

INFORME N.º 123-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de la construcción para la venta de un edificio de departamentos, efectuada por uno de los cónyuges cuya actividad económica como persona natural con negocio es la construcción de edificios, en el que el otro cónyuge es una persona natural sin negocio, y la propiedad de dicho edificio construido está registrada a nombre de ambos cónyuges.

En relación con dicho supuesto, se consulta si los ingresos por la primera venta de uno de los departamentos que efectúan ambos cónyuges se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, o si dicho tratamiento solo corresponde al cónyuge que realiza la actividad empresarial de construcción, mientras que el otro cónyuge tributaría por concepto de Impuesto a la Renta de segunda categoría, por ser persona natural sin negocio (régimen mixto: 50% renta de tercera categoría y 50% renta de segunda categoría).

BASE LEGAL:

- 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).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y no rmas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 1º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Agrega el acápite (ii) del inciso 2 del segundo párrafo del citado artículo que están incluidas dentro de las rentas previstas en el citado inciso a) los resultados de la enajenación de inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

Por su parte, de conformidad con el inciso a) del artículo 1º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación de dicho impuesto, los ingresos previstos, entre otros, en el inciso 2) del artículo 1º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, están afectos al impuesto aun cuando no provengan de actividad habitual.

De otro lado, el inciso a) del artículo 28° de dicho TUO dispone que son rentas de tercera categoría, las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

2. Como fluye de las normas citadas, los resultados de la enajenación de inmuebles, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de su enajenación por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal, constituyen renta de tercera categoría, prescindiendo de la condición de habitualidad en dicha operación, toda vez que en tales casos desde su adquisición o edificación ha existido una motivación empresarial⁽¹⁾.

En efecto, al respecto García Mullín señala que *“...En general la ley contempla en tal carácter operaciones que, aunque aisladas, denotan “espíritu de empresa” o “ánimo mercantil”; tal es el caso de los fraccionamientos o loteos, la construcción o compra de un edificio para vender en propiedad horizontal, etc.”*⁽²⁾.

En ese mismo sentido, Enrique J. Reig indica que *si el inmueble, en cambio, es vendido por quien ha realizado la construcción con posterioridad a la compra, la operación, en principio, encuadrará en el impuesto a las ganancias, dada la inversión de tipo capital-fuente que importa y la repetición y duración en el tiempo de actos de habilitación; y añade que Jarach concuerda con este criterio, fundándolo en la existencia de una verdadera empresa, resultante de la combinación de factores productivos, ya sea por un sujeto aislado, por sujetos accidentalmente vinculados en sociedad por verdaderas sociedades, cuyo fin sea el de realizar operaciones de construcción o adquisición de un inmueble y su venta según dicho régimen de propiedad horizontal*⁽³⁾.

3. Por lo tanto, los resultados provenientes de la venta de inmuebles adquiridos o edificados para su enajenación, efectuada por una sociedad conyugal constituirá renta de tercera categoría, aun cuando no provengan de una actividad habitual.

¹ Cabe indicar que en el Informe N.º 124-2009-SUNAT/2B0000 (disponible en el Portal de la SUNAT: www.sunat.gob.pe) se ha señalado que en el caso de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, se encuentra gravada como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta el resultado proveniente de la enajenación de inmuebles adquiridos para su venta, prescindiendo de la condición de habitualidad en dicho tipo de operación.

² GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos. Buenos Aires, 1978, pág. 147.

³ REIG, Jorge Enrique. *Impuesto a las Ganancias*. Octava edición. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1991. Pág. 59.

En ese sentido, tratándose de un edificio de departamentos construido para la venta de estos, se puede afirmar que los ingresos por la primera venta de uno de tales departamentos que efectúan ambos cónyuges, propietarios de estos, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, correspondiendo dicho tratamiento a ambos cónyuges, aun cuando dicha construcción haya sido hecha por uno de los cónyuges cuya actividad económica es la construcción de edificios y el otro cónyuge sea una persona natural sin negocio⁽⁴⁾.

CONCLUSIÓN:

Tratándose de un edificio de departamentos construido para la venta de estos, los ingresos por la primera venta de uno de tales departamentos que efectúan ambos cónyuges, propietarios de estos, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, correspondiendo dicho tratamiento a ambos cónyuges, aun cuando dicha construcción haya sido hecha por uno de los cónyuges cuya actividad económica es la construcción de edificios y el otro cónyuge sea una persona natural sin negocio.

Lima, 26 de Julio de 2013

Original firmado por

LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rmh
A0490-D13
IMPUESTO A LA RENTA: Rentas de la sociedad conyugal.

⁴ Cabe indicar que en el Informe N.º 231-2004-SUNAT/2B0000 se ha señalado que tratándose de las rentas obtenidas por contribuyentes que conforman una sociedad conyugal, si se obtienen rentas comunes producidas por bienes propios y/o comunes, cabrían dos alternativas:

1. Que los cónyuges decidan no ejercer la opción de declarar y pagar el Impuesto a la Renta como sociedad conyugal. En este caso, atribuirán por igual a cada uno de ellos las rentas comunes provenientes de los bienes propios y/o comunes, para efectos de la declaración y pago del impuesto individualmente.
2. Que se opte por declarar y pagar el Impuesto a la Renta como sociedad conyugal, debiéndose imputar estas rentas comunes a uno solo de los cónyuges, el cual, adicionalmente, incluirá sus rentas propias.