

INFORME N.º 024-2021-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se consulta si los ingresos obtenidos por la enajenación de terrenos rústicos bajo la modalidad de parcelación realizada por una persona natural sin negocio califican como renta producto para efectos de la Ley del 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, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias, (en adelante, "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, se puede afirmar que el inciso a) del artículo 1 de la LIR adopta lo que en doctrina se conoce como la teoría "renta producto", considerándose como tal a aquella renta que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos⁽¹⁾.



¹ Cabe precisar que en el Informe N.º 314-2005-SUNAT/2B0000 (disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3142005.htm>) en cuanto al criterio renta-producto se ha indicado que la doctrina señala que conforme a este solo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que cumplan estos requisitos:

- a) La renta debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce: y debe ser una riqueza nueva "material". Este carácter de "material", pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es el medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en sí, lo cual deja fuera del concepto de renta a las denominadas "rentas imputadas".
- b) Además, la renta debe provenir de una fuente productora durable; entendiéndose por fuente productora un capital, corporal o incorporeal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.
La fuente para ser tal debe ser durable, en el sentido que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.
- c) Asimismo, la renta debe ser periódica, característica derivada del carácter durable de la fuente; pero es importante destacar que no es necesario que la periodicidad se concrete en los hechos, sino que basta con que sea posible.
- d) Finalmente, a efectos de producir renta, es necesario que la fuente haya sido habilitada racionalmente para ello o sea afectada a destinos productores de renta (la fuente haya sido puesta en explotación).

De otro lado, el inciso b) del artículo 1 de la LIR señala que el impuesto a la renta grava 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, dispositivo que recoge la teoría de flujo de riqueza⁽²⁾.

Sobre el particular, con relación a los criterios de renta producto y de flujo de riqueza (dentro del que se incluyen las ganancias de capital), García Mullín⁽³⁾ 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”*.

Asimismo, 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”*.

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 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 por ejemplo 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.



² Según García Mullín esta teoría *“considera renta la totalidad de esos enriquecimientos provenientes de terceros, o sea al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado. Este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto. Pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable, ni importar su periodicidad, abarca una serie más de ingresos”*, entre los cuales incluye a las Ganancias de Capital Realizadas, considerando como tales a las originadas en la realización de bienes patrimoniales, en tanto la realización de esos bienes no sea el objeto de una actividad lucrativa habitual. (GARCÍA MULLÍN, ROQUE. Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos, Buenos Aires, 1978, página 17).

³ Op cit, páginas 24 y 26.

Al respecto, esta Administración Tributaria⁽⁴⁾, ha señalado que 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, lo que significa que a efecto de calificar un determinado tipo de ingreso como renta producto, en principio se debe establecer si proviene del capital, del trabajo y/o de la aplicación conjunta de ambos factores.

Por consiguiente, para efectos de absolver la presente consulta, debe dilucidarse si los ingresos que percibe una persona natural sin negocio, como consecuencia de la enajenación de terrenos rústicos bajo la modalidad de parcelación, provienen de la aplicación conjunta de capital y trabajo, en cuyo caso se encontraría bajo los alcances del criterio de renta producto adoptado en el inciso a) del artículo 1 de la LIR.



Al respecto, se tiene que el numeral 7 del artículo 3 del Texto Único Ordenado 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 y normas modificatorias⁽⁵⁾, define a la “independización o parcelación de terreno rústico” como la partición de un predio rústico ubicado en áreas urbanas o de expansión urbana, en una o más parcelas, con áreas superiores a una (1) hectárea.

Por su parte, la Norma Técnica G.040, Definiciones del Reglamento Nacional de Edificaciones⁽⁶⁾ define a la “parcelación” como la división de un predio rústico, ubicado en zona rural o de expansión urbana, en parcelas independientes.

De otro lado, los artículos 29 y 30 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, aprobado por Decreto Supremo N.º 029-2019-VIVIENDA⁽⁷⁾ establecen los requisitos y el procedimiento para la autorización de la “independización o parcelación de terrenos rústicos”, respectivamente.

Conforme a lo expuesto, en el caso materia de análisis en el que se produce la enajenación de terrenos rústicos bajo la modalidad de parcelación, se

⁴ En el Informe N.º 026-2020-SUNAT/7T0000, disponible en el Portal Web Institucional en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i026-2020-7T0000.pdf>.

⁵ Publicado el 28.2.2017, en adelante Ley N.º 29090.

⁶ Aprobada por Decreto Supremo N.º 011-2006-VIVIENDA, publicada el 08.5.2006 y modificada por la Resolución Ministerial N.º 029-2021-VIVIENDA, publicada el 29.1.2021.

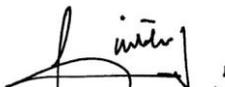
⁷ Publicado el 6.11.2019.

tiene que dicha modalidad involucra la realización de acciones para fraccionar tales terrenos en parcelas conforme a lo establecido en las normas que regulan la materia, lo cual denota la habilitación de la fuente para generar la renta; fuente que está constituida por la combinación del capital, representado por el terreno, y el trabajo evidenciado en las acciones de mejora, quedando claro que los terrenos fraccionados en parcelas están destinados a ser enajenados como parte de un negocio, poniéndose de manifiesto un espíritu empresarial, por lo que la renta que genere la referida enajenación califica como renta producto.

CONCLUSIÓN:

Los ingresos obtenidos por la enajenación de terrenos rústicos bajo la modalidad de parcelación realizada por una persona natural sin negocio califican como renta producto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, 26 de marzo de 2021



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

amf
CT0046-2021
IMPUESTO A LA RENTA – Renta producto.