ITP-IRPF - Aportes y adjudicación a fideicomitentes - Consulta DGI 6.123

CONSULTA DGI 6.123

ENAJENACIÓN DE TERRENO Y APORTE DE DINERO PARA CONSTRUCCIÓN DE EDIFICIO POR FIDEICOMITENTES AL FIDEICOMISO – ITP – IRPF – GRAVABILIDAD – ADJUDICACIÓN DE UNIDADES, CÁLCULO.

Una Escribana Pública realiza la presente consulta, expresando que:

1) dos fideicomitentes enajenan un terreno de su propiedad por título fideicomiso con destino al patrimonio fiduciario para la construcción de un edificio que se conformará por varias unidades.

2) otros fideicomitentes aportarán el dinero para la construcción del edificio.

3) una vez finalizado el edificio se adjudicará a cada uno de los fideicomitentes, algunas de las unidades, siendo los mismos beneficiarios del fideicomiso.

La compareciente consulta:

a) si la enajenación que hacen los fideicomitentes al patrimonio fiduciario está gravada por IRPF e ITP;

b) si la posterior adjudicación de la unidad a los fideicomitentes que aportaron el terreno está gravada por dichos impuestos,

c) si la adjudicación de la unidad a los fideicomitentes que aportaron el dinero está gravada por los mismos impuestos o por algún otro, y

d) cuál es el procedimiento de cálculo en tales casos.

La respuesta

a) Enajenación que hacen los fideicomitentes al fideicomiso

La enajenación de los terrenos por parte de los fideicomitentes al patrimonio fiduciario estará gravada por el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (ITP) y por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en virtud de que el aporte del inmueble para ser integrado al patrimonio del fideicomiso constituye una enajenación por la cual se transmite el dominio del terreno, de acuerdo a la normativa que seguidamente se expondrá.

Respecto al ITP, las enajenaciones de bienes inmuebles se encuentran gravadas por dicho impuesto de acuerdo a lo establecido en el literal A) del artículo 1º del Título 19 del TO1996. Asimismo, el artículo 5º del Decreto Nº 252/998 de 16.09.998 establece el concepto de enajenación a dichos efectos, señalando que "...comprende los negocios jurídicos hábiles para desplazar de un patrimonio a otro la titularidad de un bien inmueble...".

Y en este sentido, la Ley Nº 17.703 de 27 de octubre de 2003 en su artículo 2º inciso tercero expresa: "El fideicomiso por acto entre vivos es título hábil para producir la

transferencia de la propiedad de la titularidad de los derechos reales o personales que constituyan su objeto".

Este impuesto se determinará de acuerdo a lo establecido en los artículos 4º del Título 19 del TO 1996 y 4º del Decreto reglamentario referido.

En relación al IRPF, el artículo 17º del Título 7 del TO 1996 establece que constituyen rentas por incrementos patrimoniales las originadas en la enajenación de bienes, incluyendo entre otras a las rentas correspondientes a transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para trasmitir el dominio, comprendiendo, entre otros, a los actos referidos en los literales A), B), C) y D) del artículo 1º del Título 19 del TO 1996.

La renta deberá determinarse conforme a las disposiciones del artículo 20º del Título 7 del TO 1996.

b) Adjudicación del fideicomiso a los beneficiarios que aportaron el terreno

La adjudicación del fideicomiso a los beneficiarios que aportaron el terreno está gravada por ITP en virtud de lo dispuesto por el literal A) del artículo 1º del Título 19 del Texto Ordenado 1996 y el artículo 5º del Decreto Nº 252/998 y por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) por lo establecido en el numeral 7 del literal A) del artículo 3º del Título 4 del citado Texto y los artículos 1º y 3º numeral 1) del Decreto Nº 150/007 de 26.04.007.

Por otra parte, en cuanto al IRAE, debe tenerse presente que los fideicomitentes son los beneficiarios. Al respecto, y de reunirse los requisitos establecidos normativamente, podría resultar de aplicación lo dispuesto por el Decreto Nº 27/013 de 23.01.013 ("fideicomisos de construcción al costo").

Asimismo estará gravado por IVA a la tasa mínima por concepto de primera enajenación de inmuebles conforme a lo dispuesto en los artículos 18º literal I) del Título 10 Texto Ordenado 1996, 101º del Decreto Nº 220/998 de 12.08.998 y 32 y siguientes del Decreto Nº 207/007 de 18.06.007.

El impuesto se determinará aplicando la tasa mínima al monto establecido en el literal b) del artículo 118º del Decreto Nº 220/998, según se trate o no de un fideicomiso de construcción al costo:

"b) El valor de venta en plaza de los bienes y servicios afectados al uso privado por los dueños, socios o accionistas de la empresa contribuyente. Se entenderá por afectación al uso privado, la disposición de bienes que constituya gasto no admitido para liquidar el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.

En el caso de las transferencias de bienes inmuebles realizadas a los fideicomitentes, en cumplimiento de contratos de fideicomisos de construcción al costo, de acuerdo con la definición realizada por el artículo 14 del Decreto Nº 150/007, de 26 de abril de 2007, dicho valor será equivalente al total de los aportes pactados con los fideicomitentes."

c) Adjudicación del fideicomiso a los beneficiarios que aportaron dinero

Para el caso de la adjudicación de inmuebles construidos por parte del fideicomiso a los beneficiarios que aportaron dinero, resulta aplicable en su totalidad la respuesta indicada en el literal anterior.

d) Procedimiento de cálculo

En lo que respecta al procedimiento de cálculo, deberá realizarse de acuerdo a lo señalado conforme a la normativa vigente, no correspondiendo a esta Comisión de Consultas la realización de cálculos de los impuestos.

14/05/018 – El Director General de Rentas.