

CONSULTA N° 6.695

PRODUCTORES AGROPECUARIOS – CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES RURALES – PANELES SOLARES Y AEROGENERADORES – IRPF – IRAE – IMEBA – TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Una contadora pública consulta la situación contributiva de un grupo de productores agropecuarios que tiene la posibilidad de suscribir un contrato de arrendamiento de inmuebles rurales a una empresa con destino a la instalación, desarrollo y explotación de paneles solares y/o aerogeneradores para la generación de energía eléctrica, junto con los equipos necesarios, que formarán parte de un parque solar fotovoltaico, eólico, o híbrido, destinado a la producción de hidrógeno “verde” y sus derivados. El plazo del arrendamiento será de 30 años y se ejecutará en tres etapas:

- 1) La “Etapas de Prospección” dedicada a la investigación previa y el análisis de la viabilidad del Parque, estipulando el pago de un precio que se debe abonar una parte al inicio, otra al iniciar el 4to. año y otra al 7mo. año de dicha etapa. Si los resultados de los estudios hacen inviable la implantación del mismo, el arrendatario podrá rescindir el contrato.
- 2) La “Etapas de Construcción” que es eventual -condicionada a la viabilidad resultante de la prospección- abarcará el período de construcción y puesta en marcha del Parque y se fijará un precio anual.
- 3) Finalmente una “Etapas de Operación” para la explotación del hidrógeno verde, fijándose aquí un precio por hectárea ocupada por los paneles fotovoltaicos además del precio fijado por aerogenerador instalado. A la fecha del contrato y hasta contar con el proyecto definitivo, no se puede determinar si en el Parque se producirá energía eléctrica en base a aerogeneradores, paneles solares y/o una combinación de ambos por lo que, el precio fijado variará dependiendo del tipo de generación utilizado y la cantidad de equipos que decidan instalarse de acuerdo al proyecto definitivo.

Se consulta, sin adelantar criterio, sobre la tributación, según las siguientes combinaciones y solicita se le confirme cuando se configuraría el hecho generador.

Forma jurídica	Impuesto que tributa
Persona física	IMEBA
Persona física	IRAE
Persona física	IRPF
Sociedad de hecho	IMEBA
Sociedad Anónima	IRAE

Al respecto, corresponde convocar la Consulta N°. 5.825 de 03.12.014 (Bol. N° 499), pues se trata sustancialmente de la misma situación, sin perjuicio de las variantes de precios por etapas: *“Esta Comisión de Consultas, considera que no se trata de un contrato de arrendamiento sino que se está ante la constitución de un derecho real de superficie.*

(...)

El titular del derecho de superficie tendrá respecto al bien objeto del mismo, iguales derechos y obligaciones que el propietario del inmueble respecto de éste. Extinguido el derecho de superficie, el propietario recuperará el pleno dominio del inmueble, así como las accesiones y mejoras introducidas en éste, salvo estipulación contractual en contrario.

Si el titular del inmueble fuera contribuyente del IRPF, corresponderá aplicar el criterio sostenido en la respuesta dada a la Consulta N°. 5.239 de 03.01.011 (Bol. N° 452), reiterado en la respuesta dada a la Consulta N°. 5.553 de 24.05.013 (Bol. N° 480), que en lo sustancial, se transcribe:

“...se entiende que opera un desmembramiento de dominio, conforme el derecho de superficie, que el propietario otorgará al superficiario, es un derecho real limitado que afecta el inmueble y como tal le es aplicable la amplia definición de renta por incremento patrimonial prevista en el artículo 17 del Título 7 del Texto Ordenado 1996”.

Finalmente, a efectos de la determinación de la renta, este tipo de contrato no se encuentra relacionado en el artículo 20 del mismo Título 7 del TO 1996, por lo que deberá recurrirse a lo dispuesto por el artículo 22 del mismo Título y el artículo 29 del Decreto Reglamentario N°. 148/007 de 26.04.007 en su redacción actual. Esto es, siendo el otorgamiento a título oneroso planteado, la renta computable será el 20 % del precio, aplicándosele la tasa del 12% para el cálculo del impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, si se tratara de una sociedad incluida en el numeral 3° literal A) del artículo 3 del Título 4 del TO 1996, será contribuyente de IRAE”.

Criterio reiterado entre otras en las Consultas N° 6.033 de 02.01.018 (Bol. N° 536), N° 6.275 de 13.12.019 (Bol. N° 559) y ha de estarse al mismo. Si bien como se indicó no se trata de un arrendamiento, es dable recordar que los arrendamientos de inmuebles rurales no fueron incluidos en la definición de actividades agropecuarias del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

En este caso el negocio planteado se califica como constitución de un derecho de superficie y la renta obtenida no proviene de una actividad agropecuaria sino que es una renta por incremento patrimonial en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Por lo tanto, si quien obtiene la renta es una persona física, independientemente de que por las rentas de la actividad agropecuaria tribute Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) o IRAE, por las rentas que obtiene por la constitución del derecho de superficie deberá tributar IRPF pudiendo optar por IRAE. Si quien obtiene la renta es una sociedad de hecho que por las rentas agropecuarias es contribuyente de IMEBA, por las rentas que obtiene por la constitución del derecho de superficie podrá optar por tributar IRAE o atribuir la renta a los socios que tributarán IRPF en la proporción que les corresponda. Si el titular del inmueble y por ende quien obtiene la renta se trata de un sujeto incluido en el literal A) del artículo 12 del Título 4 del T.O. 2023 (por ejemplo una sociedad anónima), será contribuyente de IRAE.

Respecto a cuando se configura el hecho generador, conforme lo mencionado en la Consulta N° 6.478 de 28.10.022 (Bol. N° 595): *“De acuerdo al inciso primero del artículo 19° del Título 7 T.O. 1996, y el artículo 25 del Decreto N°. 148/007 de 26.04.007, las rentas se imputarán en el momento en que se produzca el hecho gravado, es decir a la fecha de la transmisión patrimonial. En consecuencia, para el cómputo de las rentas por incrementos patrimoniales, es de aplicación el principio de lo devengado. Ello significa que las rentas se computan en el momento en que se devengan y no en el momento que se perciben.*

El contribuyente deberá computar la renta íntegra en el ejercicio que opere la constitución del derecho de superficie, es decir en ocasión de suscribir el contrato. No obstante, dado que no existe precio cierto debido a que el mismo está definido en función de la cantidad de aerogeneradores a instalar, a la fecha del contrato existe una ausencia de la cuantía que imposibilita la determinación de la renta computable.

Por lo tanto, la obligación de denunciar el hecho generador del impuesto en el ejercicio de la suscripción del contrato, nace una vez que se disponga de un precio determinado, lo cual se verifica una vez definida la cantidad de aerogeneradores a instalar en el predio, sobre la base de los 30 años de plazo”.

En la etapa 1, como surge de la transcripción, el contribuyente deberá computar la renta íntegra de la primera etapa, en el ejercicio que opere la constitución del derecho de superficie.

En virtud de la situación planteada, como la etapa 2 es eventual, la obligación de denunciar el hecho generador del impuesto nace una vez se confirme la viabilidad resultante de la prospección. En la etapa 3 como no existe un precio cierto debido a que el mismo variará dependiendo del tipo de generación de energía utilizado y la cantidad de equipos que decidan

instalarse, existe una ausencia de cuantía que imposibilita la determinación de la renta computable. En este caso la obligación de denunciar el hecho generador del impuesto nace una vez que se disponga de un precio determinado, lo cual se verificará una vez estén definidas las hectáreas ocupadas por los paneles fotovoltaicos y la cantidad de aerogeneradores instalados.

10.10.025 – El Director General de Rentas, acorde.

Fecha de publicación Web: 11 de noviembre de 2025.