



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

EXPEDIENTE N° : 973-2025
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 18 de diciembre de 2025

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución N° de 21 de octubre de 2024, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró inadmisibile la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° , emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, e infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a , emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019¹.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que los valores impugnados adolecen de vicios en su fundamentación, en tanto la Administración no valoró de forma integral la totalidad de las pruebas presentadas ni se pronunció sobre todos los argumentos expuestos durante la fiscalización, incurriendo en falta de motivación, toda vez que no ha expuesto de manera clara, precisa y suficiente los fundamentos que sustentaron su decisión, limitándose a realizar afirmaciones genéricas sin un adecuado sustento probatorio, lo que vulnera el debido procedimiento y el principio de verdad material.

Que refiere que se debe declarar la nulidad de todo lo actuado, al haberse suscitado irregularidades durante la notificación de los valores, dado que los actos impugnados fueron notificados exclusivamente a través del buzón electrónico, sin que se hayan adoptado las medidas necesarias para garantizar su efectivo conocimiento, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario.

Que en cuanto al reparo efectuado a la Administración menciona que en la transferencia inmobiliaria observada no existió ánimo de lucro ni una estrategia comercial, elementos esenciales para la calificación de una renta como de tercera categoría; por el contrario, la transacción se configuró como una ganancia de capital, en virtud a que se trató de una medida excepcional para responder a una necesidad urgente de liquidez.

Que indica que la Administración ha incurrido en una incorrecta interpretación del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que la solicitud de habilitación urbana constituye un indicio suficiente para acotar que las operaciones que efectuó tenían naturaleza empresarial. En efecto, la solicitud no fue una decisión voluntaria con fines comerciales sino una medida forzada por presiones municipales, advirtiendo además que la referida habilitación urbana no se encontraba aprobada al momento de la

¹ Además se impugnó la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario; no obstante, se verifica que dicho reclamo fue atendido mediante Resolución N° de 25 de octubre de 2024, la cual declaró infundado el recurso interpuesto contra dicho valor, siendo que el recurrente tenía expedita la posibilidad de impugnar dicha resolución en caso lo hubiese estimado conveniente, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular a través de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

trasferencia inmobiliaria, siendo esta aprobada recién en el año 2020, lo que evidencia que la ejecución de obras y, por ende, el sustento del reparo se efectuó con posterioridad a la aludida enajenación.

Que finalmente, respecto a la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta, afirma que la exigencia de un nuevo pago o la presentación de una carta fianza constituye una vulneración del principio de economía procesal y del derecho de defensa, ya que impone una carga innecesaria y dilatoria, al exigir el cumplimiento de un requisito de admisibilidad ya satisfecho mediante los embargos efectuados por la Administración.

Que por su parte, la Administración señala que los valores impugnados fueron emitidos como resultado del procedimiento de fiscalización practicado al recurrente, mediante el cual formuló reparos al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto de 2019 y al Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, por la venta de un bien inmueble que debía tributar bajo el régimen correspondiente a las rentas de naturaleza empresarial.

Que agrega que declaró infundada la reclamación planteada contra la Resolución de Determinación Nº 024-003-0498747, emitida por pago a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto de 2019, al haberse detectado que el recurrente obtuvo un ingreso que calificaba como renta de tercera categoría, toda vez que gestionó una licencia de habilitación urbana de forma previa a la realización de una transferencia inmobiliaria, lo que evidencia un comportamiento de naturaleza empresarial.

Que añade que declaró inadmisile la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación Nº 024-003-0498739, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, dado que dicho recurso fue presentado de forma extemporánea y el recurrente no se cumplió con acreditar el pago de la totalidad de la deuda reclamada ni se presentó carta fianza, no obstante haber sido requerido para tal efecto.

Que en lo relativo a las Resoluciones de Determinación Nº _____ a _____ y _____ a _____, la Administración precisa que declaró infundada la reclamación en tanto dichos valores fueron emitidos para dar por concluido el procedimiento de fiscalización en tal extremo, al no verificarse reparos con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio y setiembre a diciembre de 2019.

Que siendo ello así, en el presente caso la materia controvertida consiste en determinar si la resolución apelada ha sido emitida conforme a ley; sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre los vicios de nulidad invocados por el recurrente.

Nulidad de los valores por falta de motivación

Que de conformidad con el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1113², la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1) El deudor tributario, 2) El tributo y el período al que corresponda, 3) La base imponible, 4) La tasa, 5) La cuantía del tributo y sus intereses, 6) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7) Los fundamentos y disposiciones que la amparen y 8) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, siendo que tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará los aspectos que han sido revisados.

Que el artículo 103 del citado código establece que los actos de la Administración Tributaria deberán ser motivados y constar en los instrumentos o documentos respectivos, mientras que su artículo 129, modificado por Decreto Legislativo Nº 1263³, dispone que las resoluciones deben expresar los fundamentos de hecho y de derecho que las sustentan, así como pronunciarse sobre todas las cuestiones planteadas

² Publicado el 5 de julio de 2012.

³ Publicado el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

por los interesados y las que surjan del expediente, aplicándose en defecto lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del anotado código.

Que al respecto, cabe precisar que si bien la motivación del acto administrativo es un elemento esencial para garantizar el derecho de defensa del contribuyente, permitiéndole conocer los fundamentos que dieron lugar al pronunciamiento y cuestionarlos adecuadamente, no constituye falta de motivación que el órgano resolutor tenga una apreciación distinta sobre la valoración de los medios probatorios o la interpretación jurídica aplicable al caso concreto.

Que del análisis de las resoluciones de determinación impugnadas y de sus anexos se observa que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario.

Que asimismo se verifica que hacen remisión expresa a los requerimientos cursados durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, en los cuales se detallan los fundamentos de hecho y de derecho, así como las observaciones formuladas por la Administración al recurrente, lo que evidencia que tales actos han sido debidamente motivados, por tanto, la supuesta carencia de motivación invocada por aquel carece de sustento y, por tanto, corresponde desestimar dicho pedido de nulidad.

Nulidad de los valores por indebida notificación

Que el recurrente considera que las resoluciones de determinación impugnadas devienen en nulas, por no haberse seguido el debido procedimiento en el extremo correspondiente a su notificación, en concreto, aquel refiere que la Administración no agotó todas las vías posibles para asegurar que tuviese conocimiento de la emisión de dichos actos.

Que en primer lugar cabe precisar que, tal como preceptúa el artículo 15 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente al caso materia de autos, en virtud de lo previsto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, los vicios incurridos en la notificación de un acto administrativo son independientes de su validez, por lo que, en principio, algún vicio acaecido durante la diligencia de notificación no acarrea la nulidad de los actos notificados sino que implica que estos no surtan efecto con relación al sujeto a quien se dirigen las notificaciones.

Que sin perjuicio de ello, es del caso indicar que el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1523⁴, establece que la notificación de los actos administrativos se realizará mediante sistemas de comunicación electrónicos, siempre que sea posible confirmar la entrega por la misma vía, siendo que en el caso de notificaciones efectuadas por correo u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT, otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal, que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada en la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

Que por su parte, el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, aprueba las Notificaciones SOL como un medio electrónico a través del cual la SUNAT, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, puede notificar actos administrativos a los administrados y remitirles comunicaciones u otros documentos respecto de los cuales se estime conveniente acreditar la fecha del depósito.

Que el artículo 4 de la citada resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 154-2020/SUNAT, indica que para efecto de realizar la notificación o remisión a que se refiere el artículo 2, a través de Notificaciones SOL, la SUNAT deposita, en el buzón electrónico asignado

⁴ Vigente desde el 1 de marzo de 2023.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

al administrado, copia del documento o ejemplar del documento electrónico, en el cual consta el acto administrativo u otro, en un archivo de formato de documento portátil (PDF), registrando en sus sistemas informáticos la fecha del depósito y generando la constancia que acredita esta fecha, la que puede ser impresa por el administrado seleccionando la opción correspondiente dentro de SUNAT Operaciones en Línea.

Que el artículo 6 de la referida resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 154-2020/SUNAT, establece que el administrado deberá consultar periódicamente su buzón electrónico para tomar conocimiento de aquello que se deposite a través de Notificaciones SOL.

Que de la revisión de las Constancias de Notificación - SOL de las resoluciones de determinación impugnadas en el caso materia de autos, se verifica que fueron notificadas el 28 de abril de 2023 en el buzón electrónico asignado al recurrente, mediante el Sistema Electrónico - Notificaciones SOL, cumpliendo de forma estricta con el procedimiento regulado en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que no se advierte ninguna irregularidad asociada a la diligencia de la notificación de dichos valores.

Que en consecuencia, la notificación de los valores impugnados se realizó conforme a ley, garantizando el derecho del recurrente a ser informado oportunamente, lo que conllevó a que se hubiese encontrado expedito a ejercer los recursos que considerase pertinentes, por lo que corresponde desestimar lo expuesto por aquel en sentido contrario.

Que no obstante, el recurrente aduce que la Administración debió emplear medios adicionales para asegurar el conocimiento de las referidas notificaciones.

Que al respecto, cabe precisar que la Administración estaba facultada a emplear la notificación por medio de sistemas de comunicación electrónica y, en consecuencia, no está obligada a utilizar mecanismos adicionales a los legalmente previstos a fin de validar las notificaciones realizadas.

Que en efecto, se verifica en autos que la notificación de los valores impugnados fue realizada mediante dicha vía, de acuerdo con las constancias antes mencionadas, conforme con lo previsto por el inciso b) del artículo 104 en mención y la Resolución de Superintendencia Nº 014-2008/SUNAT y modificatorias aplicables al caso de autos, esto es, conforme a ley, siendo pertinente resaltar que es responsabilidad del administrado consultar periódicamente su buzón electrónico para tomar conocimiento de aquello que se deposite a través de Notificaciones SOL, por lo que corresponde desestimar el referido alegato.

Que sin perjuicio de lo expuesto, es preciso indicar que si bien el recurrente se remite al criterio expuesto en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente Nº 07279-2013-PA/TC, en lo referido a las notificaciones en el domicilio real de las personas naturales, cabe señalar que dicha sentencia ha sido emitida para un caso particular, con motivo de la interposición de una demanda de amparo, por lo que la referida sentencia solo se aplica a dicho caso, no resultando aplicable al caso materia de autos.

Resolución de Determinación Nº

Que la Resolución de Determinación Nº 2019.

fue emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio

Que conforme con el numeral 2 del artículo 137 del Código Tributario, las reclamaciones contra resoluciones de determinación se presentarán en el término improrrogable de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquel en que se notificó el acto o resolución recurrida.

Que el numeral 3 del mencionado artículo, modificado por Decreto Legislativo Nº 1263, agrega que cuando las resoluciones de determinación se reclamen vencido el término de veinte (20) días hábiles, deberá



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve (9) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de nueve (9) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración Tributaria.

Que el artículo 140 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1528⁵, establece que la Administración notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos de admisibilidad, vencido dicho término sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la reclamación.

Que conforme a lo dispuesto en los artículos 104 y 106 del Código Tributario, las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria surten efectos desde el día hábil siguiente a su recepción, entrega o depósito, según sea el caso. En el caso de la notificación electrónica, se considera realizada en la fecha en que el documento es depositado en el buzón electrónico del administrado, conforme al mecanismo regulado por la SUNAT mediante resoluciones de superintendencia.

Que la Resolución de Determinación N° fue notificada al recurrente el 28 de abril de 2023 mediante el sistema electrónico - Notificaciones SOL, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, sin embargo, recién el 23 de abril de 2024 el recurrente presentó recurso de reclamación contra el mencionado valor, por lo que dicho recurso fue interpuesto con posterioridad al plazo de veinte (20) días hábiles previsto por el numeral 2 del artículo 137 del Código Tributario y, en ese sentido, devino en extemporáneo.

Que en aplicación del artículo 140 del Código Tributario, el 21 de mayo de 2024, se notificó al recurrente el Requerimiento N° 4060550030039, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del aludido código, a efecto que cumpliera con acreditar el pago de la totalidad de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° 024-003-0498739, reclamada extemporáneamente, o que presentara carta fianza o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve (9) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, otorgándole para tal fin el plazo de quince (15) días hábiles.

Que tomando en consideración que vencido el plazo otorgado el recurrente no cumplió con acreditar el pago de la totalidad de la deuda contenida en el valor reclamado extemporáneamente o con presentar carta fianza, la inadmisibilidad declarada por la Administración se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien en su escrito de apelación el recurrente refiere que la deuda impugnada ha sido cancelada mediante los mecanismos previstos en el artículo 27 del Código Tributario, es preciso indicar que en el expediente no obra documentación que permita corroborar dicha circunstancia, por lo que corresponde desestimar dicho alegato, al no encontrarse sustentado documentariamente.

Que a mayor abundamiento, de la revisión de la "Ficha del Valor" de la Resolución de Determinación N° , generada el 16 de enero de 2025, se advierte que el recurrente ha realizado pagos parciales con Formulario 1662. En efecto, hasta antes del 12 de junio de 2024, vencimiento del requerimiento de admisibilidad, se verifican pagos parciales, por los montos de S/ 23 398,00 de fecha 3 de enero de 2024 y S/ 258,00 de fecha 6 de febrero de 2024, montos que no acreditan el pago de la totalidad del valor impugnado, ratificándose así que aquel no cumplió con subsanar el requisito observado por la Administración.

⁵ Publicado el 3 de marzo de 2022.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

Que estando a lo expuesto y teniendo en cuenta que la materia de grado es la inadmisibilidad del recurso de reclamación interpuesto, no procede emitir pronunciamiento sobre los argumentos de fondo expuestos por el recurrente en relación con la deuda contenida en el valor impugnado.

Resoluciones de Determinación N° a y a - Pagos a cuenta de enero a julio y setiembre a diciembre de 2019

Que las Resoluciones de Determinación N° a y a fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio y setiembre a diciembre de 2019 por el monto de S/ 0,00.

Que el artículo 75 del Código Tributario dispone que, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, mientras que el artículo 76 preceptúa que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que por su parte, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, establece que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que de autos se advierte que la Administración no realizó reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio y setiembre a diciembre de 2019 en las Resoluciones de Determinación N°

a y a y emitió dichos valores por el importe de S/. 0,00, a fin de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, conforme con el artículo 10 del citado reglamento, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Determinación N° - Pago a cuenta de agosto de 2019

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° , se aprecia que fue emitida por concepto de los intereses generados por no cancelar en su oportunidad el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto de 2019, por el importe de S/ 3 536,00, habiéndose establecido que el recurrente obtuvo rentas de tercera categoría derivadas de la enajenación de un bien inmueble.

Que el artículo 34 del Código Tributario preceptúa que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, siendo que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999⁶, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente:

a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio; en el caso de los pagos a cuenta de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio

⁶ Publicada el 13 de marzo de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

precedente al anterior; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1.5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que dicha norma agrega que, para efecto de lo dispuesto en dicho artículo, se consideran ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el referido impuesto 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.

Que el segundo párrafo del citado artículo señala que están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes: 1) Las regalías, 2) Los resultados de la enajenación de: (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización, (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, 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

Que el artículo 2 de la referida ley establece que constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital y señala que se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Que el inciso j) del artículo 24 de la mencionada ley dispone que son rentas de segunda categoría, las ganancias de capital.

Que el inciso a) del artículo 28 de la anotada ley establece que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que teniendo en cuenta la aplicación práctica del concepto de renta, Roque García Mullín⁷ señala que en el caso de la empresa, esta "(...) es, en sí misma, esencialmente comercial y lucrativa; se caracteriza por la combinación de trabajo y capital, con el fin de obtener utilidades. Por consiguiente, y a diferencia de lo que ocurre con personas físicas no empresarias, en principio todas las utilidades que obtiene una empresa tienen carácter de renta comercial y especulativa, independiente de que provengan de actividades habituales o no".

Que añade el citado autor que muchas legislaciones contemplan ciertas operaciones que, por sí solas, hacen que el beneficio pase a considerarse como renta común, siendo que en general la ley contempla en tal carácter operaciones que, aunque aisladas, denotan "espíritu de empresa" o "ánimo mercantil"; tal es el caso de los fraccionamientos o loteos, la construcción o compra de un edificio para vender en propiedad horizontal⁸.

Que en la Resolución N° 15496-10-2011, este Tribunal ha señalado que el legislador atribuye directamente como gravadas, entre otras, ciertas rentas como los resultados provenientes de la enajenación de inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o

⁷ GARCÍA MULLÍN, Roque. Manual de Impuesto a la Renta. - Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de los Estados Americanos, Documento N° 872. Pág. 28 y 29.

⁸ GARCÍA MULLÍN, Roque. Op. Cit. Pág. 24 y 26.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación, calificándolas como rentas de tercera categoría, ello independientemente que el enajenante sea una persona natural, resultando relevante para tal efecto que dichas rentas provengan de las anotadas operaciones sin necesidad de una habitualidad calificada.

Que conforme con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02769-1-2014, a fin de determinar si el inmueble fue adquirido o no para ser vendido posteriormente, debe considerarse todos los hechos que han rodeado la realización de tales operaciones.

Que por otro lado, en la Resolución Nº 11828-2-2019 se ha señalado que el hecho de adquirir terrenos para luego realizar los proyectos de habilitación urbana con el objetivo de transferir los lotes resultantes es un elemento que permite verificar que su adquisición tuvo como finalidad realizar su transferencia a un mayor valor, lo que a su vez conlleva a que las transferencias inmobiliarias efectuadas bajo dichas circunstancias generen la obtención de rentas de tercera categoría debido a que encubren un propósito empresarial.

Que mediante el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº _____, la Administración solicitó al recurrente que adjunte la documentación correspondiente a la transferencia inmobiliaria del predio inscrito en la Partida Registral Nº _____, efectuada a través del contrato suscrito el 24 de julio de 2019⁹, debiendo presentar para dicho propósito copia del referido contrato, copia de la escritura pública correspondiente al costo de adquisición del inmueble enajenado, medios de pago utilizados, estados de cuenta bancarios y la documentación relativa al proyecto de habilitación urbana correspondiente a dicho inmueble, debiendo además adjuntar un análisis que sustente los motivos por los cuales consideró que la renta obtenida como consecuencia de dicha transferencia inmobiliaria calificaba como renta de segunda categoría.

Que mediante el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº _____, la Administración dejó constancia de la documentación presentada por el recurrente, la cual iba a ser revisada durante la tramitación del procedimiento de fiscalización.

Que a través del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº _____, la Administración solicitó al recurrente que demuestre que la transferencia inmobiliaria correspondiente al predio inscrito en la Partida Registral Nº 70091111 debía tributar bajo el régimen correspondiente a las rentas de segunda categoría, caso contrario se iba a determinar la renta neta imponible y el Impuesto a la Renta de tercera categoría, conforme se detalla en el Cuadro Nº 3 de dicho requerimiento.

Que mediante el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº _____, la Administración dejó constancia que el recurrente no desvirtuó las observaciones ni proporcionó información y/o documentación sustentatoria que valide el tratamiento tributario que otorgó a la transferencia inmobiliaria efectuada con relación al predio inscrito en la Partida Registral Nº _____.

Que a través del Requerimiento Nº _____, emitido al amparo de lo previsto en el artículo 75 del Código Tributario, se reiteró al recurrente que presente sus descargos a las observaciones formuladas con Requerimiento Nº _____.

Que mediante el Anexo 01 del Resultado del Requerimiento Nº _____, la Administración concluyó que la enajenación del bien inmueble inscrito en la Partida Registral Nº _____ calificaba como renta de tercera categoría y no como ganancia de capital de segunda categoría, en tanto la enajenación del inmueble estuvo precedida de gestiones de habilitación urbana, lo que evidencia que no se trató de una operación aislada o excepcional, sino de una actividad que implicó la generación de valor mediante la intervención del propietario, razón por la cual se configuró como fuente productora de renta sujeta al régimen empresarial.

⁹ Transferencia efectuada como sociedad conyugal con : _____.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

Que de lo expuesto, se advierte que la materia controvertida radica en determinar si la enajenación del inmueble inscrito en la Partida Registral N° _____ configura una operación generadora de renta de tercera categoría, como sostiene la Administración, o si debe tributar bajo el régimen de rentas de segunda categoría, como alega el recurrente.

Que como antecedente es preciso indicar que la revisión del Asiento C00003 de la Partida Registral N° _____, se aprecia que el recurrente y su cónyuge adquirieron el inmueble inscrito en dicha partida como consecuencia de un contrato de compraventa suscrito el 13 de marzo de 2007, siendo que el referido inmueble fue transferido por el Banco _____ por el importe de US\$ 580 000,00.

Que asimismo, de la lectura del Asiento C00006 de la Partida Registral N° _____, se advierte que el recurrente y su cónyuge transfirieron el inmueble inscrito en dicha partida producto del contrato de compraventa suscrito el 24 de julio de 2019, habiéndose abonado a su favor el importe de US\$ 16 600 000,00, como consecuencia de la transferencia inmobiliaria efectuada en beneficio del Fondo de Inversión en Renta de _____.

Que en ese sentido, la adquisición de dicho inmueble y su posterior enajenación son aspectos que no resultan discutidos en el caso materia de autos, siendo que la controversia consiste en identificar cuál es la naturaleza que se debe otorgar a la transferencia inmobiliaria efectuada por el recurrente, a fin de dilucidar cuál es el tratamiento tributario que le resultaba aplicable a las ganancias generadas por dicha transferencia.

Que ahora bien, la información del presente caso revela que la enajenación del bien involucró una serie de gestiones previas que implicaron la intervención activa del recurrente en la urbanización y venta de su inmueble, lo que permite calificar los rendimientos obtenidos como consecuencia de dicha actividad dentro de las rentas de tercera categoría.

Que en efecto, tras la adquisición de dicho predio se identifica que el recurrente llevó a cabo diversas gestiones vinculadas con la aprobación de un proyecto de habilitación urbana, las cuales han sido identificadas en los documentos que se citan a continuación (emitidos por la Municipalidad Provincial del Callao):

- (i) Resolución de Gerencia General N° _____, que aprueba el Plano N° _____ correspondiente al proyecto de habilitación urbana del predio inscrito en la Partida Registral N° _____.
- (ii) Resolución de Gerencia General N° _____, en la que se deja constancia que, como consecuencia del expediente tramitado por el recurrente, desde el 7 de diciembre de 2010 se revalidó la licencia de habilitación urbana a nivel de modificación de proyectos para uso comercial del predio inscrito en la Partida Registral N° _____.
- (iii) Resolución de Gerencia General N° _____, en la que se da cuenta de la recepción de las obras de habilitación urbana, conforme al Plano N° _____, tramitado por el recurrente.

Que cabe precisar que de la revisión del proyecto de habilitación urbana detallado en los Asientos B00002 y B00003 de la Partida Registral N° _____, se aprecia que dicho predio iba a ser dividido en función a áreas útiles (manzanas A y B), contando incluso con áreas destinadas a vías locales, vías metropolitanas, parques zonales y otros fines, dejándose constancia incluso que el referido predio se iba a subdividir para contar con partidas registrales independientes, aspectos que evaluados de forma conjunta evidencian que el recurrente efectuó gestiones correspondientes a la explotación de un negocio inmobiliario.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

Que en opinión de este Colegiado, la información que obra en autos demuestra que el recurrente inició desde el año 2010 los trámites correspondientes a la aprobación de un proyecto de habilitación urbana correspondiente al predio inscrito en la Partida Registral N° , lo que demuestra la realización de gestiones propias de un negocio inmobiliario de carácter empresarial, por lo que los rendimientos obtenidos como consecuencia de la enajenación de tal inmueble califican como rentas de tercera categoría que no se encuentran sujetas al régimen reservado para las transferencias inmobiliarias efectuadas como consecuencia de la obtención de ganancias de capital.

Que en efecto, se evidencia que la operación realizada por el recurrente no era una venta ocasional de un bien inmueble, sino una transacción vinculada a un proceso de urbanización, conforme a los documentos relacionados con el proyecto de habilitación urbana, los cuales acreditan que la actividad realizada constituye una operación programada y no aislada, por lo que la intervención de aquel en la urbanización del terreno y la posterior venta de los lotes estuvo asociada a un proceso comercial, lo que se ajusta a lo previsto en el inciso a) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiente a las rentas de tercera categoría.

Que a mayor abundamiento, tal como se detalla en el Resultado del Requerimiento N° , el recurrente canceló el Impuesto a la Renta de segunda categoría consignando el número de partida de la independización de uno de sus lotes y no de la partida matriz correspondiente, lo que desvirtúa el argumento de que la operación era de carácter excepcional o aislada, ya que al presentar el número de partida de un lote específico dentro de un proceso de independización se infiere que la operación se planificó dentro de un contexto de urbanización y de desarrollo inmobiliario.

Que si bien se observa que el recurrente argumentó la inexistencia de un proceso de habilitación urbana concluido al momento de haber efectuado la transferencia inmobiliaria, se deben considerar los antecedentes de la operación, en los que se detallan gestiones previas a la venta, incluyendo la inscripción en la partida registral y la anotación de independización de sus lotes, lo que implica que la transacción estuvo vinculada a un proceso de desarrollo urbano que la convierte en una actividad productora de renta generada en el ámbito empresarial.

Que aunado a ello, el hecho que la referida transferencia inmobiliaria se hubiese efectuado con anterioridad a la aprobación administrativa del proyecto de habilitación urbana no desvirtúa el hecho que nos encontremos frente a un negocio de carácter inmobiliario, en tanto las gestiones y trámites efectuados con anterioridad a la anotada enajenación evidencian que el recurrente perseguía una finalidad empresarial a través de la realización de actividades que conllevaban a la independización y lotización de su predio.

Que en efecto, es importante señalar que el proceso de urbanización se evidencia no solo en la documentación formal de la operación, sino también en la naturaleza de las obras realizadas, advirtiéndose que los documentos presentados corroboran la existencia de un proyecto urbanístico que convierte la venta efectuada por el recurrente en una operación vinculada al desarrollo urbano, lo que determina finalmente que los beneficios obtenidos por dicha transacción califiquen como rentas de tercera categoría y no como rentas de segunda categoría.

Que en virtud de lo anterior, la Administración Tributaria actuó conforme a los procedimientos establecidos en el Código Tributario, valorando adecuadamente los hechos y documentos presentados y fundamentando su decisión sobre la base de un análisis coherente y técnico de la normativa aplicable. Por el contrario, el recurrente no ha logrado presentar elementos suficientes que demuestren que la transferencia inmobiliaria que llevó a cabo califique como una ganancia de capital sujeta al régimen correspondiente al Impuesto a la Renta de segunda categoría, habiéndose limitado a ofrecer explicaciones genéricas que no cuentan con el debido sustento documentario.



Tribunal Fiscal

Nº 11703-11-2025

Que estando a lo expuesto, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a la alegada vulneración del principio de verdad material, debe señalarse que este principio impone a la Administración Tributaria el deber de valorar y verificar todos los hechos relevantes en un procedimiento, más allá de las meras declaraciones o formalidades, con el fin de emitir una decisión ajustada a la realidad. En el presente caso, en lo concerniente a las resoluciones de determinación impugnadas, no se advierte una afectación a dicho principio, puesto que la Administración sustentó su decisión en documentación verificable y realizó un análisis de los hechos conforme a la normativa vigente. Asimismo, la resolución apelada evaluó los argumentos del recurrente y los antecedentes del caso. Así, se advierte que la Administración ha actuado considerando los elementos objetivos disponibles y la normativa aplicable, sin que se configure una vulneración al principio de verdad material.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Rios Diestro, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución N° de 21 de octubre de 2024.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

RIOS DIESTRO
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
EC/MM/PI/JC/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente.