera, la actualización es hasta el cierre del ejercicio anterior, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2018:

IPC cierre	Dic. 2018	184,2552	1,06
IPC origen	Oct. 2018	174,1473	
Costo computable histórico			36.000,00
Costo computable actualizado			38.160,00

En consecuencia, el resultado de la venta es el siguiente:

Precio de venta	45.000,00
Costo de venta	-38.160,00
<hr/>	
Resultado de la venta	6.840,00

Ahora bien, el costo neto del nuevo bien adquirido en reemplazo del anterior ascendió a \$38.000,00. Quiere decir que el valor amortizable de la nueva computadora será de \$ 31.160,00.

b) Impacto en el AXI impositivo.

Debe tenerse en cuenta que el costo computable actualizado hasta el 31 de diciembre de 2018, en el AXI impositivo, pasa a formar parte del activo computable del ajuste estático donde tendrá actualización, desde el inicio (enero) hasta el cierre (diciembre) del ejercicio 2019. Por lo tanto, lo que falta actualizar, se actualiza mediante la aplicación del ajuste por inflación impositivo. Véase nuevamente el recuadro:



Pero no podemos olvidar que la compra de la computadora (bien de uso) tiene impacto en el ajuste dinámico positivo del ejercicio 2019, por su valor total de adquisición.

A continuación expondremos el impacto en el AXI impositivo tanto estático como dinámico pero sólo considerando la operación en cuestión:

Ajuste estático

Activo computable	Importe
VR actualizado	38.160,00
Coefficiente	0,5383

AXI estático 20.542,44

Calculo coeficiente

IPC mes cierre act.		
IPC mes cierre ant.	-1	
Dic. 2019	283,4442	
Dic. 2018	184,2552	-1
Coeficiente	0,5383	

Ajuste dinámico

Compra del bien	Importe
Compra	38.000,00
IVA	7.980,00
Total	45.980,00

Coeficiente 0,0374

AXI estático 1.721,36

Calculo coeficiente

IPC mes cierre act.		
IPC mes variación	-1	
Dic. 2019	283,4442	
Dic. 2018	273,2158	-1
Coeficiente	0,0374	

Y finalmente, tenemos:

Ajuste estático

Pérdida (20.542,44)

Ajuste dinámico

Ganancia 1.721,36

AXI final (18.821,09)

LA REFLEXIÓN FINAL.

Como hemos visto, la aplicación del figura de venta y reemplazo se ha complejizado considerando la aplicación de los dos institutos: 1) el régimen de actualizaciones del art. 89 (actual art. 93) de la LIG y el AXI impositivo. Esperamos que en la presente colaboración hayamos traído la luz suficiente para el entendimiento de su aplicación.