

## **INFORME N.º 026-2020-SUNAT/7T0000**

### **MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una persona natural sin negocio que no es habitual en la enajenación de inmuebles, quien, en un solo acto y a un único adquirente, enajena la totalidad de sus acciones y derechos (cuota ideal) que tiene sobre un terreno, del cual ambos son copropietarios; siendo que dicho inmueble cuenta con resolución de habilitación urbana según la Ley N.º 29090 obtenida por gestión de ellos, no habiéndose realizado obra sobre este.

Al respecto, se consulta si la ganancia proveniente de dicha enajenación está afecta al impuesto a la renta como renta producto, en aplicación del acápite i) del numeral 2 del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, o como una ganancia de capital de acuerdo con el inciso b) del citado artículo.

### **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, "LIR").
  - 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 normas modificatorias (en adelante, "Reglamento de la LIR").

### **ANÁLISIS:**

1. El inciso a) del artículo 1 de la LIR establece que el impuesto a la renta 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 dicho artículo, en su numeral 2, que están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a) los resultados de la enajenación de (i) terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización, y de (ii) inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

Al respecto, el inciso a) del artículo 1 del Reglamento de la LIR dispone que, a fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto a la renta, aquellos previstos en el párrafo precedente están afectos al impuesto aun cuando no provengan de actividad habitual.

Además, el inciso b) del mismo artículo refiere que se entenderá que hay urbanización o lotización, desde el momento en que se aprueben los proyectos de habilitación urbana y se autorice la ejecución de las obras conforme a lo dispuesto en las normas que regulen la materia, obligándose a llevar contabilidad conforme a ley.

De otro lado, el inciso b) del artículo 1 de la LIR señala que el impuesto a la renta gravada también las ganancias de capital, entendiéndose por estas -según el artículo 2 de la citada norma- a cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. El mismo artículo 2 define a los bienes de capital como aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Conforme se advierte de las normas citadas, el impuesto a la renta considera como rentas gravadas los resultados de la enajenación de bienes, sea que dichas rentas respondan al criterio de renta producto (inciso a del artículo 1 de la LIR) o que califiquen como ganancia de capital (inciso b del artículo 1 de la LIR).

Nótese que la LIR ha incorporado dentro de los alcances del criterio de renta producto los resultados de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización, aun cuando no provengan de actividad habitual, excluyéndolos así de ser considerados como ganancias de capital. En consecuencia, tales terrenos no calificarían como bienes de capital.

2. Con relación a los criterios de renta producto y de flujo de riqueza (dentro del que se incluyen las ganancias de capital), Roque García Mullín<sup>(1)</sup> indica que *“debe advertirse además que tampoco los criterios de renta producto y flujo de riqueza se presentan en una forma absoluta y pura, sino que es normal que el primero experimente ampliaciones y el segundo algunas restricciones.*

Al respecto señala que *“En las legislaciones estructuradas en torno al concepto de renta producto, es frecuente que en forma expresa se califique como renta ingresos que, en ausencia de norma, serían clasificables como ganancias de capital”.*

Sin embargo, a continuación, el referido autor precisa que los casos a que se refieren esas disposiciones para algunos autores configuran excepciones que se apartan del criterio de la renta producto, en tanto que para otros tienen carácter aclaratorio y solo están destinadas a poner de manifiesto la verdadera naturaleza de los ingresos. Así, pone como ejemplo el caso de

<sup>1</sup> GARCÍA MULLÍN, ROQUE. Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos, Buenos Aires, 1978, páginas 24 y 26.

los bienes patrimoniales que son tratados como mercaderías, en tanto son objeto de operaciones que, por sus características, denotan el denominado "espíritu de empresa", como cuando se urbanizan y mejoran terrenos para proceder a su venta fraccionada, o cuando se construyen edificios y se enajenan de acuerdo con regímenes de propiedad horizontal.

Ahora bien, de la interpretación sistemática de los artículos 1 y 2 de la LIR fluye que cuando se señala que los resultados de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización califican como renta producto, este tiene carácter aclaratorio<sup>(2)</sup>.

En efecto, los terrenos rústicos o urbanos son considerados como bienes de capital cuando no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa, siendo que en tal caso su enajenación genera una ganancia de capital.

Por el contrario, cuando dichos terrenos son urbanizados o lotizados, se habilita la fuente (capital más trabajo) para generar la renta, quedando claro que aquellos están destinados a ser enajenados como parte de un negocio o empresa.

3. Ahora bien, en el caso materia de análisis, los copropietarios son dueños de un terreno por el cual han realizado la gestión para la obtención de la licencia de habilitación urbana; gestión que refleja un "espíritu de empresa", esencialmente comercial y lucrativo; denotando una combinación de trabajo y capital con la finalidad de darle un mayor valor al terreno, incrementando el margen de utilidad de cada copropietario en el caso de que este se enajene en su integridad o en la alícuota que les corresponda.

Así se tiene que, de acuerdo con las normas citadas, desde el momento en que se apruebe el proyecto de habilitación urbana y se autorice la ejecución de las obras conforme a lo dispuesto en las normas que regulan la materia<sup>(3)</sup>, la renta que genere la enajenación de todo o parte del terreno

<sup>2</sup> Al respecto, es pertinente señalar que los artículos 1, 2 y 3 de la LIR vigentes corresponden a la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 945, cuya exposición de motivos expone como problema de la norma modificada que se regulaba de forma desarticulada y falto de sistemática el tipo de ingresos que deben ser considerados como renta gravada, señalando a continuación la teoría de renta que sustenta como ingreso gravado los distintos supuestos. Así, señala que los resultados provenientes de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización se sustenta en la teoría de la renta producto (pág. 147).

<sup>3</sup> El numeral 1 del artículo 3º del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley N.º 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-VIVIENDA, publicado el 28.2.2017, define a la habilitación urbana como el proceso de convertir un terreno rústico o eriazo en urbano, mediante la ejecución de obras de accesibilidad, de distribución de agua y recolección de desagüe, de distribución de energía e iluminación pública. Adicionalmente, el terreno puede contar con redes para la distribución de gas y redes de comunicaciones. Este proceso requiere de aportes gratuitos y obligatorios para fines de recreación pública, que son áreas de uso público irrestricto; así como para servicios públicos complementarios, para educación, salud y otros fines, en lotes regulares edificables que constituyen bienes de dominio público del Estado, susceptibles de inscripción en el Registro de Predios de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.



respectivo califica como renta producto, aun cuando no se hubiere iniciado obra alguna.

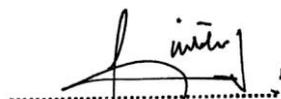
En ese sentido, lo señalado en los párrafos precedentes es aplicable sea que la persona natural sin negocio enajene todo o parte del terreno que cuenta con licencia de habilitación urbana<sup>(4)</sup>, o la alícuota que tiene como copropietario sobre el valor total de este; por lo que la renta obtenida en tal caso califica como renta producto.

Siendo ello así, en el supuesto de una persona natural sin negocio que no es habitual en la enajenación de inmuebles, quien, en un solo acto y a un único adquirente, enajena la totalidad de sus acciones y derechos (cuota ideal) que tiene sobre un terreno, del cual ambos son copropietarios; siendo que dicho inmueble cuenta con resolución de habilitación urbana según la Ley N.º 29090 obtenida por gestión de ellos, no habiéndose realizado obra sobre este, la renta que se obtenga de dicha enajenación se encuentra gravada con el impuesto a la renta como renta producto en aplicación del inciso a) del artículo 1 de la LIR.

## CONCLUSIÓN:

En el supuesto de una persona natural sin negocio que no es habitual en la enajenación de inmuebles, quien, en un solo acto y a un único adquirente, enajena la totalidad de sus acciones y derechos (cuota ideal) que tiene sobre un terreno, del cual ambos son copropietarios; siendo que dicho inmueble cuenta con resolución de habilitación urbana según la Ley N.º 29090 obtenida por gestión de ellos, no habiéndose realizado obra sobre este, la renta que se obtenga de dicha enajenación se encuentra gravada con el impuesto a la renta como renta producto en aplicación del inciso a) del artículo 1 de la LIR.

Lima, 06 de mayo de 2020



**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
Intendente Nacional  
Intendencia Nacional Jurídico Tributario  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADUANAS DE TRIBUTOS INTERNOS

rap  
CT0137-2017  
CT0138-2017  
IMPUESTO A LA RENTA – Ganancia de capital.

---

Por su parte, el artículo 7º del citado TUO señala que las licencias de habilitación y de edificación constituyen actos administrativos mediante los cuales las municipalidades otorgan autorización para la ejecución de obras de habilitación urbana o de edificación.

<sup>4</sup> El artículo 969º del Código Civil promulgado mediante Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias, señala que hay copropiedad cuando un bien pertenece por cuotas ideales a dos o más personas.