



ZEGARRA AGUILAR
— a b o g a d o s —



Publicación:

Junio 2021

Contacto:

Gonzalo Escalante Alpaca
gescalante@zegarralaw.com

Nicole Paredes Meza
nparedes@zegarralaw.com

**GUÍA TRIBUTARIA
PARA EL SECTOR
CONSTRUCCIÓN**



Presentación

Los contribuyentes inmersos en el desarrollo de actividades inmobiliarias o de construcción se enfrentan con cuestionamientos vinculados a las consecuencias tributarias que se generan por las diversas transacciones que se llevan a cabo dentro de su rubro. Habiendo identificado estas inquietudes, el equipo fiscal de nuestra firma ha preparado esta guía con el objeto de brindar una clara y sucinta respuesta a algunas de las dudas más recurrentes del sector.

Para ello se ha estructurado el presente documento sobre la base de 9 preguntas a las que se da respuesta considerando la jurisprudencia y pronunciamientos de SUNAT aplicables a cada caso.





1. Si soy una persona natural y construyo para vender ¿debo pagar Impuesto a la Renta (IR) empresarial?

El cuestionamiento surge de la necesidad de determinar qué categoría de renta resulta aplicable a las personas naturales que construyen con el objetivo de realizar la venta de las unidades inmobiliarias resultantes de la construcción efectuada.

Tratamiento Fiscal

Como sabemos, por regla general la enajenación de bienes inmuebles realizada por personas naturales se considera como renta de segunda categoría estando afecta la ganancia con la tasa efectiva del 5% sobre la renta bruta siempre que no tenga la condición de habitual. Para adquirir dicha condición la persona natural debe haber realizado la transferencia de más de dos inmuebles en un ejercicio con lo cual le resulta imputable la condición de habitual, estando dicha persona natural afecta al IR empresarial en cuyo régimen general resulta aplicable una tasa del 29.5% sobre la renta neta imponible.

Ahora bien, es necesario preguntarse qué sucede si la persona natural ha construido con el único objetivo de realizar - la enajenación de la(s) unidad(es) inmobiliaria(s).

En este caso existe un claro ánimo empresarial por parte de la persona natural pues está llevando a cabo la construcción con el objetivo de efectuar su comercialización de manera posterior. Siendo ello así, no resulta aplicable análisis alguno sobre la configuración o no de la habitualidad, pues el resultado de la venta de la(s) unidad(es) inmobiliaria(s) se considera gravada con el IR empresarial desde de la primera enajenación.



i) Informe 123 - 2013 - SUNAT/4B0000

"Tratándose de un edificio de departamentos construido para la venta de estos, los ingresos por la primera venta de uno de tales departamentos que efectúan ambos cónyuges, propietarios de estos, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, correspondiendo dicho tratamiento a ambos cónyuges, aun cuando dicha construcción haya sido hecha por uno de los cónyuges cuya actividad económica es la construcción de edificios y el otro cónyuge sea una persona natural sin negocio."

Aplicación Práctica



Persona natural que construye con la intención de enajenar los bienes inmuebles.

Genera ganancias gravadas con la tasa del 29.5% sobre la renta neta imponible.





2. Si soy constructor y realizo venta de departamentos en planos ¿desde cuándo nace la obligación de pagar el Impuesto General a las Ventas (IGV)?

Venta de departamentos en planos



El presente cuestionamiento tiene como objetivo establecer cuándo es que debe reconocer el impacto fiscal que tiene respecto al IGV la percepción de pagos dentro de una venta en planos de departamentos.

Tratamiento Fiscal

La Ley del IGV señala que en la primera venta de inmuebles la obligación tributaria se originará en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total. El Reglamento de la Ley del IGV dispone a su vez que el nacimiento de la obligación tributaria se da en el



momento y por el monto que se percibe, inclusive cuando se denomine arras, depósito o garantía, siempre que éstas superen en forma conjunta el 3% del valor total del inmueble.

Además, el Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP) establece que en el caso de primera venta de bienes inmuebles el comprobante de pago se emite en la fecha en que se perciba el ingreso, sea este un pago total o parcial.

Entonces, en el caso de venta de departamentos en planos corresponderá aplicar el IGV desde el primer pago que realice el comprador, incluso si no se ha concluido con la construcción de la unidad inmobiliaria ni se ha efectuado su entrega a favor del adquirente. Y cuando se trate de arras, depósitos o garantías, el gravamen surgirá siempre que éstos pagos superen el 3% del valor del inmueble.

Aplicación Práctica





3. Si soy constructor y vendo departamentos, ¿mis compradores deben pagar Impuesto a la Alcabala (IA)?

El presente cuestionamiento nace del hecho que existe una concepción generalizada en el sentido que la primera venta de inmuebles no se encuentra afecta al IA.

Tratamiento Fiscal

El IA es un impuesto de realización inmediata que grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio. El sujeto pasivo en calidad de contribuyente es el adquirente del inmueble.

Según la Ley de Tributación Municipal (LTM) la primera venta de bienes inmuebles que realizan las empresas constructoras no se encuentra afecta al IA, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno.

Así las cosas, la norma no da lugar a mayor duda, quedando claro que el gravamen por concepto de IA

deberá considerar afecto el valor del terreno. Para determinar la obligación tributaria se deberá aplicar la tasa del 3% sobre dicho valor. Debemos tener en cuenta que no se encuentra afecto con el IA el tramo comprendido por las primeras 10 UIT (S/ 44,000.00) del valor del terreno.

Jurisprudencia

- i) Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 5621-7-2008: "(...) se ha acreditado que, a la fecha de celebración del contrato de compraventa con la recurrente, el vendedor y su cónyuge calificaban como habituales en la venta de inmuebles según lo dispuesto por las normas relativas al Impuesto General a las Ventas, ya que efectuaron la transferencia de más de dos inmuebles en un período de doce meses, por lo que califican como constructores en los términos de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Que, en tal sentido, al tener parte transferente la calidad de constructor, de acuerdo con las normas glosadas, la adquisición del anotado inmueble por parte de la recurrente, realizada el 11 de abril de 2002, no se encontraba gravada por el Impuesto de Alcabala, salvo por el valor del terreno, por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada."

Aplicación práctica



Primera venta de bien inmueble.



Corresponde aplicar la tasa del 3% sobre el valor del terreno que exceda de 10 UIT.



El pago debe realizarse hasta el último día hábil del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia.





4. Si una persona natural lotiza un terreno para su venta ¿debe pagar IR empresarial?

Este cuestionamiento surge de un reciente pronunciamiento de la Administración Tributaria, donde se establece que si una persona natural lotiza un predio y procede con su comercialización se configura como un ingreso para cuya obtención han intervenido tanto el capital como el trabajo, denotándose un claro ánimo empresarial que deriva en la imputación de una renta empresarial.

Opinión del Fisco

- i) **Informe 024-2021-SUNAT/7T0000:** "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."

Aplicación práctica



Persona natural propietaria de un terreno.



Realiza la parcelación del terreno y posterior venta de las unidades obtenidas.



A la renta que se obtenga de la enajenación de los terrenos producto de la parcelación se le deberá afectar con el IR empresarial.

5. Si soy persona natural y realizó el trámite correspondiente para obtener la habilitación urbana de un inmueble ¿debo pagar IR empresarial al enajenar mis derechos sobre el bien?

En este caso, tenemos que el fisco ha considerado que el mejoramiento de un inmueble mediante la obtención de la habilitación urbana, y la posterior transferencia de los derechos que se ostentan sobre el mismo a favor del copropietario implica la existencia de un espíritu empresarial, debiendo afectarse los ingresos obtenidos, de manera consecuente con el IR aplicable a este tipo de actividades.

Opinión del Fisco

- i) **Informe 026-2021-SUNAT/7T0000:** *“En el supuesto de una persona natural sin negocio que no es habitual en la enajenación de inmuebles, quien, en un solo acto y a un único adquirente, enajena la totalidad de sus acciones y derechos (cuota ideal) que tiene sobre un terreno, del cual ambos son copropietarios; siendo que dicho inmueble cuenta con resolución de habilitación urbana según la Ley N.º 29090 obtenida por gestión de ellos, no habiéndose realizado obra sobre este, la renta que se obtenga de dicha enajenación se encuentra gravada con el impuesto a la renta como renta producto en aplicación del inciso a) del artículo 1 de la LIR.”*

Aplicación práctica



Persona natural propietaria de un terreno.



Se tramita la habilitación urbana, lo cual a juicio de SUNAT refleja un espíritu empresarial.



A la renta que se obtenga de la enajenación de los terrenos con habilitación urbana se le deberá afectar con el IR empresarial.



6. ¿Cómo acreditar que se me prestó un servicio o se me vendieron bienes?

No son pocas las oportunidades en las que el uso del crédito fiscal es reparado por parte del fisco al considerarse que las prestaciones o las adquisiciones que sustentan la utilización del crédito no son reales. Esto implica que se observe la utilización del crédito fiscal y, asimismo, la imputación de las multas correspondientes. El problema surge No son pocas las oportunidades en las que el uso del crédito fiscal es reparado por parte del fisco al considerarse que las prestaciones o las adquisiciones que sustentan la utilización del crédito no son reales. Esto implica que se observe la utilización del crédito fiscal y, asimismo, la imputación de las multas correspondientes. El problema surge porque muchas veces el reparo se sustenta en incumplimientos formales de parte de los proveedores de los bienes y servicios, esto es, sobre la base de infracciones al ordenamiento que se encuentran fuera de la esfera de dominio del contribuyente que pretende emplear el crédito fiscal.

Tratamiento fiscal

La Ley del IGV dispone que la emisión de comprobantes de pago por operaciones no reales obligará al pago del Impuesto consignado, por el responsable de su emisión y por parte de quien recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del IGV originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Asimismo, se precisa que, se considera como operación no real a las siguientes situaciones:

- i) Aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- ii) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

Razón por lo cual, de forma preventiva se convierte necesario contar con toda la documentación que sustente las operaciones que se prestaron a la empresa.

Jurisprudencia

- i) En este pronunciamiento se establece como parámetro que, para sustentar la fehaciencia de las operaciones se debe acreditar quien es el contacto con el proveedor del servicio, contar con un contrato, valorizaciones y actas de conformidad. Si bien el pronunciamiento no es de observancia obligatoria, sí nos permite contar con un lineamiento jurisprudencial sobre la base del cual establecer qué documentación permitirá evitar la imputación de operaciones no reales por parte del fisco.

Aplicación práctica





7. ¿Cuándo debo reconocer el IR por la venta de departamentos en planos?

El cuestionamiento se origina debido a que pueden existir dudas respecto al momento en que deben reconocerse para efectos del IR los ingresos provenientes de la venta de departamentos cuando éstos aún no se han construido.

Tratamiento fiscal

El devengado es el principio que regula el reconocimiento de ingresos y gastos por partes de los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría.

La LIR establece que las rentas de tercera categoría se consideran devengados cuando se configuren los hechos sustanciales para su generación, siempre que no estén sujetos a condición suspensiva. En el caso de enajenación de bienes se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso o del gasto cuando se produzca cualquiera de las siguientes situaciones:

- i) El adquirente tenga el control sobre el bien, lo cual implica tener el derecho a decidir sobre el uso de un bien y obtener sustancialmente los beneficios de este; o
- ii) El enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

Ahora bien, sobre la base de lo dispuesto en el ordenamiento del IR, para el devengo de los ingresos por venta de departamentos en planos, debe cumplirse con la condición suspensiva materializada en la efectiva existencia y entrega de estos bienes, siendo que únicamente en este momento el ingreso deberá reconocerse para efectos fiscales.

Jurisprudencia

- i) **RTF 00727-2-2016:** "Que de lo expuesto, toda vez que los compradores entregaron a la recurrente algunos montos de dinero en forma anticipada, cuando aún no se había cumplido con la condición suspensiva de que el inmueble existiera, para que la venta fuera eficaz, lo que recién ocurrió en el año 2003, los montos recibidos por la recurrente en el 2002 fueron percibidos en calidad de anticipos o adelantos, los cuales no afectan los resultados del ejercicio en que se percibieron, es decir, no deben influir en la determinación el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, en aplicación del principio de lo devengado, en tal sentido, procede levantar el reparo efectuado por la Administración y revocar la apelada en dicho extremo."

Aplicación práctica



Venta de departamentos en plano.



Se realizan pagos parciales y posteriormente se configura la existencia y transferencia jurídica del departamento



A partir de la existencia y entrega de los inmuebles se considera devengado el ingreso.





8. Si intervengo en una asociación en participación en condición de asociado, ¿qué tipo de renta es el que corresponde a los ingresos que percibo?

Existen dudas respecto al tratamiento que resulta atribuible a las rentas obtenidas como consecuencia de la participación en un contrato de asociación en participación. Ello en tanto, el asociante va a llevar a cabo una actividad empresarial cuyos frutos serán posteriormente distribuidos en favor del asociado.

Al respecto tenemos que en un reciente pronunciamiento del Tribunal Fiscal se ha dejado zanjada la controversia, al menos a nivel de este órgano, indicando que los resultados percibidos por el asociado como consecuencia de un contrato de asociación en participación se constituyen como dividendos, y siendo ello así, se encuentran gravados cuando se distribuyan a favor de una persona natural, y cuando el beneficiario sea una persona jurídica, estos deberán considerarse como ingresos no afectos para la determinación del IR.



Jurisprudencia

- i) RTF 02398-11-2021: Mediante la RTF 02398-11-2021, el TF ha establecido como criterio de observancia obligatoria que, "para efectos del Impuesto a la Renta la participación que recibe un asociado en un Contrato de Asociación en Participación califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En ese sentido, dicha participación estará gravada con el impuesto según quien sea el asociado, conforme lo siguiente:
- i) Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta.
 - ii) Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría."

Aplicación práctica



La participación que recibe un asociado en un Contrato de Asociación en Participación califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades.



Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el IR.



Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado en el IR de segunda categoría.





9. Dentro de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente ¿puedo sustentar la distribución de ingresos a favor de los otros consorciados mediante los documentos de atribución?

Existen dudas respecto a la idoneidad de los documentos de atribución para sustentar la distribución de ingresos entre las partes conformantes de un contrato de colaboración empresarial como por ejemplo consorcios o joint ventures; en los que los contratos no llevan contabilidad independiente a la de sus partes conformantes. Al respecto el Tribunal Fiscal se ha pronunciado indicando que la finalidad de los documentos de atribución es justamente atribuir crédito fiscal, costos y/o gastos, más no ingresos.

Jurisprudencia

RTF 01928-2-2017: El colegiado analiza la finalidad de los documentos de atribución señalando que esta "es permitir que a través de esos documentos se atribuya crédito fiscal, costos y/o gastos, más no ingresos, a los partícipes de un contrato de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente a sus partes contratantes, (...)"

Aplicación práctica





↑ 휴게실
↓ 장애인 화장실
→





ZEGARRA AGUILAR

— a b o g a d o s —

Dirección:

Calle Mariscal Benavides Nro. 407
Selva Alegre, Cercado. Arequipa - Perú.

Llámenos:

(51) 54 417369

Correo Electrónico:

legal@zegarralaw.com