

CONSULTA N° 6.673

PERSONAS FÍSICAS PROPIETARIAS DE INMUEBLES RURALES - DERECHO REAL DE SUPERFICIE - RESCISIÓN DE CONTRATO Y POSTERIOR FIRMA DE OTRO - TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Varias personas físicas propietarias de inmuebles rurales sobre los que han constituido un derecho real de superficie, consultan las consecuencias fiscales que se originarán por la rescisión del contrato original y posterior firma de un nuevo contrato, en el que se mantendrán las condiciones pactadas salvo en lo referido al plazo estipulado.

Respecto a este mismo consultante, esta Administración se expidió en Consulta N° 5.825 de 03.12.014 (Bol N° 499) donde se le indicó el tratamiento tributario aplicable a la constitución de un derecho de construir, instalar y explotar un parque eólico sobre una parte de un inmueble rural a favor de una sociedad anónima, por un plazo de 20 años. En la citada consulta se respondió que la renta derivada del contrato debía ser tratada como incremento patrimonial en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), siendo la renta computable el 20% del precio al que se le aplicará la tasa del 12%.

En virtud de esta respuesta, el contribuyente realizó oportunamente (año 2014) el pago del IRPF correspondiente al contrato de 20 años de duración.

Posteriormente, en el año 2023, las partes realizaron una modificación al contrato original, extendiendo el plazo por 4 años (hasta el año 2037), abonándose el correspondiente IRPF por el diferencial.

Actualmente, la sociedad anónima solicita rescindir el contrato vigente, y reemplazarlo por otro, manteniéndose las mismas condiciones del contrato original, excepto en lo referido al plazo cuya vigencia abarcaría desde el año 2025 hasta el año 2050.

En definitiva, el nuevo contrato incluye un periodo de 13 años (2025-2037) que ya fue considerado en el pago del IRPF del contrato original.

Ante esta situación, se consulta si es posible que el pago correspondiente a estos 13 años sea imputado al IRPF del nuevo contrato (abonando únicamente la diferencia por los años de extensión de la vigencia) o en su defecto solicitar la devolución. Asimismo, en caso que corresponda la devolución, consulta respecto al plazo de caducidad del crédito, o si opera alguna actualización del valor, y a los trámites correspondientes para efectivizar el cobro.

Esta Comisión de Consultas considera que, si efectivamente existe una rescisión contractual, es aplicable al caso el criterio ya sostenido en Consulta N° 6.479 de 28.10.22 (Bol N° 595), donde se dispuso que: *"En el caso de que el superficiario optara por rescindir el contrato luego de los 20 años de plazo mínimo, se vería afectada la determinación original del tributo. En tal caso, el contribuyente podría reliquidar el impuesto adecuando la renta computable al nuevo plazo y solicitar el crédito correspondiente. Al respecto debemos señalar que el plazo de caducidad de los créditos previsto en el artículo 77° del Código Tributario sería computable desde la fecha que el mismo resulte exigible (configuración de la rescisión del contrato)".*

Por lo que el monto a recuperar será el excedente que surja luego de efectuada la reliquidación, sin actualización alguna. Vale decir que deberá presentar una nueva declaración jurada donde determine las obligaciones resultantes por el nuevo contrato.

Si bien no es objeto de la presente consulta, se aclara que, en caso de no tratarse de una rescisión contractual sino únicamente de una modificación del plazo del contrato vigente (manteniéndose las restantes condiciones), se deberá declarar y abonar (a la fecha de la modificación) la diferencia del IRPF resultante de la extensión, sin reliquidar la declaración jurada original.

No es competencia de esta Comisión de Consultas expedirse respecto a los trámites correspondientes.

19.08.025 – El Director General de Rentas, acorde.

Fecha de publicación Web: 23 de setiembre de 2025.