

134
INFORME N.º -2009-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta lo siguiente:

1. ¿La donación de bienes inmuebles, los aportes de bienes en constitución de empresas o asociaciones y cualquier transferencia gratuita de predios a favor de terceros, se encuentra afecta al pago del 6,25% de la renta a que se refiere el artículo 84°-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. ¿El contrato de anticipo de herencia de bienes inmuebles adquiridos a partir del 1° de enero del año 2004 se encuentra afecto al pago del 6,25% de la renta a que se refiere el citado artículo 84°-A?
3. En el caso de transferencias de predios que no tienen declaratoria de fábrica, y cuyo valor es mayor al de adquisición por la realización de mejoras, ¿cuál será el costo de dicho bien a efectos de determinar la renta bruta y posteriormente el pago del Impuesto a la Renta?
4. ¿Ese mayor valor puede ser acreditado con la declaración jurada de autoavalúo, con una tasación previa a la transferencia o necesariamente con la declaratoria de fábrica?
5. De no existir declaratoria de fábrica, ¿qué otro documento la pueda sustituir para estos efectos?
6. En el caso de transferencia de acciones o participaciones en vía de donación, ¿también es exigible el pago a cuenta del 4,10% del valor de los bienes?
7. En el caso de transferencia de acciones en vía de anticipo de legítima, ¿también es exigible el pago a cuenta del 4,10% del valor de los bienes?
8. ¿Es obligatorio insertar en las Escrituras Públicas copia del comprobante o formulario de pago que acredite el pago del Impuesto al que se refería la Tercera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N.º 945?
9. ¿Para que los notarios se eximan de responsabilidad es suficiente que acrediten haber requerido a los contribuyentes a que efectúen el pago del Impuesto e insertar ese requerimiento en la Escritura Pública?

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 LIR).



- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Código Civil, promulgado mediante el Decreto Legislativo N.° 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 007-99/SUNAT, publicado el 24.1.1999, y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.° 014-2009/SUNAT, con la cual se dictan normas sobre los pagos con carácter definitivo del Impuesto a la Renta por rentas de segunda categoría por enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, publicada el 23.1.2009.

ANÁLISIS:

En principio, se parte de la premisa que las consultas formuladas están referidas a personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, respecto de la enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos (que no constituyen casa-habitación del enajenante⁽¹⁾); salvo las preguntas 6 y 7, las cuales se refieren a la enajenación de acciones y participaciones que efectúan los mencionados sujetos.

Bajo esta premisa, cabe señalar lo siguiente:

1. Toda vez que la primera interrogante contiene más de un supuesto, seguidamente se analiza cada uno de éstos.

(i) **Donación o transferencia gratuita de bienes inmuebles.**

El artículo 84°-A del TUO de la LIR establece que en los casos de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, el enajenante abonará con carácter de pago definitivo el monto que resulte de aplicar la tasa del seis coma veinticinco por ciento (6,25%) sobre el importe que resulte de deducir el veinte por ciento (20%) de la renta bruta.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 5° del mencionado TUO, para los efectos de dicha 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.



¹ Según la definición considerada para tal efecto por el artículo 1°-A del Reglamento de la LIR.

De otro lado, el artículo 1621° del Código Civil señala que por la donación el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad del bien.

De las normas glosadas, se concluye que la donación y, en general, cualquier transferencia de propiedad de bienes inmuebles efectuada de manera gratuita por las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, no constituye enajenación para efecto del Impuesto a la Renta. En consecuencia, por dichas operaciones no existe la obligación de efectuar el pago a que se refiere el artículo 84°-A del TUO de la LIR⁽²⁾.

(ii) **Aportes de bienes inmuebles en constitución de asociaciones civiles.**

Estando a lo expresado en (i), y toda vez que el artículo 5° del TUO de la LIR considera como enajenación, entre otras operaciones, a todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso, debe analizarse si los aportes de bienes inmuebles para la constitución de asociaciones efectuados por las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, constituyen operaciones a título oneroso o a título gratuito.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el carácter gratuito de una operación "se vincula a la circunstancia de que el contrato otorgue determinadas ventajas a una de las partes, independientemente de toda prestación suya; mientras que, cuando es a título oneroso, las ventajas concedidas provienen de prestaciones realizadas o que el propio contratante beneficiado se ha obligado a ejecutar"⁽³⁾.

Bajo estas consideraciones, en los aportes de inmuebles para la constitución de asociaciones, se advierte la existencia de ventajas recíprocas en la medida que el aportante entrega el bien inmueble a cambio de adquirir la condición de asociado y los derechos que le podría otorgar dicha condición, lo que no ocurriría en el caso que un sujeto transfiera en donación un inmueble a una asociación respecto de la cual no va a adquirir la condición de asociado.



² Criterio similar ha sido plasmado en la Conclusión 5 del Informe N.° 030-2004-SUNAT/2B0000, el cual se encuentra a disposición en la página web de la SUNAT (www.sunat.gob.pe).

Cabe indicar que si bien el numeral 5 del aludido Informe se señala como fundamento legal, entre otros, el texto del artículo 84°-A del TUO de la LIR antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.° 972, el mismo criterio resulta aplicable respecto del texto actualmente vigente considerando que, aun cuando el artículo 84°-A regula a partir del 1.1.2009 un pago definitivo del Impuesto a la Renta, este artículo se encuentra redactado en términos similares.

³ Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo IV, Editorial Bibliográfica Argentina – Buenos Aires, Pág. 159 a 160.

En tal sentido, se concluye que los aportes de inmuebles para la constitución de una asociación civil, que efectúen las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, constituyen enajenaciones, por lo que por dichas operaciones debe efectuarse el pago del impuesto conforme a lo regulado en el artículo 84°-A del TUO de la LIR.

(iii) Aportes de bienes inmuebles en constitución de empresas.

Fluye de los artículos 5° y 84°-A del TUO de la LIR glosados precedentemente, que los aportes a sociedades constituyen enajenación para efecto del Impuesto a la Renta.

Siendo ello así, las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, que efectúen aportes de bienes inmuebles para la constitución de sociedades deberán cumplir con pagar el Impuesto a la Renta a que se refiere el artículo 84°-A del TUO de la LIR.

2. Respecto a la segunda consulta, cabe mencionar que el artículo 831° del Código Civil dispone que las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquél.



Como puede apreciarse, el anticipo de herencia constituye una transferencia de propiedad a título gratuito, la cual, como ya se ha indicado en el punto (i) del numeral 1, no califica como enajenación para los efectos del Impuesto a la Renta.

Por tanto, en la transferencia de propiedad de inmuebles, adquiridos a partir del 1.1.2004, efectuada mediante anticipo de herencia, no existe obligación de efectuar el pago a que se refiere el artículo 84°-A del TUO de la LIR⁽²⁾.



3. En cuanto a la tercera, cuarta y quinta interrogantes, entendemos que las mismas, bajo el marco de la premisa inicial señalada en el primer párrafo del presente Informe, están orientadas a establecer con qué documento se acredita el valor del bien inmueble al cual se le han introducido mejoras y no se cuenta con declaratoria de fábrica, ello con la finalidad de calcular el Impuesto a la Renta correspondiente.

Sobre el particular, y en tanto el artículo 84°-A del TUO de la LIR dispone que en los casos de enajenación de inmuebles, el enajenante determinará el Impuesto a la Renta aplicando la tasa del 6,25% sobre el importe que resulte luego de deducir el 20% de la renta bruta, debe establecerse cómo se obtiene la renta bruta para el caso del supuesto que nos ocupa.

Al respecto, el artículo 20° del mencionado TUO señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Agrega que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Indica que, el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Asimismo, señala que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

A tal efecto, dispone que debe entenderse por:

1. Costo de adquisición: La contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.
2. Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.
3. Valor de ingreso al patrimonio: El valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en el presente TUO, salvo lo dispuesto en el artículo 21°.

El artículo 21° del mencionado TUO señala que tratándose de la enajenación, redención o rescate cuando corresponda, el costo computable se determinará en la forma establecida a continuación:

21.1 Para el caso de inmuebles:



- a) Si el inmueble ha sido adquirido por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, se tendrá en cuenta lo siguiente:
- a.1 Si la adquisición es a título oneroso, el costo computable será el valor de adquisición o construcción reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas en base a los Índices de Precios al por Mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).
 - a.2 Si la adquisición es a título gratuito, el costo computable estará dado por el valor de ingreso al patrimonio, entendiéndose por tal el que resulta de aplicar las normas de autoavalúo para el Impuesto Predial, reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas en base a los Índices de Precios al por Mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), salvo prueba en contrario constituida por contrato de fecha cierta inscrito en Registros Públicos y otros que señale el reglamento.

Por su parte, el inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la LIR establece que en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, según correspondá.

Añade que, para estos efectos, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Existe costo de adquisición, cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título oneroso.
2. El valor de ingreso al patrimonio se aplica en los siguientes casos:
 - (i) Cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título gratuito o a precio no determinado.
 - (ii) Cuando el bien ha sido adquirido con motivo de una reorganización de empresas.

El valor de autoavalúo para determinar el costo computable de los inmuebles adquiridos a título gratuito, a que se refiere el literal a.2 del inciso a) del numeral 21.1 del artículo 21° de la Ley, es el correspondiente al año de adquisición del bien. Se entiende por autoavalúo a la base imponible sobre la cual se calcula el Impuesto Predial de conformidad con las disposiciones contenidas en la Ley de Tributación Municipal.



Para efectos de lo dispuesto en la última parte del literal a.2 del inciso a) del numeral 21.1 del artículo 21° de la Ley, los contribuyentes podrán considerar como valor de ingreso al patrimonio, al valor del predio que figure en cualquier documento público, documento privado de fecha cierta o cualquier otro documento fehaciente, a criterio de la Administración Tributaria.

3. Existe costo de producción o construcción, cuando el bien ha sido producido, construido o creado por el propio contribuyente.

Asimismo, el numeral 1) del inciso b) del citado artículo 11° del Reglamento de la LIR, señala que constituirán parte del costo computable o se incrementan a él, las mejoras incorporadas con carácter permanente, de ser el caso.

Adicionalmente, constituirán parte del costo computable o se incrementarán a él, los ajustes o reajustes correspondientes a los bienes enajenados, indicando expresamente que los reajustes se aplican también a las mejoras de acuerdo a los índices que correspondan a la fecha en que se realizaron (numeral 5 del inciso b) del artículo 11° del Reglamento de la LIR).

De las normas citadas precedentemente, en el supuesto materia de la consulta, fluye lo siguiente:

- I.) La Renta Bruta es la diferencia entre el ingreso neto total producto de la enajenación y el costo computable del bien enajenado, es decir:

$$\text{RENDA BRUTA} = \text{INGRESO NETO TOTAL} - \text{COSTO COMPUTABLE}$$

- II.) El ingreso neto total es el monto total resultante de la enajenación del inmueble, luego de deducir las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

- III.) El costo computable se determina, de acuerdo a lo siguiente:

- Si el inmueble fue adquirido de terceros a título oneroso⁽⁴⁾:

El costo computable será el costo de adquisición, es decir, el valor de adquisición, el cual corresponde a la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada, entre otros conceptos, por las mejoras incorporadas con carácter permanente.

⁴ Cabe agregar que si el inmueble ha sido adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero o retroarrendamiento financiero o leaseback, el costo computable para el arrendatario será el de adquisición, correspondiente a la opción de compra, incrementado en los importes por amortización del capital, mejoras incorporadas con carácter permanente y otros gastos relacionados, reajustados por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas en base a los índices de Precios al por Mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).

- Si el inmueble fue construido por el propio contribuyente:

El costo computable será igual al valor de la construcción, el mismo que comprende a los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de construcción.

El valor de adquisición y el valor de la construcción deben de reajustarse con los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas en base a los Índices de Precios al por Mayor proporcionados por el INEI.

- Si el inmueble fue adquirido de terceros a título gratuito o a precio no determinado:

El costo computable será el valor de ingreso al patrimonio, el cual corresponde al valor del autoavalúo aplicable para el Impuesto Predial del año de adquisición del bien, debidamente reajustado con los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas en base a los Índices de Precios al por Mayor proporcionados por el INEI, salvo prueba en contrario constituida por contrato de fecha cierta inscrito en Registros Públicos, o cualquier documento público, documento privado de fecha cierta o cualquier otro documento fehaciente a criterio de la SUNAT, en cuyo caso se considerará el valor del predio que figure en dichos documentos.

- IV.) Forma parte del costo computable, y por tanto debe adicionarse a dicho monto, el valor de las mejoras permanentes incorporadas al inmueble, debidamente reajustadas de acuerdo a los índices que correspondan a la fecha en que se realizaron.



En cuanto al valor de las mejoras de carácter permanente y la forma en que se acredita el valor de las mismas, toda vez que estas, en buena cuenta, vienen a ser construcciones que se introducen al inmueble ya existente, su valor debe calcularse de acuerdo a las reglas establecidas en el TUO y el Reglamento de la LIR para la determinación del costo computable de los bienes construidos, es decir, considerando los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de construcción, debidamente reajustados.



Ahora bien, de acuerdo con el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios. En tal sentido, los egresos incurridos por los conceptos antes señalados deberán ser sustentados con los comprobantes de pago respectivos.

Sin embargo, bajo la premisa adoptada, debe tenerse en cuenta que los inmuebles materia de enajenación no fueron adquiridos para su transferencia,

supuesto en el que se configuraría una renta producto y no una ganancia de capital según lo establece el artículo 1° del TUO de la LIR.

En tal sentido, en caso de no contarse con los comprobantes de pago correspondientes, el valor de las mejoras deberá sustentarse con cualquier otra documentación que tenga carácter fehaciente.

4. Con relación a las interrogantes 6 y 7, cabe mencionar que conforme al artículo 52°-A del TUO de la LIR, la renta neta de capital obtenida por persona natural, sucesión indivisa y sociedad conyugal que optó por tributar como tal, domiciliada en el país, está gravada con una tasa de seis coma veinticinco por ciento (6,25%), con excepción de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a que se refiere el inciso i) del artículo 24° de dicha Ley, los cuales están gravados con la tasa de cuatro coma uno por ciento (4,1%).

Al respecto, el inciso i) del artículo 24° del TUO de la LIR señala que son rentas de segunda categoría, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A de dicho TUO.

Por su parte, el artículo 24°-A del citado cuerpo legal dispone que para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades:

- a) Las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la Ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.
- b) La distribución del mayor valor atribuido por revaluación de activos, ya sea en efectivo o en especie, salvo en títulos de propia emisión representativos del capital.
- c) La reducción de capital hasta el importe equivalente a utilidades, excedente de revaluación, ajuste por reexpresión, primas o reservas de libre disposición capitalizadas previamente, salvo que la reducción se destine a cubrir pérdidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades.
- d) La diferencia entre el valor nominal de los títulos representativos del capital más las primas suplementarias, si las hubiere y los importes que perciban los socios, asociados, titulares o personas que la integran, en la oportunidad en que opere la reducción de capital o la liquidación de la persona jurídica.
- e) Las participaciones de utilidades que provengan de partes del fundador, acciones del trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores



facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora.

- f) Todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean Empresas de Operaciones Múltiples o Empresas de Arrendamiento Financiero, otorguen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación y siempre que no exista obligación para devolver o, existiendo, el plazo otorgado para su devolución exceda de doce meses, la devolución o pago no se produzca dentro de dicho plazo o, no obstante los términos acordados, la renovación sucesiva o la repetición de operaciones similares permita inferir la existencia de una operación única, cuya duración total exceda de tal plazo.

No es de aplicación la presunción contenida en el párrafo anterior a las operaciones de crédito en favor de trabajadores de la empresa que sean propietarios únicamente de acciones de inversión.

- g) Toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de esta Ley.

- h) El importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado.



Como se aprecia de las normas antes glosadas, el TUO de la LIR grava con la tasa del 4,1% los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades expresamente considerados como tales por el inciso i) del artículo 24° del citado TUO, mas no las transferencias de acciones y participaciones.

En tal sentido, puede concluirse que no se encuentran gravadas con la tasa del 4,1% a que se refiere el artículo 52°-A del TUO de la LIR las transferencias de acciones o participaciones mediante anticipo de legítima o donación.

5. En lo que concierne a las preguntas 8 y 9, la Trigésimo Séptima Disposición Transitoria y Final del TUO de la LIR⁽⁵⁾ señala que los notarios públicos están



⁵ El texto de esta norma fue aprobado inicialmente como la Tercera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N.° 945, publicado el 23.12.2003. Posteriormente, su primer párrafo fue sustituido por el artículo 11° de la Ley N.° 28855, Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, publicada el 29.12.2005, vigente a partir del 1.1.2006.

obligados a verificar la retención con carácter definitivo o el **pago a cuenta** del Impuesto a la Renta, según corresponda, en el caso de enajenación de inmuebles, no pudiendo elevar a Escritura Pública aquellos contratos en los que no se acredite el pago previo.

Agrega esta Disposición que, los Notarios **deberán insertar** en las Escrituras Públicas copia del comprobante o formulario de pago que acredite el pago del Impuesto. Los notarios que incumplan lo dispuesto por dicha ley serán solidariamente responsables con el contribuyente por el pago del Impuesto que deje de percibir el Fisco.

Fluye de la citada norma que la misma regula, entre otros aspectos, el pago a cuenta del Impuesto a la Renta que el primer párrafo del artículo 84°-A del TUO de la LIR, antes de su modificación, establecía para los casos de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos que calificaran como rentas de la segunda categoría.

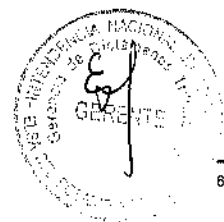
No obstante, con la sustitución introducida por el Decreto Legislativo N.° 972, a partir del 1.1.2009, se establece un **pago definitivo** por concepto de la enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, mas no se ha modificado el segundo párrafo del artículo 84°-A del TUO de la LIR, el cual dispone que el enajenante deberá presentar ante el notario público el comprobante o el formulario de pago que acredite el pago del Impuesto al que se refiere el mencionado dispositivo, como requisito previo a la elevación de la Escritura Pública de la minuta respectiva, ni la Trigésimo Séptima Disposición Transitoria y Final del TUO de la LIR, que establece la responsabilidad solidaria de los notarios que incumplan dicha disposición.

En efecto, debe indicarse que considerando las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N.° 972 al artículo 84°-A del TUO de la LIR, mediante la Resolución de Superintendencia N.° 014-2009/SUNAT se han dictado las normas pertinentes sobre los pagos con carácter definitivo del Impuesto a la Renta por rentas de segunda categoría por enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos.

Así, en el artículo 1° de dicha Resolución se señala expresamente que los contribuyentes que a partir del 1 de enero de 2009 hayan percibido renta neta de segunda categoría por la enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, deberán realizar el pago del Impuesto a la Renta, con carácter definitivo, a través del Sistema Pago Fácil⁽⁶⁾. Asimismo, el artículo 4° de la citada Resolución dispone que tales contribuyentes deberán presentar al notario el Formulario N.° 1662 – Boleta de Pago, para efecto de que se eleve a escritura pública el contrato correspondiente.

⁶ Para lo cual deben proporcionar la siguiente información:

- Número de Registro Único de Contribuyentes (RUC);
- Período tributario, que corresponde al mes en que se percibe la renta;
- Código de Tributo 3021 (Renta de segunda categoría – cuenta propia);
- Importe a pagar.



Adicionalmente, el artículo 5° de la Resolución bajo comentario establece que los notarios que, de conformidad con lo dispuesto por la Trigésimo Séptima Disposición Transitoria y Final del TUO de la LIR, sean responsables solidarios con el contribuyente, deberán efectuar el pago del impuesto consignando los datos que correspondan al enajenante, conforme a lo indicado en el artículo 1° de la misma Resolución⁽⁶⁾.

De las normas glosadas precedentemente se advierte que, en los casos de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos realizada por personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, sigue vigente la obligación de los notarios de insertar en las Escrituras Públicas copia del formulario de pago que acredite el pago del Impuesto correspondiente, obligación cuyo incumplimiento supone la responsabilidad solidaria del notario.

En tal sentido, los notarios no podrán eximirse de dicha responsabilidad por el hecho de requerir el pago del Impuesto a la Renta a los contribuyentes e insertar el requerimiento en la Escritura Pública respectiva, pues tal posibilidad no ha sido prevista en las normas sobre la materia.

CONCLUSIONES:

1. Tratándose de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, respecto de la enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos que no constituyen casa-habitación del enajenante:



- 1.1. La donación o la transferencia de propiedad de bienes inmuebles efectuada de manera gratuita por las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, no constituye enajenación para efecto del Impuesto a la Renta. En consecuencia, por dichas operaciones no existe la obligación de pago a que se refiere el artículo 84°-A del TUO de la LIR.



- 1.2. Los aportes de inmuebles para la constitución de una asociación civil, que efectúen las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, constituyen enajenaciones, por lo que por tales operaciones debe efectuarse el pago del impuesto conforme a lo regulado en el artículo 84°-A del TUO de la LIR.
- 1.3. Las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generen rentas de tercera categoría, que efectúen aportes de bienes

inmuebles para la constitución de sociedades deberán cumplir con pagar el Impuesto a la Renta a que se refiere el artículo 84°-A del TUO de la LIR.

- 1.4. No existe obligación de efectuar el pago a que se refiere el artículo 84°-A del TUO de la LIR en la transferencia de propiedad de inmuebles, adquiridos a partir del 1.1.2004, efectuada mediante anticipo de herencia.
- 1.5. El valor de las mejoras debe calcularse de acuerdo a las reglas establecidas en el TUO y el Reglamento de la LIR para la determinación del costo computable de los bienes construidos, es decir, considerando los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de construcción, debidamente reajustados,

Dichos egresos que deberán ser sustentados con los comprobantes de pago respectivos, teniendo en cuenta que los inmuebles materia de enajenación no fueron adquiridos para su venta. En caso de no contarse con tales comprobantes, el valor de las mejoras deberá sustentarse con cualquier otra documentación que tenga carácter fehaciente.

2. No se encuentran gravadas con la tasa del 4,1% a que se refiere el artículo 52°-A del TUO de la LIR las transferencias de acciones o participaciones mediante anticipo de legítima o donación.
3. En los casos de enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos realizada por personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optan por tributar como tales, domiciliadas en el país y que no generan rentas de tercera categoría, sigue vigente la obligación de los notarios de insertar en las Escrituras Públicas copia del formulario de pago que acredite el pago del Impuesto correspondiente, obligación cuyo incumplimiento supone la responsabilidad solidaria del notario.
4. Los notarios no podrán eximirse de dicha responsabilidad por el hecho de requerir el pago del Impuesto a la Renta a los contribuyentes e insertar el requerimiento en la Escritura Pública respectiva, pues tal posibilidad no ha sido prevista en las normas sobre la materia.

Lima, 20 JUN 2009



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

rap
A0213-D9
IMPUESTO A LA RENTA - Ganancia de Capital por enajenación de inmuebles.