República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-102200936-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 31 de Agosto de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) EMPRENDIMIENTOS INMOBILIARIOS ARENALES SA - 39.193-I - SENTENCIA

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el **expte. 39.193-I** caratulado “ **EMPRENDIMIENTOS INMOBILIARIOS ARENALES S.A.** ***s/ Apelación”*****:**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 75/98vta. se interpuso recurso de apelación contra la resolución 02/2014 que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) del ejercicio 2007, e intimó su pago con más los intereses resarcitorios correspondientes y efectuó la reserva de aplicar sanciones (cfme. art. 20, ley 24.769, vigente al momento de los hechos).

La actora relató que aplicó el régimen de “venta y reemplazo” en el año 2007, que consistió en imputar la ganancia impositiva originada en la venta de la mitad de un inmueble de su propiedad -obra dirigida a la construcción de un centro comercial iniciada en el año 1998 y paralizada posteriormente por la quiebra de la empresa constructora contratada (Américo Gualtieri S.A.)- al costo del nuevo bien inmueble de reemplazo, que consistió en la construcción de una nueva obra de otro centro comercial.

Expuso que tras la paralización de las obras iniciadas en 1998; en el año 2007 vendió la mitad de los inmuebles para construir un nuevo centro comercial, razón por la cual se demolió parte de las obras anteriores y se contrataron profesionales, y una nueva empresa constructora. Consideró reunidos todos los requisitos formales y sustanciales para la procedencia del régimen de venta y reemplazo, ya que el bien de reemplazo había sido en todo momento afectado a la explotación comercial, exponiéndolo siempre en el rubro “Bienes de Uso” de la sociedad, sin que jamás haya tenido un destino distinto al señalado.

Informó que la auditoría fiscal le requirió el aporte de información y documentación relativa al proyecto de obra original iniciado en el año 1998 sobre los inmuebles objeto de “venta y reemplazo”, la habilitación final de la obra, el detalle de los ingresos gravados, de las amortizaciones realizadas sobre aquellos, la

fecha de demolición de la obra original, y un detalle del nuevo proyecto de obra realizado sobre los inmuebles; habiendo informado que no se efectuaron amortizaciones sobre los inmuebles reseñados, y que a esa fecha no se contaba con la habilitación final de la obra. Además brindó información sobre la demolición de la obra original y puso a disposición de la AFIP los proyectos de obra original y el nuevo.

Destacó que con fecha 18/5/2010, la División Entidades Financieras y de Servicios, dependiente de la Dirección Análisis de Fiscalización Especializada (en adelante DAFE) practicó un informe de inspección en el que consideró que si bien los inmuebles reemplazados responden al concepto “bienes de uso”, los mismos no reunirían el requisito de “afectados a la explotación”, por entender que el bien reemplazado no había sido amortizado ni se contaba con la habilitación final de la obra, por lo que el mismo no habría generado rentas gravadas, no habiéndose producido la “afectación del bien” a la explotación comercial.

Puntualizó que en este informe se consideró como fecha de inicio de la obra el 17/12/1998, que la misma no había sido demolida en su totalidad al año 2007, que los planos de la nueva obra indicarían que se trata de una “modificación y ampliación” de su anterior, y que el destino consignado sería el mismo que el de la obra original. La instancia fiscalizadora entendió que el plazo de 4 años que debió mediar entre el inicio y la finalización de la obra, se encontraba vencido, por lo que se había incumplido el requisito legal previsto en el tercer párrafo del art. 96 del DR 1344/1998.

Expuso que en dicho acto se remitieron las actuaciones a la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro para que dicha área considere si son viables las cuestiones planteadas por la fiscalización. Con fecha 04/10/2010, esta ultima División dictó la nota 238/2010 en la que coincidió en cuanto a que el bien reemplazado se trataba de un “bien de uso”. Con relación al requisito de “afectación del bien a la explotación”, no consideró como requisito para la procedencia del régimen la existencia de amortizaciones en el bien reemplazado, tal como lo exigía la DAFE. En este sentido, puntualizó que -a diferencia de los bienes muebles para los cuales el art. 67 de la ley del gravamen exige expresamente que sean amortizables-, tal requisito no rige para el caso de los bienes inmuebles, al no estar previsto expresamente por la norma. Consideró que no existía la habilitación final de la obra con dos años anteriores a la enajenación del bien inmueble, por lo que se estaría incumpliendo con el recaudo legal temporal.

Señaló la actora que aparece una primera contradicción conceptual entre la División dependiente de la DAFE y la División Revisión y Recursos, en torno a la existencia o no de amortizaciones computadas en el bien reemplazado como requisito excluyente para gozar del régimen de venta y reemplazo. En referencia al cómputo del plazo de 4 años requeridos entre el inicio de las obras y su finalización, a los efectos de establecer la fecha de inicio de las obras, la División Revisión y Recursos consideró que “existe un silencio legal y reglamentario respecto a qué debe entenderse por inicio de construcción”, por lo que propició algunas medidas que la División dependiente de la DAFE debió realizar, lo que motivó el informe complementario del 10/06/2011.

Relató que en dicho informe, la División de la DAFE reunió nuevos elementos que permitieron disipar las dudas planteadas en cuanto a la fecha de inicio de la obra, circularizando al Estudio de arquitectura Mario Roberto Álvarez y Asociados, a la empresa de demolición DAFRE S.A., a la empresa Constructora Caputo S.A., al Registro de Obras y Catastro de la Ciudad de Buenos Aires y a Emprendimientos Inmobiliarios Arenales S.A. Tras analizar esta nueva información, esa dependencia consideró como fecha de inicio de las obras el 09/08/2007 entendiendo que se trató de una nueva obra y consideró incumplidos los requisitos del régimen de venta y reemplazo, toda vez que el bien reemplazado no habría estado “afectado a la

explotación", como bien de uso.

Prosiguió relatando que remitidas nuevamente las actuaciones a la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro, esa dependencia emitió una nueva opinión sobre la base de los nuevos elementos incorporados a las actuaciones, coincidiendo con la División de la DAFE en cuanto a la fecha de inicio de las obras -criterio que se mantuvo en el acto del corrimiento de la vista- y que no se habrían cumplido los recaudos legales para la venta y reemplazo, en tanto el bien inmueble reemplazado no habría estado afectado a la explotación en los 2 años anteriores, siendo que las obras estuvieron paralizadas desde los años 2001/2002, propiciando, en consecuencia, los ajustes fiscales practicados.

En lo tocante a la resolución apelada, la recurrente puntualizó que el fisco se sustentó sobre la base de dos premisas falsas: a) que el bien reemplazado no estuvo afectado a la explotación durante los 2 años anteriores a su venta y, b) no haber terminado la nueva obra dentro del plazo previsto en el régimen del art. 67 de la ley del impuesto a las ganancias (en adelante LIG).

Destacó que tal como surge de la propia resolución apelada, se trabajó sobre presunciones, pero ninguna de las presunciones ni índices que contiene el art. 18 de la ley 11.683 adoptado como fundamento por la inspección, sirve como presunción para la determinación de oficio del IG practicada.

En suma, la actora sostuvo la improcedencia de la determinación de oficio porque no se ponderaron debidamente los hechos y el derecho aplicable, toda vez que la prueba informativa y pericial contable fueron rechazadas por inconducentes, originando la nulidad de la resolución que se reputa manifiesta porque, al oponerse las defensas que hacen al derecho del contribuyente, las mismas fueron omitidas y descartadas sin la menor explicación. Ello, según la actora, ocasionó un perjuicio actual y concreto, por lo que solicitó que se declare la nulidad de la resolución del 03/02/2014 en tanto lesionó el derecho de defensa en juicio en una de sus manifestaciones elementales, consistente en las la posibilidad de aportar pruebas y que ellas sean merituadas antes del decisorio.

Destacó que la nulidad en que incurrió el personal fiscalizador lo fue desde el inicio de la inspección, lo cual traería aparejado la nulidad de todo lo actuado, debiendo iniciarse un nuevo expediente de verificación por el mismo impuesto y el mismo período. En efecto, hizo hincapié en que en la notificación por la cual se le comunicó el inicio de inspección no se le hizo saber el impuesto a fiscalizar ni el período base, situación que la colocó en un absoluto estado de indefensión y que torna nula, de nulidad absoluta, el acto de inicio de inspección y consecuentemente todo lo actuado con posterioridad, al vulnerarse expresas garantías constitucionales como lo es el derecho de defensa que se asiste, y que no pueden ser subsanadas por actuaciones posteriores, toda vez que el fisco es el que incurrió en incumplimiento de las disposiciones legales que reglamentan el proceso de verificación. Además, sostuvo que no existió una fundada impugnación de las declaraciones juradas (DDJJ) presentadas, habiéndose utilizado en forma ilegal y arbitraria ciertos indicios para fundar la estimación.

Con relación al fondo del asunto, reiteró que en el año 1998 inició la construcción del centro comercial sobre un inmueble de su propiedad, cuyo proyecto incluía la creación de 21 salas de cine. Luego de comenzadas las obras, tras la quiebra de la empresa constructora y la grave crisis económica en la cual se sumergió nuestro 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", decidiendo imputar la ganancia

impositiva generada por dicha venta como menor costo del nuevo bien de reemplazo. En tal sentido, puso de relieve que el legislador al instaurar el régimen de "venta y reemplazo" pretendió la renovación y reequipamiento de los bienes de uso afectados a una explotación, evitando que el impacto fiscal de la operatoria no la obstaculice desde el punto de vista productivo. Afirmó que ése fue el objetivo que tuvo en miras al optar por la figura legal comentada: renovar y reequipar los bienes de uso afectados a la explotación (inmueble de reemplazo), procediendo a construir un nuevo proyecto de centro comercial.

Recordó que el principal fundamento para ajustar el gravamen fue que el bien de reemplazo no sería un "bien de uso afectado a la explotación comercial" de Emprendimientos Inmobiliarios Arenales S.A. y si bien tanto la División dependiente de la DAFE como la Dirección Regional Microcentro arribaron a la misma conclusión, lo hacen con argumentos contrapuestos: la primera consideró que el bien de reemplazo no es un "bien de uso afectado a la explotación", porque para que así sea debieron haberse computado las amortizaciones sobre el inmueble y haberse exhibido la habilitación final de la obra. Según la actora, en este punto la DAFE instauró requisitos legales para la procedencia del régimen que ni la ley, ni su decreto reglamentario receptan, agrediendo ostensiblemente el principio de legalidad tributaria, además de perder de vista la intención del legislador. Según relata la actora, para la Dirección Regional Microcentro no necesariamente el bien inmueble de reemplazo debe ser amortizable, en tanto dicha exigencia legal sólo se encuentra prevista para el caso de los bienes muebles en tanto, para el caso de los inmuebles, nada dispone el segundo párrafo del art 67 de la LIG, entendiendo que se pueden incluir terrenos, parcelas y todo inmueble no amortizable, siempre que se cumpla con los otros dos requisitos: ser bien de uso y encontrarse afectado a la explotación en el curso de los dos años anteriores a la transferencia, opinión ésta que se acerca más al espíritu y a las exigencias legales del régimen, reconociendo que el cómputo de amortizaciones del bien inmueble de reemplazo no es un requisito vigente, aunque dicha Dirección luego consideró que el inmueble "no está afectado a la explotación" en la medida en que "no se cumplieron los 2 años afectados a tal fin con anterioridad a la venta".

La apelante consideró que las opiniones de ambas instancias administrativas no son correctas en cuanto al tratamiento dispensado al régimen de venta y reemplazo. Destacó que el art. 67 del IG establece que aquellos contribuyentes que enajenen un bien mueble amortizable o un bien inmueble afectado a la explotación, podrán optar por imputar la ganancia impositiva como menor costo de un nuevo bien de reemplazo. Es decir, que la ganancia impositiva que se obtiene por la venta de ese bien puede imputarse en su totalidad o en parte al costo del nuevo bien, produciéndose una traslación en el tiempo de esa ganancia impositiva, ya que la misma se imputa como menores deducciones de los ejercicios siguientes, debido a que, al disminuirse el valor del nuevo bien, también se reducen las futuras amortizaciones del mismo. Destacó que en el segundo párrafo de dicho artículo, se estableció el tratamiento para los inmuebles, fijándose como requisitos para hacer la opción de venta y reemplazo, los siguientes: a) que el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, b) tal destino debe tener, como mínimo, 2 años de antigüedad al momento de la enajenación, c) que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación. En este sentido, puntualizó que el art. 96 del DR complementa que como reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso se entenderá tanto la adquisición de otro bien mueble o inmueble, como la de un terreno y ulterior construcción de un edificio, o la simple construcción de un edificio nuevo, teniendo como requisito que la compra del terreno o el inicio de la construcción se hagan dentro del año de la enajenación del inmueble reemplazado, sin que la finalización de la construcción pueda exceder de los 4 años.

Indicó la recurrente que la finalidad del legislador fue la de evitar un hecho imponible no deseado desde el punto de vista productivo, presentándose el régimen como un mecanismo legal extrafiscal de promoción de la producción y de la inversión, no pudiendo abordarse el régimen desde otra óptica que no sea la de evitar que el impacto fiscal producto de la enajenación del bien reemplazado, impida u obstaculice la renovación y el reequipamiento de la fuente generadora de rentas.

Enfatizó que el disenso principal con el fisco radica en que -a su juicio- el concepto de "bien de uso afectado a la explotación" efectivamente se cumple en el caso. Recordó que si bien la Dirección Microcentro se aproxima al espíritu que impregna al régimen de venta y reemplazo, promoviendo la posibilidad de que el bien reemplazado sea no amortizable, lo cierto es que luego consideró que el inmueble no fue afectado como bien de uso durante los últimos 2 años anteriores a la venta del mismo, en tanto las obras se encontraban paralizadas y no se habían generado rentas gravadas. Puntualizó que la primera contradicción fue la siguiente: tras reconocer la inclusión al régimen de los bienes no amortizables (los que, por principio, no generan rentas gravadas), a los efectos de considerar si los mismos se encuentran "afectados a la explotación", toma como unidad de medida la generación de rentas gravadas.

Entonces -continúa razonando- debe partirse de la base que los bienes no amortizables están incluidos dentro del régimen, por lo que pueden y deben considerarse *con vocación* para ser "bienes de uso afectados a la explotación" y tendrá que excluirse, como unidad de medida para establecer la "afectación del bien a la explotación", la existencia o no de rentas gravadas, en tanto los bienes no amortizables también están incluidos en el régimen. Entendió que en verdad, el concepto de "afectación" en el régimen de venta y reemplazo tiene más que ver con la *vocación* que ese bien de uso ostenta para la generación de rentas gravadas, que con la *efectiva* generación de rentas gravadas, es decir, la "afectación" del bien de uso se relaciona con la puesta a disposición del mismo, para lo cual se destinan todos los recursos económicos y esfuerzos empresariales, dirigidos a encausar la fuente generadora de rentas, sin que resulte una condición la *efectiva* generación o no de rentas gravadas. Puso de relieve que en momento alguno el legislador exigió que, a los efectos de gozar del régimen, el bien reemplazado haya generado rentas gravadas, lo que nunca pudo haberse exigido si se considera que el régimen tiene que ver con la renovación de bienes de uso que se encuentran obsoletos, en desuso y que necesitan un cambio, una renovación, para reacomodar la fuente generadora de rentas. Entendió que al hablarse de "obsolescencia" o de "desuso", dichos términos se equiparan al de "paralización de una obra en construcción".

Bajo esta línea de argumentos, la actora afirmó que el inmueble objeto del régimen siempre estuvo afectado a la explotación comercial, es decir, a la construcción de un centro comercial, sin que resulte un condicionante considerar la generación o no de rentas gravadas, siempre estuvo exhibido en sus balances como un "bien de uso" y ello jamás fue cuestionado por la AFIP.

Consideró que la paralización de las obras -producto de la quiebra de la empresa constructora Américo Gualtieri S.A.- se equipara a la *obsolescencia* o *desuso* de un bien, y que el régimen de venta y reemplazo vino a erigirse como una herramienta fiscal que posibilitó que el impacto fiscal por su enajenación no fuera un obstáculo para la construcción de un nuevo centro comercial, es decir, para el cumplimiento del objeto social. Entendió que cuando la ley coloca como requisito a los "bienes de uso afectados a la explotación", en primer lugar pretendió excluir a los bienes de cambio, y a su vez exigió que los mismos estén afectados a esa explotación y no a otra, pero en modo alguno el legislador puso como requisito que el bien deba generar rentas gravadas. Indicó que de no haber sufrido la paralización de las obras, no hubiese sido necesario recurrir al régimen de venta y reemplazo, porque el centro comercial hubiese estado finalizado.

Señaló que jamás existió una desviación de los recursos económicos hacia otro objetivo o proyecto distinto al del centro comercial, que desde el año 1998, se pusieron a disposición de tal fin, orientados a la construcción del centro comercial, por lo que decir esto y que fueron “afectados a la explotación comercial” resulta una redundancia. Según la actora, producida la paralización de las obras, en el año 2007, se decidió llevar adelante el objeto social y proyectar e iniciar la construcción de un nuevo centro comercial utilizándose el régimen de venta y reemplazo por resultar una herramienta fiscal adecuada que permitió reencausar la construcción de su fuente generadora de rentas, en la medida que pudo reemplazar un bien de uso afectado a su explotación, obsoleto, por la construcción de un nuevo centro comercial, sin sufrir el impacto fiscal de esa operatoria en ese momento, imputando la ganancia gravada de la enajenación al menor costo del nuevo bien.

Entendió que la expresión “bien de uso afectado a la explotación” es una tautología porque inexorablemente todo bien que se considere “bien de uso”, pertenece a ese rubro y no a otro, porque está afectado a la explotación resultando “bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual”, por lo que consideró que desde que el bien es considerado “bien de uso”, por principio, consiste en un bien afectado a la explotación.

Por otra parte, dejó sentado que la exigencia del ente fiscal de que transcurran 2 años -como mínimo- habiéndose destinado como bien de uso afectado a la explotación con anterioridad a la venta, es errónea, en tanto dicho plazo previsto por la ley no refiere a la generación de rentas gravadas, sino que se refiere *al destino* del bien como bien de uso afectado a la explotación, lo que resulta lógico, pues se considera al bien reemplazado como *bien de uso*. Entendió que el legislador quiso evitar que un bien, adquirido y registrado en el Activo como bien de uso, sea transferido con anterioridad a los 2 años, supuestos que impondría considerar que la finalidad de la adquisición de ese bien no era su inclusión en la actividad de la empresa, sino muy por el contrario, el objetivo constituiría en adquirirlo para venderlo en un lapso corto y, de esa forma, obtener un rédito, un beneficio especulativo. En tal supuesto, entendió que sería lógico que la venta del bien recibiera el tratamiento fiscal ordinario previsto por la LIG, en tanto tal operatoria no evidenciaría una voluntad de reequipar la fuente generadora de rentas de la empresa. Es por ello que el legislador consideró el plazo de 2 años como un lapso temporal prudente para mensurar si el bien es destinado como “bien de uso” o como una “inversión” no afectada a la explotación, pero en modo alguno puede considerarse que el “bien de uso afectado a la explotación” debió haber generado rentas, al menos con una antelación de 2 años anteriores a la venta del mismo, pues la generación o no de rentas nada tiene que ver al respecto. Bajo esta óptica, para la actora no caben dudas que se afectó al inmueble de reemplazo como bien de uso, ya no con una antelación de 2 años anteriores a su venta (año 2005), sino mucho antes, es decir, desde el año 1998, año en que se iniciaron las obras originales del primer centro comercial paralizado. La circunstancia de no haber sido habilitado por la Municipalidad, así como que no haya generado rentas gravadas, son condicionantes no previstos por el legislador y que no hacen más que lesionar el principio de legalidad en materia tributaria.

Finalmente, la actora en su recurso refirió a una cuestión ni siquiera invocada por el fisco en la resolución determinativa apelada. En efecto, la actora señaló que el plazo previsto en el art. 67 de la LIG se encuentra cumplido, tal como surge del legajo de insinuación de créditos y la observación al mismo del acreedor Corporación Antiguo Puerto Madero S.A., existe un expreso reconocimiento por parte de dicha Corporación, que por otra parte es la entidad reguladora de dicha urbanización, con fecha 09/2012 que reconoce que la obra del shopping ubicada sobre la manzana 5h se encuentra técnicamente terminada, por lo que también se da en autos el requisito del plazo, toda vez que las obras fueron iniciadas el 09/08/2007,

por lo que en principio, el plazo se hubiera vencido en 08/2011, pero atento la suspensión de plazos, no imputable a su parte, sino por falta de financiación de la utista Landmark S.A., que la obligó a iniciar un arbitraje para que cumpla con su obligación de financiar, el plazo se extendió 9 meses más, motivo por el cual a la fecha de la vista, el plazo se encontraba cumplido.

Con relación al aspecto sancionatorio, efectuó una serie de consideraciones respecto de que no puede aplicársele sanción penal alguna, en atención a que no cometió ninguna infracción.

En lo tocante a los intereses resarcitorios calculados, adujo que los mismos resultan improcedentes, pues su conducta no puede serle atribuida ni siquiera a título de culpa, encontrándose configurado el supuesto de error excusable y la ausencia del elemento culpa en la conducta de Emprendimientos Inmobiliarios Arenales. Asimismo, planteó la irrazonabilidad de la tasa de interés aplicada la que debe ser limitada por discutirse montos no sujetos a actualización, por ser períodos posteriores al 01/04/1991. Agregó que el art. 59, inc. “c” de la ley 23.697 incorporó un tercer párrafo al art. 115 de la ley 11.683 determinando que la exigibilidad combinada de actualización más intereses resarcitorios no podrá exceder del que resulte de aplicar al monto adeudado el doble de la tasa de interés activa de cartera general utilizada por el BCRA en sus operaciones de crédito. Entendió que si bien dicha disposición es una limitación impuesta por la ley para proteger al deudor contra un posible exceso resultante de la conjunción de los otros dos factores (actualización más intereses), su sola observancia no justifica la procedencia de la liquidación practicada, toda vez que el solo cálculo de los intereses resarcitorios -como ocurren en el caso- excede largamente la compensación por la privación del uso del capital causado por el ingreso extemporáneo de la obligación tributaria, resultando confiscatorio del patrimonio de la empresa, debiendo por esto ser revocada.

Finalmente, ofreció prueba y, por los argumentos que expuso y la jurisprudencia que citó, solicitó que se deje sin efecto la resolución recurrida, con costas.

II.- Que a fs. 108/129 el fisco contestó el traslado del recurso, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante a.a.), y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 151 se abrió la causa a prueba, a fs. 628 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 634 se pusieron autos para alegar, haciendo uso de su derecho el fisco a fs. 642/647 y la actora a fs. 648/673vta. Finalmente, a fs. 674 se llamaron autos a dictar sentencia.

IV.- Que anticipadamente debo recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan solo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V.- Que en primer lugar corresponde me expida con relación al **agravio de nulidad** articulado por la actora, toda vez que de ser acogido favorablemente, derivaría en la nulidad de la resolución recurrida.

En principio resulta válido recordar que a fs. 1/6 del cuerpo principal de los a.a. obra la notificación del inicio de inspección junto con el requerimiento 027 Nº 003392, ambos del 11/11/2008, en donde se detalla impuesto y períodos a fiscalizar. Por ello, corresponde rechazar el agravio de la recurrente fundado en la supuesta omisión de informar tales datos.

A su vez, tampoco resulta válido el agravio de la recurrente referido al uso de las presunciones del art. 18

de la ley 11.683, puesto que tanto de los a.a. como de autos no surge que la resolución se haya apoyado en tales presunciones.

En este sentido, por el resto de los agravios cabe tener presente lo dicho por nuestro más Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley, y por ende pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Al respecto, debe recordarse que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican su dictado. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen la emisión.

Del análisis del acto recurrido, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549), y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que funda la resolución apelada -como simplemente invoca la actora-, ni que haya existido agravio alguno a su derecho de defensa. Nótese que el rechazo de la prueba ofrecida en la instancia anterior fue debidamente fundado de acuerdo a las constancias de fs. 62/63, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez de los actos, por lo que **corresponde rechazar la nulidad planteada.**

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas a su respecto.

VI.- Que en segundo lugar, corresponde me expida sobre la **cuestión de fondo.**

VI.1.- A tal fin, observo que la fiscalización constató que: en los Estados Contables (EECC) al 31/12/2006 los inmuebles objeto de la opción de venta y reemplazo se exponen dentro del rubro “bienes de uso” como terrenos y obras en curso, el terreno se adquirió en el año 1998 para construir sobre él un centro comercial que incluía un complejo multicines, edificio de oficinas y estacionamiento, el plano de obra original fue presentado en el organismo respectivo en fecha 17/12/1998, las obras iniciadas en el año 1998 fueron demolidas parcialmente en el año 2006, en el año 2007 se reiniciaron las obras presentando un plano de obra en el cual se consigna “modificación y ampliación”, en marzo de 2007 se constituyó una UTE entre la actora y Landmark Investors SRL con el propósito de llevar a cabo un emprendimiento consistente en la

ejecución, coordinación y administración conjunta de la obra destinada a centro comercial y unidades funcionales con destino a oficinas y/o viviendas, no se han efectuado amortizaciones, aún no ha sido otorgada habilitación final de obra y/o municipal.

También observo que en virtud del análisis de la documentación, la DAFE confeccionó un informe preliminar en el cual consideró que los siguientes aspectos no se encuentran cumplidos: que el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso y que 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 iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a UN (1) año y en tanto las mismas se concluyan en el período máximo de CUATRO (4) años a contar desde su iniciación (v. fs. 229/240, Cpo. SEFI 359858, a.a.).

En cuanto al primer punto, el fisco consideró que el inmueble en cuestión no estuvo "afectado a la explotación como bien de uso" porque no generó rentas gravadas y que no se realizaron amortizaciones en virtud de no haberse producido la afectación del bien, tal cual lo dispone el artículo 83 de la LIG. Según el fisco, para que se cumpla con las condiciones enunciadas, el bien debió contar con la habilitación Municipal y/o final de obra respectivo, encontrarse con la posibilidad de generar ingresos gravados y resultar amortizable según la legislación vigente.

En cuanto al segundo, consideró que no se cumplieron los plazos estipulados por la LIG toda vez que: la fecha en que se inició originalmente la construcción fue en el año 1998, la obra no fue demolida en su totalidad, los planos presentados en segunda oportunidad indican "modificación y ampliación", el destino consignado en ambos planos en algunos aspectos es coincidente (locales comerciales, estacionamiento).

Luego, mediante la Nota 238/2010, la Dirección Regional Microcentro División y Recursos I emitió opinión compartiendo el criterio sustentado por la inspección en cuanto a la correcta clasificación contable del bien en cuestión como obra en curso dentro del rubro bienes de uso. Y agregó que, independientemente de la correspondencia o no de la amortización impositiva respecto a los bienes sobre los que se ejerció la opción, se entiende que el inmueble en cuestión con obras en ejecución demolidas parcialmente, carecería de la habilitación necesaria para generar rentas gravadas en los dos años previos a su enajenación. En cuanto a las amortizaciones, indicó que el primer párrafo del artículo 67 de la LIG se refiere a bienes muebles amortizables, no correlacionándose con el segundo párrafo que se refiere a inmuebles. De ahí entendió que se pueden incluir terrenos, parcelas y todo inmueble no amortizable siempre que se cumpla con los otros dos requisitos: ser bien de uso y estar afectado a la explotación en el curso de los dos años anteriores a la transferencia (v. fs. 243/250, Cpo. SEFI 359858, a.a.).

A los efectos de analizar el cumplimiento de los plazos estipulados en la LIG en cuanto a inicio y finalización de la obra, el fisco requirió determinada documentación al contribuyente y a terceros. Teniendo en cuenta ello, el fisco emitió un nuevo informe complementario, en el cual se arribó a la conclusión de que la obra original fue demolida en su totalidad, por lo cual la alternativa de considerar el inicio de obra en el año 1998 no sería viable, considerando que la obra objeto de la opción de venta y reemplazo constituyó una obra nueva, y tomando como fecha de inicio el 09/08/2007 (v. fs. 251/260, Cpo. SEFI 359858, a.a.).

En virtud de ello, el organismo recaudador estimó que no se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente para el ejercicio de la opción de venta y reemplazo, toda vez que el bien reemplazado no estuvo "afectado a la explotación" como bien de uso, motivo por el cual no sería procedente la opción

elegida por el contribuyente.

Posteriormente, la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro emitió nuevo informe coincidiendo con el área consultante (v. fs. 261/266, Cpo. SEFI 359858, aa).

VI.2.- Que resultado de todo lo reseñado puede concluirse que no existe controversia respecto de: a) la registración del bien reemplazado como "bien de uso" en los EECC, b) la ausencia de amortizaciones sobre él, c) el importe y la fecha de su adquisición en el año 1998, d) la demolición de las obras inconclusas en el año 2006, y e) el comienzo de la obra nueva en agosto de 2007, y el plazo para su finalización.

Obsérvese que el fisco admite el ejercicio de la opción de venta y reemplazo sobre un inmueble no amortizable, siempre que se cumplan con los requisitos de ser un bien de uso y estar afectado a la explotación en el curso de los dos años anteriores a su venta (vide pag. 5 sdo. párrafo de la resolución determinativa apelada).

Entonces, la cuestión a tratar y decidir se ciñe únicamente a considerar si –como sostiene el fisco- el bien de reemplazo no estuvo afectado a la explotación como bien de uso durante los 2 años anteriores a su venta, porque no generó –no pudo generar- ganancias gravadas, al tratarse de una obra inconclusa que no tenía final de obra y habilitación municipal; o en cambio –como sostiene la actora- dicho requisito se encuentra cumplido porque el bien estuvo *afectado* a la explotación, con *vocación* de generar renta; y el hecho de que el inmueble de reemplazo deba generar *efectivamente* renta gravada no se encuentra en la normativa aplicable, y además, el criterio fiscal importaría desconocer la intención legislativa de la opción de "venta y reemplazo" que contiene la LIG. Este es el punto de controversia.

VI.3.- Para su análisis corresponde primeramente reseñar el marco normativo.

El art. 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 sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año. (…)"

Así, los contribuyentes podrán hacer uso de la opción denominada "roll over" en caso de tratarse 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.

Por su parte, el DR (redacción vigente al momento de los hechos) en la parte aplicable dispone que *"(…) Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad."*

"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 un (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación."

"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 aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados. (…)".

VI.4.- Tal como se observa, ni de la letra de la ley, ni de su decreto reglamentario surge como requisito que el bien "inmueble afectado a la explotación como bien de uso" haya tenido que generar ganancias gravadas durante los dos últimos años anteriores a su enajenación para hacer uso de la opción de "venta y reemplazo", sino sólo que haya tenido "tal destino" durante ese período. Es decir, la *afectación* a la que se refiere la norma se vincula con el *destino* que se le debió dar al inmueble. Bajo esta premisa, en la operatoria de "venta y reemplazo" la mejor interpretación que cabe asignarle al concepto de "…inmueble afectado a la explotación como bien de uso", es aquella de oposición a "bienes de cambio", es decir, de oposición a aquellos bienes cuyo destino es la posterior *venta* y no el *uso* en el giro comercial. Adviértase que en cuanto al tratamiento contable que le corresponde a los "bienes de uso", quienes se encargan del marco regulatorio para la confección de los EECC son la Resoluciones Técnicas emitidas por la FACPCE, en cuyo texto generalmente disponen que comprenden aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente, y no a la venta habitual (vide fs. 169), incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje; que son necesarios para llevar a cabo el cumplimiento del objeto social de la empresa, y se incorporan al patrimonio neto con la intención de que permanezcan como mínimo un año en él, por lo que se exponen en el Estado de Situación Patrimonial en el "Activo No Corriente". Dentro de su clasificación se encuentran aquellos bienes no sujetos a depreciación ni agotamiento (ej. terrenos) y los que sí están sujetos a depreciación (ej. edificios, maquinaria, rodados). En síntesis, lo relevante a considerar en autos es a qué estuvo destinado el bien inmueble durante los dos últimos anteriores a su enajenación. En este sentido, no tengo dudas que las construcciones comenzadas en 1998 (proyecto de shopping y salas de cine) y el terreno donde fueron realizadas, aún inconclusas, siempre tuvieron el destino de uso mediante la explotación comercial. Por lo demás, el carácter de *bien de uso* se encuentra acreditado por la pericia contable y los EECC acompañados (fs. 187/189, 194/196vta., 203 y 244/273), y registrado en el "Activo No Corriente".

En este sentido, le asiste razón a la actora en cuanto señala que el criterio fiscal implica una palmaria violación del principio de legalidad, que cabe recordar, rige en forma calificada en materia tributaria.

Por otro lado, el criterio fiscal se desatiende de la finalidad que tuvo en miras el legislador al crear dicha opción en favor del contribuyente, ya que no representa una excepción o dispensa del pago del impuesto por la ganancia obtenida por la venta de "bienes de uso"; sino la posibilidad –opcional- que tienen los contribuyentes de imputar escalonadamente dicha utilidad, vía una reducción parcial del valor sobre el cual habrá de amortizarse el nuevo bien adquirido en reemplazo; con la noble intención de favorecer la renovación de los bienes de uso, y consecuentemente, mejorar la fuente generadora de ganancia gravada.

La posición fiscal, en cuanto requiere la efectiva generación de rentas gravadas del bien reemplazado, durante los dos últimos años a su venta; haría imposible la utilización de la opción de "venta y reemplazo" en los casos de bienes que por su obsolescencia son incapaces de generar renta; es decir, justamente de

aquellos sobre los que se promueve su renovación mediante dicho mecanismo.

Por último, en relación al agravio relacionado al cumplimiento del plazo de 4 años dispuesto por el entonces art. 67 del LIG, resulta inoficioso su tratamiento toda vez que nada dice a su respecto la resolución recurrida.

Por todo lo expuesto, **corresponde revocar con costas el ajuste referido a la opción de "venta y reemplazo".**

VI.5.- Respecto del otro ajuste base de la resolución determinativa apelada, el fisco detectó gastos no relacionados con la actividad gravada correspondientes al ejercicio fiscal 2007 –conforme las registraciones del Libro IVA Compras-, consistentes en "Gastos Mantenimiento Puente de Mujer", observando en el IG una deducción que según el organismo fiscal incumplía lo normado por el art. 80, por un importe total de $33.526,59 (v.fs. 707, Cpo. Principal, a.a.).

En relación a ello, de la lectura del recurso de apelación interpuesto por la recurrente, no se observa agravios puntuales en relación a dicho ajuste, por lo que corresponde **confirmarlo, con costas**.

VII.- Que con relación a los intereses resarcitorios intimados, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que incurrió el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. En tal sentido cabe recordar que la Corte con fecha 01/06/2000 en la causa "Citibank NA c/DGI" expuso que: "*si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas"*.

Ello así, procede **confirmar, parcialmente, la liquidación de los intereses resarcitorios calculados sobre los conceptos confirmados, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683, con costas.**

La Dra. Marmillon y el Dr. Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal precedente.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Revocar parcialmente la resolución 02/2014, en lo que refiere al ajuste vinculado a la opción de venta y

reemplazo, y sus intereses, conforme el considerando VI.4; y confirmarla por el resto. Costas según los respectivos vencimientos.

2) Ordenar al fisco para que en el término de 30 (treinta) días practique la reliquidación de todos los montos en función de las pautas establecidas en el presente decisorio, debiendo entregarse los antecedentes administrativos por el mismo término.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 15:56:47 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 17:00:23 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 17:21:51 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 17:21:52 -03:00