**Revaluación de terrenos de proyectos inmobiliarios con la Ley 9635**

Por Erik Ramírez V., CPA, MAF, MFI

Para una mejor lectura de este artículo se refrescará el tratamiento tributario de la actualización de valor de los terrenos con fines tributarios antes y después de la entrada en vigor de la Ley 9635.

Escenarios:

1. Antes del 1 de julio del 2019 que es cuando entró en vigor la nueva ley, una persona que tiene un terreno en verde sin estar afecto a una actividad, si lo vendía, la ganancia de capital no era sujeta y la pérdida no era deducible.
2. Siempre con la ley anterior, si la persona afectaba el bien a una actividad lucrativa podía actualizar el valor del terreno con un avalúo técnico siguiendo la metodología del valor en verde, entonces esa actualización sería parte del costo deducible a aplicar contra las ventas del proyecto, aquí valga la aclaración de que la DGT en algún caso cuestionó esa actualización aduciendo que el terreno era inventario y este no se podía revaluar, cosa que es incorrecta ya que antes de ser afectado a una actividad de venta de terrenos se consideraba activo fijo.

Entonces si un inmueble para efectos de reajuste de valor requiere ser actualizado en su costo original, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) en la Norma Internacional de Contabilidad número 16 (NIC 16), permite como forma de medición posterior al reconocimiento inicial el modelo de la revaluación, procedimiento que con el apoyo de un perito se registraría un aumento de valor utilizando parámetros de mercado y otras circunstancias que puedan tener incidencia en ese valor contable.

Recordando que las NIIFs son de aplicación tributaria en aquellos casos en los que la norma tributaria no lo prohíba tenemos que la revaluación para los terrenos es permitida, y también para una mejor referencia, la Ley 8114 en la que la limitación para revaluar es para efectos de no permitir la depreciación de la revaluación de activos depreciables como gasto deducible, la revaluación de activos no depreciables entonces es permitida.

Así las cosas, cuando el activo es considerado propiedad, planta y equipo -en verde- puede ser revaluado según lo que hemos revisado respecto a la NIC 16, así también podemos decir que si el contribuyente vende este terreno en el contexto de la no habitualidad, tendríamos que la ganancia de capital esté o no revaluado, sería no gravable.

Ahora, siguiendo la línea de interpretación anterior; ¿qué sucedería si la persona que es propietario del bien lo aporta a una entidad individual, para desarrollar un proyecto de venta de lotes urbanizados o de unidades habitacionales?, establece el artículo 26 del RLISR (antes del 1 de julio 2019 y que fue derogado por la Ley 9635) que el contribuyente debe solicitar un avalúo a la DGT, que de no existir, la Municipalidad no deberá otorgar los permisos para el inicio; se desprende entonces que esa actualización de valor deberá ser vista por la DGT como registro inicial para el costo del terreno que será posteriormente vendido, es decir, es posible revaluar y claro posteriormente en el desarrollo del proyecto no podrá serlo más puesto que son inventarios.

En el caso comentado arriba en el que la DGT rechaza una revaluación, la oficina de fiscalización no toma en cuenta que al no aceptar el valor del avalúo del bien, está gravando una plusvalía que ha venido acumulado el inmueble en una posición pasiva que no estuvo afecto a actividad lucrativa alguna, con lo que está irrespetando el elemento fundamental del hecho generador que corresponde a la habitualidad, es decir, está gravando una ganancia que no es sujeta en el impuesto a las utilidades y por técnica contable en el caso de análisis ese costo en el desarrollo debe ser tomado en cuenta como un costo de ventas deducible, la DGT lo confunde con el momento de afectación, diciendo que siempre fue inventario, aunque el propietario lo tuviera por varios años sin ser explotado.

1. Aplicación con la Ley 9635:
2. Si una persona vende un terreno no afecto a una actividad lucrativa deberá pagar por la ganancia de capital que obtenga, pero antes podrá tener la posibilidad de actualizar el valor del costo de adquisición utilizando la fórmula que contiene la norma tributaria con índices de precios.

Es de recordar que si el activo fue adquirido antes del 1 de julio 2019 y vendido posterior a este podrá aplicar un 2,25% sobre el precio de venta o bien aplicar la tarifa del 15% sobre la ganancia (precio de venta – costo de adquisición actualizado).

1. Caso de aportes de capital: si hay dos personas que se asocian para realizar un desarrollo y una de ellas aporta a una nueva sociedad un terreno, el aporte generará ganancia de capital tal y como se comentó en el punto i) anterior, con la observación de que, si bien se paga el 2,25% o 15%, el costo del terreno en la sociedad con actividad lucrativa quedaría actualizado, para ser utilizado en el negocio afecto del régimen del impuesto a las utilidades pudiendo deducirse al 30%.
2. En un tercer caso tenemos que, si una entidad en pleno desarrollo inmobiliario desea revaluar con las reglas de Cap XI de la Ley 9635, parece ser posible ya que, según la norma del articulo 27 del Cap XI en el que se establece que, lo que esté ahí establecido se aplicará en lo que corresponda al impuesto a las utilidades, por lo que entonces según estos preceptos ya tendríamos entonces reglas para actualizar el valor de los terrenos en las condiciones que ya he expuesto.

*El presente capítulo regula la tributación de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital. Salvo disposición expresa en contrario, lo regulado será aplicable al impuesto a las utilidades, en cuanto lo afectado por dicho impuesto, de conformidad con el título I de la presente ley.*

1. Surge un último escenario en el que, si una persona ya controlaba un terreno antes de la entrada de la Ley 9635, puede optar por aplicar la metodología del valor en verde o la de los índices de precios y utilizar aquella que le proporcione mejores ventajas en su negocio.

Para lo anterior debemos hacer algunas precisiones; si la entidad opta por el valor en verde antes del 1 de julio del 2019 deberá haber declarado la revaluación en el formulario de renta que se presentó con corte al 30 de setiembre del 2019, si no lo hubiere hecho podrá rectificar e incluir el monto.

Si la entidad sigue la metodología de los índices del Cap XI, en principio la actualización puede hacerse en el momento en que el bien se venda, ya que la formula va aumentando el valor conforme pase el tiempo de la tenencia del bien y por la proporción de cada terreno segregado a afecto al régimen de condominios.