

# La habitualidad en la primera venta de inmuebles

## Ficha Técnica

**Autora:** Maribel Morillo Jiménez

**Título:** La habitualidad en la primera venta de inmuebles

**RTF:** 2456-1-2010

**Fuente:** Actualidad Empresarial N° 285 - Segunda Quincena de Agosto 2013

### Sumilla:

*“Se confirma la apelada en el extremo referido al reparo al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta. De lo actuado se tiene que el recurrente califica como constructor ya que los departamentos y estacionamientos que enajenó fueron edificados por un tercero para la recurrente y dado que la edificación se hizo con la finalidad de su posterior enajenación, siendo que el recurrente no registró ni declaró los ingresos que obtuvo por dichas operaciones. Asimismo, a pesar de haber sido requerido para ello, no presentó el análisis de la determinación del costo de venta de los inmuebles vendidos, ni adjuntó documentación fehaciente que permitiera determinar el costo computable, por lo que la Administración al considerar el costo computable de los inmuebles vendidos actuó de conformidad con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta. Adicionalmente, se tiene que tampoco cumplió con exhibir los comprobantes de pago ni el Registro de Compras, por lo que el reparo al crédito fiscal se encuentra arreglado a ley; igualmente no cumplió con sustentar con la documentación correspondiente los gastos de administración reparados, no obstante haber sido debidamente requerida para ello. Se confirma en cuanto a las resoluciones de multa giradas por el numeral 1) del artículo 178° y el numeral 1) del artículo 177°, siendo que las resoluciones de multa se encuentran vinculadas a las resoluciones de determinación emitidas por los reparos analizados precedentemente”.*

## 1. Introducción

Actualmente, cuando leemos nuestros periódicos o vemos la televisión, observamos que la oferta de departamentos y proyectos inmobiliarios ha aumentado de una manera considerable.

Lo cual se debe a que esta actividad es muy rentable ya que si bien se requiere de una inversión importante, las utilidades por desarrollar la actividad de construcción y posterior venta de inmuebles son aún mayor.

Motivo por el cual, no es raro notar que alguno de nuestros vecinos se encuentre construyendo un segundo o tercer piso, con la finalidad de edificar departamentos y posteriormente venderlos ya que consideran que al no ser habituales en la venta de inmuebles, la venta que realicen estaría inafecta de impuestos.

Lo cual como veremos más adelante es incorrecto, para ello analizaremos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2456-1-2010 que nos precisa que cuando la edificación de departamentos se realiza con la finalidad de su posterior enajenación, es una operación gravada con impuestos.

## 2. Materia controvertida

En la Resolución del Tribunal Fiscal bajo análisis se centra en analizar la procedencia de los reparos al Impuesto General a las Ventas (IGV) de los meses de setiembre, octubre y diciembre de 2004 y enero a marzo de 2005: i) Crédito fiscal no sustentado con comprobantes de pago y anotación en el Registro de Compras, e ii) ingresos por venta de inmuebles no declarados; y al Impuesto a la Renta (IR) de los ejercicios 2004 y 2005 por: i) Ingresos por venta de inmuebles no declarados, ii) Costo computable de inmuebles vendidos, y iii) Gastos de administración no sustentados con comprobantes de pago.

## 3. Argumentos del recurrente

El recurrente señala que, para que se le considere contribuyente, es necesario que realice habitualmente operaciones que generen renta; lo que no sucede en su caso, dado que el inmueble que construyó y transfirió a terceros fue la única actividad comercial que realizó en el Perú, por lo que tal operación no puede considerarse afecta a tributos, por lo que no está obligado a contar con documentación y libros contables.

Asimismo, menciona que, por no contar con la referida documentación, se le determinaron los impuestos sobre supuestos de ingresos y gastos, sin tomar en cuenta los costos del proyecto, los que pueden determinarse fácilmente con valores aplicables a actividades de la misma naturaleza.

Adicionalmente, indica que la Administración consideró como valor del terreno el importe de S/.80,000 cuando lo real es \$70,000 y consideró como valor de construcción S/.386,484, no considerando el costo de los materiales de construcción, costo de la licencia, costo del proyecto, costo de los materiales de acabados ni los gastos generales, por lo que los valores materia de impugnación son imprecisos y no guardan concordancia con otros hechos conocidos.

## 4. Posición de la Administración Tributaria

La Administración señala que el recurrente era propietario de un conjunto

habitacional de 12 departamentos y 14 estacionamientos que fue edificado por un tercero para su venta, por lo que califica como constructor, de acuerdo con el inciso e) del artículo 3° de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su Reglamento.

Asimismo, indica que la venta de los departamentos (bienes futuros) estaba condicionado a su existencia, por lo que los pagos efectuados con anterioridad se deben considerar como tales cuando se concrete su existencia, lo que se produjo en la fecha de entrega de los inmuebles; lo cual no fue declarado por el recurrente.

A su vez precisa que se reparó los ingresos no declarados a efectos del IR y consideró como componentes del costo computable, el valor del terreno y el valor del servicio de construcción, que se atribuyeron de manera proporcional, toda vez que no se presentó el análisis de la determinación del costo de ventas de los inmuebles vendidos ni se adjuntaron documentos fehacientes que permitieran determinar su valor.

Además de ello, señala que se realizaron reparos en virtud del inciso j) del artículo 44° de la Ley del IR porque el recurrente no sustentó con comprobantes de pago los gastos administrativos consignados en su declaración jurada del IR del ejercicio 2004.

## 5. Posición del Tribunal Fiscal

### i) Ingresos por venta de inmuebles no declarados (IGV e IR) y Costo computable de inmuebles vendidos (IR)

De acuerdo con el inciso d) del artículo 1° de la Ley del IGV constituye operación gravada la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. Y, a través del inciso e) del artículo 3° de la citada ley se señala que constructor es cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella, y para este efecto se entenderá que el inmueble ha sido construido parcialmente por un tercero cuando este último construya alguna parte del inmueble y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción.

Mediante el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento del IGV se precisa que en el caso del inciso e) del artículo 3° de la Ley del IGV, se presume la habitualidad

cuando el enajenante realice la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un periodo de doce meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble, y asimismo, se indica que lo antes señalado no se aplicará cuando se dé la transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados, total o parcialmente, a efecto de su enajenación.

Motivo por el cual, se encuentra gravada con el IGV la primera venta de inmuebles realizada por sujetos que tengan la calidad de constructores, respecto de bienes que hubieran sido edificados o mandados a edificar a efecto de su enajenación, aun en los casos que la persona natural no tenga la calidad de habitual a efectos del IGV.

Al revisar los hechos, el Tribunal concluye que los departamentos y estacionamientos fueron edificados por un tercero para el recurrente, por lo que este último calificaba como constructor a efectos del IGV, y dado que dicha edificación se hizo con la finalidad de su posterior enajenación, estas se encontraban gravadas con el IGV.

En tal sentido, al realizarse la transferencia de propiedad de los inmuebles en determinadas fechas, es en ese momento, cuando se realiza la primera venta de bienes inmuebles a efectos del IGV.

Y sobre el IR se señaló que al determinarse que los departamentos y estacionamientos fueron edificados a efecto de su enajenación, se concluye que los ingresos provenientes de las referidas ventas efectuadas por el recurrente en los ejercicios 2004 y 2005 se encuentran también gravados con el IR.

Asimismo, dado que el recurrente no cumplió con presentar la documentación solicitada por la Administración, se consideró como componentes del costo computable el valor del terreno sobre el cual se construyeron los inmuebles vendidos y el valor del servicio de construcción prestado por la empresa inmobiliaria, haciendo un total el costo computable de S/.466,484 el que se atribuye proporcionalmente al valor de venta de los inmuebles vendidos y al valor de venta referencial para los inmuebles que aún eran propiedad del recurrente. Por lo que el Tribunal concluyó que la Administración actuó de conformidad con el artículo 20° de la Ley del IR.

### ii) Crédito fiscal del IGV no sustentado con comprobantes de pago y anotación en el Registro de Compras

La Administración reparó el crédito fiscal del IGV de los meses de octubre y diciembre de 2004, por no haber cumplido el recurrente con exhibir los correspondientes comprobantes de pago de compras, ni su registro de compras.

Al respecto, el Tribunal concluyó que para tener derecho al crédito fiscal debe acreditarse, entre otros aspectos, que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y hayan sido anotados en el registro de compras.

Al habérsele requerido al recurrente la exhibición de los comprobantes de compras y del registro de compras y al verificarse que en los resultados del requerimiento que el recurrente no cumplió con presentar lo solicitado, se tiene que no ha cumplido con acreditar su derecho al crédito fiscal con la exhibición de los comprobantes de pago respectivos y su debida anotación en el registro de compras, por lo que el reparo formulado se encontraba arreglado a ley.

### iii) Gastos de Administración no sustentados con comprobantes de pago (IR)

Sobre los gastos de administración, el Tribunal manifiesta que procede la deducción de gastos y/o costos en los que se hubiese incurrido en el ejercicio, siempre que sean necesarios para obtener la renta y/o mantener su fuente productora, es decir, que se encuentren vinculados a la generación de rentas del ejercicio, deducciones que se fundamentan en el principio de causalidad regulado por el artículo 37° de la Ley del IR, siendo que tales deducciones deben estar sustentadas en un comprobante de pago en los casos que exista la obligación de emitirlos.

Por lo que el contribuyente no puede deducir dichos gastos en la medida que el recurrente no cumplió con sustentar con la documentación correspondiente los gastos reparados, no obstante haber sido debidamente requerido para ello por lo que el reparo efectuado se encontraba arreglado a ley.

## 6. Comentarios

De acuerdo con lo señalado en el sexto párrafo del numeral 1 del artículo 4° del Reglamento del IGV cuando la finalidad de la edificación sea la enajenación se entenderá que el enajenante es habitual en la venta de inmuebles, por lo que la primera venta de los mismos se encontrará gravada con el IGV.

Por lo que en aplicación de lo señalado anteriormente es importante determinar cuándo un inmueble se considerará destinado a la enajenación.

En el supuesto de que se construya varios departamentos, en ese caso, uno solo es suficiente para cumplir la función de casa habitación, por lo que podríamos concluir que la finalidad de la edificación fue la venta de los departamentos.

Pero ¿qué ocurriría en aquellos casos en los que se destruye una vivienda antigua para edificar una casa nueva? Entenderíamos en ese caso que si la finalidad de la edificación es la de vivir en ella, estaríamos fuera de la aplicación de la norma ya que es una construcción para vivir.

Y si posteriormente, luego de unos años, se decide a venderla, entenderíamos que los propietarios no estarían en el supuesto de primera venta del inmueble porque no serían habituales.

Pero si la finalidad de dicha edificación fue la venta, en este caso, calificaría como supuesto de primera venta de inmuebles y ello se evidenciará, cuando al poco tiempo de terminada la obra, la ofrezcan en venta.

Asimismo, cuando se configura la primera venta de inmuebles a efectos del IGV la base imponible del impuesto no es la totalidad de venta sino solo el 50 % que corresponde al valor de la construcción.

Mediante la RTF N° 706-5-2001 se señaló que "cuando la recurrente efectúa la primera venta de inmuebles, **realiza una operación gravada respecto del valor de la construcción y otra no gravada respecto del valor del terreno**" (las negritas son nuestras).

Por lo que podríamos concluir que lo que en efecto grava el IGV es el valor agregado que se le da al terreno, es decir, la edificación.

Ello se evidencia en el Informe N° 061-2007-SUNAT/2B0000 que estableció que "**la venta de terrenos sin construir no se encuentra dentro del campo de aplicación del IGV**" (las negritas son nuestras).

Así como, en el Informe N° 329-2002-SUNAT/K0000 donde se establece que "**la venta de los denominados 'aires no se encuentra gravada con el IGV'**" (las negritas son nuestras).

Sin embargo, la venta de departamentos en planos o de bienes futuros si bien al momento de la venta no existen, cuando se realice la venta de los mismos estarán gravados con el impuesto, en este caso, nacería el impuesto porque se tiene la certeza de que la edificación en algún momento determinado se materializará.

En virtud de los Informes N° 215-2007- SUNAT/2B0000 y N° 104-2007-SUNAT/2B0000, se precisó que "**la primera venta de inmuebles futuros se encuentra gravada con el IGV**, naciendo la obligación tributaria en la fecha de percepción, parcial o total, del ingreso" (las negritas son nuestras).