



# Consulta Vinculante N° 25/2024

SDG TLI

13 de Mayo de 2024

---

## DATOS DE PUBLICACIÓN

### ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS TRANSFERENCIA DE INMUEBLES DE PERSONAS FÍSICAS Y SUCESIONES INDIVISAS. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

---

### TEMA

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-DONACION-INMUEBLES RURALES-IMPUESTO A LAS GANANCIAS-TRANSFERENCIA DE INMUEBLES-CONSTITUCION DE DERECHO REAL DE USUFRUCTO

### SUMARIO

---

### TEXTO

I. Se solicitó que este Organismo se pronuncie respecto de:

1. Si en las operaciones que describe en la consulta, consistentes en donaciones de derechos indivisos de nuda propiedad sobre inmuebles rurales de los actuales propietarios, y renuncia y constitución de nuevos derechos de usufructo sobre tales bienes, según el caso, existe habitualidad.

2. El tratamiento tributario que corresponde otorgarles a las operaciones referidas en los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.

II. Se concluyó que:

A) Impuesto a las Ganancias y a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas:

1) Las operaciones mutuas de transferencia de partes indivisas de nuda propiedad de inmuebles rurales, si bien jurídicamente podrían responder a donaciones mutuas, 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.

2) En atención a que en este caso la parte indivisa de nuda propiedad de los inmuebles involucrados fue recibida por donación con anterioridad al 01/01/2018, el tratamiento fiscal aplicable no involucra el impuesto cedular creado por la Ley N° 27.430 sino que surge de la interacción entre las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias y su par a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

3) Considerando que el consultante no registró actividad ante este Organismo durante los ejercicios fiscales anteriores a la presentación, habiendo declarado como actividad económica "SERVICIOS PERSONALES N.C.P." a partir del período 03/23, según surge del Sistema Registral, y no apreciándose que haga ejercicio habitual de la compra venta y/o permuta de inmuebles, las operaciones de permuta de partes indivisas de nuda propiedad - recibidas por donación- que realizará no resultarían 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 el patrimonio que recibieran el consultante, sus hermanos y primos de parte de su padre y/o tío, por lo que no se verificaría en el sub examine la configuración de los requisitos previstos por el Artículo 2°, apartado 1) de la Ley del gravamen.

4) De la misma manera, tampoco estaríamos 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, como se observó precedentemente se encuentran afectados a arrendamiento rural, sobre los que ha constituido y/o constituirá usufructo a favor de su padre, de lo que se desprende que no los tiene afectados a una explotación y, por consiguiente, los resultados que podría obtener configurarían rentas de la primera categoría del impuesto a las ganancias.

5) De conformidad con lo expuesto, la permuta de partes indivisas de nuda propiedad sobre los inmuebles rurales involucrados en la consulta que efectuara el contribuyente -persona humana- se encontrará alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas, conforme con las disposiciones previstas por los Artículos 7° y subsiguientes del Título VII de la Ley N° 23.905.

6) En lo concerniente tratamiento tributario atribuible a la constitución del derecho real de usufructo en favor de su padre respecto del porcentaje indiviso de la nuda propiedad de los inmuebles que recibiría producto de la permuta de los dos primeros y donación del tercero de ellos, en primer término, se halla fuera del objeto del Impuesto a las

Ganancias por ser constituido a título gratuito, y a su vez, queda fuera del objeto del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas por tratarse de la “constitución del derecho de usufructo”. En su defecto, de recibir alguna contraprestación por parte de su padre, la operación quedaría incluida en las previsiones del inciso b) del Artículo 44 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

#### B) Impuesto al Valor Agregado:

El Impuesto al Valor Agregado alcanza las ventas e importaciones definitivas de cosas muebles y determinadas obras, locaciones y prestaciones de servicios, por lo que las operaciones de permuta de partes indivisas de nuda propiedad y la constitución de derechos reales de usufructo sobre los inmuebles rurales en trato se encuentran fuera del objeto del gravamen.

---

#### Referencias Normativas:

- [Ley N° 20628](#)
- [Ley N° 20631](#)
- [Ley N° 23905](#)

---

#### FIRMANTES

---

---

AGENCIA DE RECAUDACIÓN Y CONTROL ADUANERO