



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

Tema: PROYECTO JAUREGUI

Autora: MARÍA ISABEL ADDOUMIE

Tutora: CECILIA MATICH

Fecha 14/05/2025

Resumen:

En la resolución del caso se desarrolla el tratamiento tributario aplicable a las operaciones de donación de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmuebles rurales, así como a la renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre dichos bienes, en el marco del Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Impuesto de Sellos de la Provincia de Santa Fe.

Asimismo, se analiza el tratamiento impositivo de los ingresos obtenidos por propietarios y usufructuarios derivados del arrendamiento de inmuebles rurales, considerando su impacto en los distintos tributos. También se indica el encuadre de los inmuebles rurales en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Finalmente, se resuelve un caso práctico de procedimiento tributario que se inicia con una acción de control electrónico por parte de ARCA, analizando, ante el requerimiento formulado, distintos cursos de acción posibles planteados y sus consecuencias.

Palabras clave:

Tratamiento tributario - Donación de nuda propiedad - Usufructo de inmuebles rurales - Arrendamiento rural - Impuestos nacionales y provinciales - Procedimiento tributario - Acción de control electrónico

Vinculado con contenidos de los seminarios:

Derecho Tributario

Seminario Imposición sobre la renta e imposición sobre los patrimonios

Seminario sobre Impuesto a los Consumos

Administración Tributaria

Seminario sobre Procedimientos Tributarios

PROYECTO JAUREGUI

Planteo del caso

Norberto Jauregui, quien se dedica al arrendamiento de inmuebles rurales ubicados en la Pcia. de Santa Fe, realiza durante el año 2023 las siguientes operaciones vinculadas a los campos que posee junto a su hermano, Mario Jauregui, a saber:

-Dona el 50% de la parte indivisa de la nuda propiedad del inmueble rural "La Finca" en favor de sus sobrinos, los Sres. Marcos y Sebastián Jauregui. A su vez, renuncia al 50% del usufructo en favor de su hermano.

-Dona a su hija (Micaela Jauregui) el 50% de la parte indivisa de la nuda propiedad del inmueble rural "La Sojera", manteniendo el usufructo. A su vez, Mario Jauregui dona a Micaela el otro 50% de la parte indivisa de la nuda propiedad y renuncia al 50% del usufructo en favor de Norberto Jauregui.

-Renuncia al 50% del usufructo del inmueble rural "La Luna" en favor de su hermano Mario.

-Obtiene el usufructo gratuito y vitalicio del inmueble rural "El Sol" cuya nuda propiedad es donada a su hija Micaela, por parte de sus primos (Marcos y Sebastián).

Se aclara que en los últimos 2 (dos) años los inmuebles rurales en cuestión han sido arrendados por los propietarios o usufructuarios, según corresponda, a las sociedades EL CAMPO SA y VERDE SRL.

Se solicita:

a) Analizar el tratamiento tributario que corresponde otorgarle a las operaciones referidas de donaciones de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmuebles rurales, y renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre tales bienes, según el caso, en el Impuesto a las ganancias, Impuesto al Valor Agregado, a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas, Impuesto sobre los Ingresos Brutos e Impuesto de Sellos. Para ello deberá en primer lugar calificar jurídicamente dichas operaciones, para luego evaluar su tratamiento, de acuerdo a las disposiciones legales tributarias, así como al aporte doctrinario y jurisprudencial.

Identifique, si resulta necesario, qué datos o información adicional a la aportada necesitaría para realizar un adecuado encuadramiento, indicando las alternativas posibles.

b) Analizar el tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por los propietarios y usufructuarios por el arrendamiento de los inmuebles rurales, en el impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado, e impuesto sobre los ingresos brutos. Asimismo, analizar qué encuadre corresponde otorgarles a dichos inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales.

c) El Sr. Norberto Jauregui es notificado en su domicilio fiscal electrónico del inicio de una acción de control electrónico por parte de ARCA, indicándosele que responda el requerimiento cursado. Se señala que, de acuerdo a los cruces de los datos obtenidos a partir de los regímenes de información vigentes, se detecta como inconsistente el monto de impuesto determinado según las DDJJ presentadas, en relación a operaciones inmobiliarias realizadas.

En relación a este punto cabe analizar:

1) Cuál es el tipo de procedimiento que utiliza ARCA, identificando sus aspectos más salientes.

2) Consecuencias de no cumplimentar dentro del plazo estipulado el requerimiento cursado.

- 3) Si decide responder el requerimiento, acompañando documental y fundamentos del tratamiento otorgado a las operaciones observadas, no rectificando sus DDJJ, ¿qué acciones podría adoptar el Fisco una vez analizada los elementos aportados?
- 4) Si decide rectificar sus DDJJ, aunque no comparta el criterio del Fisco, ¿sería pasible de sanciones materiales? ¿Y si el monto de impuesto omitido supera la condición objetiva de punibilidad, el Fisco podría interponer denuncia penal?
- 5) En virtud de cuál/es régimen/es de información el Fisco Nacional obtuvo la información acerca de las operaciones inmobiliarias realizadas.
- 6) Efectos de haber recomendado al contribuyente y a sus familiares presentar una consulta vinculante ante el Fisco Nacional, con anterioridad a realizar las operaciones arriba detalladas.

Breves comentarios del caso

Norberto Jauregui junto a su hermano Mario poseen en condominio inmuebles rurales. Durante 2023, decidieron reorganizar su patrimonio familiar entre padres, tíos, sobrinos, primos y hermanos.

Si bien las operaciones se efectuaron en 2023, en el caso planteado no se puede identificar con precisión cuándo fueron incorporados los inmuebles rurales al patrimonio de los contribuyentes (o de los donantes o causantes). Este dato es necesario a los efectos de determinar la tributación de ciertas operaciones, situaciones que contemplaremos en los apartados siguientes.

Tampoco se indica la condición tributaria de los sujetos, es decir si tributan bajo el régimen general (responsable inscripto) o simplificado (monotributista), alternativas que no contemplaremos en el análisis ya que en la consigna solo se requiere el análisis del tratamiento tributario en impuestos que encuadran en el régimen general (Impuesto a las ganancias – IVA).

La actividad económica de Norberto es el arrendamiento de inmuebles rurales. Asimismo, también se aclara que los inmuebles durante los últimos 2 años fueron arrendados por los propietarios o usufructuarios, según corresponda, a las sociedades El Campo SA y Verde SRL, dejando claramente el indicio de que la familia Jauregui no realiza la explotación agropecuaria de sus campos, información que es tenida en cuenta para analizar el tratamiento tributario de las operaciones.

En cuanto al análisis subjetivo del caso, y a colación del punto anterior, todos los contribuyentes son personas humanas, no encuadrando ninguno de ellos como “sujetos empresa”. El dictamen 7/1980 (DATJ) definió que a todos los efectos fiscales el término “empresa” podría definirse como la: *“Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”*.¹ De la citada definición se desprende que los elementos que caracterizan a una empresa son: a) organización, b) actividad económica, c) inversión de capital y d) asunción del riesgo en la búsqueda del beneficio. En esta definición no encuadra el arrendamiento rural que realiza la familia JAUREGUI por no observarse ningún tipo de riesgo asumido al ser el alquiler una renta segura protegida por las cláusulas de un contrato.

Y para reforzar la conclusión anterior, el Tribunal Fiscal de la Nación expresó que *“...existe empresa o explotación unipersonal cuando una persona humana emprende una actividad económica organizada, mediante la utilización de elementos materiales y humanos, con el objeto de que el ente autónomo de esta manera creado, revista un fin de producción o de cambio de*

¹ Dictamen N°7/1980, Dirección Asuntos Técnicos y Jurídico (DATJ), 07/05/1980.

bienes y servicios”². Esta caracterización utiliza Perla Olego³ para encuadrar a las empresas agropecuarias unipersonales, encuadre que no encuentra su correspondencia con ninguno de los sujetos de la familia Jauregui.

1. Tratamiento tributario que corresponde otorgarle a las operaciones referidas de donaciones de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmuebles rurales, y renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre tales bienes en el caso planteado bajo análisis.

Encuadre de las operaciones del caso bajo análisis:

Antes de abordar el encuadre tributario, nos parece prudente definir jurídicamente las operaciones a analizar, las cuales están reguladas en el nuevo Código unificado Civil y Comercial, a saber:

- ✓ Donación: Hay donación cuando una parte se obliga a transferir gratuitamente una cosa a otra, y ésta lo acepta (Art. 1542 CCyC).
- ✓ Donaciones mutuas: En las donaciones mutuas, la nulidad de una de ellas afecta a la otra, pero la ingratitud o el incumplimiento de los cargos sólo perjudican al donatario culpable (Art. 1560 CCyC).
- ✓ Permuta: Hay permuta si las partes se obligan recíprocamente a transferirse el dominio de cosas que no son dinero (Art. 1172 CCyC).
- ✓ Usufructo: es el derecho real de usar, gozar y disponer jurídicamente de un bien ajeno, sin alterar su sustancia. Hay alteración de la sustancia, si es una cosa, cuando se modifica su materia, forma o destino, y si se trata de un derecho, cuando se lo menoscaba. (Art. 1887 y 2129 CCyC).

Adicionalmente, jurídicamente existe una distinción entre los derechos que implican poseer la nuda propiedad y los derechos de usufructo sobre el mismo bien. Poseer la nuda propiedad consiste en poseer el dominio de la cosa y se encuentra limitado a conservar la facultad de enajenación, a ser garantía de obligaciones y a objetar ciertas transformaciones que desnaturalicen el destino económico del bien.⁴ Y por su parte, el derecho de usufructo comprende al uso y a la habitación y permite a su titular percibir los frutos con la sola limitación de no alterar su sustancia⁵.

La donación de bienes a herederos con reserva de usufructo es un negocio jurídico que suele ser utilizado en el ámbito familiar como método de planificación sucesoria.⁶

En un reciente fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B de fecha 30/07/2024 “Lagrutta, Carlos María s/ recurso de apelación” destacaron que puede verse con meridiana claridad que la intención facti y la intención juris del acto celebrado – esto es, la donación efectuada a los herederos forzosos – confluyen con total armonía, constituyendo esta, una práctica habitual en la administración patrimonial y el desarrollo de la vida de una empresa familiar. Asimismo, indica que en el caso: “...en ningún momento el juez administrativo cuestionó la legitimidad de la donación, ni mucho menos sugirió o probó que han recurrido a formas o estructuras manifestantemente inadecuadas

² “Penzotti, Orlando M.”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 09/03/2004.

³ Olego, Perla R.: “Mirando el horizonte y planificando liquidar ganancias en el sector agropecuario.” – LA LEY (Publicado en: IMP - Práctica Profesional2021-XCVIII, 31), 2021.

⁴ Gil Di Paola, Jerónimo A.: “Estructura legal del derecho real usufructo”, Ed. LA LEY, Revista Código Civil y Comercial (septiembre 2015), pág. 169., 2015.

⁵ Papaño, R., Kiper, C., Dillon, G., Causse, J., “Derechos Reales”, Ed. Astrea, 2012.

⁶ Rojo Vivot, Rómulo: “La donación con reserva de usufructo como método de planificación sucesoria” – Ed. LA LEY (Publicado en: LA LEY2023-E, 349), 2023.

para llevar adelante el negocio jurídico, por el contrario, es justamente la donación el medio legal que el ordenamiento prevé para instrumentar el anticipo de herencia”⁷.

Es decir, confirma que la donación constituye el ejercicio del derecho a disponer la propiedad, con debido cumplimiento de las formas y estructuras jurídicas a disposición. En cuanto a estos dos puntos, este tipo de contratos están regulados en el nuevo Código unificado Civil y Comercial como se mencionó en el primer párrafo. Particularmente en cuanto a las formalidades, el artículo 1552 establece que deben ser hechas en escritura pública, bajo pena de nulidad, las donaciones de cosas inmuebles, las de cosas muebles registrables y las de prestaciones periódicas o vitalicias.

Toda esta introducción se trae a colación ya que la órbita de este análisis se da en la rama del Derecho Tributario -el cuál es un derecho que goza de cierta autonomía respecto al Derecho Privado- y en particular al encuadre de las operaciones el artículo 2 de la Ley de Procedimiento Tributario (L. 11683) indica que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

En conclusión, para analizar este caso haremos aplicación del **principio de realidad económica**, indicado precedentemente, con prescindencia del ropaje jurídico que han adoptado las operaciones y con miras a la sustancia o efectos económicos reales, prestando especial atención si el conjunto de operaciones planteadas en el caso no simula una maniobra abusiva pudiendo configurar una conducta ardidosa o elusiva tendiente a evitar el pago de un tributo por parte del contribuyente.

Al respecto, del análisis del caso identificamos 2 situaciones diferentes y que analizaremos por separado:

A) SITUACIÓN “DONACIÓN GRATUITA”: identificamos una donación a título gratuito lisa y llana en lo que respecta a la donación que realiza Norberto Jauregui a su hija Micaela Jauregui de la parte indivisa de la nuda propiedad del inmueble “La Sojera”, manteniendo el usufructo.

Para resolver la cuestión nos basamos en los siguientes precedentes administrativos: Consulta vinculante N°6/2024 (SDG TLI)⁸; Consulta vinculante N°07/2024 (SDG TLI)⁹, Dictamen N°29/2018 (DI ATEC)¹⁰ y Dictamen N°5/2017 (DI ALIR)¹¹, junto con la normativa de cada impuesto analizado tanto nacional como de la Provincia de Santa Fe.

La operación bajo análisis consiste en la donación de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmueble rural del actual propietario, y renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre tal bien.

⁷ “Lagrutta Carlos María s/Apelación”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 30/07/2024.

⁸ Consulta vinculante N°6/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 26/01/2024.

⁹ Consulta vinculante N°7/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 30/01/2024.

¹⁰ Dictamen N°29/2018, Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC), 17/12/2018.

¹¹ Dictamen N°5/2017, Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Rec. Seg. Soc. (DI ALIR) 07/02/2017.

Impuesto a las ganancias

A los efectos de identificar las rentas alcanzadas por el impuesto a las ganancias, debemos enfocarnos en analizar en primera instancia el artículo 2 de la ley del mencionado impuesto (en adelante, LIG) y ubicar las situaciones en alguno de sus 5 incisos. No obstante, como lo indica el primer párrafo de dicho articulado, deberá complementarse el análisis del encuadre del hecho imponible adicionalmente con lo indicado en cada una de las categorías. Es decir, si las operaciones bajo análisis no encuadran en el artículo 2 de la LIG, aun así, deberíamos recurrir a los artículos particulares de cada una de las categorías e identificar si las rentas se encuentran indicadas taxativamente en ellas para ser consideradas como gravadas o no.

Primeramente, el inciso 1 del artículo 2 considera ganancia gravada a los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que impliquen la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación; estableciendo como requisito para considerar las rentas dentro del objeto la aplicación del criterio de la fuente y de sus condicionamientos para la tributación (periodicidad, permanencia y habilitación). En el caso en cuestión, al no existir permuta alguna con otros inmuebles rurales, no se vislumbraría – prima facie – ánimo de lucro en esta operación, ya que indica que será efectuada a título gratuito, y lo que se buscaría es reasignar este inmueble de su patrimonio donándolo a su hija, reservándose el usufructo. Del análisis de este inciso las operaciones quedarían fuera de objeto, por no verificarse la configuración de los requisitos previstos por el artículo 2, apartado 1) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (L.I.G.).

El segundo inciso del artículo 2 se refiere a los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos de los considerados sujetos empresa en los términos de la ley del impuesto, para los cuales se prescinde del cumplimiento de los requisitos indicados en el inciso 1) (periodicidad, permanencia y habilitación) para ser considerados renta gravada. Tal como se analizó en el apartado “*Breves comentarios del caso*” del presente trabajo, en el caso tampoco estaríamos en presencia de un sujeto empresa dado que el inmueble rural cuya parte indivisa de nuda propiedad es objeto de donación, se encuentra afectado a la actividad de arrendamiento rural - y no explotación agropecuaria ni tampoco se aprecia que el padre haga ejercicio habitual de la compra venta y/o permuta de inmuebles-, por lo que no encuadraría como ingreso gravado según lo previsto en este inciso 2, al no estar incluida ni vinculada la operación a su actividad económica.

En cuanto al inciso 5 del artículo 2, incorporado por la Ley N°27.430, de la Reforma Tributaria, vigente a partir del 01/01/2018, establece que los resultados por la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, se encuentran previstos como renta gravada en el impuesto, con independencia del sujeto que los obtenga. Cabe mencionar que, si la operación queda gravada, la misma tributaría por el régimen del Impuesto Cédular según lo dispuesto por el artículo 99 de la LIG y será considerada renta de 2da categoría por encuadrar en el artículo 48 k). En cuanto a la aplicación al caso JAUREGUI, si la nuda propiedad del inmueble involucrado fue adquirida por el donante en ejercicios iniciados con anterioridad al 01/01/2018, quedaría descartada directamente la aplicación del inciso 5 del artículo 2. Pero, aunque el bien hubiese sido incorporado en el patrimonio con posterioridad a dicha fecha, como en el artículo 2), apartado 5) de la L.I.G. establece como hecho imponible los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga, y el artículo 3 define a la enajenación en los casos de venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso, y al no observarse en este caso la onerosidad planteada, quedaría fuera del objeto de imposición, independientemente de la fecha de incorporación al patrimonio del bien donado por parte del donante.

Como complemento, nos parece oportuno aclarar que el inciso i) del artículo 88 de la L.I.G. dispone la no deducción de “*Las donaciones no comprendidas en el artículo 81 inciso c), las prestaciones de alimentos, ni cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie*”, es decir que en el caso concreto no resultará deducible por parte del padre en el Impuesto a las ganancias la donación en especie (inmueble rural) que realice a su hija.

Por último, en cuanto al enriquecimiento patrimonial que representan los bienes recibidos en donación para el beneficiario (hija), se encuentra excluido del objeto del impuesto a las ganancias toda vez que no se reúnen los requisitos exigidos por el artículo 2, apartado 1) de la ley del tributo. Puntualmente Richard Amaro Gómez puntualiza que “...no cabría duda que no sería una renta gravada, por no estar tipificada en ninguna categoría y por no cumplir con la teoría de la fuente o del rédito producto (periodicidad, permanencia y habitación).”¹²

En lo que respecta al **tratamiento tributario atribuible a la constitución del derecho real de usufructo**, que se constituye a favor del padre respecto del porcentaje indiviso de la nuda propiedad del inmueble rural, en tanto reviste carácter gratuito (y no recibirse contraprestación según lo indicado en el artículo 44 inciso b) para ser considerado ganancia), se halla fuera del objeto del Impuesto a las Ganancias. De lo contrario se encontraría gravado por estar incluido en el artículo 2 inciso 1) por aplicación del criterio de la fuente y cumplir los requisitos; y por consiguiente ser renta de primera categoría por artículo 44 inciso b).

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y sucesiones indivisas

El artículo 7 de la ley 23905 disponía que el impuesto se aplicará sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país. Por cuanto el artículo 8 de la misma establecía que son sujetos del impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto (aclaramos, por ser habitualista en este tipo de operaciones). Asimismo, la norma en su artículo 9 establece que se considerará transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles.

En nuestro caso, al tratarse de una transferencia de la parte indivisa de la nuda propiedad de un inmueble rural como donación a título gratuito, la misma se hallaría fuera del objeto del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (ITI), ello siempre y cuando no reciba contraprestación alguna – puesto que se encuentra ausente el elemento fundamental que exige el legislador para su configuración, esto es, la onerosidad en la transferencia de la propiedad; y solo en los casos en que la nuda propiedad del inmueble involucrado fue adquirida por el donante en ejercicios iniciados con anterioridad al 01/01/2018-. Esta última aclaración se realiza ya que si se tratara de una incorporación del bien al patrimonio por parte del donante con fecha posterior al 31/12/2017, el hecho directamente estaría fuera de imposición de este impuesto y no sería necesario ningún análisis ni condición para no gravar la operación (ya que la misma estaría gravada por el impuesto a las ganancias).

En lo concerniente a la **constitución del nuevo derecho de usufructo** sobre el bien, queda fuera del objeto del impuesto ITI por no encuadrar dentro del hecho imponible del impuesto detallado en el primer párrafo de este apartado, con independencia de cualquier condición (onerosidad, fecha).

Impuesto al valor agregado

El objeto del impuesto se encuentra establecido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley 23.349); el cual establece que el mismo se aplicará sobre: a) *Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país*; b) *Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación*; c) *Las importaciones definitivas de cosas muebles*; d) *Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3,*

¹² Amaro Gómez, Richard, Ganancias: ¿Cuál es el tratamiento de las donaciones recibidas?, Ed. ERREPAR, Actualidad, 11/04/2025.

realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos; y e) Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior.

A los fines de la ley, se considera venta (según artículo 2 de la ley de IVA): a) *Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquéllos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio; b) La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma; y c) Las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.*

Cabe aclarar que el artículo 8 del Decreto Reglamentario de la ley de IVA, aclara que no se encuentran comprendidas dentro de las prestaciones gravadas, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer.

En conclusión, en lo que atañe a la gravabilidad de las operaciones sometidas a consideración en el Impuesto al Valor Agregado, y en tanto, de acuerdo a los artículos 1 y 3 de la ley del tributo y al artículo 8 en su Derecho Reglamentario, sólo se hallan alcanzadas por el gravamen las ventas e importaciones definitivas de cosas muebles y determinadas obras, locaciones y prestaciones de servicios, se desprende que las operaciones de donación de partes indivisas de nuda propiedad y la renuncia o reserva de derechos reales de usufruto sobre los inmuebles rurales arrendados, se encuentra fuera del objeto del impuesto.

Una alternativa no contemplada en el caso pero que nos gustaría mencionar es la de la posibilidad de que junto con la donación del inmueble rural también se incluya la donación de bienes muebles que podrían estar en el mismo. En este caso tampoco estaría alcanzada la operación por el IVA dada su naturaleza de gratuita.

No obstante, tanto para el caso de la donación de inmuebles como de bienes muebles, el artículo 58 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo bajo análisis establece que en dicho caso el donante reintegre en el período fiscal en que se concrete la transferencia gratuita, el crédito fiscal que se hubiera oportunamente computado por los bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de los bienes, obras y/o locaciones y/o prestaciones de servicios, de los bienes muebles adquiridos y luego donados, o por las construcciones/servicios que se hubieren realizado sobre los inmuebles donados. Cabe aclarar que por medio del Dictamen (DATJ) N°68/82¹³ el organismo recaudador delimitó el alcance al artículo 58 del DR, indicando que *“la devolución solamente tendrá lugar cuando los actos se realicen en forma incidental y desvinculada de la actividad gravada”*.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Santa Fe

Respeto al Impuesto sobre los Ingresos brutos de la Provincia de Santa Fe - porque es allí donde se encuentran localizados los campos- el artículo 174 del Código Fiscal provincial establece que

¹³ Dictamen N°68/1982, Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DATJ), 30/09/1982.

se pagará el impuesto por el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc.).

Adicionalmente, y como parte del hecho imponible del impuesto, el Código Fiscal provincial también contempla en su artículo 177 operaciones que se consideran gravadas con independencia de la habitualidad (es decir, ya sea que se realicen en forma habitual o esporádica) y en los casos en que no se trate de un sujeto empresa. Al respecto identificamos como hecho alcanzado por el impuesto según lo establecido por el inciso f) a la venta de inmuebles en los siguientes casos: 1) *Cuando los inmuebles vendidos provengan del fraccionamiento, siempre que se verifique alguna de las siguientes condiciones: A) Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a diez (10). B) Que en el término de dos (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen -en forma parcial o total- más de diez (10) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas. En los casos en que esta condición se verifique en más de un período fiscal, el contribuyente deberá presentar o rectificar su o sus declaraciones juradas y/o anticipos, incluyendo el ingreso bruto atribuible a cada ejercicio fiscal y/o período a que corresponda el anticipo, ingresando el gravamen y/o anticipo dejado de oblar, con más su respectiva actualización calculada según lo dispuesto en el artículo 42 de este Código, dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración jurada o para el pago del anticipo relativo al ejercicio fiscal o período del anticipo en que la referida condición se verifique;* 2) *La venta de inmuebles por quien los haya construido -directa o indirectamente- bajo el régimen de la ley 13512, cualquiera fuere el número de unidades edificadas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en bloque o antes de la finalización de la construcción;* y 3) *La venta de inmuebles efectuada dentro de los dos (2) años de su adquisición.*

Por su parte y siguiendo la línea de nuestro análisis, el artículo 188 del Código Fiscal define el concepto de "venta" como toda transferencia en que participen personas físicas o jurídicas, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, a título oneroso que importe la transmisión del dominio de los bienes (venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes a sociedades, ventas o subastas judiciales, o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin), así como la desafectación de bienes de la actividad generadora de ingresos brutos gravados, para ser destinado al uso o consumo particular del o los titulares de la misma.

La operación bajo análisis (donación de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmueble rural del actual propietario, y renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre tal bien) está fuera de objeto por no ser a título oneroso, requisito necesario para encuadrar dentro del hecho imponible del impuesto y dentro de la definición de venta gravada.

La Comisión Arbitral¹⁴, en la causa "Enod SA c/ Provincia de Buenos Aires" conceptualizó a las donaciones como "*...un desembolso financiero que se efectúa libre y gratuitamente, sin necesidad de recibir ningún tipo de contraprestación, es decir, que no se origina por el ejercicio de la actividad que desarrolla el contribuyente*", y por lo tanto en el caso en cuestión establecía no considerarlas como computables a los efectos del cálculo de los coeficientes unificados en el marco del régimen general del artículo 2 del Convenio Multilateral, que no es aplicable al caso; pero que tomamos de referencia ya que se descarta que una donación sea una operatoria de ejercicio habitual, comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso.

¹⁴ "Enod SA c/ Provincia de Buenos Aires", Comisión Arbitral, Resolución (CA) 22, 11/07/2018.

Impuesto de Sellos de la Provincia de Santa Fe

Tal como indicamos en el punto precedente “*Enquadre de las operaciones del caso bajo análisis*” del presente trabajo, este tipo de contratos están regulados en el nuevo Código unificado Civil y Comercial, y en cuanto a las formalidades, el artículo 1552 establece que deben ser hechas en escritura pública, bajo pena de nulidad, las donaciones de cosas inmuebles, las de cosas muebles registrables y las de prestaciones periódicas o vitalicias.

En virtud del artículo 220 del Código Fiscal de la provincia, el impuesto de sellos se abona por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso. Por lo que, las donaciones de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmuebles rurales, con renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre tales bienes, siempre que se trate de escrituras públicas en las cuales se consigne la gratuidad de los actos, quedan fuera de imposición de este impuesto.

B) SITUACIÓN “DONACIONES MUTUAS - PERMUTAS”: consiste en las donaciones de partes indivisas de nuda propiedad sobre los inmuebles rurales de los actuales propietarios – padre, tío, sobrinos, primos y hermanos- y renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre tales bienes.

Para resolver la cuestión nos basamos en los siguientes precedentes administrativos: Consulta vinculante N°10/2024 (SDG TLI)¹⁵; Consulta vinculante N°15/2024 (SDG TLI)¹⁶; Consulta vinculante N°16/2024 (SDG TLI)¹⁷; Consulta vinculante N°19/2024 (SDG TLI)¹⁸; Dictamen N°29/2018 (DI ATEC)¹⁹ y Dictamen N°5/2017 (DI ALIR)²⁰, junto con la normativa de cada impuesto analizado tanto nacional como de la Provincia de Santa Fe.

Las operaciones mutuas de transferencia de partes indivisas de nuda propiedad de inmuebles rurales bajo análisis, si bien jurídicamente podrían responder a donaciones mutuas (artículo 1560 del Código Civil y Comercial), en atención a la presencia de reciprocidad, simultaneidad, identidad del origen de los inmuebles involucrados, y la intención final de todos los nudos propietarios de distribuirse entre las dos familias de primos, el patrimonio que recibieran de su padre y/o tío, mediante el intercambio o trueque de las aludidas partes indivisas de los inmuebles rurales, en el ámbito tributario corresponde tratarlas como permutas.

Impuesto a las ganancias

a) Para analizar el tratamiento en este impuesto de la enajenación (permuta) de la parte indivisa de nuda propiedad de los inmuebles rurales, resulta fundamental hacer la siguiente distinción temporal, en virtud del artículo 86 inciso a) de la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) que estableció la fecha a partir de la cual la reforma tributaria surtiría efectos:

- **Si el enajenante del inmueble hubiera adquirido el bien antes del 01/01/2018 – en los términos que establece la reglamentación – o, en el caso de tratarse de bienes**

¹⁵ Consulta vinculante N°10/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 23/02/2024.

¹⁶ Consulta vinculante N°15/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 21/03/2024.

¹⁷ Consulta vinculante N°16/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 21/03/2024.

¹⁸ Consulta vinculante N°19/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 25/03/2024.

¹⁹ Dictamen N°29/2018, Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC), 17/12/2018.

²⁰ Dictamen N°5/2017, Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Rec. Seg. Soc. (DI ALIR) 07/02/2017.

recibido por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con anterioridad a esta última fecha.

En este caso, el tratamiento fiscal respecto de la enajenación de la parte indivisa de nuda propiedad de los inmuebles rurales en cuestión no involucra el impuesto cédular creado por la Ley 27.430 y le serán aplicable en el caso de personas humanas las normas del Impuesto a las Ganancias cuando se compruebe que haya habitualidad en la compraventa y/o permuta de inmuebles (por aplicación del artículo 2 inciso 1 de LIG, desarrollado previamente). En cuanto al concepto de habitualidad, la ley no fija un número de operaciones tal que, superando el mismo, se adquiera aquella, siempre se deberá analizar las circunstancias particulares de cada caso. Al respecto nos parece oportuno mencionar el fallo de tribunal supremo (CSJN) en "Brave Rafael"²¹ donde se afirmó que *"los términos "profesional habitual [...] deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio"; y "...tratándose de la compraventa de inmuebles, basta para cumplir el requisito de la continuidad un número de operaciones adecuado para la especulación en tales bienes en el caso de compra de ocho propiedades y venta de seis en algo más de cinco años, lo que supone la posibilidad del transcurso de algún tiempo entre la compra y la enajenación"*.

En otra causa, el TFN destaca como indicio del ánimo de lucro que: *"...las operaciones inmobiliarias realizadas fueron con ánimo de especular y con la expectativa de obtener un beneficio, situación que queda evidenciada con los márgenes de ganancias que surgen de los boletos de compraventa y de los contratos de cesión de derechos"*²².

En lo que respecta a nuestro caso, como se ha analizado en los apartados precedentes, los cedentes se dedican al arrendamiento de inmuebles rurales, por lo tanto, las operaciones de permuta de partes indivisas de nuda propiedad – recibidas por donación – realizadas no resultarán incluidas o vinculadas a su giro económico frecuente.

Además, no se vislumbra ánimo de lucro en estas operaciones, ya que con la permuta se busca reasignar patrimonio que reciben hijos, hermanos y primos de parte de su padre, primos y/o tío, por lo que no se verificaría la configuración de los requisitos previstos por el artículo 2 apartado 1) de la Ley de impuesto a las ganancias.

Del mismo modo, al no tratarse de sujetos empresa, no estamos en presencia del supuesto contemplado por el artículo 53 inciso d) del mismo cuerpo legal, dado que los inmuebles rurales cuya parte indivisa de nuda propiedad es objeto de permuta, se encuentran afectados a arrendamiento rural, obteniendo ingresos por tal concepto en aquellos en los que se conserva la propiedad plena, o bien se ha constituido usufructo a favor de otro, de los que se desprende que no se poseen afectados a una explotación agropecuaria y por consiguiente, estarían fuera de objeto también por no encuadrarse en el artículo 2 apartado 2) de la L.I.G.

Y, por último, la enajenación de bienes inmuebles a título oneroso no está prevista como renta gravada en ninguna de las categorías, lo cual podría haber sido la razón por la cual se lo considere renta gravada, aunque no encuadre en las previsiones del artículo 2 como tal.

En conclusión, si el enajenante de inmueble hubiera adquirido el bien antes del 01/01/2018 – en los términos que establece la reglamentación – o, en el caso de tratarse de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con anterioridad a esta última fecha, el tratamiento fiscal respecto de la enajenación de la parte indivisa de nuda propiedad de los inmuebles rurales, quedaría entonces fuera de objeto de tributación en el impuesto a las ganancias.

- **Si el enajenante del inmueble hubiera adquirido el bien a partir del 1ero de enero de 2018 – en los términos que establece la reglamentación – o, en el caso de tratarse de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a esta última fecha.**

²¹ "Brave Rafael" Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15/10/1994.

²² "Spanier Alberto Gabriel y otro", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 11/12/2007.

Si este fuera el caso, las operaciones de enajenación de la parte indivisa de nuda propiedad de los inmuebles rurales bajo análisis quedarían alcanzadas por el impuesto a las ganancias por el artículo 2 inciso 5) de la L.I.G. que reza que son ganancia “...los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga”.

Al respecto cabe mencionar que las operaciones tributarían bajo el régimen del impuesto cedular, como rentas de segunda categoría por encontrarse encuadradas en el artículo 48 inciso k) de la ley de ganancias, alcanzándolas con una alícuota proporcional del 15% y con todas las disposiciones que le son propias al régimen (artículo 99 LIG).

A modo de ampliación del análisis, queda descartada la aplicación de la opción de venta y reemplazo de bienes inmuebles para diferir el resultado de la venta previsto en el artículo 71 de la LIG y artículos 179 y 184 del DR de la ley, ya que solo está previsto este tratamiento para contribuyentes sujetos empresas que tributan sus rentas bajo la 3era categoría.

b) En lo concerniente **al tratamiento tributario atribuible a la renuncia y constitución del derecho real de usufructo** en favor de Mario (La Finca) y Norberto (La Sojera) respecto del porcentaje indiviso de la nuda propiedad de los inmuebles, consideramos que la operación quedaría incluida en las previsiones del artículo 2 inciso 1 y particularmente por aplicación del inciso b) del artículo 44 de la LIG el cual establece que se consideran ganancias de primera categoría – entre otras - cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales. En los restantes casos si no se comprueba la onerosidad (intercambio/ permuta/trueque) y efectivamente se harían a título gratuito entonces estarían fuera de la imposición del impuesto a las ganancias.

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y sucesiones indivisas

a) Para analizar el tratamiento en este impuesto de la **enajenación (permuta) de la parte indivisa de nuda propiedad de los inmuebles** rurales que se producen durante el año 2023, resulta fundamental hacer la siguiente distinción temporal, en virtud del artículo 86 inciso a) de la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) que estableció la fecha a partir de la cual la reforma tributaria surtiría efectos, ya que la aplicación de este impuesto para las personas humanas corresponde siempre que no se trate de operaciones que se encuentren alcanzadas por el Impuesto a las ganancias, por lo tanto:

- **Si el enajenante de inmueble hubiera adquirido el bien antes del 01/01/2018 – en los términos que establece la reglamentación – o, en el caso de tratarse de bienes recibido por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con anterioridad a esta última fecha.**

En este caso, el tratamiento fiscal respecto de la enajenación de la parte indivisa de nuda propiedad de los inmuebles rurales en cuestión se encontraría alcanzada por el Impuesto a la transferencia de inmuebles, ya que se trata de personas físicas, que transfieren el dominio de inmuebles a título oneroso y la operación está fuera de alcance del impuesto a las ganancias. Asimismo, el artículo 9 de la ley del tributo menciona que se considera transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición.

Es dable destacar que la ley del gravamen en su artículo 8 establece que, en los casos de cambio o permuta, se consideran sujetos a todas las partes intervinientes en la operación siendo contribuyentes cada una de las mismas, sobre el valor de los bienes que transfieran, por lo que cada donante que transfiere la nuda propiedad estaría obligado a tributar por la operación, siendo todos hechos imponible distintos, constituyendo como base imponible el precio de cada una de las enajenaciones de inmuebles rurales del caso. Es decir que, el tributo se determinará aplicando el 1,5% sobre el total de cada operación.

Para completar el análisis, en ningún caso se podrá hacer uso de la opción de no pagar el tributo previsto en el artículo 14 de la ley del tributo puesto que los inmuebles rurales tienen como destino el arrendamiento rural y no constituyen la única vivienda de los contribuyentes y con los bienes inmuebles que se reciben no tienen como destino ser la casa-habitación propia de ninguno de ellos.

- **Si el enajenante de inmueble hubiera adquirido el bien a partir del 1ero de enero de 2018 – en los términos que establece la reglamentación – o, en el caso de tratarse de bienes recibido por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a esta última fecha.**

De ser así, las operaciones de donación de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmuebles rurales bajo análisis quedarían excluidos del objeto del ITI, dado que el artículo 8 de la ley establece que el impuesto solo se aplica en la medida en que la transferencia no se encuentre alcanzada por el Impuesto a las Ganancias. Tal como se analizó previamente, dicha operación se encuentra comprendida en este último tributo en carácter de renta gravada.

b) Respecto al **tratamiento tributario atribuible a la constitución nuevos derechos de usufructo** sobre los bienes inmuebles, quedan fuera del objeto del impuesto ITI por encontrarse fuera del hecho imponible del impuesto, con independencia de cualquier condición (onerosidad, fecha).

Impuesto al valor agregado

La ley del Impuesto al valor agregado no incluye dentro de su objeto a las transferencias de bienes inmuebles ni la constitución de derechos de usufructo, razón por la cual, aún en la hipótesis en que las mismas se efectuaran a título oneroso, se encontrarían fuera del objeto del impuesto.

Asimismo, el Fisco (dictamen 55/01, DI ASLE)²³ ha dicho que los contratos formalizados mediante escritura pública, en las cuales las partes constituyen expresamente un usufructo, sometiendo la relación al régimen que para éste establece el Código Civil, sin que existan cláusulas que lo desnaturalicen convirtiéndolo en una locación, no son asimilables a una locación gravada por el IVA.

Por lo tanto, todas las operaciones bajo estudio (donaciones de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmuebles rurales, y renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre tales bienes) no tributan IVA.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Santa Fe

Como mencionamos previamente en el análisis de “**A) SITUACIÓN “DONACIÓN GRATUITA”**” uno de los requisitos del hecho imponible es la habitualidad en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso.

El artículo 175 dispone que para determinar la habitualidad “*se tendrá en cuenta especialmente la índole y naturaleza específica de las actividades que generan el hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica*”. Y además indica: que “*se entenderá por habitual el desarrollo durante el ejercicio fiscal de hechos, actos u operaciones -con prescindencia de su cantidad o monto- por quienes hagan profesión de los mismos*”. Por último agrega, “*Los ingresos brutos obtenidos por sociedades o cualquier tipo de organización empresarial contemplada en la ley 19550 general de sociedades t.o. 1984 y sus*

²³ Dictamen N°55/2001, Dirección de Asesoría Legal (DI ASLE), 21/08/2001.

modificaciones o cualquier otra norma que en el futuro la reemplace, sociedades por acciones simplificada (SAS), sociedades civiles, cooperativas, fundaciones, sociedades de economía mixta, entes empresarios estatales (nacionales, provinciales, municipales o comunales), asociaciones y empresas o explotaciones unipersonales o pertenecientes a sucesiones indivisas, se considerarán alcanzados por el impuesto independientemente de la frecuencia o periodicidad y naturaleza de la actividad, rubro, acto, hecho u operación que los genere”.

Entonces, para analizar el encuadre en este impuesto de la enajenación (permuta) de la parte indivisa de nuda propiedad de los inmuebles rurales que se producen durante el año 2023, es importante descartar que no se trata de operaciones realizadas por un sujeto empresa, por no cumplir con los lineamientos del artículo 176 del Código fiscal, en concordancia con lo desarrollado en el apartado “*Breves comentarios del caso*” de presente trabajo.

En particular, el artículo 176 (C.F.) establece que: *se entenderá que existe empresa cuando una persona física o sucesión indivisa, titular en un capital, que a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la producción o cambio o intermediación en el cambio de bienes o locación de obra, bienes o servicios técnicos, científicos o profesionales, u organiza, dirige y solventa con ese fin el trabajo remunerado y especializado de otras personas. No obstante, se presumirá el ejercicio de profesión liberal organizada en forma de empresa cuando se configure alguna de las siguientes situaciones: a) Cuando para el ejercicio de la actividad se recurra al concurso de otros profesionales que actúan en relación de dependencia, o a retribución fija, o que su remuneración no se encuentre directamente relacionada con los honorarios que se facturen al destinatario final de los servicios prestados. b) Cuando la forma jurídica adoptada se encuentre regida por la ley 19550 y sus modificaciones. c) Cuando la actividad profesional se desarrolle en forma conjunta o complementaria con una actividad comercial, industrial o de otra índole no profesional. d) Cuando la prestación de los servicios profesionales se organice en forma tal que para ello requiera el concurso de aportes de capital cuya significación supere lo que razonablemente proceda para el ejercicio liberal de la profesión. Constituyen capital toda clase de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata. e) Cuando se recurra al trabajo remunerado de otras personas, con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones profesionales, constituyendo una etapa o una parte del proceso de las mismas. No resulta determinante de una empresa, la utilización del trabajo de personas que ejecuten tareas auxiliares de apoyo en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica del desarrollo del mismo...”*

Al tratarse de personas humanas, no titulares de empresas o explotaciones unipersonales, se deberá analizar primeramente si la operación en cuestión cumple con la condición de habitualidad, en cuyo caso estaría en principio dentro del objeto por ser onerosas. Tal como indicamos en el apartado **B) SITUACIÓN “DONACIONES MUTUAS - PERMUTAS”, Impuesto a las ganancias, punto a)** los cedentes se dedican al arrendamiento de inmuebles rurales, por lo tanto, las operaciones de permuta de partes indivisas de nuda propiedad – recibidas por donación – realizadas no resultarán incluidas o vinculadas a su giro económico frecuente, no cumpliéndose con el requisito de habitualidad y quedando a priori excluido del objeto del tributo.

No obstante, en lo que respecta a la venta de inmuebles, y aun no cumpliéndose con el requisito de habitualidad, podría quedar encuadrada como gravada si la misma se encuadra en algunos de los supuestos del artículo 177 inciso f) del Código Fiscal, a saber y a modo de punteo: a) loteos, b) venta de inmuebles construidos bajo el régimen de propiedad horizontal c) venta de inmuebles efectuada dentro de los dos años de su adquisición. Respecto al término “adquisición”, el mismo ha sido objeto de interpretación por la administración tributaria en ocasión de producirse la venta de inmuebles recibidos por herencia. Como indica Di Paolo, “*la controversia giró en torno a establecer si una persona que recibe un inmueble por herencia, y decide posteriormente venderlo, debe computar el plazo de los dos años desde la fecha de compra original del inmueble (compra efectuada por el causante), o bien desde la fecha de ingreso a su patrimonio por resultar*

firme la división de bienes en la sucesión".²⁴ El fisco provincial en el dictamen (API) 3/1993²⁵ señala que "...por sucesión se transmiten: los derechos de otras personas; un objeto particular; los derechos activos y pasivos que componen la herencia de una persona; los derechos eventuales que puedan corresponder al difunto, ergo no se adquieren, se reciben por adjudicación en el correspondiente juicio sucesorio o en todo caso se 'adquieren' a título gratuito". "Lo que la ley grava cuando se trata de bienes inmuebles en la operación de vender el bien raíz dentro de los dos años de haberlo comprado, o adquirido como dice la norma, a título oneroso". "En síntesis cuando el antecedente del título del enajenante proviene de una transmisión gratuita y se vende antes de los dos años, no está sujeto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos".

Analizados los mismos, y no encuadrando las operaciones del caso Jauregui en ninguna de dichas situaciones -además que como se aclara durante los últimos 2 años los mismos fueron arrendados por los propietarios-, es que concluimos que las cesiones no tributarán el impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Santa Fe. Para arribar a esta conclusión también se consultó la Res. Ind. (API) 039/18²⁶, la Res. Ind. (API) 049/20²⁷ que confirma la línea de análisis para definir la aplicabilidad del tributo.

Impuesto de Sellos de la Provincia de Santa Fe

Entendemos que el caso bajo análisis, al estar instrumentado por escrituras públicas en las cuales se consigna la gratuidad de los actos, los contratos considerando cada uno individualmente quedarían fuera de imposición de este impuesto.

El artículo 222 del Código Fiscal de la provincia regula el requisito de la instrumentación al establecer que por todos los actos, contratos y operaciones gravados – es decir que cumplan con la condición de onerosidad -, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su instrumentación o existencia material con abstracción de validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

Cabe mencionar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁸, ha ratificado que la procedencia del impuesto de sellos requiere como condición sine qua non la existencia de un "instrumento", en los términos establecidos por la ley de coparticipación federal (L. 23.548). Conforme esta norma se entenderá por instrumento "*toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones ... de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes*". La Corte en el aludido fallo en la misma línea señaló que no puede presumirse la existencia del instrumento aun cuando se pruebe que el contrato existe; y afirmó que para que pueda considerarse cumplido el requisito de la instrumentación, deben ser autosuficientes en el sentido de que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes (en concordancia con art. 9, inc. b), ap. 2, L. 23.548).

²⁴ Di Paolo, Horacio "Las operaciones de venta de inmuebles frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe", 02/12/2019, repositorio Institucional del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe Cámara 2, publicado en <https://www.cpcesfe2.org.ar/las-operaciones-de-venta-de-inmuebles-frente-al-impuesto-sobre-los-ingresos-brutos-en-la-provincia-de-santa-fe/>

²⁵ Dictamen (API) 3/1993, Dirección General Técnica y Jurídica, 22/02/1993

²⁶ Resolución individual (API) N°039/18, 09/04/2018.

²⁷ Resolución individual (API) N°049/20, 19/08/2020.

²⁸ Toyota Argentina SA c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas s/ demanda contenciosa administrativa, CSJN, 21/11/2024.

Por su parte, Villegas²⁹ alude a que la instrumentación es el aspecto más trascendente del impuesto de sellos, destacando la circunstancia de que, si fuesen nulos, simulados o, por cualquier causa, sin valor alguno los actos que constan en los documentos gravados, ello no sería óbice para que el impuesto se pague.

Por lo tanto, concluimos que para que proceda la aplicación del impuesto de sellos, es requisito la existencia de un contrato; y en el caso, no hay contrato de permuta o transmisión de la nuda propiedad o de dominio a título oneroso, sino que las operaciones se efectuaron con el ropaje jurídico de contratos a título gratuito, y por lo tanto, estarían fuera de imposición del impuesto de sellos, no siendo de aplicación el artículo 237 (Transmisión de nuda propiedad o de dominio) ni el artículo 239 (Permutas de inmuebles) del Código Fiscal.

No obstante, nos parece prudente indicar que el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe en su artículo 7 dispone que los actos jurídicos deben tributar según su verdadera naturaleza económica y jurídica, más allá de la forma o denominación que se les otorgue. Esto implica que, en el caso de si una operación encubre una permuta bajo la apariencia de una donación, la Administración Provincial de Impuestos (API) podría reclasificar el acto y exigir el pago del impuesto correspondiente a una permuta, incluyendo intereses y posibles sanciones por la omisión.

2. Tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por los propietarios y usufructuarios por el arrendamiento de los inmuebles rurales.

Impuesto a las ganancias

Las ganancias de los inmuebles rurales pueden estar encuadradas en la primera o en la tercera categoría. En el primer caso, cuando se trata de las propiedades afectadas a locación, y en el segundo caso, la explotación de dichos bienes rurales que encuadran como rentas de sujetos empresa incluidas en el artículo 2 inciso 2 de la LIG.

Como se analizó en el apartado “*Breves comentarios del caso*” todos los sujetos bajo análisis (propietarios y usufructuarios) son personas humanas y no encuadran en la definición de “sujeto empresa” por las actividades que realizan.

Para completar el análisis subjetivo en este impuesto, en el caso de que exista un condómino de propietarios, el artículo 108 de la LIG establece que a los efectos del impuesto la parte de cada condómino será considerada como un bien inmueble distinto. Y por otra parte por aplicación del artículo 47 aquellos contribuyentes que transmitan gratuitamente la nuda propiedad del inmueble, conservando para sí el derecho a los frutos -de cualquier clase que sean-, uso o habitación, deben declarar la ganancia que les produzca la explotación o el valor locativo, según corresponda, sin deducir importe alguno en concepto de alquileres o arrendamientos, aun cuando se hubiere estipulado su pago.

Por consiguiente, en el caso del nudo propietario que haya cedido el derecho de usufructo (independientemente si sea a título gratuito u oneroso), no tributa el impuesto a las ganancias, ya que no tiene el usufructo del bien. Sólo debe declarar el bien en su patrimonio a los efectos de la justificación patrimonial. Quien debe declarar las rentas es entonces el usufructuario (debiendo dar de baja el inmueble por el valor que lo tenía si anteriormente era el propietario del bien).

En definitiva, el arrendamiento de inmuebles rurales cuando el arrendador es una persona humana está gravado en el Impuesto a las Ganancias como renta de primera categoría en función a lo establecido en el artículo 44 de la Ley de Impuesto a las ganancias. Por lo tanto, la

²⁹ Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. Astrea, 10ª Ed. ampliada y actualizada, 2016, pág. 698.

locación de inmuebles rurales está incluida en las llamadas rentas del suelo, y corresponde por aplicación del artículo 24 inciso b) el criterio de imputación de ingresos y de reconocimiento de gastos de este tipo de rentas es el devengado. Asimismo, tributa bajo el régimen general por no estar taxativamente enumerado su tratamiento como renta cedular en la LIG.

Lo indicado precedentemente abarca tanto a los contratos de arrendamiento en dinero como en especie. En este último caso, el artículo 46 aclara que los que perciban arrendamientos en especie declararán como ganancia el valor de los productos recibidos, entendiéndose por tal el de su realización en el año fiscal o, en su defecto, el precio de plaza al final del mismo. En este último caso, la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza citado se computará como ganancia o quebranto del año en que se realizó la venta.

Cabe aclarar que, el artículo 44 de la LIG también contempla en el inciso e) el caso de rentas producidas por el uso de bienes muebles el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario es solo una aplicación del principio de que lo accesorio sigue a lo principal, y además, un modo de simplificación en la liquidación. Coincidimos con los autores Fernández, L.O. y Uberti, M.C. en lo siguiente: *“Si del arrendamiento de un inmueble rural, con los equipos, maquinaria y aperos necesarios para su explotación, debiera separarse del alquiler de la tierra el atribuido a estos últimos, para tratarlo como renta de segunda categoría, las dificultades serían muchas: desde la imputación del alquiler a una u otra categoría, hasta las diferencias sistemas de imputación al año fiscal, uno por lo devengado y otros por percibido; el inciso e) citado es una solución sencilla a esta cuestión.”*³⁰

En cuanto a las deducciones especiales previstas para este tipo de rentas, el artículo 89 de la LIG enuncia las relacionadas con los gastos de mantenimiento de los inmuebles. La opción que poseen los contribuyentes es deducir los gastos de dos formas:

- a) Gastos reales: se determina en base a comprobantes.
- b) Gastos presuntos: se determinan aplicando un 5% sobre sobre la renta bruta del inmueble, porcentaje que involucra los gastos de mantenimiento por todo concepto (reparaciones, gastos de administración, primas de seguro, etcétera).

La norma expresamente indica que para los inmuebles rurales la deducción se hará, en todos los casos, por el procedimiento de gastos reales comprobados, no pudiendo ejercer la opción de gastos de mantenimiento presuntos.

En el caso bajo análisis corresponden efectuar todas las deducciones contempladas en la ley puesto que al estar afectado a la locación generaron ingresos gravados durante el año y por lo tanto está admitida su deducción. Esta afirmación surge en función al Dictamen N°41/2004 (DI ATEC) el que concluye que: *“...se entiende que no corresponde deducción alguna de gastos relacionados con un inmueble que no estuvo alquilado durante un período fiscal completo.”*³¹, condición que sí se cumple en la familia JAUREGUI puesto que el mismo aclara que en los últimos 2 años los inmuebles rurales en cuestión han sido arrendados por los propietarios o usufructuarios, según corresponda, a las sociedades EL CAMPO SA y VERDE SRL.

Impuesto al valor agregado

Según el artículo 1 inciso b) *“obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación”*, y respecto de las mismas según el artículo 3 inciso e) punto 21 *“restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”*, de la ley del impuesto al valor agregado, la locación de inmuebles se encuentra incluidas en el objeto del tributo. Sin embargo, cuando se tratare de la locación

³⁰ Fernández, Luis Omar y Uberti, Mario Carlos, Manual de impuestos en la actividad agropecuaria, Ed. Errepar, 1ª Ed, 2011, pág. 230.

³¹ Dictamen N°41/2004, Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC), 30/06/2004.

inmuebles rurales, la prestación se encuentra exenta, tal como lo indica el artículo 7, inciso h) de la ley del tributo, siempre y cuando los inmuebles rurales se encuentren afectados a actividades agropecuarias. A los fines de la procedencia de la exención, la RG (AFIP) 1032/2001 considera que son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad el cultivo y la obtención de productos de la tierra, así como la crianza y la explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura.

Entonces en el caso bajo análisis, si los arrendatarios (EL CAMPO SA y VERDE SRL) destinan los campos a turismo, a recreo o a veraneo, no le corresponderá la dispensa. Estrictamente se aplicará la exención si hay afectación a actividad agropecuaria. Cabe aclarar que coincidimos con los autores en que *“... el hecho de pactar los arrendamientos en especie, en principio, no empece a la exención, porque la contraprestación no cambia la naturaleza de la actividad que da origen a aquélla; cuestión distinta es la disposición de las especies que efectúe el locador”*³².

Si el destino del inmueble rural no fuera la explotación agropecuaria entonces la locación estaría gravada al 21%. En dicho caso, al ser inmuebles donde el locador es más de un titular, entonces estaríamos en presencia de condóminos. Al respecto cabe mencionar que el condominio es sujeto pasivo del gravamen al encuadrar dentro del segundo párrafo del artículo 4 de la ley como cualquier otro ente colectivo que pueda realizar actos que generen la calidad de tal. En este sentido, la RG (AFIP) 1032/2001 establece que deberán inscribirse ante el Organismo en carácter de responsable del tributo por locaciones gravadas en el impuesto.

Cabe aclarar que ARCA ha dispuesto (Consulta frecuente ID 21665331 Fecha publicación 22/01/2025) que, en caso de tratarse de locaciones exentas, podrán solicitar los condóminos la inscripción en el Régimen General correspondiendo que cada condómino se inscriba como IVA Exento y en el Impuesto a las Ganancias.

Con respecto a la facturación, independientemente de si la locación se encuentra alcanzada o no por el gravamen, la Resolución General N° 1415/2003, Anexo IV, apartado B, punto 11.1, establece que en caso de bienes cuyo dominio pertenezca a más de un titular, la factura o el recibo "podrá" ser emitido a nombre de alguno de los condóminos, quien deberá ser siempre el mismo mientras perdure el condominio, correspondiendo además indicar en ese documento el apellido y nombre o denominación, y la CUIT de los restantes condóminos. O bien, cada condómino podrá optar por facturar su correspondiente participación en el alquiler.

En cuanto a la facturación, se deberán emitir comprobantes electrónicos originales para respaldar las operaciones tipo "C" cuando se efectúen por un sujeto inscripto como IVA Exento en función a lo indicado en párrafos anteriores; caso contrario se deberá emitir tipo "A" por ser facturación de Responsable inscripto a otro Responsable inscripto (sociedades EL CAMPO SA y VERDE SRL)

Tener en cuenta que como aclara el autor³³, la tributación -si correspondiere- estará a cargo de los usufructuarios de los bienes o de los propietarios siempre y cuando conserven el usufructo.

Impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Santa Fe

A partir de las modificaciones introducidas para el período fiscal 2025 introducidas en el artículo 213 inciso e) del Código fiscal de la Provincia de Santa Fe, la locación de inmuebles rurales cuando el propietario no sea una sociedad constituida en el marco de la Ley General de Sociedades 19550 t.o. 1984 y modificatorias, una sociedad por acciones simplificada (SAS) o se trate de un fideicomiso (como los propietarios del caso Jauregui bajo análisis), se encuentra exenta siempre que los ingresos totales anuales por esa actividad obtenidos en el período fiscal

³² Fernández, Luis Omar y Uberti, Mario Carlos, Manual de impuestos en la actividad agropecuaria, Ed. Errepar, 1era Ed, 2011, pág. 328.

³³ Chamatrópulo, Miguel Á., "IVA y Monotributo. Locación de inmuebles donados". Ed. ERREPAR. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), 20/02/2024.

inmediato anterior sean iguales o inferiores a pesos cincuenta millones (\$ 50.000.000). Cabe mencionar que en el caso de que los propietarios encuadren como sujeto empresa, entonces todos sus ingresos estarían alcanzados por el impuesto, con independencia de la frecuencia, periodicidad, naturaleza de la actividad, rubro, acto, hecho u operación que lo genere, y del total de ingresos generados, inclusive.

A modo de repaso, hasta el año 2024 inclusive, el parámetro a considerar era la cantidad de inmuebles en alquiler (se encontraba alcanzada cuando se trataba de locaciones de más de cinco inmuebles), independientemente del monto de los ingresos generados.

Asimismo, la normativa indica que, a los efectos de aplicar la exención, cuando la parte locadora esté conformada por un condominio, el monto de ingreso al que se alude se considerará con relación al mismo como único sujeto. Esta aclaración se efectúa ya que la Administración Tributaria ha expresado³⁴ que los condominios son sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos. En dicho antecedente también agrega el Organismo que *“a los fines del parámetro mencionado, no deberían computarse en forma conjunta los inmuebles de titularidad del condominio con los inmuebles de titularidad individual de cada una de las personas físicas que conforman el condominio, toda vez que éste es considerado por la propia disposición como un único sujeto;”*, situación que deberá entonces analizarse por cada miembro de la familia Jauregui y condominio familiar por separado para considerar los arrendamientos gravados.

Para cerrar el análisis subjetivo, cabe mencionar que, en el caso de la donación con reserva de usufructo, el usufructuario que es quien percibe los ingresos brutos que configuran el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, será quien deba inscribirse como contribuyente – persona humana – a los fines de la gravabilidad a la que se refiere el artículo 177 del Código Fiscal.³⁵

Según la ley tarifaria provincial, en los casos en que se encuentre gravada la locación, la alícuota a aplicar será la básica del 4,5%. Cabe aclarar que para aquellas actividades desarrolladas por contribuyentes y/o responsables cuyos ingresos brutos anuales devengados en el período fiscal inmediato anterior superen los montos máximos establecidos por el cuadro A de la resolución (SEYPYME) 215/2018 del Ministerio de Producción de la Nación o sus modificatorias, la alícuota básica será del 5% - según art. 6 LIA, modificado según L. (Santa Fe) 13.875, art. 24 (BO: 28/12/2018).

Coincidimos con Gritti en que: *“si bien actualmente se encuentra vigente la denominada “estabilidad fiscal”, que es un beneficio aplicable para aquellos contribuyentes que encuadren como “pymes santafesinas” y que permite aplicar las alícuotas vigentes al 28/2/2018, la actividad de locación de inmuebles tenía en aquel entonces la alícuota del 4,5%, por lo que al tratarse de la misma alícuota no representa, en definitiva, un beneficio para el contribuyente.”*³⁶

Tratamiento tributario de los inmuebles rurales por los propietarios y usufructuarios en el impuesto sobre los bienes personales.

Siendo que los inmuebles rurales se encuentran afectados a la locación, su tenencia al 31/12 de cada año se encuentra dentro del objeto del hecho imponible en el impuesto conforme las disposiciones de la Ley 23.966 del impuesto sobre los bienes personales. Esta gravabilidad se encuentra neutralizada por la exención prevista en el artículo 21 inciso f) de la ley del impuesto, por tratarse de bienes inmuebles rurales cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas, cualquiera sea su destino o afectación. Esta nueva redacción fue introducida por la ley

³⁴ Consulta vinculante. R. (API Santa Fe) 100/2019, 31/10/2019

³⁵ Minuta Reunión Mesa Enlace API Miércoles 08/06/2018 10hs. Sede Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe CII – Maipú 1344.

³⁶ Gritti María, “La locación de inmuebles frente al impuesto a los ingresos brutos de la provincia de Santa Fe”, Ed. ERREPAR, Práctica Integral Santa Fe (PSF) Marzo/2025 - N°205, 18/03/2025.

27.480 que rige a partir del ejercicio fiscal 2019, y como aclara Quijada F., coincidimos en que, “...con la nueva redacción estipulada por la modificación legal, ya no existen dudas acerca de la aplicación del beneficio exentivo a todos los inmuebles rurales, inclusive si fuesen afectados a una explotación unipersonal o a una sociedad simple a partir del ejercicio fiscal 2019.”³⁷ Es decir que, aunque el inmueble se encontrase inexplorado, o bien afectado a una explotación agropecuaria, aun así conservaría la exención. Queda fuera de nuestro análisis la situación previa a la reforma que origina situaciones conflictivas y que al respecto la posición fiscal disiente con cierta doctrina y jurisprudencia, mereciendo numerosas consideraciones en uno u otro sentido, respecto de una doble imposición con el derogado Impuesto a la ganancia mínima presunta, en el caso de inmuebles los afectados al patrimonio de una explotación unipersonal o sociedad de hecho.

Por otro lado, cabe analizar quién es el sujeto que debe computar el valor del inmueble sobre los cuales se constituyó un derecho real de usufructo. Desde la perspectiva del impuesto sobre los bienes personales el tratamiento va a variar según se trate de la cesión de la nuda propiedad y del derecho a título oneroso o a título gratuito.

Por aplicación del artículo 22 de la ley del tributo, en los supuestos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva de usufructo, el nudo propietario declara el bien en un 50% y el otro 50% corresponde declararlo por parte de los usufructuarios. Cuando la cesión de la nuda propiedad con reserva de usufructo se realiza a título gratuito, el cedente (que es el usufructuario) deberá computar el valor total del inmueble.

Por consiguiente, visto desde el artículo 16 del DR de la ley del tributo, en el caso de la cesión del derecho real de usufructo constituido por contrato gratuito (lo que se está cediendo es el usufructo), el usufructuario deberá computar el valor total del inmueble, mientras que el nudo propietario no lo declara.

3. El Sr. Norberto Jauregui es notificado en su domicilio fiscal electrónico del inicio de una acción de control electrónico por parte de ARCA, indicándosele que responda el requerimiento cursado. Se señala que, de acuerdo a los cruces de los datos obtenidos a partir de los regímenes de información vigentes, se detecta como inconsistente el monto de impuesto determinado según las DDJJ presentadas, en relación a operaciones inmobiliarias realizadas.

1) Cuál es el tipo de procedimiento que utiliza ARCA, identificando sus aspectos más salientes.

El tipo de procedimiento administrativo que utiliza ARCA es el denominado “Sistema de Acciones de Control Electrónico” (SIACE), dispuesto por la Resolución General (AFIP) 5364/2023, destinado a inducir a los contribuyentes y/o responsables a cumplir con sus obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social y a corregir, en forma temprana, los desvíos detectados a partir de la información analizada.

A continuación, detallamos los aspectos más salientes del régimen:

- a) Mediante este procedimiento, la Administración Tributaria busca maximizar la explotación de los recursos informáticos institucionales mediante la realización de cruces inteligentes de los datos colectados, entre otras fuentes, a través de los distintos regímenes de información vigentes.
- b) El sistema comprende las acciones de verificación y control -vgr. inducciones, comunicaciones, requerimientos, fiscalizaciones, entre otras-, con la intención de promover el cumplimiento de obligaciones tanto formales como materiales por parte de

³⁷ Quijada Flavia Colombini, “Bienes personales: La exención de los inmuebles rurales”, Ed. ERREPAR, Consultor tributario, 27/04/2022.

- los administrados. Es importante aclarar que este sistema, complementa las restantes acciones de investigación y fiscalización que habitualmente ejecuta este Organismo.
- c) Particularmente el procedimiento del SIACE se iniciará con la notificación en el Domicilio Fiscal Electrónico del contribuyente y/o responsable. Excepcionalmente, la normativa prevé que podrá realizarse mediante las demás formas previstas en el artículo 100 de la Ley de Procedimiento Tributario. La notificación contendrá: la identificación con un “Código de Acción de Control Electrónico”, el área o dependencia del Organismo responsable de la acción, junto con el respectivo canal de contacto, y en caso de corresponder, el plazo en el que se deberán responder las acciones formuladas, contando siempre con un mínimo de 3 y un máximo de 15 días hábiles administrativos. El plazo lo establecerá la Administración en función de la naturaleza, el objeto y carácter de la referida acción de control; pudiendo el contribuyente solicitar por única vez la prórroga del plazo para dar cumplimiento, por idéntico término al previsto en la notificación, debiendo formalizarla mediante el servicio web de SIACE con anterioridad a su vencimiento. La contestación al requerimiento se hará a través del servicio web denominado “Acciones de Control Electrónico”, seleccionando la opción “Cumplimiento a la Acción de Control Electrónico” e ingresando el correspondiente código en la solapa “Código de Acción de Control Electrónico”. En caso de ser necesario, se podrán adjuntar pruebas documentales en formato pdf, los cuales tendrán el carácter de declaración jurada.
- d) Como consideración especial de las respuestas de otorguen los administrados, la resolución es clara cuando indica que el citado servicio “web” será el único medio válido a fin de responder a las acciones de control electrónico cursadas. Es decir que cualquier otro medio que se utilice para dar respuesta no se considerará válido y se tendrá por no presentado.
- e) Es importante destacar que los documentos que se adjunten en el presente procedimiento constituirán elementos probatorios de las actuaciones digitales iniciadas y conformarán, de corresponder, los antecedentes para la prosecución de las acciones de verificación y fiscalización que se realicen al efecto.

Como comentario adicional del presente procedimiento, parte de la doctrina considera que en el mismo no se observa el dictado previo por parte del fisco de un acto administrativo, sino que estos casos son del tipo “espontáneos”, los cuales *“nos alejan, cada vez más, a los ciudadanos contribuyentes del derecho a ser oído, del derecho a ofrecer y producir prueba, del derecho a una resolución fundada, del derecho a contar con un acto administrativo previo que inicie las actuaciones fiscales correspondientes”*³⁸ refiriéndose a la orden de intervención prevista en la LPT 11.683, provocando estos atajos fiscales un daño al administrado, toda vez que el contribuyente no responda los requerimientos tendrá como dentro de las consecuencias la limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).

2) Consecuencias de no cumplimentar dentro del plazo estipulado el requerimiento cursado.

En primer término, consideramos se refiere a cualquiera de los siguientes casos:

- el contribuyente no cumplimento el requerimiento cursado dentro del plazo estipulado, no habiendo solicitado prórroga antes de su vencimiento; o
- habiendo solicitado la prórroga, no haya cumplimentado con requerimiento al vencimiento de esta.

³⁸ Teresa Gómez, “Opiniones sobre el sistema de acciones de control electrónico según la Resolución General (AFIP) 5364”, Ed. Errepar, publicada en Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, 05/06/2023.

Las sanciones previstas en la resolución son del tipo formal, pudiendo ser tanto pecuniarias como no pecuniarias.

La resolución prevé que en caso de incumplimiento a la acción de control electrónico que requiera de una respuesta hará pasible al contribuyente y/o responsable, además de las sanciones que pudieran corresponder por aplicación de la Ley N° 11.683 t.o. 1998 (pecuniarias), de la limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) en los términos de la Resolución General N° 3832/2016 y sus modificatorias (no pecuniarias).

Cabe aclarar que, a efectos de revertir dicha limitación, el sistema prevé que el contribuyente y/o responsable pueda rehabilitarlo, para luego dar cumplimiento a la acción de control electrónico que motivó la misma.

Respecto a la medida de limitación de la CUIT por incumplimiento a las Acciones de Control Electrónico (al ser incorporado en el Anexo II RG (AFIP) 3832/2016 "ESTADOS ADMINISTRATIVOS DE LA CLAVE ÚNICA DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (C.U.I.T.)"), la misma podría implicar – entre otros –:

- la suspensión temporal de las relaciones y los servicios con clave fiscal a los que hubiera adherido el responsable, con excepción de aquellos servicios considerados mínimos (según cada caso en particular, por ej. "Aceptación de Datos Biométricos", "ARCA-Fiscalización Electrónica", "Domicilio Fiscal Electrónico", entre otros) o aquellos servicios necesarios para subsanar los inconvenientes ("Sistema Registral", "Presentación de Declaraciones Juradas y Pagos", "Cuenta Corriente de Autónomos y Monotributistas", "MIS APLICACIONES WEB", "Su Declaración", "MIS FACILIDADES", "Simplificación Registral" y "Administración de incentivos y créditos fiscales") que se indican en el Anexo II RG (AFIP) 3832/2016;
- la suspensión temporal de los Registros Especiales que integran el "Sistema Registral" en los que estuviese inscripto el responsable;
- la suspensión temporal de las autorizaciones para emitir facturas y/o comprobantes, habilitando por consiguiente la emisión de comprobantes tipo "M" siendo pasible de las retenciones correspondientes al régimen;
- la suspensión temporal de la visualización de la constancia de inscripción —incluyendo la que figura en el archivo "Condición Tributaria" —, complejizando la operatoria con proveedores y clientes entre otros;
- la suspensión temporal de la posibilidad de solicitar Certificados de no retención y fiscal para contratar;
- el cambio de categoría asignada en el Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) que refleje un grado creciente de riesgo de ser fiscalizado, por ejemplo.
- consideración para la valoración en el Sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF), mecanismo que permite verificar que las operaciones realizadas por los contribuyentes se ajusten a la capacidad económica financiera determinada de acuerdo con el procedimiento establecido a través de la Resolución General AFIP 4294/2018. Al respecto, cabe recalcar que, con la publicación de la Resolución General Conjunta AFIP - SC 5478/2024, se elimina la evaluación de la Capacidad Económico-Financiera "Sistema CEF" como requisito para tramitar las SEDI, situación que antes de la modificación implicaba un gran problema.

Estas medidas podrán aplicarse en forma conjunta o indistinta, a cuyo efecto se considerará el tipo de acción de control emitida, así como la gravedad y reiteración de los incumplimientos.

Respecto a las sanciones que pudieran corresponder por aplicación de la Ley N° 11.683 t.o. 1998 (LPT), las mismas se aplican sin interferencia de las mencionadas previamente. Si bien la Resolución general (AFIP) 5364 solo describe con mero carácter enunciativo, entendemos que las sanciones que podrían aplicar son las multas a los deberes formales del artículo 39 (Multa a los deberes formales) de la ley en cuestión graduable entre \$150 a \$2.500 conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción. Tener en cuenta que en función a lo dispuesto por el artículo 50 de la LPT, en caso de sustanciarse un sumario por esta infracción y

en la primera oportunidad de defensa reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal. A fin de acceder a este beneficio, se deberá ingresar al servicio "Acciones de Control Electrónico", opción "Acciones de Control Electrónico - Artículos 49/50 LPT" para informarlo.

3) Si decide responder el requerimiento, acompañando documental y fundamentos del tratamiento otorgado a las operaciones observadas, no rectificando sus DDJJ, ¿qué acciones podría adoptar el Fisco una vez analizada los elementos aportados?

El fisco tendría dos caminos de acción posibles. Si acepta el tratamiento otorgado por el contribuyente, notificará la finalización del procedimiento a través del Domicilio Fiscal Electrónico.

Por el contrario, podrá librar una Orden de Intervención en el marco de una fiscalización presencial a efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, y tendrá amplias facultades a tal fin, las cuales se hayan detalladas en el artículo 35 de la LPT.

. En virtud del artículo 36.1 de la LPT, en la orden se indicará la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados del cometido, los datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, clave única de identificación tributaria y domicilio fiscal) y los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización. La orden será suscripta por el funcionario competente, con carácter previo al inicio del procedimiento, y será notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.

Si en el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancia de la inspección actuante, los contribuyentes y responsables rectifican las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella, no quedarán inhibidas las facultades de la Administración para determinar la materia imponible que en definitiva resulte.

Por consiguiente, si las DDJJ presentadas resultan impugnables, la administración procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella, aplicando el procedimiento previsto en el artículo 17 de la LPT.

Si decide rectificar sus DDJJ, aunque no comparta el criterio del Fisco, ¿sería posible de sanciones materiales?

Si el Sr. Norberto Jauregui decide rectificar, y siempre que no fuere reincidente en infracciones materiales, en el marco de la acción de control electrónica mediante la presentación de sus declaraciones juradas rectificativas, quedará exento de responsabilidad infraccional en los términos de la ley 11.683, siempre y cuando lo realice antes de que se le notifique una orden de intervención por aplicación del procedimiento de fiscalización del artículo 36.1.

Ahora bien, si lo realiza con posterioridad, podrá ser posible de sanciones materiales, pero podrá beneficiarse con la reducción de sanciones dependiendo del momento en que lo realice:

- Si regularizara en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 de la LPT y no fuere reincidente en las infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48 LPT, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.

- Si regularizara su situación antes de correrse las vistas del artículo 17 LPT y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48 LPT, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.
- Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48 LPT, se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.
- Y por último, en caso de presentar las DDJJ rectificativas consintiendo la determinación de oficio practicada, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

A fin de acceder al beneficio de eximición o reducción de sanciones, se deberá ingresar al servicio "Acciones de Control Electrónico", opción "Acciones de Control Electrónico - Artículos 49/50 LPT" para informar cuando, habiendo regularizado un incumplimiento como consecuencia de una notificación, el contribuyente o responsable se encuentre alcanzado por las disposiciones indicadas en el párrafo anterior.

¿Y si el monto de impuesto omitido supera la condición objetiva de punibilidad, el Fisco podría interponer denuncia penal?

El fisco podría interponer denuncia penal si se supera la condición objetiva de punibilidad, ya sea como consecuencia de un ajuste de fiscalización conformado por el contribuyente o tras haberse dictado la determinación de oficio de la deuda tributaria. No obstante, para que proceda la denuncia, es imprescindible que exista una decisión fundada del servicio jurídico competente que acredite la presencia de indicios de dolo. Esto se debe a que la interposición de la denuncia requiere el cumplimiento del elemento subjetivo, es decir, la existencia de defraudación fiscal, en el marco del principio de personalidad de la pena. En este sentido, la fiscalización realizada por ARCA conforme al artículo 36.1 será considerada una medida orientada a obtener las pruebas necesarias.

El artículo 19 del Régimen Penal Tributario (Ley 27.430) establece que el organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico-contables de liquidación. Asimismo, y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal. Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

No obstante, si este fuera el caso donde se cumplan los supuestos anteriores, y el Sr. Norberto Jauregui rectificare aceptando el criterio del fisco y cancele las obligaciones evadidas y sus accesorios en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal. Cabe aclarar que este beneficio de extinción se le otorgará por única vez al Sr. Jauregui.

4) En virtud de cuál/es régimen/es de información el Fisco Nacional obtuvo la información acerca de las operaciones inmobiliarias realizadas.

El fisco pudo haber obtenido la información acerca de las operaciones inmobiliarias de los regímenes de información establecidos en las siguientes Resoluciones Generales:

- RG (AFIP) 3034/2011 CITI Escribanos

- RG (AFIP) 4933/2021 Régimen de Registración de Contratos de Locación, vigente hasta 12/08/2024, RG (AFIP) 5545 Registro de Locaciones de Inmuebles (RELI), vigente desde el 13/08/2024.
- RG (AFIP) 4310/2018 Título II Sistema de Información Simplificado Agrícola -SISA-, dentro del cual contempla el Régimen de Información de Tierras Rurales Explotadas (TIRE).
- RG (AFIP) 2371/2007 Registro Fiscal de Operadores Inmobiliarios – Régimen de información Para las operaciones inmobiliarias y correspondientes a la negociación, oferta o transferencia de inmuebles (COTI)

5) Efectos de haber recomendado al contribuyente y a sus familiares presentar una consulta vinculante ante el Fisco Nacional, con anterioridad a realizar las operaciones arriba detalladas.

En virtud del artículo 4 de la LPT y lo establecido por la RG 4497, si el Sr. Norberto Jauregui y sus familiares hubieran realizado una consulta vinculante, la respuesta que ARCA les hubiera brindado vinculará a ésta y exclusivamente a los contribuyentes consultantes con relación al caso estrictamente consultado, en tanto no se hubieran alterado las circunstancias antecedentes y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la consulta. La presentación de la consulta no suspenderá el transcurso de los plazos ni justificará el incumplimiento de los obligados, quienes permanecen sujetos a las acciones de determinación y cobro de la deuda, así como de los intereses y sanciones que les pudieran corresponder. Al mencionar que la respuesta solo vincula al caso particular de la consulta, podemos decir que tiene alcance limitado solo para el consultante y por consiguiente todos los familiares que estén en situación similar a Norberto, deberían efectuar la consulta vinculante, salvo que hayan sido incluidos en la consulta.

Haber efectuado la consulta vinculante hubiera implicado para el consultante la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la respuesta dada por ARCA (o, en su caso, por la resolución dictada por el Ministerio de Hacienda en el recurso interpuesto). En caso de que se hubiera presentado la respectiva declaración jurada con anterioridad a la notificación de la respuesta, y no sean coincidentes los criterios, corresponderá presentar la pertinente rectificativa. Por otra parte, si no acatare el criterio notificado de la respuesta a la consulta vinculante, su incumplimiento de las obligaciones constituirá una circunstancia agravante a los fines de la graduación de dichas sanciones, o, dicho de otro modo, el contribuyente no podrá invocar la buena fe para atenuar las sanciones. Es decir que hay una protección (seguridad jurídica para el contribuyente) al cumplir con el criterio de la respuesta, la cual podría eximir de multas. Por consiguiente, si el contribuyente actúa conforme al criterio manifestado por ARCA en la consulta vinculante, no podrá ser objeto de ajustes o sanciones por parte del fisco, incluso si en el futuro cambia su criterio.

Vale aclarar que el hecho de haber recibido una respuesta vinculante y luego actuar en sentido contrario tendría un valor probatorio en contra, ya que se interpreta que hubo un conocimiento claro de cuál era el criterio correcto, y esto puede tipificar la conducta como “defraudación” y no como simple “omisión”.

Conclusiones:

Por una parte, del análisis efectuado sobre la donación de la parte indivisa de la nuda propiedad del inmueble rural “La Sojera” por parte de Norberto Jauregui a su hija Micaela, con reserva del usufructo, se concluye que la operación queda fuera del objeto de los principales tributos analizados. En efecto, al tratarse de una transmisión a título gratuito, no se configura hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias, ni en el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, ni en el IVA, ni en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ni en el Impuesto de Sellos de la Provincia de Santa Fe. En consecuencia, se trata de un acto fiscalmente neutro, enmarcado en una planificación patrimonial familiar.

En cuanto a las operaciones calificadas como donaciones mutuas y la renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo. Si bien las escrituras públicas utilizaron la figura de la donación, el análisis desde el principio de realidad económica permite concluir que se trató, en los hechos, de una permuta entre familiares, en la que existió reciprocidad y onerosidad. Por lo tanto, corresponde asignarles dicho tratamiento a efectos fiscales, priorizando la sustancia económica por sobre la forma jurídica empleada. Por lo tanto, entendemos que, desde la óptica tributaria, configuran permutas de partes indivisas de nuda propiedad entre familiares, y su tratamiento impositivo cambia respecto al párrafo anterior al ser consideradas operaciones onerosas. La permuta de bienes inmuebles estará gravada por en el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (ITI) y no por el Impuesto a las ganancias si la fecha de incorporación de los bienes al patrimonio del cedente se hubiera producido con anterioridad al 01/01/2018; por el contrario, estará gravada por Impuesto a las Ganancias, pero no por ITI si se hubiera producido con posterioridad. Asimismo, se verifica que estas permutas no quedan alcanzadas por el IVA ni por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Santa Fe, al no tratarse de operaciones habituales ni realizadas en el marco de una actividad empresarial ni encontrarse dentro de los hechos imposables según lo desarrollado. Tampoco corresponde la aplicación del Impuesto de Sellos si no se configuran elementos que permitan cuestionar la forma jurídica adoptada. En cuanto al tratamiento tributario por la constitución de derechos de usufructo planteada en el caso ante la presencia de reciprocidad, se considera una operación gravada en el Impuesto a las Ganancias, pero fuera de la imposición de los restantes impuestos analizados (ITI, IVA, Ingresos Brutos y Sellos Provincia de Santa Fe).

En el trabajo también se analizó el tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por los propietarios y usufructuarios por el arrendamiento de inmuebles rurales. Cabe aclarar que impositivamente, los propietarios que hayan cedido el usufructo no deben tributar por estos ingresos, quedando dicha obligación en cabeza del usufructuario, quien es el verdadero beneficiario económico. Al respecto, en el Impuesto a las ganancias, dichos ingresos se consideran rentas de primera categoría conforme al artículo 44 de la LIG, aplicando el criterio de lo devengado, siempre que el bien esté efectivamente destinado a locación, como es el caso. En el Impuesto al Valor Agregado (IVA), la locación de inmuebles rurales se encuentra exenta siempre que los inmuebles estén afectados a actividades agropecuarias. Si el destino no es agropecuario, la locación estará gravada al 21%. En los casos de condominio, este se considera sujeto pasivo del tributo, y puede emitir la factura a nombre de uno de los condóminos incluyendo la identificación de los demás, o bien emitir facturas individuales por cada parte. En cuanto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe, a partir del año 2025 la exención para personas humanas aplica cuando los ingresos totales anuales por esa actividad obtenidos en el período fiscal inmediato anterior sean iguales o inferiores a \$50.000.000, evaluados de forma unificada por condominio. Si se supera ese umbral, la actividad se encontrará gravada a la alícuota general del 4,5% o del 5%, dependiendo de los ingresos del contribuyente. En resumen, el tratamiento tributario de estos ingresos depende del encuadre del sujeto, del tipo de derecho que ejerce sobre el bien (propiedad o usufructo), del destino que se le da al inmueble y de los ingresos obtenidos.

En cuanto al tratamiento tributario de los inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales, se concluye que los mismos gozan de la exención en el impuesto cualquiera sea su destino o afectación.

Por último, en el marco del procedimiento de acciones de control electrónico (SIACE), se recomienda brindar una respuesta dentro del plazo establecido, para evitar consecuencias formales y operativas, como la limitación de la CUIT. Como medida adicional, se recomienda promover una consulta vinculante ante ARCA, a fin de obtener certeza sobre el tratamiento fiscal de las operaciones realizadas. Este mecanismo permitirá resguardar al contribuyente frente a futuras controversias y brindar mayor seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la normativa tributaria vigente.

Bibliografía:

Dictamen N°7/1980, Dirección Asuntos Técnicos y Jurídico (DATJ), 07/05/1980.

"Penzotti, Orlando M.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 09/03/2004.

Olego, Perla R.: "Mirando el horizonte y planificando liquidar ganancias en el sector agropecuario." – LA LEY (Publicado en: IMP - Práctica Profesional2021-XCVIII, 31), 2021.

Gil Di Paola, Jerónimo A.: "Estructura legal del derecho real usufructo", Ed. LA LEY, Revista Código Civil y Comercial (septiembre 2015), 2015.

Papaño, R., Kiper, C., Dillon, G., Causse, J., "Derechos Reales", Ed. Astrea, 2012.

Rojo Vivot, Rómulo: "La donación con reserva de usufructo como método de planificación sucesoria" – Ed. LA LEY (Publicado en: LA LEY2023-E, 349), 2023.

"Lagrutta Carlos María s/Apelación", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 30/07/2024.

Consulta vinculante N°6/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 26/01/2024.

Consulta vinculante N°7/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 30/01/2024.

Dictamen N°29/2018, Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC), 17/12/2018.

Dictamen N°5/2017, Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Rec. Seg. Soc. (DI ALIR) 07/02/2017.

Amaro Gómez, Richard, Ganancias: ¿Cuál es el tratamiento de las donaciones recibidas?, Ed. ERREPAR, Actualidad, 11/04/2025.

Dictamen N°68/1982, Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DATJ), 30/09/1982.

"Enod SA c/ Provincia de Buenos Aires", Comisión Arbitral, Resolución (CA) 22, 11/07/2018.

Consulta vinculante N°10/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 23/02/2024.

Consulta vinculante N°15/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 21/03/2024.

Consulta vinculante N°16/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 21/03/2024.

Consulta vinculante N°19/2024, Subdirección General de Tecnología de la Información (SDG TLI), 25/03/2024.

Dictamen N°29/2018, Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC), 17/12/2018.

Dictamen N°5/2017, Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Rec. Seg. Soc. (DI ALIR) 07/02/2017.

"Brave Rafael" Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15/10/1994.

"Spanier Alberto Gabriel y otro", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 11/12/2007.

Dictamen N°55/2001, Dirección de Asesoría Legal (DI ASLE), 21/08/2001.

Di Paolo, Horacio "Las operaciones de venta de inmuebles frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe", 02/12/2019, publicado en repositorio Institucional del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe Cámara 2.

Dictamen (API) 3/1993, Dirección General Técnica y Jurídica, 22/02/1993

Resolución individual (API) N°039/18, 09/04/2018.

Resolución individual (API) N°049/20, 19/08/2020.

Toyota Argentina SA c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas s/ demanda contenciosa administrativa, CSJN, 21/11/2024.

Villegas, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Ed. Astrea, 10ª Ed. ampliada y actualizada, 2016.

Consulta frecuente ID 21665331; ARCA; Fecha publicación 22/01/2025

Fernández, Luis Omar y Uberti, Mario Carlos, Manual de impuestos en la actividad agropecuaria, Ed. Errepar, 1ª Ed, 2011.

Dictamen N°41/2004, Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC), 30/06/2004.

Chamatrópulo, Miguel Á., "IVA y Monotributo. Locación de inmuebles donados". Ed. ERREPAR. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), 20/02/2024.

Consulta vinculante. R. (API Santa Fe) 100/2019, 31/10/2019

Minuta Reunión Mesa Enlace API Miércoles 08/06/2018 10hs. Sede Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe CII – Maipú 1344.

Gritti María, "La locación de inmuebles frente al impuesto a los ingresos brutos de la provincia de Santa Fe", Ed. ERREPAR, Práctica Integral Santa Fe (PSF) Marzo/2025 - N° 205, 18/03/2025.

Quijada Flavia Colombini, "Bienes personales: La exención de los inmuebles rurales", Ed. ERREPAR, Consultor tributario, 27/04/2022.

Teresa Gómez, "Opiniones sobre el sistema de acciones de control electrónico según la Resolución General (AFIP) 5364", Ed. Errepar, publicada en Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, 05/06/2023.

Marchevsky Rubén A., "Impuesto al valor agregado Análisis Integral", Ed. Errepar, 1ª Ed, 2006.

Enrique J. Reig, Jorge Gebhardt y Rubén H. Malvitano, "Impuesto a las ganancias – Estudio Teórico-Práctico de la Ley Argentina a la luz de la teoría general del Impuestos a la Renta 12ª ed. ampliada y actualizada", Ed. Errepar, 2012.

Gómez, Teresa y Folco, Carlos M., "Procedimiento Tributario. Ley 11.683. Decreto 618/97", Ed. La Ley, 2020.

García Vizcaíno, Catalina. "Manual de Derecho Tributario", Abeledo Perrot, 2020.

Código Civil y Comercial de la Nación Argentina.

Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe (Ley 3.456 t.o. 2014 y sus modificatorias).

Ley 19.550 General de Sociedades.

Ley 11.683 Procedimiento tributario, sus modificaciones y decreto reglamentario.

Ley de Impuesto a las ganancias, sus modificaciones y decreto reglamentario.

Ley 23.905 Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.

Ley 23.349 Impuesto al valor agregado, sus modificaciones y decreto reglamentario.

Ley 23.966 impuesto sobre los bienes personales, sus modificaciones y decreto reglamentario.

Ley 27.430 Régimen penal tributario.

Ley 23.548 Coparticipación federal.
Resolución General (AFIP) 1415/2003.
Resolución General (AFIP) 1032/2001.
Resolución General (AFIP) 5364/2023.
Resolución General (AFIP) 3832/2016.
Resolución General (AFIP) 4294/2018.
Resolución General Conjunta (AFIP – SC) 5478/2024.
Resolución General (AFIP) 3034/2011.
Resolución General (AFIP) 4933/2021.
Resolución General (AFIP) 4310/2018.
Resolución General (AFIP) 2371/2007
Resolución (SEYPYME) 215/2018.
Ley (Pcia. Santa Fe) 3.650 (t.o. 1997 y sus modificatorias).