CONSULTA Nº 6.708

PERSONA FÍSICA TITULAR DE PADRÓN – FRACCIONAMIENTO 23 LOTES – IRAE – IRPF – TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

La consultante persona física, titular de un fraccionamiento realizado sobre un padrón de su propiedad que fuera adquirido en agosto del año 2011 y del que resultaron 23 lotes, realiza las siguientes consultas:

Consulta I)

Si la enajenación de los 23 lotes se encuentra alcanzada por Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) o por el Impuesto a Rentas de las Personas Físicas (IRPF) por incrementos patrimoniales, sin importar la cantidad de lotes enajenados en un año fiscal, esto, en el entendido que los mismos provienen de un fraccionamiento y que el inmueble de mayor área estuvo en el patrimonio de la titular por más de 10 años.

El consultante adelanta opinión en el siguiente sentido:

- Dado que, la cantidad de lotes resultantes del fraccionamiento es inferior a 25, no se configura la inclusión en el IRAE establecida en el literal A) del artículo 13º del Título 4 del Texto Ordenado 2023.
- Si bien los padrones resultantes del fraccionamiento individualmente considerados no tienen una antigüedad mayor a 10 años en el patrimonio de la titular, sí lo tiene en el padrón de mayor área. Aduce que la cantidad total de metros cuadrados de la consultante permanecieron más de 10 años en su patrimonio sin alteración alguna hasta el momento del fraccionamiento, hecho que fuera efectivizado a los solos efectos de viabilizar su enajenación.

Por lo mencionado, considera que la enajenación de los 23 lotes no está alcanzada preceptivamente por IRAE y en todos los casos, sin importar la cantidad de ventas en un año, por lo que, le corresponde tributar IRPF por Incrementos Patrimoniales.

Consulta II)

En el escenario que la operación de la consulta I) se encuentre alcanzada por IRPF por Incrementos Patrimoniales y se liquidara por criterio real:

a) si el costo de adquisición del inmueble mayor área se debe adjudicar proporcionalmente a los metros cuadrados resultantes del fraccionamiento, o debe realizarse una adjudicación proporcional en función de los valores reales de los 23 lotes;

b) si los costos incurridos en caminería, agua potable, pluviales, saneamiento, alumbrado, comunicaciones, red de gas y similares, llevados a cabo por la empresa constructora contratada, pueden ser incluidos en la base de costos deducibles, y en caso de ser incluidos se consulta si el criterio de adjudicación a cada lote a utilizar es proporcional a los metros cuadrados o a los valores reales.

Adelanta opinión en el sentido que los costos incurridos en el fraccionamiento forman parte de las mejoras que pueden ser incorporadas al costo fiscal y que la adjudicación de los costos prorrateables a los distintos lotes (costo de adquisición y mejoras), debe realizarse proporcional a los valores reales por ser éste un criterio que refleja más fielmente la incidencia del costo en cada uno de los lotes.

La Comisión de Consultas de la Dirección General Impositiva se expidió en los siguientes términos:

Respecto de la **Consulta I)** se indica que, el literal B) del artículo 11º del Título 4 del T.O. 2023 establece que constituyen rentas comprendidas en IRAE:

“Las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles”.

Por su parte el artículo 13º del Título 4 del T.O. 2023 define las rentas asimiladas a empresariales las resultantes de:

“A) La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que deriven de loteos. Se entenderá por loteos aquellos fraccionamientos de los que resulte un número de lotes superior a 25. Si el fraccionamiento no reviste el carácter de loteo, será de aplicación el siguiente literal.

B) La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que el número de ventas exceda de dos en el año fiscal y que el valor fiscal de los bienes enajenados exceda el doble del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio (IP) de las personas físicas vigente en el año civil en que se realicen dichas enajenaciones.

Quedan excluidas del presente literal:

1) Las ventas que signifiquen disolución del condominio sucesorio.

2) Las ventas de inmuebles que hayan estado por lo menos diez años en el patrimonio del titular, o cuando se computen diez años sumándose el tiempo que lo tuvo el causante que los trasmitió, al titular por herencia o legado”. (Subrayado nuestro).

La norma establece que se consideran incluidas preceptivamente en IRAE las enajenaciones o promesas de inmuebles, siempre que las mismas excedan de 2 en el año fiscal y que el valor fiscal de los bienes enajenados sea superior al doble del MNI del IPAT vigente en el año civil en que se realicen dichas enajenaciones.

Es decir que se establece que existe habitualidad, cuando el número de ventas exceda de dos en el año fiscal y se supere el valor fiscal establecido.

Por su parte el artículo 5º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 reglamentario del IRAE establece que se entenderá que las enajenaciones o promesas de venta realizadas en el mismo acto al mismo adquirente o promitente comprador, constituyen una sola venta.

En relación a la excepción establecida en el numeral 2º del literal B), ya citado, referente a que se excluyen *“Las ventas de inmuebles que hayan estado por lo menos diez años en el patrimonio del titular…”* es dable señalar que conforme a la misma, la condición es que el inmueble haya estado por lo menos 10 años en el patrimonio del titular y en la medida que el fraccionamiento en lotes no es negocio jurídico que importe título hábil para trasmitir el dominio, debe considerarse la antigüedad del mismo, o sea del padrón original.

Conforme a lo expuesto, la enajenación de los lotes no queda comprendida preceptivamente en el IRAE.

Respecto de la **Consulta II):**

A los efectos de la determinación del costo de adquisición de cada inmueble en aplicación del IRPF por incrementos patrimoniales, nos remitimos a la respuesta dada en la Consulta Nº 6.555 del 13.07.023 (Bol. Nº 603) en concordancia con la Consulta Nº 5.340 del 19.08.010 (Bol Nº 447).

Esta Comisión de Consultas se expidió en Consulta Nº 5.340, considerando que:

"(...) para determinar el porcentaje del valor del terreno que corresponde a cada unidad de propiedad horizontal, se deberán utilizar criterios técnicamente aceptables y pasibles de comprobación por parte de esta Oficina. Por ejemplo, para el presente caso, y referido a la enajenación de una unidad de propiedad horizontal determinada, podría partirse del total de los valores reales consignados para cada unidad en el Reglamento de Copropiedad, determinar la *proporción del valor real de la unidad en dicho total y aplicar la misma proporción al costo fiscal del terreno"*. (Subrayado nuestro).

Respecto a los costos incurridos en caminería, agua potable, pluviales, saneamiento, etc., corresponde analizar si los mismos encuadran en el concepto de mejora, establecido por el art. 29º del Título 7 del T.O. 2023.

En tal sentido el mencionado artículo establece respecto de las mejoras lo siguiente:

"Si al inmueble se le hubieran realizado mejoras, el costo de dichas mejoras, debidamente documentado, se incorporará al citado valor fiscal al momento de la factura respectiva, y se actualizará de acuerdo al procedimiento señalado. En el caso de los costos correspondientes a mano de obra, se requerirá que por las retribuciones correspondientes se haya liquidado y pagado el Aporte Unificado de la Construcción (AUC)".

Si bien los costos descritos por el consultante no son realizados sobre un padrón individual, sino que son realizados a áreas comunes del padrón de mayor área, ésta comisión entiende que los mismos son destinados al mejor acceso a los padrones individuales (caso de la caminería) o a brindar servicios básicos (como ser luz, agua y saneamiento etc.) afectando el valor individual de cada uno de los padrones, por lo que, en la medida que se cumpla con las condiciones establecidas en la normativa transcripta, podrán considerarse parte del costo fiscal.

Respecto de la distribución de los costos (caminería, agua potable, pluviales, saneamiento, alumbrado, comunicaciones, red de gas y similares), en línea con la respuesta dada a la presente consulta, para la adjudicación de los costos se estará a la proporción de los valores reales consignados a cada padrón individual en relación al total.

01.07.026 – El Director General de Rentas, acorde.

Fecha de publicación Web: 6 de agosto 2026.