



## INFORME N.º 000028-2023-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

**LUGAR** : Lima, 17 de marzo de 2023

### **MATERIA:**

En el caso en que producto de la enajenación de los bienes inmuebles que efectúa el FIRBI y el FIBRA se genera una pérdida de tercera categoría en un ejercicio, la cual es atribuida a personas naturales domiciliadas, se consulta si para efectos de la determinación de su renta neta imponible, dicha pérdida es compensable contra otras rentas de tercera categoría obtenidas por las referidas personas naturales en el mismo ejercicio, distintas a sus rentas que tributan de manera definitiva vía retención.

### **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 Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, "Reglamento de la LIR").

### **ANÁLISIS:**

1. En el Informe N.º 000005-2022-SUNAT/7T0000<sup>(1)</sup> esta Administración Tributaria ha señalado que las rentas de fuente peruana derivadas de la enajenación de inmuebles efectuada por los FIRBI y los FIBRA constituyen rentas de tercera categoría.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 29-A de la LIR establece que las utilidades, rentas, ganancias de capital provenientes de fondos de inversión, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras y fideicomisos bancarios, incluyendo las que resulten de la redención o rescate de valores

<sup>1</sup> Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2022/informe-oficios/i005-2022-7T0000.pdf>



MANUEL BUENO  
OLIVERA  
ENCARGADO (E)  
17/03/2023 15:41:26

mobiliarios emitidos en nombre de los citados fondos o patrimonios, se atribuirán a los respectivos contribuyentes del impuesto, luego de las deducciones admitidas para determinar las rentas netas de segunda y de tercera categorías o de fuente extranjera según corresponda, conforme con dicha ley.

Agrega el citado artículo en su segundo párrafo que, asimismo, se atribuirán las pérdidas netas de segunda y tercera categorías y/o de fuente extranjera, así como el Impuesto a la Renta abonado en el exterior por rentas de fuente extranjera.

Sobre el particular, el primer párrafo del artículo 18-A del Reglamento de la LIR señala que la atribución de rentas y pérdidas netas a que se refiere el artículo 29-A de la LIR, constituye la distribución de los resultados que provienen de fondos de inversión, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras y fideicomisos bancarios, a favor de los contribuyentes del Impuesto.

Asimismo, el segundo párrafo del citado artículo 18-A establece disposiciones para efecto de la atribución de rentas y pérdidas por parte de los fondos de inversión, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras y fideicomisos bancarios.

Así, en el numeral 2 del inciso a) del mencionado artículo 18-A se regula el procedimiento para determinar la renta o pérdida atribuible, señalando en el acápite ii) que por los ingresos gravados se debe determinar en relación con las rentas de la tercera categoría a que aluden los incisos e) y j) del artículo 28 de la LIR<sup>(2)</sup>:

- ii.1) La renta bruta.
- ii.2) Los gastos deducibles que hayan incidido en la generación de la renta a que se refiere el acápite anterior.
- ii.3) Las pérdidas vinculadas a las rentas de la tercera categoría. Estas pérdidas se reducirán en el importe correspondiente a las rentas netas exoneradas y/o inafectas atribuibles que correspondan a la misma categoría.

De otro lado, conforme a lo dispuesto en el numeral 6 del inciso a) del segundo párrafo del artículo 18-A del Reglamento de la LIR, la pérdida neta o la renta neta atribuible se determinará por cada fondo o patrimonio.

<sup>2</sup> El inciso e) del artículo 28 de la LIR establece que son rentas de tercera categoría, las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de dicha ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) del referido artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse; en tanto el inciso j), otorga la misma categoría a las rentas generadas por los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Tituladoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.



Por su parte, el inciso c) del mencionado artículo 18-A dispone que para efectos que los contribuyentes determinen el impuesto que en definitiva les corresponde por el ejercicio gravable, la sociedad administradora, titulizadora o el fiduciario bancario, según sea el caso, emitirá un certificado de atribución de las rentas brutas, rentas netas, pérdidas a que se refieren el i.4) del acápite (i) y ii.3) del acápite (ii) del numeral 2, la renta neta o pérdida neta de fuente extranjera y el Impuesto a la Renta abonado en el exterior por rentas de fuente extranjera, el que se entregará al contribuyente hasta el último día de vencimiento previsto en el calendario de vencimientos de las obligaciones tributarias mensuales correspondientes al período de febrero del siguiente ejercicio. El certificado de atribución también comprenderá a toda renta rescatada o redimida con anterioridad al cierre del ejercicio. En la misma fecha se entregará el certificado de retenciones en el que constarán todos los importes retenidos durante el ejercicio anterior. No obstante, ambos certificados podrán constar en un único documento.

Por otra parte, mediante los Informes N.º 019-2020-SUNAT/7T0000<sup>(3)</sup> y N.º 097-2020-SUNAT/7T0000<sup>(4)</sup> esta Administración Tributaria ha precisado que las personas naturales que perciban rentas de tercera categoría producto de la atribución realizada por fondos o fideicomisos se encuentran obligadas a incluir en sus declaraciones juradas del Impuesto a la Renta, la renta o pérdida atribuida por el fondo o fideicomiso.

Nótese que los fondos de inversión y los fideicomisos de titulización, a través de la sociedad administradora o titulizadora emite un certificado de atribución de rentas o pérdidas (distribución de resultados), a fin de que los contribuyentes determinen el impuesto que en definitiva les corresponde por el ejercicio gravable, contribuyentes que se encuentran obligados a incluir dicha distribución de resultados en sus declaraciones juradas de determinación del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, cabe precisar que al no existir una norma especial respecto a la determinación del impuesto a la renta por parte de las personas naturales domiciliadas por las rentas o pérdidas netas de tercera categoría producidas por la enajenación de inmuebles que efectúa un FIRBI o FIBRA, les corresponde la aplicación de las normas generales para la distribución de resultados de los fondos de inversión y fideicomisos de titulización; por lo que las referidas personas naturales también se encuentran obligadas a incluir la renta o pérdida atribuida por el FIRBI o FIBRA en sus declaraciones juradas de determinación del Impuesto a la Renta.

2. Ahora bien, en el Informe N.º 000005-2022-SUNAT/7T0000 se ha indicado, en cuanto a las rentas derivadas de las actividades inmobiliarias realizadas por los FIRBI y FIBRA que, en la exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 264-2017-EF se señala que la persona natural (de nacionalidad peruana

<sup>3</sup> Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i019-2020-7T0000.pdf>

<sup>4</sup> Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i097-2020-7T0000.pdf>



MANUEL BUENO  
OLIVERA  
ENCARGADO (E)  
17/03/2023 15:41:26

o extranjera) que adquiere un certificado de participación del FIBRA o FIRBI obtiene la condición de titular de una empresa unipersonal dado que las rentas por arrendamiento de bienes inmuebles [y las rentas por otra forma onerosa de cesión en uso de bienes inmuebles] que atribuyen dichos vehículos de inversión califican como empresariales.

Por su parte, el artículo 79 de la LIR indica que la persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales debe consolidar las operaciones de estas empresas para efectos de la declaración y pago mensual y anual del impuesto.

Asimismo, el artículo 80 de la LIR señala que las empresas unipersonales están obligadas a presentar, después del cierre del ejercicio comercial y en los plazos, forma y condiciones que establezca la SUNAT, una declaración determinando la renta o pérdida neta del ejercicio comercial, la que se atribuirá al propietario quien determinará el impuesto correspondiente conforme las reglas aplicables a las personas jurídicas.

De lo antes señalado, se tiene que: i) la persona natural que adquiere un certificado de participación del FIRBI o FIBRA obtiene la condición de titular de una empresa unipersonal por la explotación de negocios inmobiliarios y, ii) para determinar el impuesto a la renta, la persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales debe consolidar las operaciones de estas empresas.

Por lo tanto, si producto de la enajenación de los bienes inmuebles que efectúa el FIRBI y el FIBRA se genera en un ejercicio una pérdida neta atribuida a una persona natural, tal pérdida es compensable con las rentas de tercera categoría del mismo ejercicio obtenidas por la referida persona natural como resultado de otras empresas unipersonales que esta explote, distintas a sus rentas que tributan de manera definitiva vía retención.

## CONCLUSIÓN:

En el caso en que producto de la enajenación de los bienes inmuebles que efectúa el FIRBI y el FIBRA se genera una pérdida de tercera categoría en un ejercicio, la cual es atribuida a personas naturales domiciliadas, para efectos de la determinación de su renta neta imponible, dicha pérdida es compensable contra otras rentas de tercera categoría obtenidas por las referidas personas naturales en el mismo ejercicio, distintas a sus rentas que tributan de manera definitiva vía retención.

amf/ncf  
CT00237-2022  
RENTA – Fondos de inversión inmobiliaria, fideicomiso de titulación, FIRBI y FIBRA

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 003-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 17/03/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0069 6104 1997 5716



MANUEL BUENO  
OLIVERA  
ENCARGADO (E)  
17/03/2023 15:41:26