

INFORME N.º 058-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas vinculadas con el tratamiento que corresponde brindar a las enajenaciones de inmuebles efectuadas por personas naturales que no generan rentas de tercera categoría:

1. ¿Está gravada con el Impuesto a la Renta, la enajenación de un inmueble efectuada por una persona natural que no genera rentas de tercera categoría, considerando que el inmueble enajenado venía siendo ocupado por dicha persona como casa habitación y que esta persona además es propietaria de otros inmuebles?
2. ¿Se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, la enajenación de un inmueble construido después del 1.1.2004 sobre un terreno adquirido con anterioridad a dicha fecha, efectuada por una persona natural que no genera rentas de tercera categoría? De ser afirmativa la respuesta, ¿cómo se determina el costo computable del inmueble enajenado⁽¹⁾?, ¿cómo se calcula la renta sobre la cual se aplicará el Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁽²⁾ (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⁽³⁾.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF⁽⁴⁾ (en adelante, Código Tributario).

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, entendemos que los demás inmuebles de los cuales es propietaria la persona natural no califican como casa habitación de acuerdo con la definición contenida en las normas de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, es del caso señalar que el inciso b) del artículo 1º del TUO 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 del citado TUO, constituye ganancia de capital para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta,

¹ Especificar, entre otros, si se debe considerar el valor de adquisición del terreno.

² Publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.

³ Publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

⁴ Publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

cualquier ingreso que provenga de la enajenación⁵) de bienes de capital, entendiéndose por tales a aquellos que no estén destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Por otro lado, el acápite i) del último párrafo del citado artículo 2º establece que no constituye ganancia de capital gravada por la Ley del Impuesto a la Renta, el resultado de la enajenación de inmuebles ocupados como casa habitación efectuada por una persona natural que no genere rentas de tercera categoría.

Por su parte, el artículo 1º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para efecto de la norma citada en el párrafo precedente, se considera casa habitación del enajenante, al inmueble que permanezca en su propiedad por lo menos dos (2) años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.

Agrega que en caso el enajenante tuviera en propiedad más de un inmueble que cumpla con las condiciones señaladas en el párrafo anterior, será considerada casa habitación sólo aquél que, luego de la enajenación de los demás inmuebles, resulte como el único inmueble de su propiedad.

Como se aprecia de las normas antes citadas, las personas naturales que no generan rentas de tercera categoría estarán gravadas con el Impuesto a la Renta por la ganancia de capital obtenida por la enajenación de inmuebles que no califiquen como casa habitación, entendiéndose por tal a aquel inmueble que permanezca en propiedad del enajenante por lo menos 2 años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.

Asimismo, en caso que el enajenante sea propietario de varios inmuebles que califiquen como casa habitación y efectúe la enajenación de los mismos, sólo se considerará como casa habitación al último inmueble enajenado; por lo que estará afecto al Impuesto a la Renta por las enajenaciones de los inmuebles realizadas antes de la última.

Ahora bien, en el supuesto planteado en la consulta, la persona natural que no genera rentas de tercera categoría es propietaria de varios inmuebles, pero sólo uno de ellos califica como casa habitación, el cual es precisamente materia de enajenación.

En ese sentido, no se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta la persona natural que no genera rentas de tercera categoría, propietaria de varios inmuebles, que enajena aquél único que califica como casa habitación.

2. En lo que concierne a la segunda interrogante, cabe indicar que conforme a lo dispuesto en la Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles distintos a la casa habitación efectuadas, entre otros, por personas naturales, constituirán rentas gravadas de la

⁵ Cabe tener en cuenta que conforme a lo dispuesto en el artículo 5º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de la mencionada Ley, 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.

segunda categoría, siempre que la adquisición y enajenación de tales bienes se produzca a partir del 1.1.2004.

Por su parte, el numeral 1 de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N.º 086-2004-EF⁽⁶⁾ establece que para efecto de lo dispuesto en la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N.º 945⁽⁷⁾, se tendrá en cuenta que no estará gravada con el Impuesto a la Renta la enajenación de inmuebles cuya adquisición se haya realizado con anterioridad al 1.1.2004, a título oneroso o gratuito, mediante documento de fecha cierta.

Ahora bien, resulta pertinente indicar que tal como lo sostiene el jurista Geraldo Ataliba, “*subsunción es el fenómeno consistente en que un hecho configure rigurosamente la previsión hipotética de la ley. Se dice que un hecho se subsume en la hipótesis legal cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley”.* Agrega que, “*la hipótesis de incidencia contiene un arquetipo, un prototipo bien circunstanciado*”⁽⁸⁾ (el subrayado es nuestro).

Adicionalmente, cabe tener en cuenta que según lo dispuesto en el tercer párrafo de la Norma VIII del Código Tributario, en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Conforme se aprecia de lo expuesto, la hipótesis de incidencia tributaria descrita en la Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, está referida a la enajenación de un inmueble realizada por una persona natural que no genera rentas de tercera categoría, siempre que tanto la adquisición como la enajenación de dicho inmueble se produzca a partir del 1.1.2004. La consecuencia prevista para la realización de dichas operaciones es su afectación al Impuesto a la Renta, como ganancias de capital.

Cabe resaltar que para efecto que determinada enajenación de inmueble califique como ganancia de capital gravada con el Impuesto a la Renta de segunda categoría, es decir, se subsuma en la hipótesis de incidencia tributaria definida en la norma antes citada, dicha enajenación debe ajustarse completa y rigurosamente a la descripción contenida en la norma. En ese sentido, no corresponde que en vía de interpretación se extienda el alcance de la norma en comentario a un supuesto que, en rigor, no ha sido recogido en ella.

Pues bien, según los términos de la segunda consulta, ésta considera un inmueble que aun cuando fue construido después del 1.1.2004, el terreno sobre el cual se edificó fue adquirido con anterioridad a dicha fecha.

Al respecto, cabe anotar que dado que a la fecha de adquisición del terreno no existía una edificación sobre éste, a dicha fecha el inmueble estaba constituido por el terreno mismo. Ahora bien, como quiera que después del

⁶ Mediante el cual se modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 4.7.2004.

⁷ Actual Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de incidencia tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987; pag. 80.

1.1.2004 se construye una edificación sobre el referido terreno, se puede afirmar que desde entonces el inmueble está constituido tanto por el terreno como por la edificación⁽⁹⁾.

En tal sentido, aun cuando la construcción se haya realizado a partir del 1.1.2004 no se puede considerar que el inmueble materia de consulta haya sido adquirido a partir de dicha fecha, toda vez que el terreno fue adquirido antes del 1.1.2004.

Así pues, habida cuenta que el inmueble materia de consulta fue adquirido antes del 1.1.2004, la enajenación materia de consulta no se ajusta a la hipótesis de incidencia tributaria descrita en la Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta; y por ende, tal operación no se encuentra gravada con el mencionado Impuesto.

En ese orden de ideas, no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta la enajenación de un inmueble construido después del 1.1.2004 sobre un terreno adquirido antes de dicha fecha, realizada por una persona natural que no genera rentas de tercera categoría.

CONCLUSIONES:

1. La persona natural que no genera rentas de tercera categoría, propietaria de varios inmuebles, que enajena aquél único que califica como casa habitación, no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.
2. La enajenación de un inmueble construido después del 1.1.2004 sobre un terreno adquirido antes de dicha fecha, realizada por una persona natural que no genera rentas de tercera categoría, no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

Lima, 07 JUN. 2012

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)

abc

A0231-D12

Impuesto a la Renta - Enajenación de inmuebles efectuada por persona natural no generadora de rentas de tercera categoría.

⁹ La cual es parte integrante del bien inmueble, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 887°d el Código Civil.