



RESCISIÓN DE PROMESA DE COMPRAVENTA

RESCISIÓN DE ESCRITURA DE COMPRAVENTA

Por Cr. Ricardo D. Yelpo

I).- Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales – ITP

Respecto al Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales – ITP existe una norma expresa que exime de su pago en el caso de rescisión de Promesa de Compraventa y de sus cesiones (artículo 11 del Título 19 del T.O 1996). Se adjuntan al final las Consulta No. 4.378 de 20/01/2004 y No. 4.526 de 19/09/2005.

NOTA: Tal beneficio no fue otorgado en materia de IRPF.

TÍTULO 19
IMPUESTO A LAS TRASMISIONES PATRIMONIALES
(ITP)

Artículo 11º.- Las rescisiones de promesas de enajenación de bienes inmuebles y de cesiones de dichas promesas, no estarán gravadas por este impuesto.

En materia de rescisión de Escritura de Compraventa ya sea porque esté estipulado el pacto de retroventa o no, la misma abona el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales – ITP.

El título 19 del Texto Ordenado 1996 no grava las ventas de bienes inmuebles sino las enajenaciones en general, las que fueron definidas por el artículo 5º del Decreto Reglamentario N°252/998 de 16.09.998 como los negocios jurídicos hábiles para desplazar de un patrimonio a otro la titularidad de un bien inmueble.

DECRETO N° 252/998
CAPÍTULO II
Actos entre vivos

Artículo 5º.- Concepto de enajenación.- El término enajenación a que refiere el literal A) del artículo 1º del Título que se reglamenta comprende los negocios jurídicos hábiles para desplazar de un patrimonio a otro la titularidad de un bien inmueble o para constituir o transferir, en su caso, los derechos de usufructo, nuda propiedad y de uso y habitación, tales como la compraventa, permuta, donación, paga por entrega de bienes, aportes de capital, fusiones y escisiones de sociedades, adjudicación de bienes inmuebles en caso de disolución y liquidación de sociedades comerciales, etc.

También se consideran enajenaciones las particiones, cualquiera sea su origen, con soulte total.

Quedan excluidos del gravamen, los negocios declarativos tales como las particiones y cesaciones de condominio, y los negocios abdicativos, tales como las renunciaciones de derechos. Se consideran negocios abdicativos o de renuncia de derechos, las cesiones de áreas destinadas a calles, caminos u otros espacios de uso público, de conformidad con las normas vigentes.

Tampoco se encuentran gravados aquellos actos que tienen por finalidad modificar el tipo social, sin que exista desplazamiento de un bien inmueble de un patrimonio a otro.

La DGI considera que la venta inicial es un negocio jurídico hábil para desplazar la titularidad del inmueble del patrimonio del vendedor al



comprador, y que la rescisión que se opera con la retroventa vuelve a desplazar la titularidad del inmueble del nuevo propietario al anterior.

Según la Consulta No. 4.378 las rescisiones de Promesas de enajenación de inmuebles tienen cierta semejanza con las rescisiones de compraventa de inmuebles porque implican que la propiedad del inmueble se desplaza del promitente comprador al promitente vendedor.

Pero el Art. 11 del Título 19 del Texto Ordenado 1996 dispone expresamente la exoneración del ITP para las rescisiones de Promesas de Compraventa y sus cesiones. De no existir el citado artículo 11º, la rescisión de la promesa estaría gravada.

Asimismo la DGI considera que no cabe extender esa exclusión del hecho generador a otros casos que tienen cierta similitud con la considerada por el legislador, teniendo presente el artículo 5º del Código Tributario que dice que por la integración analógica no pueden crearse exoneraciones.

Conclusión:

1).- Las rescisiones de los compromisos de compraventa están exoneradas del pago del ITP por el Art. 11 del Título 19 del Texto Ordenado 1996.

2).- Las rescisiones de las Escrituras de Compraventa no están exoneradas del pago de ITP por lo expuesto anteriormente.

II).- Impuesto a la Renta de las Personas Físicas – IRPF

Se tomaron en cuenta las respuestas de la DGI a la Consulta No. 4.825 del 04/03/2008 y No. 4.921 del 06/08/2008, que se adjuntan

Tanto la rescisión de Promesa de Compraventa como la Compraventa ingresan dentro de los hechos generadores de los “Incrementos Patrimoniales” contenido en el artículo 17 lit. A) del Título 7 del Texto Ordenado 1996, debiendo tributar en consecuencia IRPF – ver criterio sostenido en la Consulta N° 4.825 de 04/03/2008.

Para ello se plantean 4 preguntas:

A).- COMO SE DETERMINA LA RENTA?

B).- QUIEN ES EL SUJETO PASIVO?

C).- EL PROFESIONAL ESCRIBANO ES AGENTE DE RETENCION?

D).- CUAL ES EL PLAZO PARA EL PAGO?

A).- COMO SE DETERMINA LA RENTA?

A.1).- Según el Art. 20 del Título 7 del Texto Ordenado 1996 y Art. 26 del Decreto No. 148/007 del 26/04/2007 se plantean dos situaciones:

DECRETO N° 148/007



Artículo 26º.- (Resultado de enajenaciones de inmuebles).-Cuando se trate de la enajenación o promesa de enajenación de inmuebles, la renta derivada de dicha operación estará constituida por la diferencia entre los siguientes conceptos:

A) El precio de la enajenación o de la promesa en su caso, o el valor determinado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 25 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, según corresponda. En ningún caso el valor considerado podrá ser inferior al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro.

B) La suma del costo fiscal actualizado del inmueble enajenado más el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales de cargo del enajenante.

El costo fiscal surgirá de aplicar al valor de adquisición el incremento del valor de la unidad indexada entre el primer día del mes inmediato siguiente al de dicha adquisición y el último día del mes inmediato anterior al de la enajenación. Si a la fecha de adquisición no existiera la unidad indexada, se aplicará el incremento del Índice de Precios al Consumo hasta la fecha en que dicha unidad comenzó a tener vigencia.

En el caso de que dicho inmueble hubiera sido adquirido sin precio, se aplicarán las normas del artículo 25 del citado Título.

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.

Para los inmuebles adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley Nº 18.083, de 27 de diciembre de 2006, el contribuyente podrá optar por determinar la renta computable, aplicando al precio de venta, el 15% (quince por ciento). En ningún caso el valor considerado para la aplicación del referido porcentaje podrá ser inferior al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro.

A.1.1).- Inmueble que se rescinde adquirido con anterioridad a la vigencia de la ley (01/07/007).

En este caso se puede optar por el régimen ficto del 15 % del precio de venta o por determinar la misma por el criterio real (venta menos costo actualizado).

A.1.2).- Inmueble que se rescinde adquirido con posterioridad a la vigencia de la ley (01/07/007).

En este caso no se puede optar por el régimen ficto del 15 % del precio de venta, sino que procede preceptivamente la determinación de la renta por el criterio real (venta menos costo actualizado).

***).- Renta por el criterio ficto**

El contribuyente puede optar por determinar la renta computable aplicando al precio de venta (en este caso el monto que recibe el promitente comprador por la rescisión) el 15 %.

***).- Renta por el criterio real**

A la suma de dinero que el promitente comprador recibirá al rescindir la promesa, deberá deducírsele el costo fiscal, es decir, el precio de adquisición a la fecha de la promesa, actualizado de acuerdo a las normas del IRPF; con la prevención de que, a dicho costo fiscal no podrá adicionarse el ITP del enajenante conforme la exoneración comentada anteriormente respecto de este impuesto.

***).- Impuesto a la Renta de las Personas Físicas - IRPF**



Al monto resultante en cualquiera de ambos criterios se le deberá aplicar la alícuota del 12 %.

NOTA: Esto es aplicable tanto para la rescisión de Promesas de Compraventa como para la rescisión de Escrituras de Compraventa.

B).- QUIEN ES EL SUJETO PASIVO?

El sujeto pasivo obligado al pago del IRPF será el primigenio promitente comprador en los Compromisos de Compraventa o primigenio comprador en las Escrituras de Compraventa, según el caso

C).- EL PROFESIONAL ESCRIBANO ES AGENTE DE RETENCIÓN?

1).- En la rescisión del Compromiso de Compraventa como no tributa ITP el Profesional Escribano no es agente de retención.

2).- En la rescisión de la Escritura de Compraventa, como ésta tributa ITP el Profesional Escribano es agente de retención tanto del ITP como del IRPF.

Esta conclusión surge a la luz de la lectura del Artículo 41 del Decreto N° 148/007.

DECRETO N° 148/007

Artículo 41º.- (Agentes de retención).- Designase agentes de retención de este impuesto a los escribanos públicos que intervengan en los actos a que refiere el inciso final del artículo 17º del Título 7 del Texto Ordenado 1996, por las rentas por incrementos patrimoniales que obtengan los contribuyentes de este impuesto y a las entidades que atribuyen rentas de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6º del presente Decreto, originadas en los referidos actos.

La retención deberá efectuarse en la misma oportunidad que la correspondiente al Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales.

D).- CUAL ES EL PLAZO PARA EL PAGO?

D.1).- En los casos en que se devuelve parte del precio o nada y no la totalidad, el costo fiscal, matemáticamente debería ser superior al precio que se pretende devolver y por tanto no existiría tributo para abonar, sino una pérdida fiscal.

D.2).- Si existiera pérdida fiscal, la misma podrá deducirse en un plazo máximo de dos años debiendo estarse a lo dispuesto por los artículos 9 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, y a los Artículos 7 y 30 del Decreto N° 148/007 y al Artículo 31 del Decreto N° 150/007.

D.3).- Si existiera renta fiscal y por tanto IRPF a abonar se plantean dos situaciones:

a).- En las rescisiones de Compromisos de Compraventa como el Profesional Escribano no es agente de retención no opera el plazo de los 15 días del hecho generador, ya que no está atado al ITP.



Se abona por el Sujeto Pasivo al mes siguiente del acto de rescisión de acuerdo al calendario que fija la DGI.

b).- En las rescisiones de Escrituras de Compraventa como ahí sí el Profesional Escribano es agente de retención por operar atado al ITP el plazo es de 15 días a contar desde la fecha del acto generador del impuesto.

CONSULTA N° 4.378

Una escribana manifiesta que autorizó una escritura de compraventa en la que se estipuló el pacto de retroventa, la que fue inscrita y se pagó el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (ITP). Con posterioridad el vendedor ejerció el derecho que le acordaba el pacto de referencia y recuperó la propiedad del inmueble.

Consulta si por esta última operación debe tributar el ITP, adelantando su posición contraria basándose en la opinión de distinguidos tratadistas en materia civil que consideran que no existe una nueva venta sino una condición resolutoria que afecta una venta primitiva.

Consideramos que estas opiniones no son aplicables en materia tributaria.

La ley no grava específicamente a las ventas de bienes inmuebles sino las enajenaciones en general, las que fueron definidas por el artículo 5° del Decreto Reglamentario N°252/998 de 16.09.998 como los negocios jurídicos hábiles para desplazar de un patrimonio a otro la titularidad de un bien inmueble.

Consideramos que la venta inicial es un negocio jurídico hábil para desplazar la titularidad del inmueble del patrimonio del vendedor al comprador, y que la rescisión que se opera con la retroventa vuelve a desplazar la titularidad del inmueble del nuevo propietario al anterior.

Cabe agregar que las rescisiones de promesas de enajenación de inmuebles tienen cierta semejanza con la operación en consulta porque implican que la propiedad de un inmueble se desplaza del promitente comprador al promitente vendedor.

En este caso se debería tributar el ITP, pero no se paga porque el artículo 11° del Título 19 del Texto Ordenado 1996 dispone la exoneración.

Esto significa que, de no existir el citado artículo 11°, la rescisión de la promesa estaría gravada. Y consideramos que no cabe extender esa exclusión del hecho generador a otros casos que tienen cierta similitud con la considerada por el legislador, teniendo presente el artículo 5° del Código Tributario que dice que por la integración analógica no pueden crearse exoneraciones.

Como conclusión, y reiterando lo expuesto, se considera que la rescisión que se opera con el pacto de retroventa se halla gravada con el ITP.

30.01.004 - El Director General de Rentas.

Consulta N° 4.921

I.- La Consulta.

Frente a una eventual rescisión de compraventa de un terreno baldío se consulta por parte de una escribana pública si tal otorgamiento tributa Impuesto a la Renta. En caso afirmativo, cuál sería el porcentaje por haber sido una compraventa anterior a la entrada en vigencia de la ley de Reforma Tributaria.

Asimismo, una vez suscrita la rescisión con el efecto jurídico de que se vuelve a la situación jurídica anterior, cómo se determina la renta en una venta futura.

II.- La Respuesta.

Al igual que acontece con la rescisión de promesa de compraventa, la rescisión de escritura de compraventa ingresa dentro del hecho generador de "Incrementos Patrimoniales" contenido en el artículo 17 lit. A) del Título 7 del Texto Ordenado 1996, debiendo tributar en consecuencia IRPF; ver criterio sostenido por esta Comisión de Consultas en Consulta N° 4.825 (Bol. 416).

Respecto a la determinación de la renta de los bienes inmuebles adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, la misma se podrá efectuar de dos formas (art. 20 del Tít. 7 del TO 1996 y art. 26 del Dto.N ° 148/007 de 26/04/007):

a) por el criterio ficto, aplicando la tasa del 15% al precio de venta del bien, obteniendo de esta forma la renta gravada; o



b) por el criterio real, esto es, al precio de venta deducirle el costo fiscal actualizado más el ITP del enajenante (estando el negocio proyectado sujeto al pago de este último impuesto). En caso de haberse realizado obras en el inmueble y de encontrarse las mismas debidamente documentadas –no siendo el caso en consulta al tratarse de un terreno baldío-, se podrá adicionar el valor de las mismas al costo fiscal.

La única precisión respecto de la rescisión será que, al no existir estrictamente un precio de venta, el mismo estará constituido por la suma de dinero objeto de devolución.

Finalmente al resultado obtenido sea de uno u otro criterio, la retención se determinará aplicando la alícuota del 12 %.

Con relación al restante punto, rescindida la compraventa y a los efectos de una futura enajenación, conforme se tratará de un bien adquirido luego de la entrada en vigencia de la ley, se deberá realizar el cálculo conforme al régimen general explicitado, es decir, el criterio real, el cual será preceptivo.

06.08.008 - El Director General de Rentas, acorde.

CONSULTA N° 4.825

Un escribano consulta en forma no vinculante, el tratamiento tributario respecto de una rescisión de promesa de compraventa. Explicita que, los otorgantes, de común acuerdo, han decidido rescindir la promesa celebrada en el mes de agosto del presente año, devolviéndose parte del precio uno y la titularidad de los derechos transmitidos el otro. Particularmente, y en el caso de encontrarse gravado tal negocio, se consulta asimismo, cuál sería el monto imponible y la tasa a aplicar, quién es el sujeto pasivo obligado al pago, y finalmente, qué plazo posee para abonar el tributo.

Adelanta opinión en consecuencia entendiendo que la pretendida rescisión se encuentra gravada por IRPF conforme a la amplia definición de renta por incremento patrimonial que establece el art. 17 literal A) del Título 7 del T.O 1996, así como en que, la rescisión implica una alteración en la composición del patrimonio de las personas a diferencia de lo establecido por el artículo 18 del mismo Título.

Finalmente, proporciona dos opciones a efectos de obtener el monto imponible del impuesto.

1.- Con relación al primer punto planteado, se entiende que asiste razón al consultante conforme el inciso final del art. 17 del Título 7 T.O. 96 establece que quedan comprendidos en este impuesto todos los hechos generadores del Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (ITP), a excepción de la transmisión por causa de muerte o por la posesión definitiva de los bienes del ausente. Por su parte, el artículo de referencia en el literal A) define el concepto de enajenación, entendiéndola como la *transmisión patrimonial originada en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio o sus desmembramientos sobre bienes de cualquier naturaleza*. Por lo tanto, al igual que acontece en el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (ITP) se prescinde del elemento tradición.

En consecuencia, entre los títulos hábiles para transmitir el dominio, tenemos al mutuo disenso recogido en la primera parte del artículo 1294 del Código Civil.

Conforme lo señala el Profesor JORGE GAMARRA (Tratado de Derecho Civil Uruguayo, Tomo XIV, páginas 206 y siguientes) el reseñado es; "...un nuevo contrato, que tiene un contenido igual, pero inverso u opuesto, al de un contrato precedente, contra cuyos efectos se dirige. La finalidad del mutuo disenso no es sólo liberar a las partes de un contrato anterior (desvinculándolas de las obligaciones contraídas), sino también reprimir la situación jurídica creada (si este contrato anterior se había ejecutado), colocando a los contratantes en el mismo estado en que se encontraban antes de contratar...Puesto que no es posible destruir el contrato, dado que éste existió válidamente, el mutuo disenso se dirige contra sus efectos, buscando aniquilarlos...Esta naturaleza explica que el mutuo disenso conforme un segundo negocio, en sentido contrario, que está sometido a los mismos requisitos que el primero (en cuanto a su forma, al pago de los derechos fiscales, la inscripción en el Registro, etc)".

Por tanto, en las rescisiones de promesa, al igual que acontece en el mutuo disenso, nace la obligación de retrotraer los derechos de ambas partes restituyéndose la cosa por un lado y devolviéndose el precio por otro.

Es dable destacar, conforme se ha sostenido en pronunciamientos anteriores, que para el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales existe una norma expresa que exige de su pago en el caso de rescisión de promesa de compraventa y de sus cesiones (artículo 11 del Título 19 del T.O 1996), conforme de lo contrario las mismas se hallarían gravadas; ver Consulta N° 4.378 del 30/01/2004 publicada en el Boletín N° 368 y Consulta N° 4.526 de fecha 19/09/2005 publicada en el Boletín N° 388. Tal beneficio no fue otorgado en materia de IRPF.

2.- Respecto a la determinación de la renta de inmuebles, conforme el mismo se adquirió con posterioridad a la vigencia de la ley (01/07/007), no se puede optar por el régimen ficto o simplificado (15 % del precio de venta), sino que procede preceptivamente la determinación real de la renta.



A tal efecto, y conforme lo establece el art. 20 del Título 7 del T.O 96 a la suma de dinero que el promitente comprador recibirá al rescindirse la promesa, deberá deducírsele el costo fiscal, es decir, el precio de adquisición a la fecha de la promesa, actualizado por el IPC; con la previsión de que, a dicho costo fiscal no podrá adicionarse el ITP del enajenante conforme la exoneración comentada respecto de este impuesto.

Al monto que opere por el resultado, deberá aplicarse la alícuota del 12 %.

3.- Con respecto al restante punto consultado, el sujeto obligado al pago será el primigenio promitente comprador, y conforme el acto no se encuentra sujeto al pago del ITP, el escribano interviniente no operará como agente de retención (artículo 41 del Decreto N° 148/007 de 26.04.007).

4.- Finalmente, con relación al plazo para abonar el tributo, como en el caso planteado el costo fiscal podría ser superior al precio que se pretende devolver, no existiría tributo para abonar, sino una pérdida fiscal.

La misma podrá deducirse en un plazo máximo de dos años debiendo estarse a lo dispuesto por los artículos 9 del Título 7 del T.O. 96, 7 y 30 del Decreto N° 148/007 y 31 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

04.03.008 - El Director General de Rentas.

Consulta N° 4.921

I.- La Consulta.

Frente a una eventual rescisión de compraventa de un terreno baldío se consulta por parte de una escribana pública si tal otorgamiento tributa Impuesto a la Renta. En caso afirmativo, cuál sería el porcentaje por haber sido una compraventa anterior a la entrada en vigencia de la ley de Reforma Tributaria.

Asimismo, una vez suscrita la rescisión con el efecto jurídico de que se vuelve a la situación jurídica anterior, cómo se determina la renta en una venta futura.

II.- La Respuesta.

Al igual que acontece con la rescisión de promesa de compraventa, la rescisión de escritura de compraventa ingresa dentro del hecho generador de "Incrementos Patrimoniales" contenido en el artículo 17 lit. A) del Título 7 del Texto Ordenado 1996, debiendo tributar en consecuencia IRPF; ver criterio sostenido por esta Comisión de Consultas en Consulta N° 4.825 (Bol. 416).

Respecto a la determinación de la renta de los bienes inmuebles adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, la misma se podrá efectuar de dos formas (art. 20 del Tít. 7 del TO 1996 y art. 26 del Dto.N ° 148/007 de 26/04/007):

a) por el criterio ficto, aplicando la tasa del 15% al precio de venta del bien, obteniendo de esta forma la renta gravada; o

b) por el criterio real, esto es, al precio de venta deducirle el costo fiscal actualizado más el ITP del enajenante (estando el negocio proyectado sujeto al pago de este último impuesto). En caso de haberse realizado obras en el inmueble y de encontrarse las mismas debidamente documentadas –no siendo el caso en consulta al tratarse de un terreno baldío-, se podrá adicionar el valor de las mismas al costo fiscal.

La única precisión respecto de la rescisión será que, al no existir estrictamente un precio de venta, el mismo estará constituido por la suma de dinero objeto de devolución.

Finalmente al resultado obtenido sea de uno u otro criterio, la retención se determinará aplicando la alícuota del 12 %.

Con relación al restante punto, rescindida la compraventa y a los efectos de una futura enajenación, conforme se tratará de un bien adquirido luego de la entrada en vigencia de la ley, se deberá realizar el cálculo conforme al régimen general explicitado, es decir, el criterio real, el cual será preceptivo.

06.08.008 - El Director General de Rentas, acorde.