

INFORME N.º 033-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta si en el caso que una persona natural, propietaria de un terreno, venda en diferentes oportunidades parte de su derecho de propiedad sobre éste a diversos compradores⁽¹⁾ dentro del mismo ejercicio, se presume habitualidad a partir de la tercera enajenación que realice.

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, Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

Para efecto de la absolución de la consulta, se parte de la premisa que el supuesto de esta no se refiere a la enajenación de terrenos rústicos o urbanos bajo el sistema de urbanización o lotización y que el enajenante no genera renta de tercera categoría por esta operación ni ha adquirido previamente la condición de habitual.

Teniendo en cuenta lo anterior, cabe señalar lo siguiente:

1. El inciso b) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que dicho impuesto grava las ganancias de capital.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 2º de la referida ley, para efectos de ésta, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación⁽²⁾ de bienes de capital, entendiéndose por tales a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Adicionalmente, el artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que se presumirá que existe habitualidad en la enajenación de inmuebles efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, a partir de la tercera enajenación, inclusive, que se produzca en el ejercicio gravable. La condición de habitualidad deberá verificarse en cada ejercicio gravable. Alcanzada la condición de habitualidad en un ejercicio, ésta continuará durante los dos (2) ejercicios

¹ De modo tal, que respecto de ellos se configura una copropiedad en la cual resultan titulares de acciones y derechos (cuotas ideales) sobre dicho terreno.

² Conforme a lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de la misma, 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.

siguientes y, si en alguno de ellos se adquiriera nuevamente esa misma condición, ésta se extenderá por los dos (2) ejercicios siguientes.

2. Al respecto, el inciso j) del artículo 24° de la citada ley establece que son rentas de segunda categoría, las ganancias de capital⁽³⁾.

Asimismo, el artículo 84°-A de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que en los casos de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, el enajenante abonará con carácter de pago definitivo el monto que resulte de aplicar la tasa del seis coma veinticinco por ciento (6,25%) sobre el importe de deducir el veinte por ciento (20%) de la renta bruta.

Por su parte, el inciso d) del artículo 28° de la misma ley dispone que son rentas de tercera categoría las ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refieren los artículos 2° y 4° de la ley, respectivamente. Añade, que en el supuesto a que se refiere el artículo 4° de la ley, constituye renta de tercera categoría la que se origina a partir de la tercera enajenación, inclusive.

3. En ese sentido, en los términos de lo señalado por los artículos 2° y 84°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el supuesto de afectación es la ganancia de capital producida en la enajenación de inmuebles o de derechos sobre los mismos.
4. A mayor abundamiento, cabe indicar que tal como se ha señalado en los párrafos precedentes, la Ley del Impuesto a la Renta define como ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, considerándose tales aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa, lo que supone una definición amplia. A continuación, la norma establece una relación enunciativa de bienes cuya enajenación genera ganancias de capital, entre los cuales se encuentran los inmuebles.

Respecto de ellos, la referida ley señala que tratándose de personas naturales que no generan rentas de tercera categoría, la enajenación de inmuebles estará gravada por la ganancia de capital obtenida y calificará como una renta de segunda categoría siendo que, de existir habitualidad, la renta que se genera calificará como de tercera categoría a partir de la tercera enajenación inclusive.

³ Es pertinente indicar que la Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles distintos a la casa habitación, efectuados por personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, constituirán rentas gravadas de la segunda categoría, siempre que la adquisición y enajenación de tales bienes se produzca a partir del 1.1.2004.

Es del caso señalar que las normas tributarias (dentro de ellas, la que regula el Impuesto a la Renta) no contienen una definición de “inmueble”, por lo que resulta pertinente citar en forma supletoria las normas del Código Civil sobre el particular⁴).

Así, el artículo 885° del Código Civil establece que son inmuebles, entre otros, los derechos sobre inmuebles inscribibles en el registro.

Por lo tanto, las acciones y derechos sobre un inmueble ostentan también esta última condición.

En ese sentido, en el supuesto planteado en la consulta, cabe presumir la habitualidad a que se refiere el artículo 4° de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de la enajenación de parte del derecho de propiedad sobre un terreno efectuada por una persona natural que no genera rentas de tercera categoría por esta operación, a partir de la tercera enajenación inclusive.

CONCLUSIÓN:

En el caso que una persona natural, propietaria de un terreno, venda en diferentes oportunidades parte de su derecho de propiedad sobre éste a diversos compradores dentro del mismo ejercicio gravable, se presume habitualidad a partir de la tercera enajenación, inclusive, de conformidad con lo establecido por los artículos 2° y 4° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, la renta que se origina a partir de la tercera enajenación de parte del derecho de propiedad sobre inmuebles constituye renta de tercera categoría.

Lima, 14 JUL. 2014

ORIGINAL FIRMADO POR
Enrique Pintado Espinoza
Intendente Nacional Jurídico (e)

mfc
A0530-D14
IMPUESTO A LA RENTA – Habitualidad en la enajenación de inmuebles

⁴ La Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013, y norma modificatoria, establece que en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.