

MATERIA:

1. Se consulta si para efecto del Impuesto a la Renta, el valor comercial de los bienes (terrenos expropiados) que el Estado le asigna y reconoce a las empresas por la expropiación de sus activos, que es una enajenación forzada, generará para dichas empresas un ingreso gravable constituido por la diferencia entre el valor comercial y el costo computable del terreno.
2. Si de lo contrario, ¿sería aplicable el inciso b) del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta concordado con el inciso f) del artículo 1º de su Reglamento, que establece que no se encuentran gravadas con el impuesto las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente un bien del activo, en la parte que excedan del costo computable de dicho bien si es que se contratara la adquisición dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se percibe el monto indemnizatorio y el bien se reponga en un plazo que no deberá exceder de dieciocho meses contados a partir de la percepción de la indemnización?
3. ¿La suma adicional que reciben las empresas expropiadas por el Estado al amparo de los incisos c) y d) del artículo 7º de la Ley N.º 27117 constituyen ingresos gravables para efecto del Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

Ley N.º 27117, Ley General de Expropiaciones, publicada el 20.5.1999, y normas modificatorias (en adelante, LGE).

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

1. Según el artículo 2º de la LGE, la expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado, a iniciativa del Poder Ejecutivo, Regiones o Gobiernos Locales y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio.

Asimismo, el numeral 15.1 del artículo 15º de la misma Ley dispone que la indemnización justipreciada comprende el valor de tasación comercial debidamente actualizado del bien que se expropia y la compensación que el sujeto activo de la expropiación debe abonar en caso de acreditarse



fehacientemente daños y perjuicios para el sujeto pasivo originados inmediata, directa y exclusivamente por la naturaleza forzosa de la transferencia⁽¹⁾.

Además, el inciso c) del numeral 7.1 del artículo 7° de la citada Ley señala que excepcionalmente y sólo en razón de la envergadura de la obra de infraestructura de servicios públicos a la que esté destinado el bien a expropiar, el sujeto activo debe indemnizar al sujeto pasivo de la expropiación con un monto adicional al justiprecio, equivalente a los intereses correspondientes a los meses en que, dentro del plazo de 2 (dos) años a que se refiere el inciso a) del mismo artículo⁽²⁾, se retrase la expedición de la resolución para la ejecución de la expropiación. Se agrega que la tasa de interés será la Tasa Activa en Moneda Nacional (TAN).

El inciso d) del mismo numeral 7.1 establece que si en el plazo a que se refiere el inciso a) del mismo artículo el sujeto activo no dicta las resoluciones correspondientes a alguno de los inmuebles comprendidos en el área señalada en la resolución provisional, su propietario puede exigir, adicionalmente a lo establecido en el citado inciso c), el pago de un monto equivalente al 10% (diez por ciento) del valor comercial del inmueble.

2. De acuerdo a las normas glosadas en los párrafos anteriores, el Estado debe abonar al sujeto pasivo de una expropiación, por la medida adoptada unilateralmente, un justiprecio equivalente, en primer orden, al valor de la tasación comercial actualizado del bien materia de la expropiación.

Asimismo, si el sujeto pasivo acredita fehacientemente daños y perjuicios originados por la naturaleza forzosa de la transferencia, dicho justiprecio debe comprender, además, una compensación que permita resarcir los daños y perjuicios adicionales.

En adición, tratándose de expropiaciones para obras de infraestructura de servicios públicos de gran envergadura, ante el retraso en la expedición de la resolución que autoriza la ejecución de la expropiación, la LGE dispone el pago de un monto equivalente a los intereses calculados en función a la TAN a



¹ De acuerdo con el artículo 16° de la LGE, el valor del bien se determinará mediante tasación comercial actualizada que será realizada exclusivamente por el Consejo Nacional de Tasaciones – CONATA (actualmente a cargo del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, en virtud del Decreto Supremo N.° 025-2006-VIVIENDA).

Igualmente, el artículo 17° de la misma Ley señala que en caso que el sujeto activo de la expropiación observe la pretensión de compensación del sujeto pasivo ésta será fijada por el Poder Judicial o Tribunal Arbitral, sobre la base de las pruebas que se actúen, de los fundamentos que expresen las partes y de las reglas de la crítica. Además deberá estimarse de acuerdo a la finalidad a que estaba destinado el bien al disponer la expropiación y de acuerdo a proyectos documentados antes de la fecha de publicación de la ley autoritativa de la expropiación.

² El inciso a) del numeral 7.1 del artículo 7° de la LGE señala que la Ley de Expropiación emitida por el Congreso de la República autorizará al sujeto activo para que, mediante la dación de múltiples resoluciones, realice la ejecución de la expropiación del bien, de tal modo que en un plazo de 2 (dos) años, contados desde la promulgación de dicha ley, se hayan iniciado todos los procesos de expropiación necesarios.

favor del sujeto pasivo, y, además, la posibilidad para el propietario de exigir el pago de un monto equivalente al diez por ciento del valor comercial del inmueble.

Así, se aprecia que las prestaciones debidas al sujeto pasivo buscan equiparar el monto de la indemnización justipreciada al precio que razonablemente hubiera asignado el propietario en caso que de modo voluntario pactara la venta del bien a un tercero, como se evidencia a partir del hecho que dicho monto comprende no solo el valor de tasación comercial, sino también un monto adicional compensatorio⁽³⁾. En el mismo sentido, tratándose de expropiaciones para obras de infraestructura de servicios públicos de gran envergadura, el monto de la indemnización justipreciada se incrementa en función al retraso en que se incurre en el proceso expropiatorio⁽⁴⁾.

3. De otro lado, conforme al inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, este impuesto grava las ganancias de capital.

El artículo 2° del mismo TUO dispone que, para efecto de la propia ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Agrega que se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

En ese sentido, el numeral 4) del inciso b) del citado artículo 2° señala que entre las operaciones que generan ganancias de capital se encuentra la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas



³ Según el artículo 17° de la LGE, la pretensión de compensación deberá estimarse de acuerdo a la finalidad a que estaba destinado el bien al disponer la expropiación y de acuerdo a proyectos documentados antes de la fecha de publicación de la ley autoritativa de la expropiación; circunstancias estas que, de ser el caso, evidentemente hubieran sustentado una expectativa de mayor precio para el enajenante.

⁴ A mayor abundamiento, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N.° 04277, que dio origen a la LGE, señala, entre otros aspectos, que:

"Se propone una modificación sustancial a lo que dispone el Decreto Legislativo 313: la determinación del valor del bien expropiado, valor de mercado en vez de valor objetivo del bien, a fin de otorgar una justa indemnización al expropiado.

(...) se propone principalmente el pago de la indemnización justipreciada por el valor de mercado, de este modo, se es congruente con el principio de eficiencia, acercándonos al óptimo de Pareto, ya que el daño que se produce con la expropiación es adecuadamente internalizado con la indemnización bajo criterios de mercado.

El Estado pagaría con la indemnización el precio del bien expropiado como cualquier agente dentro del mercado, es decir como si fuera un comprador más, con la diferencia que el "vendedor" está obligado a vender."

unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del artículo 14°⁽⁴⁾ del mismo TUO o de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría.

A su vez, el artículo 5° del aludido TUO dispone que se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Por su parte, según el inciso b) del artículo 3° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, entre los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados con dicho impuesto se encuentran las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte que excedan del costo computable del bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

4. Al respecto, en cuanto al ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, es pertinente tener en cuenta lo siguiente⁽⁵⁾:

“La teoría del flujo de riqueza considera que es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado; vale decir es renta como la propia designación de esta teoría lo denota, el total del flujo de riqueza que fluye hacia el patrimonio del contribuyente en un periodo dado, sin ser relevante la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento (un contrato, un acto jurídico unilateral, un dispositivo legal, etc.).

Apréciase que para esta concepción, el alcance del término renta no se restringe a aquella que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (renta-producto), sino que engloba a otros ingresos, como aquellos que provienen de la enajenación de la propia fuente productora (ganancias de capital), de la realización de actividades accidentales, de ingresos eventuales o percibidos a título gratuito, y en general de enriquecimientos percibidos a título de liberalidad, como es el caso de las donaciones y las condonaciones”.

5. Según se aprecia, la legislación del Impuesto a la Renta, recogiendo como criterio de imposición el del flujo de riqueza, considera gravado como ganancia de capital, sin excepción, a cualquier ingreso que provenga de la enajenación

⁴ El tercer párrafo del artículo 14° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el titular de la empresa unipersonal determinará y pagará el Impuesto a la Renta sobre las rentas de las empresas unipersonales que le sean atribuidas, así como sobre la retribución que dichas empresas le asignen, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas.

⁵ BRAVO CUCCI, Jorge. “Algunas meditaciones sobre el concepto de renta”. Revista Jurídica Vectigalia. Año 2005 N.º 1. Página 42.

de bienes que constituyan activos de empresas o personas jurídicas, no destinados a su comercialización en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Asimismo, expresamente se incluye como un supuesto de enajenación a título oneroso las transferencias originadas en expropiaciones.

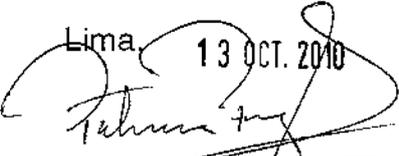
En tal sentido, los importes provenientes de la enajenación por expropiación de un bien que constituya activo no destinado a su comercialización en el ámbito de un giro de negocio o de empresa deberán recibir el tratamiento de ganancias de capital.

En este orden de ideas, en relación con los importes provenientes de la indemnización justipreciada y de las prestaciones indemnizatorias adicionales en caso de expropiaciones para obras de infraestructura de servicios públicos de gran envergadura, se puede concluir que, para fines del Impuesto a la Renta, la totalidad de dichos importes deberá sujetarse al tratamiento de las ganancias de capital derivadas de una enajenación y no deberá recibir el tratamiento que correspondió a las indemnizaciones previsto en el inciso b) del artículo 3° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta⁶).

CONCLUSIÓN:

Para fines del Impuesto a la Renta, la totalidad de los ingresos provenientes de la indemnización justipreciada y de las prestaciones indemnizatorias adicionales en caso de expropiaciones para obras de infraestructura de servicios públicos de gran envergadura deberá sujetarse al tratamiento de las ganancias de capital derivadas de una enajenación.

Lima, 13 OCT. 2010


MONICA PATRICIA PINGLO TRIPA
Intendente Nacional Jurídica (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA



gsm
A0435-D10
IMPUESTO A LA RENTA – APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS OBTENIDOS POR UN PROCESO DE EXPROPIACIÓN.

⁶ En ese sentido, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual dispone que, tratándose de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.