

MATERIA:

Se consulta lo siguiente:

1. La regulación prevista en el literal c) del artículo 23° y literal e) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta (IR), así como en el numeral 3 del inciso a) del artículo 13° y literal h) del artículo 22° de su Reglamento:

- a) ¿Es únicamente aplicable en el contexto de contratos de arrendamiento o sub-arrendamiento; únicamente aplicable en el contexto de operaciones onerosas de cesión de uso de bienes o, resulta de aplicación general para cualquier supuesto de mejoras sobre bien ajeno?
- b) ¿Permite calificar como renta del propietario persona natural la mejora efectuada sobre un bien de su propiedad cuyo uso haya cedido mediante contrato distinto al arrendamiento o subarrendamiento, o gratuitamente, o que esté bajo posesión ilegítima de un tercero?
- c) ¿Permite gravar a los propietarios personas jurídicas por las mejoras introducidas en bienes de su propiedad por poseedores a cualquier título o sin título, bajo las reglas del numeral 3 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento? Si no fuera éste el caso, tratándose de mejoras fuera del contexto de contratos de arrendamiento o subarrendamiento ¿cuál sería la normativa aplicable a fin de determinar la oportunidad de imposición de la renta y su forma de valorización?



2. Sin dejar de considerar que el numeral 3 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del IR hace referencia a la devolución en general y el literal h) del artículo 22° del mismo Reglamento hace referencia a la devolución por terminación del contrato:

- a) ¿Debe entenderse que la referencia de ambas normas es a la devolución física o la devolución jurídica de bien ajeno?
- b) ¿Podría cada norma referirse a un tipo de devolución distinta al que hace referencia la otra?
- c) ¿Qué ocurre cuando la devolución física del bien sólo pueda darse a favor de persona distinta de quien lo cedió originalmente, por motivo de su transferencia en propiedad?



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 normas modificatorias.
- Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El artículo 1666º del Código Civil señala que por el contrato de arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida.



Por otro lado, conforme a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 23º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de primera categoría el valor de las mejoras introducidas en el bien por el arrendatario o subarrendatario, en tanto constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no se encuentre obligado a reembolsar.

Según se aprecia del inciso citado, expresamente se ha considerado como renta gravable de primera categoría a las mejoras introducidas en un bien ajeno -en tanto constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que este no se encuentre obligado a reembolsar- en el contexto de la existencia de un contrato de arrendamiento. Asimismo, no existe mención expresa a las mejoras introducidas por el poseedor inmediato en el bien cuando tenga un título distinto al de arrendatario (por ejemplo, el caso de un usufructuario).

2. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que las personas naturales⁽¹⁾, de modo general, están sujetas a imposición bajo los alcances del inciso a) del artículo 1º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual comprende a las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos



¹ Se entiende que las interrogantes contenidas en los literales a) y b) del numeral 1 del rubro materia se refieren a personas naturales que no realizan actividad empresarial ni explotan un negocio mediante su capital inmobiliario.

factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

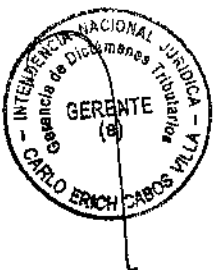
En ese sentido, dado que la norma antes mencionada se adscribe a lo que se denomina en doctrina la Teoría de la Renta-Producto o Teoría de la Fuente⁽²⁾, las mejoras que se realicen en un contexto distinto al de un contrato de arrendamiento y que califiquen como una "renta-producto" en los términos del inciso a) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, también se encontrarán gravadas con el Impuesto a la Renta.

Ahora bien, conforme al inciso b) del mismo artículo 23° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen rentas de primera categoría las **producidas** por la locación o cesión temporal de cosas muebles o inmuebles, no comprendidos en el inciso anterior, así como los derechos sobre estos, inclusive sobre los comprendidos en el inciso anterior.

Este inciso comprende como rentas de primera categoría a aquellas no incluidas en el inciso a) del mismo artículo⁽³⁾, esto es, a las que se originen en relaciones distintas al arrendamiento o subarrendamiento de predios, pero siempre que, como se ha señalado, califiquen como "rentas-producto", según lo establecido en el inciso a) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

En tal orden de ideas, puede concluirse que, en la medida que respondan al criterio de "renta-producto", las mejoras efectuadas por el poseedor inmediato de un inmueble que no ostenta el título de arrendatario también constituyen rentas de primera categoría para el propietario del bien no obligado a reembolsarlas, pues deben entenderse incluidas en el inciso b) del artículo 23° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Esto supone, desde luego, que tales mejoras constituyan un beneficio para dicho propietario.

Como corolario de ello, en caso que las mejoras efectuadas por el poseedor no arrendatario no puedan considerarse una "renta-producto" en los términos



² A decir de Villegas, esta doctrina empieza por distinguir capital y renta, señalando que capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital. Añade que la renta es el "producto" neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente *productiva y durable*. VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8va. Edición. Editorial Astrea, Buenos Aires 2002.

³ Dicho inciso a) alude al "producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios...".

señalados, su valor no se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta para el propietario persona natural⁽⁴⁾.

3. En cuanto al supuesto de mejoras introducidas en bienes de propiedad de personas jurídicas⁽⁵⁾, conforme a lo dispuesto por el inciso e) del artículo 28° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera rentas de tercera categoría a las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de dicho TUO y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.

Ahora bien, el numeral 3 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que las mejoras a que se refiere el inciso c) del artículo 23° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se computarán como renta gravable del propietario, en el ejercicio en que se devuelva el bien y al valor determinado para el pago de tributos municipales, o a falta de éste, al valor de mercado a la fecha de devolución.

Tal como se puede inferir, el numeral citado precedentemente no resulta aplicable para las mejoras que se realicen en un bien de propiedad de una persona jurídica, sin importar el título que ostente el poseedor inmediato del inmueble, por cuanto el valor de dichas mejoras califica como una renta de tercera categoría.

Siendo ello así, en cuanto a la normativa aplicable a fin de determinar la oportunidad de imposición de la renta originada en la mejora efectuada en un bien de propiedad de una persona jurídica, debe estarse a lo establecido en el artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual en su inciso a) dispone que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

En cuanto a la valorización de las mejoras, resulta de aplicación el artículo 32° del mismo TUO, conforme al cual, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efecto del impuesto, será el valor de mercado.

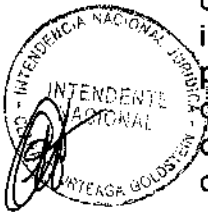
⁴ Como podría ocurrir, por ejemplo, en algún supuesto en que un poseedor ilegítimo hubiera hecho una mejora en un predio ajeno.

⁵ Se entiende que la interrogante contenida en el literal c) del numeral 1 del rubro materia se refiere a mejoras que constituyen rentas gravadas para entidades consideradas como personas jurídicas por la legislación del Impuesto a la Renta que desarrollan actividad empresarial.

4. De otro lado, en relación con la oportunidad en que debe imputarse la renta de primera categoría originada en una mejora, tal como se indica en el ya citado numeral 3 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dicha renta deberá ser computada por el propietario en el ejercicio gravable en que se produzca la devolución del inmueble.

De acuerdo con esta regla, la oportunidad de imputación de la renta coincide con el momento en que el propietario consolida la posesión sobre el inmueble, oportunidad en la cual aquel podrá aprovechar del bien en su integridad, incluyendo la mejora ejecutada por el poseedor inmediato.

No obstante, debe considerarse que tal provecho también se producirá cuando el propietario, sin necesidad de consolidar previamente la posesión del inmueble, disponga de él mediante su enajenación a un tercero o a favor del sujeto hasta entonces arrendatario del bien. En este supuesto, si bien, en estricto, no hay una devolución "física" del bien arrendado, debe tenerse en cuenta que la devolución material devino en innecesaria en consideración a que el propietario ha perdido tal calidad por el hecho de la enajenación del inmueble. En ese sentido, la ausencia de una entrega física del bien al propietario no es óbice para que el bien, en términos jurídicos, se entienda devuelto al propietario y entregado al adquirente del mismo, incluso cuando la calidad de adquirente recaiga en quien hasta entonces poseía el bien en calidad de arrendatario.

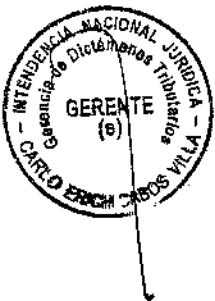


Lo afirmado precedentemente es coherente con lo dispuesto en el artículo 902° del Código Civil, según el cual también se considera realizada la tradición:

- Cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo; y
- Cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero.

Por tanto, en el caso bajo análisis, para fines de la aplicación de la norma reglamentaria, la oportunidad en que deberá imputarse la renta obtenida por el propietario será el momento en que se produzca la enajenación del bien respecto del cual se introdujo la mejora.

5. En cuanto a los alcances del inciso h) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a este inciso las mejoras introducidas por el arrendatario de un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciadas por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen las mejoras.



Añade dicho inciso que si al devolver el bien por terminación del contrato aún existiera un saldo por depreciar, el íntegro de dicho saldo se deducirá en el ejercicio en que ocurra la devolución.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que, tal como se desprende del primer párrafo del artículo 38° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación supone el reconocimiento del desgaste o agotamiento que sufren los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilizan en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de terceras categorías.

En esa misma línea de pensamiento, según el tercer párrafo del mismo artículo, cuando los bienes del activo fijo solo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

De acuerdo con ello, se tiene que la depreciación tiene vinculación con el uso de los bienes del activo fijo -entre los cuales puede encontrarse la mejora efectuada en un predio ajeno- destinado a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría. Así las cosas, el arrendatario que utilice una mejora para el desarrollo de sus actividades gravadas deberá continuar depreciando el valor de dicha mejora mientras siga usando el bien, aun cuando cambie el título legal bajo el cual lo posee.



CONCLUSIONES:

1. En la medida que respondan al criterio de "renta-producto", las mejoras efectuadas por el poseedor inmediato de un inmueble que no ostenta el título de arrendatario constituyen rentas de primera categoría para la persona natural propietaria del bien.
2. En caso que las mejoras efectuadas por el poseedor no arrendatario no puedan considerarse una "renta-producto" en los términos señalados, su valor no se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta para el propietario persona natural.
3. El numeral 3 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta aplicable para las mejoras cuyo valor se encuentre gravado con el Impuesto a la Renta que se realicen en un bien de propiedad de una persona jurídica.

4. La renta por una mejora obtenida por el propietario persona jurídica se imputará en el ejercicio comercial en que se devengue y el ingreso devengado por dicho concepto deberá estimarse en función al valor de mercado.
5. Para fines del numeral 3 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en caso que el propietario enajene un inmueble entregado en arrendamiento sin consolidar previamente la posesión sobre el bien, la renta deberá imputarse en el momento en que se produzca la enajenación.
6. El arrendatario que haya efectuado una mejora sobre bien ajeno deberá continuar depreciando el valor de dicha mejora mientras la utilice en la generación de rentas gravadas, aun cuando se modifique el título legal bajo el cual ejerce la posesión sobre el bien.



Lima,

23 DIC 2009

CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

aqca

A0609 D9
IMPUESTO A LA RENTA - Mejoras en bien ajeno.