

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**

ESCUELA ACADÉMICO PROFESIONAL DE CONTABILIDAD



TESIS

**“ REGULARIZACIÓN DE NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA
DE BIENES INMUEBLES ”**

PARA OPTAR EL TITULO PROFESIONAL DE

CONTADOR PÚBLICO

PRESENTADO POR EL BACHILLER:

CABANILLAS GUEVARA EDUARD WILLIAM

ASESOR:

C.P.C. NORBERTO BARBOZA CALDERON

CAJAMARCA - PERÚ

2013

INFORME

AL: Mg. C.P.C. FREDY EDWAR TORRES IZQUIERDO.

Decano de la facultad de Ciencias Económicas, Contables y
Administrativas.

Del: C.P.C: Norberto Barboza Calderón

Asunto: Culminación de Trabajo de Tesis.

Fecha: 07 de Noviembre de 2013

.....

Es grato dirigirme a Usted, para hacer de su conocimiento que el trabajo de tesis intitulado **"REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES"**, desarrollado por el Bachiller en Contabilidad Cabanillas Guevara Eduard William, ha sido culminado y revisado en mi calidad de asesor, habiendo cumplido con los objetivos del proyectos de investigación; por lo tanto, se encuentra expedita su dictamen correspondiente y posterior sustentación.

Es todo cuanto informo a Usted para conocimiento y trámite correspondiente.

Atentamente,



C.P.C NORBERTO BARBOZA CALDERON

ASESOR

DEDICATORIA

A mis padres en tributo y reconocimiento a sus abnegadas e incondicionales labores en favor de mi formación profesional.

A mis hermanos, Wilber, Sarita y Rosa por su apoyo constante para lograr mi objetivo profesional.

EL AUTOR

INDICE GENERAL

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

PRESENTACIÓN

CAPITULO I

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN09

INTRODUCCIÓN

CAPITULO II

ASPECTO GENERALES DEL IMPUESTO GENERALA LAS VENTAS

1.1. Antecedentes del problema de investigación.....57

1.2. Bases teóricas.....58

1.2.1. Orígenes del Impuesto al Valor Agregado58

1.2.2. Definición del Impuesto al Valor Agregado60

CAPITULO III

DESARROLLO DE LA TEMÁTICA CORRESPONDIENTE AL TEMA INVESTIGADO

2.1. Tipos de valor agregado65

2.1.1. Tipo Monofásico (productor, mayorista, minorista).....65

2.1.1.1. Minorista.....65

2.1.1.2. Mayorista.....66

2.1.1.3. Productor.....67

2.1.2. Tipo plurifásico.....67

2.1.2.1. Definición.....68

2.1.2.2. Forma de Aplicación del Impuesto.....69

2.2. Hipótesis de Incidencia Tributaria.....69

2.2.1. Hecho Imponible de la Hipótesis de Incidencia Tributaria.....70

2.2.2. Aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria.....72

2.2.2.1. La primera venta de inmuebles edificados	73
2.2.2.1.1 La venta de inmuebles edificados como bienes de consumo - constructor.....	73
2.2.2.1.2. El hecho gravado: la primera venta de inmuebles construidos.....	75
2.2.2.1.2.1. Concepto de venta.....	75
2.2.2.1.3. El IGV en el desarrollo de proyectos inmobiliarios.....	76
2.2.2.1.3.1. Determinación de la base imponible (valor del terreno y de la construcción).....	76
2.2.2.2. Reorganización de empresas.....	76
2.2.2.3. Operaciones realizadas con posterioridad a la resolución, rescisión, nulidad o anulación de la venta gravada.....	77
2.2.2.3.1. Operaciones con empresas vinculadas.....	80
2.2.2.4. Ampliación, remodelación y restauración.....	81
2.2.2.5. Exoneración de inmuebles por importes menores a las 35.....	82
2.2.2.6. Valor de mercado	87
2.2.3. Aspecto subjetivo	88
2.2.3.1. Constructor.....	98
2.2.3.2. Habitualidad.....	89
2.2.3.2.1. Supuestos Específicos de Habitualidad.....	91
2.2.4. Aspecto temporal.....	92
2.2.4.1. Nacimiento de la obligación tributaria.....	93
2.2.4.2. Venta de inmueble en planos.....	94
2.2.4.3. Venta de inmuebles en casco.....	96
2.2.4.4. Definición de pago o percepción del pago	102
2.2.4.5. Arras - confirmatorias y de retractación.....	103
2.2.4.5.1. Arras confirmatorias.....	103
2.2.4.5.2. Arras de retractación.....	103

2.2.4.5.3. Diferencia entre las arras confirmatorias y el pago a cuenta.....	104
2.2.4.6. Momento e importe de la emisión de comprobantes de pago.....	105
2.2.5. Aspecto espacial.....	105
2.2.5.1. Crédito Fiscal en el Impuesto General a la Ventas.....	106
2.2.5.1.1. Obligaciones sustanciales.....	106
2.2.5.1.2. Obligaciones formales.....	107
2.2.5.2. Determinación del crédito fiscal en la primera venta de bienes inmuebles.....	107
2.2.5.3. Determinación del crédito fiscal en la adquisición de un terreno	108
2.2.8.4. Aplicación de la prorrata del crédito fiscal.....	111
2.2.5.5. Prorrata General y Especial.....	112
2.2.5.6. Definición de operaciones no gravadas.....	114
2.2.5.7. Reintegro del crédito fiscal - venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada con IGV, antes de los dos años.....	116
2.2.6. Detracciones en la primera venta de bienes inmuebles.....	117
2.2.6.1. Procedimiento de aplicación de la Detracción.....	117
2.2.6.2. Plazos para pagar la Detracción.....	118
2.2.6.3. Fiscalización.....	119
2.2.6.4. Sanciones aplicables.....	119
2.2.6.5. Importe de la operación sobre la cual se aplica el porcentaje.....	119
2.2.6.7. Monto del Depósito.....	120
2.2.6.8 Sujetos Obligados a Efectuar el Depósito.....	120
2.2.6.9. Momento para Efectuar el Depósito.....	121
2.2.6.10. Obligación de los Notarios.....	121

CAPITULO IV

RESULTADOS DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

3.1. Definición de inmueble.....	123
3.2. Determinación del valor del terreno.....	123
3.2.1. Cuando el valor del terreno es superior al valor de la Construcción.....	124
3.3. Reintegro del crédito fiscal.....	125
3.4. Prorrata del crédito fiscal.....	126
3.5. Exoneración de 35 UIT.....	128

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. CONCLUSIONES.....	130
4.2. RECOMENDACIONES.....	131

CAPITULO V

BIBLIOGRAFIA.....	133
-------------------	-----

INFORMACIÓN BÁSICA

Facultad : Ciencias Económicas, Contables y Administrativas

Escuela Académico: Contabilidad

Título : Regularización del Nacimiento de la Obligación
Tributaria del Impuesto General a las Ventas en la Primera venta de bienes
inmuebles.

Ejecutor : Bach. Eduard William Cabanillas Guevara

Asesor : CPC. Norberto Barboza Calderon

Tipo de Estudio : Transversal

Inicio: Julio 2013

Termino: Noviembre 2013

AGRADECIMIENTO

Agradezco con mucha gratitud a los Docentes de la Facultad de Ciencias Económicas Contables y Administrativas y en especial a los Docentes de la Escuela Académico Profesional de Contabilidad por haber impartido en mi persona conocimientos a lo largo de mi formación profesional.

También agradezco a mi Asesor C.P.C. NORBERTO BARBOZA CALDERON por su valiosa orientación durante el desarrollo del presente trabajo.

De otro lado hago extensivo mi agradecimiento al mi tío, el C.P.C. Oscar Cabanillas Bazán por su apoyo constante e incondicional para lograr el objetivo de este trabajo.

EL AUTOR

PRESENTACIÓN

Señores miembros del jurado dictaminador:

En cumplimiento con lo dispuesto por el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad de Ciencias Económicas, Contables y Administrativas de la Universidad Nacional de Cajamarca, se ha realizado y preparado el presente trabajo de investigación, el que es puesto a consideración de vuestro criterio y tiene por título "REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES" ; con el objetivo de optar el Título de Contador Público.

El desarrollo del presente trabajo es el producto de la investigación de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Reglamento y normas modificatorias.

Deseando que este trabajo de investigación cumpla con su cometido y propósito, por lo que pongo a vuestra disposición. Pidiéndoles las disculpas y comprensión por los errores que posiblemente encuentren en su contenido.

EL AUTOR

CAPITULO I

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

**REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION
TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA
PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES**

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

INDICE

I.- DATOS GENERALES

1.1. Título del proyecto

**REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION
TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA
PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES**

1.2. Tesista

EDUARD WILLIAM CABANILLAS GUEVARA

1.3. Duración del proyecto

Cuatro meses

II.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

2.1. Determinación del problema

Considerando que en los últimos años el sector de la industria de la construcción ha cobrado una gran importancia y auge económico en nuestro país, es indispensable contar con normas tributarias claras que generen seguridad jurídica, situación que no se presenta en la actualidad, donde existen muchos vacíos legales y estas cambian constantemente.

En la Ley del Impuesto General a las Ventas, la transferencia de inmuebles se ha diseñado en base a un impuesto al valor agregado de tipo monofásico, gravado a nivel de productor o industrial, en tal sentido el legislador debe tener especial cuidado en el diseño del hecho generador, debido a que solo se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto la primera transferencia, de quedar fuera del ámbito de aplicación del impuesto por una deficiente técnica legislativa no existe la posibilidad de recuperar el impuesto en la siguientes transacciones.

De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto General a las Ventas y de su reglamento nos percatamos que existen algunos aspectos que deben ser debidamente regulados a fin de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, tales como:

No existe una definición de inmueble. Qué características mínimas deben tener estos bienes para considerar que se ha producido la enajenación de un inmueble. Así nos planteamos la siguiente interrogante ¿Se encuentra gravada con el impuesto la transferencia de un inmueble en casco?, de ser afirmativa la respuesta, el valor agregado en la culminación del bien quedaría fuera del campo de aplicación del impuesto.

En caso de realizar la **posterior enajenación de un inmueble** que fue adquirido gravado con el IGV, antes de los dos años de su utilización, existe la obligación de realizar el reintegro del 100% del crédito fiscal utilizado;

evidenciándose una posición desventajosa frente a la enajenación de un inmueble que forma parte del activo fijo y que ha sido edificado mediante un contrato de construcción, donde no existe la obligación de efectuar el reintegro y tampoco se considera como una operación no gravada.

Para poder determinar la habitualidad en la transferencia de inmuebles se utiliza elementos de juicio altamente subjetivos como son la frecuencia, volumen, monto. Considerándose además la intención con la que el inmueble ha sido construido, si fue para utilizarlo o enajenarlo.

En el presente caso se realiza operaciones gravadas y no gravadas, en tal sentido se debe aplicar la prorrata del crédito fiscal y de acuerdo con la forma como esta ha sido diseñada presenta diversos inconvenientes que hacen al tributo anti técnico.

2.2. Formulación del problema

¿Se encuentra regulado adecuadamente el nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de bienes inmuebles, en la Ley del Impuesto General a las Ventas?

2.3. Objetivos: Generales y Específicos

2.3.1 Objetivo General

Determinar si el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas en la primera venta de bienes inmuebles se encuentra debidamente regulado.

2.3.2 Objetivo específico

2.3.2.1 Determinar cambios normativos en materia de Impuesto General a las Ventas que faciliten el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes en la primera venta de bienes inmuebles, respecto del Impuesto General a las Ventas , se han regulado adecuadamente.

2.3.2.2 Determinar los problemas técnicos de reintegro de crédito fiscal en un impuesto monofásico.

2.3.2.3 Recomendar cambios normativos que consideren como ventas gravadas de los bienes inmuebles en proceso de construcción (inmuebles en casco).

2.3.2.4 Recomendar que la habitualidad en la venta de inmuebles tenga un tratamiento similar con el Impuesto a la Renta (a partir de la tercera enajenación).

2.4. Importancia y Alcance de la Investigación

El presente trabajo de investigación, nos permitirá desarrollar la delimitación del campo de aplicación del impuesto, definiendo el objeto de este. Asimismo nos permitirá realizar algunas propuestas de modificaciones normativas.

En el Perú existe un elevado déficit en infraestructura de transporte (carreteras, puentes, puertos, aeropuertos) sumado al importante déficit de viviendas en Lima Metropolitana y al interior del país y el crecimiento del sector minero y energético que se espera en los próximos años, empujarán el crecimiento de la construcción en el Perú.

El dinamismo del sector construcción, que en el 2013 crecerá 11.4 por ciento y liderará el crecimiento de la economía peruana, continuará en su senda expansiva en los subsiguientes años, son los pronósticos de las autoridades del actual Gobierno.

Indicó que el crecimiento esperado para este año en el sector Construcción será resultado de la importante recuperación que se espera en la inversión privada, que se prevé tenga un crecimiento de 17.5 por ciento en el 2013 y por el dinamismo de la inversión pública en infraestructura.

El mayor dinamismo en el sector estará determinado por la reactivación de proyectos inmobiliarios, comerciales, mineros e industriales por parte del sector privado ante las mejores perspectivas de crecimiento económico, que se espera alcance siete por ciento en el 2013.

Debido a que importantes proyectos mineros se encuentran a la espera de la aprobación de las comunidades de las zonas de influencia, el sector construcción será uno de los principales motores de la economía, en ese sentido a fin que el Estado tenga los suficientes recursos fiscales se hace imperiosa la necesidad de incrementar la recaudación fiscal en este sector,

para ello uno de los aspectos a mejorar es la normativa relacionada con el Impuesto General a las Ventas en la Primera Venta de bienes Inmuebles.

A partir del presente año se ha incorporado dentro del ámbito de aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias a la primera venta de bienes, aplicándose un porcentaje del 4% del valor de la operación gravada, sin embargo estas medidas no hace que disminuya la evasión, debido a que solo afecta a las empresas constituidas formalmente y en muchas ocasiones les producen problemas financieros.

Para lograr el incremento de la recaudación es necesario contar con un sistema tributario justo, que sea aceptado por los contribuyentes. Ello se logra con una adecuada técnica legislativa de los tributos y con una Administración Tributaria eficiente que respete los derechos de los contribuyentes.

Por los motivos expuestos, es que se está realizando el presente trabajo de investigación.

III. MARCO TEÓRICO

3.1. Antecedentes del problema

No se ha encontrado antecedentes de investigación del tema, por lo que pretendemos proporcionar un material que sirva de base para futuras investigaciones relacionadas con el tema.

Implicancias de la legislación del IGV en la primera venta de un inmueble efectuada por el constructor, Chiclayo 2012.

La investigación asumió como objetivo determinar las inconsistencias existentes en el procedimiento de determinación del valor del terreno a efectos de poder excluirlo de la base imponible del IGV en la primera venta de bienes inmuebles efectuada por el constructor. El proyecto estuvo enmarcado en el tipo de investigación descriptiva-analítica fundamentada a nivel comprensivo no experimental. Se emplearon una serie de técnicas e instrumentos de recolección de datos, específicamente el análisis de fuentes documentales, la observación directa y la entrevista a profundidad. Para la elaboración y el cumplimiento de los objetivos planteados se utilizó una guía de entrevista para los contribuyentes del sector construcción. Adicionalmente, se realizó un análisis de la legislación del IGV. De esta manera se pudo concluir que efectuando una modificación de la normativa que regula la primera venta de bienes inmuebles efectuada por el constructor generará una adecuada determinación del valor del terreno a efectos de excluirlo de la base imponible del IGV en la primera venta de bienes inmuebles.

Código Dewey: TE 657 L839

Código de Barras: 055723

Autor: López Acuña, Fanny Esther;

Año: Chiclayo, 2013.

Ubicación: Sala de Referencia y Tesis

3.2. Bases Teóricas – Científicas.

3.2.1. Aspectos Teóricos

En lo referente a la imposición a los consumos, podemos decir que es aquel que grava una manifestación de capacidad contributiva que se exterioriza a través de la renta gastada, dispuesta o consumida.

De acuerdo con John F. Due¹ la imposición al consumo es realizada en forma indirecta, al contrario de un impuesto al gasto que se hace en forma directa; es decir, se distribuye el costo de la actividad gubernamental en proporción a los gastos en consumo, y además son recaudados por los vendedores.

Este impuesto al consumo puede gravar todos o parte de los gastos en consumo, o sólo aquellos realizados en determinados bienes. Al primero se lo conoce como impuesto a las ventas, mientras que al segundo como impuesto a los consumos específicos.

La distribución de la carga tributaria de los impuesto a las ventas y a los consumos específicos, sólo ocurrirá si se traslada de los vendedores sobre quienes recae, al consumidor último, sin alterar los ingresos monetarios de las personas; lo cual implica que la traslación, se torna fundamental.

A los fines de realizar una elección entre las diversas formas de imposición a las ventas John F. Due², define que el impuesto al valor agregado, tiene por mérito el de eliminar los males del impuesto a las transacciones (ventas), y lo clasifica como un impuesto aplicado en una sola etapa pero con múltiples puntos de recaudación. Como punto negativo indica que el mismo, implica un mayor número de contribuyentes y una mayor complejidad administrativa a los fines recaudatorios con respecto a un impuesto aplicado en una sola etapa. A su vez, señala como el punto más destacable, que el impacto del

¹ John F. Due, "Análisis Económico de los Impuestos", 3ª Edición, Editorial "El Ateneo", página 260.

² John F. Due, "Análisis Económico de los Impuestos", 3ª Edición, Editorial "El Ateneo", página 299.

tributo se difunde más ampliamente, y por otro lado, agrega que en cierto modo facilita la fiscalización de los contribuyentes, ya que las deducciones declaradas por una firma, indican el impuesto pagado por otras.

El impuesto al valor agregado, de acuerdo con **J. Macon - P. F. J. Pavesi**³ es una especie de impuesto a las ventas más evolucionado, y como una primer clasificación divide al impuesto a las ventas entre impuestos específicos y generales, siendo los primeros aquellos que recaen sobre productos determinados y los segundos sobre la totalidad de los productos aunque en este último generalmente admite exenciones. Textualmente los define de la siguiente forma:

“...existe impuesto específico cuando se establece explícitamente cuales son los productos gravados, mientras que los no mencionados se hallan al margen del tributo; en cambio, tenemos un impuesto a las ventas con carácter general cuando, en principio, todos los productos se encuentran gravados, menos los que están explícitamente incluidos en alguna exención.”

Al dividir al proceso económico de un producto en etapas se puede decir que el impuesto es múltiple. El proceso económico se puede dividir en tres (3) etapas:

Etapa de Producción

Etapa Mayorista

Etapa Minorista

El impuesto a las ventas de etapas múltiples, es aquel que va a incidir en todas o varias etapas; mientras que el impuesto a las ventas de etapa única es aquel que va a incidir en sólo una de ellas.

Con respecto a los impuestos de etapas múltiples, se los puede dividir en dos (2) clases:

³ J. Macon - P.F.J.Pavesi. “Un impuesto al valor agregado para Argentina”. Editorial “El Ateneo”, página 5.

1) aquellos que son acumulativos, es decir que cada etapa acumula el impuesto de la etapa anterior (ejemplo impuesto sobre los ingresos brutos) y

2) los no acumulativos como por ejemplo el impuesto al valor agregado, que de acuerdo con la propia denominación nos indica que el impuesto se genera en cada etapa del proceso financiero (producción y comercialización), agregándose hasta llegar a su última escala en la que se concluye la tributación.

Por esta razón es que se observa que no se trata de un impuesto en cascada y por ende, no produce el efecto de piramidación propio de los impuestos acumulativos que más adelante comentaremos.

El impuesto al valor agregado, mantiene las particularidades de los impuestos plurifásicos, donde la gravabilidad se produce en cada etapa del ciclo económico, en contraposición a esto, encontramos a los impuestos monofásicos, en los que se grava "únicamente" la última etapa del proceso. Como ejemplo de los segundos, tenemos el impuesto a las ventas.

Los impuestos plurifásicos que mencionamos, tienden a establecer la gravabilidad en el país de destino, liberando las exportaciones de gravámenes y gravando en cambio a las importaciones, ello es con el fin de evitar distorsiones, que impliquen una desigualdad de condiciones respecto a la competencia.

En materia de exportaciones este impuesto, le otorga un tratamiento preferencial con el fin de lograr un crecimiento en los mercados internacionales, por lo que –como ya hemos expresado– quedan eximidos del tributo. A su vez se reintegra el impuesto que el bien haya pagado con anterioridad, por sus insumos, en las distintas etapas relativas a producción y distribución.

En el caso de tratarse de importaciones se les aplica a éstas los impuestos del país de destino, con el fin de posicionar a los productos importados en igualdad de condiciones, tanto en materia tributaria como comercial, a los productos que se producen internamente.

La técnica del valor agregado, adoptada por la mayoría de los países es la de un impuesto plurifásico aplicado a la etapa de producción y a las siguientes que no deben traer acumulaciones en esos ciclos. Para ello, se grava la parte que representa el valor que se agrega en cada transferencia, de modo que sumados los distintos impuestos abonados en el transcurso del circuito económico seguido por una mercadería hasta llegar al consumidor final, el impuesto total aplicado debe resultar igual al que se obtiene de aplicar la tasa del impuesto sobre el precio final de venta. De esta forma, el pago se fragmenta en las distintas transferencias que puedan producirse y sus insumos hasta llegar al consumidor final. Se gana en simplicidad, ya que su liquidación e ingreso son permanentes, y se asegura el control de las etapas productoras y de comercialización.

Lo contrario ocurre, cuando se trata de un impuesto monofásico que tiene lugar en la última venta efectuada al detalle en el mercado, y que en caso de evasión, la pérdida de recaudación resulta total.

3.2.2. Aspectos Conceptuales

3.2.2.1. Impuesto General a las Ventas

3.2.2.1.1. Ámbito de Aplicación del Impuesto

a) Definición de Venta

Todo acto a título oneroso que conlleva la transmisión de los bienes gravados independientemente de la denominación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por la partes, tales como venta propiamente dicha, permutación, dación en pago, expropiación, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin. No es venta el canje de productos por otros de la misma naturaleza, efectuada en aplicación de cláusulas de garantía de calidad o de caducidad contenidas en contratos de compraventa o en dispositivos legales que establezcan que dicha obligación es asumida por el vendedor, siempre que sea de uso generalizado por la empresa en condiciones iguales y que el vendedor acredite la devolución con guía de remisión que haga referencia al comprobante de pago en que se consigna la venta.

En el caso de la venta de signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares: a) en la fecha o fechas de pago señalados en el contrato y por los montos establecidos; b) en la fecha en que se perciba el ingreso y por el monto que perciba, sea total o parcial, o c) en la fecha en que se omite el comprobante de pago; lo que ocurra primero.

Para estos efectos se entiende por fecha de entrega de un bien, la fecha en la que el mismo queda a disposición del adquirente.

b) Exoneraciones

b.1) Aspectos Generales

Se encuentra exonerado del Impuesto General a las Ventas, las operaciones contenidas en los apéndices I (Ventas en el país e Importaciones) y II (Servicios).

También se encuentran exonerados los contribuyentes del impuesto cuyo giro o negocio consiste en realizar exclusivamente operaciones exoneradas o inafectas, cuando vendan bienes que fueron adquiridos o producidos para ser utilizados en forma exclusiva en dichas operaciones exoneradas o inafectas. La exoneración al Impuesto General a las Ventas debe ser expresa e incorporada a los apéndices I y II.

c) Sujetos del Impuesto

c.1) Contribuyentes

Son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre la contribución de rentas previstas en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, situaciones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión de valores, los fondos de inversión, así como la comunidad de bienes, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente, que realicen las operaciones gravadas consideradas dentro del ámbito de aplicación del tributo.

3.2.2.1.2. Impuesto Bruto y Base Imponible

a) Impuesto Bruto

El impuesto bruto corresponde a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del impuesto sobre la base imponible.

El impuesto bruto corresponde al contribuyente por cada periodo tributario, es la suma de los impuestos brutos determinados conforme al párrafo precedente por las operaciones gravadas de ese periodo.

b) Base Imponible

La base imponible está constituido por:

- a) El valor de venta en la venta de bienes
- b) El total de la retribución en la prestación o utilización de servicios
- c) El valor de la construcción en los contratos de construcción
- d) El ingreso percibido, en la venta de inmuebles, con exclusión del correspondiente al valor del terreno
- e) El valor CIF aduanero determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación, excepción del Impuesto General a las Ventas, en las importaciones.

3.2.2.1.3. Impuestos Directos

En estos casos, el impuesto recae sobre una persona, sin la intervención de terceros.

Son los casos de imposición a la renta e imposición al patrimonio.

Las características más importantes son:

a) Afectación de la tenencia de riqueza

Se toma en cuenta la tenencia de la riqueza. Es decir se pone especial atención en la posesión de una renta obtenida o el patrimonio adquirido (predios, vehículos, etc.). Los ingresos quedan afectados en su etapa pasiva.

b) No traslación

En los impuestos directos no debería existir la posibilidad de ser trasladados a terceros; es decir a sujetos que no han participado directamente en la generación de la renta o que no son los propietarios de patrimonio.

Cuando se trata de mercados con demanda elástica; o sea en los casos que los clientes son muy sensibles a cualquier grado de incremento de los precios, lo más probable es que el proveedor (empresa) de bienes y

servicios no va a tener la oportunidad de trasladar el impuesto a esta clase de clientes.

En efecto un incremento del precio (por adición del impuesto en el precio) puede reducir –de modo considerable– la demanda del bien o servicio ofertado por la empresa.

El problema va a aparecer en los casos de mercados con demanda inelástica; en la medida que los clientes demuestran un importante nivel de insensibilidad a los grados de variación (incremento) de los precios. El proveedor (empresa) cuenta con mayores posibilidades de trasladar el impuesto al cliente.

El problema va a aparecer en los casos de mercados con demanda inelástica; en la medida que los clientes demuestran un importante nivel de insensibilidad a los grados de variación (incremento) de los precios. El proveedor (empresa) cuenta con mayores posibilidades de trasladar el impuesto al cliente.

En este sentido, un incremento del precio (por adición del impuesto en el precio) no va a reducir de modo importante el nivel de demanda del bien o servicio que oferta la empresa.

c) Coincidencia entre el deudor económico y deudor legal

Esta coincidencia aparece con claridad en el caso de una persona natural que vive en la casa que es de su propiedad.

El sujeto incidido no tiene la posibilidad de trasladar el Impuesto Predial a terceros.

Además el art. 9º de la Ley de Tributación Municipal LTM⁴ señala que el deudor de este impuesto, en calidad de contribuyente, es el propietario del inmueble.

Por tanto se aprecia una coincidencia entre el deudor económico (sujeto que soporta el impacto de la carga tributaria) y el deudor legal (contribuyente).

⁴ Según Texto único ordenado, Aprobado por D.S N°156-2004-EF/11.09.94

d) Situaciones anómalas

Existen muchos casos donde es posible el traslado de la carga tributaria, de tal modo que deja de existir una coincidencia entre el deudor económico y el deudor legal, de tal modo que quedan desdibujadas las características más notorias de los impuestos directos, tal como se explica a continuación.

d.1) Impuesto Predial de empresas

Al finalizar un determinado año, las empresas proyectan los costos del siguiente, ejercicio para estructurar su nueva lista de precios. Entre los costos fijos se van a considerar los impuestos directos, los mismos que serán distribuidos en el momento de fijar los precios de venta de cada unidad de mercadería o servicio.

En definitiva el cliente es quien soportará el traslado de una porción del Impuesto Predial de la empresa y, al final de cuentas, asumirá el impacto de la carga tributaria; aun cuando desde el punto de vista legal el deudor del tributo es la empresa en calidad de contribuyente.

Como se aprecia, ya se tornan borrosas las características de los impuestos directos cuando se señala que esta clase de impuestos no deberían ser trasladables y que –además– debería existir una coincidencia entre el deudor económico y el deudor legal.

d.2) Imposición al patrimonio

Existen muchos casos donde un impuesto al patrimonio puede ser trasladado. Por ejemplo en los contratos de arrendamiento se puede pactar que el inquilino se obliga a asumir el pago del Impuesto Predial.

Para el Derecho Civil se trata de una cláusula válida. El arrendatario se obliga a asumir el Impuesto Predial; del mismo modo que también suele aceptar el pago de los arbitrios municipales, consumo de luz, agua, teléfono, etc. Entonces, la traslación económica del Impuesto Predial es válida.

Para el Derecho Tributario esta clase de acuerdos voluntarios no surten efectos. Sólo la ley puede señalar quién es el deudor tributario. En este sentido el art. 26º del Código Tributario⁵ establece que los actos o convenios

⁵ Según Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF del 19-08-99.

por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.

En materia de Impuesto Predial, ya hemos visto que el art. 9º de la LTM señala que el deudor ante la Municipalidad es el propietario. No se admite que –a través de los contratos de arrendamiento– se termine por modificar la ley. Por tanto, el único deudor legal es el propietario.

En los formularios para determinar y pagar el impuesto deben aparecer los datos de identificación del propietario, no del inquilino.

En suma, en materia de Impuesto Predial el deudor económico puede ser el arrendatario, mientras que el deudor legal es el propietario del predio.

3.2.2.1.4. Tributo Indirecto

Se trata de aplicar una carga tributaria a determinada persona, mediante la intervención de terceros.

Es el caso de la imposición al consumo. Por ejemplo, la carga tributaria que consiste en el IGV es aplicada por las empresas en sus precios, para que recaiga sobre todos los consumidores del país.

Como se aprecia, la empresa resulta ser un tercero que facilita la afectación (impacto) de la carga tributaria en cabeza de los consumidores (sujetos incididos).

Las características más importantes de los impuestos indirectos son:

a) Afectación del gasto de la riqueza

Lo importante es el uso o disposición de la renta para llevar a cabo determinados actos de consumo. Se procura afectar el ingreso en su etapa activa o dinámica.

b) Traslación

El impuesto que aplican las empresas debe formar parte del precio de venta facturado y, por tanto, se tiene que producir un desplazamiento del impuesto hacia el cliente.

En los mercados con demanda inelástica es probable que todo el peso de la carga tributaria se traslade al adquirente (protraslación).

En cambio, en los mercados con demanda elástica, el proveedor de bienes y servicios deberá asumir parte del impacto del impuesto (retrotraslación),

transfiriendo al comprador solamente una determinada porción de la carga tributaria⁶.

c) No coincidencia entre el deudor económico y el deudor legal

Cuando una empresa minorista (supermercado) vende mercadería a una persona natural, el art. 9º de la Ley del IGV – LIGV⁷ establece que el vendedor es el deudor legal (contribuyente).

Además, el tercer párrafo del art. 38º de la LIGV señala que es obligatoria la traslación del IGV por parte del vendedor hacia el comprador de bienes y servicios.

Por tanto el vendedor tiene que trasladar el impuesto (IGV) en el precio facturado, de tal modo que el comprador pasa a soportar el impacto de la carga tributaria.

Como se aprecia, el vendedor es el deudor legal, mientras que el comprador viene a ser el deudor económico.

3.2.2.1.5. Hipótesis de Incidencia Tributaria

Según el profesor Gerardo Ataliba⁸ señala que la hipótesis de incidencia tributaria es primeramente la descripción legal de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho.

Es, por lo tanto un mero concepto necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. Por eso mera previsión legal. Hipótesis de incidencia es la hipótesis de la ley tributaria.

También señala el profesor Ataliba⁹ que, en cuanto a su categoría jurídica, la hipótesis de incidencia es una e indivisible, se trata de un ente lógico jurídico unitario e inescindible. Esta es quien, en su todo unitario da configuración al tributo y permite determinar, por sus características, la especie tributo.

⁶ Cosciani, C. – El Impuesto al Valor Agregado, Buenos Aires, 1969. p.45 y ss.

⁷ Según Texto Único Ordenado, Aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF

⁸ Ataliba, Gerardo “Hipótesis de Incidencia Tributaria”, Instituto peruano de Derecho Tributario, Perú. Pag. 66.

⁹ Ibidem Pág. 73.

Entonces siendo la Hipótesis de Incidencia una descripción legislativa de un hecho a cuya ocurrencia en concreto la ley atribuye la fuerza jurídica de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, esta categoría se presenta bajo los más variados aspectos, cuya reunión de la entidad, y tales aspectos no vienen necesariamente indicados en forma explícita e integrada en la ley. Puede haber una ley que los enumere y especifique a todos, pero normalmente, los aspectos integrativos de la hipótesis de incidencia están esparcidos en la ley.

3.2.2.1.5.1 Aspectos de la Hipótesis de Incidencia Tributaria.

a) Aspecto personal

Como indica el Profesor Ataliba el aspecto personal o subjetivo es la cualidad que determina los sujetos de la Obligación Tributaria que el Hecho Imponible hará nacer, se trata entonces conocer a los sujetos de la Obligación Tributaria, convirtiéndose en un criterio de indicación de sujetos. En tal sentido el aspecto personal de es el atributo de la Hipótesis de la Incidencia Tributaria que determina el sujeto activo de la obligación tributaria y establece los criterios para la fijación del sujeto pasivo.

Esto significa, que cuando hacemos referencia al aspecto personal, no nos estamos refiriendo al contribuyente de manera exclusiva y excluyente, tampoco al sujeto pasivo (que puede serlo en calidad de contribuyente o en calidad de responsable), si no que la referencia es a los sujetos que integran al relación jurídica Tributaria. En ese sentido, el aspecto personal de la Hipótesis de Incidencia Tributaria de cualquier tributo está compuesta por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

a.1) Sujeto Activo

Es el sujeto acreedor de la obligación tributaria, es la persona a quien la ley le atribuye la exigibilidad del tributo. Solo la ley puede designar el sujeto activo, como hemos señalado anteriormente, esta designación del sujeto activo compone el aspecto personal de la Hipótesis de Incidencia Tributaria. Ahora hay que efectuar la siguiente distinción, quien ejerce potestad tributaria al crear un tributo, puede ser también el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, en este caso no es necesario que la Hipótesis de Incidencia Tributaria precise quien es el sujeto activo, es decir, ya se

encuentra implícito la naturaleza de sujeto activo. En cambio en los casos en los cuales quien en el ejercicio de la potestad tributaria crea un tributo y no va ser el sujeto activo, generalmente lo vamos a encontrar en la ley, la designación el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria.

a.2) Sujeto Pasivo

Es el sujeto que se encuentra obligado a cumplir con la prestación tributaria en favor del sujeto activo pero como se indica en párrafos anteriores en la Hipótesis de Incidencia Tributaria vamos a encontrar el o los criterios que nos van a servir para identificarlos. Esta identificación no se va a dar con la sola Hipótesis de Incidencia Tributaria, sino que será necesario que se realice un hecho económico en la realidad que por coincidir exactamente con los cuatro aspectos de la Hipótesis de Incidencia Tributaria entre ellos el aspecto personal y específicamente las características del sujeto pasivo, dé como resultado un hecho imponible.

b) Aspecto Material

Llamado también aspecto objetivo de la Hipótesis de Incidencia Tributaria, nos va a indicar normativamente sobre que se va incidir, qué es lo que el legislador afectar con un tributo. Generalmente artículos de las normas impositivas encontramos al aspecto material de la Hipótesis de Incidencia Tributaria, que si bien es cierto puede estar en un solo artículo en algunos casos, en otros puede estar comprendido en más de uno.

c) Aspecto Temporal

Precisa el profesor Ataliba que¹⁰ la ley que contiene la Hipótesis de Incidencia Tributaria trae la indicación de las circunstancias de tiempo, importantes para la configuración de los hechos imponibles, y que esta indicación puede ser implícita o explícita. Si bien es cierto muchas veces es implícita, en otros el legislador tiene la necesidad de hacer ficción para saber cuánto debemos tener por ocurrido el hecho imponible.

En este sentido, señala el profesor Ataliba¹¹ que se define el aspecto temporal de la Hipótesis de Incidencia Tributaria como la propiedad que ella

¹⁰ Ibidem. Pág. 105

¹¹ Ibidem. Pág. 106

tiene de designar, sea explícita o implícitamente, el momento en que se debe reputar consumado un hecho imponible.

d) Aspecto Espacial

Al aspecto espacial hace referencia a la indicación que tiene la Hipótesis de Incidencia Tributaria en la relación a las circunstancias de lugar que se considera relevantes para la configuración del hecho imponible.

Como sabemos, los hechos imponibles se dan, se realiza en el fondo fenoménico, se trata de hechos concretos que sucede en la vida real y en ese sentido, se encuentran insertos y suceden en un determinado lugar. Es justamente la ubicación de los hechos imponibles esencial para la configuración de la obligación tributaria.

Ahora bien, un ejemplo del aspecto espacial es la Ley de Tributación Municipal, contenido en el Texto Único Ordenado Aprobado por el Decreto Supremo 155-2004-EF.

3.2.3 Aspectos Legales y Desarrollo del Tema

A fin de desarrollar una adecuada delimitación del campo de aplicación del impuesto, se debe definir de manera indubitable el objeto de este, es decir establecer ¿qué grava el impuesto? En este sentido, de existir vacío en las normas tributarias, debemos aplicar la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario - aplicación supletoria de los principios del derecho- que señala: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.

Sainz de Bujanda¹², menciona que se debe distinguir claramente entre el objeto del tributo y el objeto de la obligación tributaria, de no hacerlo de puede caer en dos peligros muy graves:

1º El de involucrar los elementos de la teoría económica del tributo con los de la dogmática jurídico-tributaria, que constituye el eje de nuestra disciplina.

¹²Fernando Sainz de Bujanda. El Nacimiento de la Obligación Tributaria. Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires, 1968. 263p.

2º El que se esfumen los perfiles de la teoría de la obligación tributaria, diluyéndose en un amasijo de cuestiones que, si bien pertenecen al Derecho tributario –porque contemplan aspectos jurídicos del fenómeno tributario – no se inscriben lógicamente en la problemática específica del vínculo obligacional engendrado entre el ente público y el contribuyente.

3.2.2 Aspectos Legales sobre Inmuebles

En mérito de las normas citadas en los párrafos anteriores, tomaremos la clasificación que se realiza en el artículo 885º del Código Civil, aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 295, modificado por la Ley de la Garantía Mobiliaria aprobada por Ley N° 28677¹³; así se considera como bienes inmuebles a los siguientes:

El suelo, el subsuelo y el sobresuelo.

El mar, los lagos, los ríos, los manantiales, las corrientes de agua y las aguas vivas estanciales.

Las minas, canteras y depósitos de hidrocarburos.

Los diques y muelles.

Las concesiones para explotar servicios públicos.

Las concesiones mineras obtenidas por particulares.

Los derechos sobre inmuebles inscribibles en el registro.

Los demás bienes a los que la ley les confiere tal calidad.

3.2.3. Clasificación de los inmuebles

Según Francisco Avendaño Arana¹⁴, la clasificación de los bienes en muebles e inmuebles se remonta al Derecho Romano, los muebles eran las cosas que podían ser desplazadas de un lugar a otro y los inmuebles eran las cosas que estaban inmovilizadas.

Los bienes inmuebles se clasificaban según se indica:

3.2.3.1. Inmuebles por naturaleza: dentro de estos tenemos a los predios (bienes raíces, naturalmente inmovilizados).

¹³ Los numerales 4, 6 y 9 han sido derogados por Sexta Disposición Final de la Ley N° 28677 Ley de la Garantía Mobiliaria. Antes de la publicación de esta ley, el Código Civil consideraba como bienes inmuebles, adicionalmente a los siguientes: las naves y aeronaves, los pontones, plataformas y edificios flotantes, estaciones y vías de ferrocarriles y el material rodante afectado al servicio. Ley publicada en el diario oficial El Peruano, el 01 de marzo de 2006.

¹⁴ Código Civil Comentado Tomo V por Francisco Avendaño Arana "et al". Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 41p.

3.2.3.2. Inmuebles por accesión: Originalmente eran bienes muebles que se incorporan materialmente a un predio y terminan uniéndose físicamente a este, pierden su individualidad.

Las partes integrantes se encuentran reguladas por el artículo 887° del Código Civil, que establece:

“Es parte integrante lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien.

3.2.4 Operaciones entre copropietarios

El artículo 969° del Código Civil establece que hay copropiedad cuando un bien pertenece por cuotas ideales a dos o más personas.

Moisés Arata Solís¹⁵ define a la copropiedad como un derecho real autónomo sobre bien propio que pertenece a dos o más personas de manera indivisa (sin partes materiales) y mediante la asignación de cuotas ideales que representan la participación de cada quien en la cotitularidad del mismo, en el que coexisten dos tipos de esferas de actuación, unas atribuidas de manera individual a cada copropietario y otras de manera colectiva, es decir, con referencia a todos los copropietarios a los cuales se entiende vinculados en su actividad por la concurrencia con los demás o por las decisiones unánimes o, por lo menos, mayoritarias del conjunto, siendo el parámetro ordinario de esa concurrencia y de esas decisiones el valor de las participaciones que a cada quien correspondan.

3.2.4.1. Características de la copropiedad

i) **Pluralidad de sujetos.**- Solo tendría sentido hablar de copropiedad en la medida que concurren en la titularidad de un derecho de propiedad, dos o más personas –naturales y/o jurídicas – este hecho no significa que la copropiedad en si misma de nacimiento a una persona jurídica.

ii) **Unidad de objeto.**- Para que exista copropiedad es indispensable que dos o más personas concurren en la titularidad conjunta sobre un mismo e idéntico derecho. Así las cosas, la denominada unidad de objeto debe ser entendida como la existencia de un mismo e idéntico derecho que confiere a sus varios titulares el dominio de un bien corporal o incorporal.

¹⁵ Código Civil Comentado, Tomo V por Moisés Arata Solís “et al”. Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 385p.

iii) **Ausencia de una parte material.**- Es consecuencia de la unidad de objeto el hecho de que el bien o los bienes puestos en situación de copropiedad no se encuentren divididos en partes individualizadas respecto de las cuales pueda decirse que le corresponda a cada titular un derecho de dominio exclusivo.

iv) **Asignación de cuotas ideales.**- La cuota ideal o abstracta grafica el quantum de la participación de cada quien en la comunidad y que tiene trascendencia para el individuo al que se le asigna no solo como medida de sus beneficios y cargas, de su poder de voto y de su participación en la liquidación de la comunidad, sino también, como un objeto de derecho que incorpora su participación dentro de la comunidad.

Según la norma legal y definiciones esbozadas, se tiene que mediante la copropiedad, dos o más personas concurren sobre un mismo derecho, la misma que se cuantifica mediante cuotas ideales. Estas cuotas otorgan el derecho a su propietario de participar en los beneficios y riesgos que la explotación de un bien produce.

Cuando se transfieren las cuotas ideales estamos ante la transferencia de derechos, los mismos que no se consideran como bienes muebles de acuerdo con el numeral 8 del artículo 2° del Reglamento de la ley del Impuesto General a las Ventas. En tal sentido los copropietarios que mantienen el bien en su esfera patrimonial serán considerados como sujetos del impuesto, de ser el caso.

3.2.5. Ventas después de la ampliación, remodelación o restauración

El inciso d) del numeral 1 del artículo 2° del reglamento de la Ley del IGV establece que tratándose de inmuebles en los que se efectúen trabajos de ampliación, la venta de la misma se encontrará gravada con el Impuesto, aún cuando se realice conjuntamente con el inmueble del cual forma parte, por el valor de la ampliación. Se considera ampliación a toda área nueva construida.

Como se ha indicado los aspectos de la hipótesis de incidencia deben estar definidos con toda precisión a fin de poder determinar qué actividades se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto, de la revisión de las normas tributarias no encontramos las definiciones de los términos

ampliación, remodelación y restauración por lo que resulta pertinente remitirnos a otras normas. Así tenemos:

i) Ampliación.- Según el informe N° 087-96-MTC/15.VC.5101¹⁶ emitido por el Ministerio de Vivienda y Construcción a solicitud de la SUNAT, ampliación es la edificación que se adiciona a un inmueble existente – toda área nueva construida.

ii) Remodelación.- En el mismo informe se indica que la remodelación implica la variación total o parcial de una edificación existente, que altera la estructura y/o cambia el uso del edificio sin aumentar el área construida. De otro lado en el reglamento de la Ley N° 27157¹⁷ de Regularización de Edificaciones, define a la remodelación como aquella “obra que altera, total o parcialmente, la tipología y/o el estilo arquitectónico original de una edificación existente, variando o no su área techada total”.

iii) Restauración.- El reglamento de Regularización de Edificaciones no contiene una definición de este término, por lo que procederemos a analizar su sentido gramatical. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española por “restaurar” se entiende “reparar, renovar o volver a poner una cosa en aquel estado o estimación que antes tenía”, lo que supone la ejecución de trabajos en una edificación que, evidentemente, ya se encuentra terminada.

Estas nuevas hipótesis de incidencia han sido reguladas por el reglamento de la Ley del IGV, vulnerándose el principio de reserva de ley, el que establece que los elementos del tributo deben establecerse mediante una ley o norma de rango similar. Por lo expuesto se estaría ampliando el alcance del inciso d) del artículo 1° de la Ley del IGV.

¹⁶ Publicado en el diario oficial El Peruano, el día 23 de febrero de 1996. <http://www.elperuano.pe>

¹⁷ Publicado en el diario oficial El Peruano el día 15 de marzo de 2007. <http://www.elperuano.pe>

3.2.6. Operaciones realizadas con posterioridad a la resolución, rescisión, nulidad o anulación de la venta gravada.

Las figuras jurídicas antes mencionadas no se encuentran definidas en las normas que rigen el Impuesto General a las Ventas, en tal sentido se tomará en consideración lo que establece el Código Civil:

Artículo 1370° Rescisión del contrato: “La rescisión deja sin efecto un contrato por causal existente al momento de celebrarlo”.

Según Hugo Fomo Florez¹⁸, la causa o el origen de la ineficacia es un defecto en la estructura del contrato, de manera que ese defecto se proyecta sobre toda la relación jurídica y por eso (como en el caso de la anulación) dicha relación se extingue íntegramente también en el ámbito de los contratos de duración.

Artículo 1371° Resolución del contrato: “La resolución deja sin efecto un contrato válido por causal sobreviniente a su celebración”.

Tal como lo señala Hugo Fomo Florez¹⁹, la resolución incide en la relación jurídica que el contrato original y no sobre el contrato mismo. La resolución no puede incidir sobre el acuerdo válida y efectivamente concertado y, por lo tanto, no puede entenderse que en virtud de la resolución tal acuerdo no se produjo. El contrato una vez concertado es un hecho incontrovertible salvo que exista un vicio o defecto que haya dañado su estructura, en cuyo caso estamos en presencia de un supuesto de ineficacia estructural, es decir de invalidez mas no de ineficacia funcional como es la resolución. Por ello la norma precisa que todas las hipótesis que provocan la resolución se ubican en el devenir de la relación jurídica o de los efectos contractuales, como fenómenos patológicos o impeditivos de ellos.

Artículo 1372° Efectos de la rescisión y de la resolución

“La rescisión se declara judicialmente, pero los efectos de la sentencia se retrotraen al momento de la celebración del contrato.

¹⁸ Código Civil Comentado, Tomo V or Hugo Fomo Florez “et al”. Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 192p.

¹⁹ Código Civil Comentado, Tomo V por Hugo Fomo Florez “et al”. Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 193p.

La resolución se invoca judicial o extra judicialmente. En ambos casos, los efectos de la sentencia se retrotraen al momento en que se produce la causal que la motiva.

Por razón de la resolución, las partes deben restituirse, las prestaciones en el estado en que se encontraran al momento indicado en el párrafo anterior, y si ello no fuera posible deben reembolsarse en dinero el valor que tenían en dicho momento. /.../”.

Comentando este artículo Hugo Fomo Florez²⁰, menciona:

La **rescisión** solo procede en aquellos casos establecidos por la ley y opera mediante pronunciamiento jurisdiccional que así lo disponga. Esta ineficacia tiene alcances retroactivos de manera que los efectos contractuales desaparecen también para el pasado como si nunca se hubieran producido.

La **resolución** produce fundamentalmente dos efectos, a saber: el extintivo liberatorio y el restitutorio (o reintegrativo).

a) Efecto extintivo-liberatorio.- La resolución provoca la extinción de la relación jurídica o en general la cesación de los efectos contractuales cualquiera que estos sean, y por tanto la liberación de ambas partes.

b) Efecto restitutorio o reintegrativo. - El efecto restitutorio es aquel por cuya virtud las prestaciones ya ejecutadas se reincorporan nuevamente al patrimonio de quien las efectuó en mérito al contrato resuelto.

De acuerdo con el artículo V del título preliminar del Código Civil establece: “Es nulo el acto jurídico contrario a las leyes que interesan al orden público y a las buenas costumbres”

De otro lado el artículo 219^o del Código Civil enumera las causales que hacen que un acto devenga en nulidad absoluta. Así de acuerdo con Freddy Escobar Rozas²¹, menciona que la invalidez negocial viene a constituir una sanción que el ordenamiento jurídico impone al negocio que presenta “irregularidades”. Esta sanción puede determinar (i) que dicho negocio no produzca las consecuencias jurídicas a las cuales está dirigido (lo que significa que es absolutamente ineficaz); o, (ii) que dicho negocio produzca

²⁰ Código Civil Comentado, Tomo V por Hugo Fomo Florez “et al”. Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 193p.

²¹ Código Civil Comentado, Tomo I por Freddy Escobar Rozas “et al”. Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 891p.

las consecuencias a las cuales está dirigido, pero que estas puedan ser "destruidas" (lo que significa que es precariamente eficaz).

Acota el mencionado autor, ahora bien, por lo menos teóricamente, la nulidad (del negocio jurídico) supone lo siguiente:

- a) La ineficacia total y original del negocio.
- b) La imposibilidad de que el negocio sea "saneado".
- c) La naturaleza declarativa de la sentencia (o laudo) que compruebe su existencia.
- d) La posibilidad de que el juez (o el árbitro) la declare de oficio.
- e) La imprescriptibilidad de la acción para que sea declarada.
- f) La posibilidad de que terceros con interés puedan accionar para que sea declarada.

3.2.7. De otro lado de acuerdo con el artículo 221° del Código Civil, son causales de anulabilidad:

- 1.- Por incapacidad relativa del agente.
- 2.- Por vicio resultante de error, dolo, violencia o intimidación.
- 3.- Por simulación, cuando el acto real que lo contiene perjudica el derecho de tercero.
- 4.- Cuando la ley lo declara anulable.

Según Freddy Escobar Rozas²², a diferencia de la nulidad, que no otorga a la parte o a las partes derecho alguno que se encuentre dirigido a "atacar" al negocio (en tanto que aquélla opera de *iure*), la anulabilidad concede a la parte afectada por la "irregularidad" que éste presenta un derecho potestativo negativo, consistente en la posibilidad de alterar la esfera jurídica de la otra parte (o del tercero beneficiario) mediante la destrucción de los efectos -precarios- generados por el negocio.

Acota el mencionado autor, en efecto, el negocio anulable es siempre eficaz, por lo que la parte o las partes asumen directamente las consecuencias jurídicas previstas en el mismo. Sin embargo, como quiera que tal negocio presenta una "anomalía" que perjudica los intereses de la parte o de una de las partes, el ordenamiento jurídico le otorga a la misma el derecho de decidir si -a pesar de la lesión de su interés- ejecuta el negocio o si destruye

²² Código Civil Comentado, Tomo I por Freddy Escobar Rozas "et al". Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 911p.

(con efectos retroactivos) las consecuencias desplegadas por el mismo.

En todos estos casos las normas del Impuesto General a las Ventas consideran que no se ha efectuado una enajenación efectiva, aunque en la práctica constituya una segunda enajenación. En el caso de la nulidad, efectivamente estaríamos frente a una primera enajenación.

A fin de no gravar por más de una vez a la venta de inmuebles construidos, producidos los hechos antes mencionados, es necesario la emisión de una nota de crédito, si se ha emitido un comprobante con derecho a crédito fiscal, en caso de haberse realizado la enajenación a un consumidor final se deberá anular el comprobante de pago respectivo.

3.2.8. Enajenación de bienes futuros

De acuerdo con el artículo 1532° del Código Civil, pueden ser objeto de compraventa, los bienes existentes o que puedan existir, siempre que puedan ser determinados o susceptibles de determinación y cuya enajenación no esté prohibida por la ley.

Según acota Manuel Muro Rojo²³, el bien lo mismo que el precio, constituyen los elementos esenciales de carácter particular propios del negocio jurídico conocido como compraventa. Para que haya tal negocio es imprescindible que exista (o que pueda existir) un bien cuya propiedad sea transferida y un precio en dinero que se paga por él.

3.2.9. Requisitos legales del bien objeto de compraventa

3.2.9.1. Existencia del bien, se puede entender que este requisito resulta obvio, esto no es así, desde que se permite la enajenación de bienes que no tienen existencia física actual sin embargo se espera que tengan existencia. Así tenemos que el ordenamiento legal citado regula la venta de bienes futuros y de la esperanza incierta.

Acota el autor antes mencionado, también ha dado motivo a la doctrina para plantear qué ocurre en el caso de que el bien no existiera o no tuviera posibilidades de existir. Al respecto, se distingue la hipótesis del bien inexistente en todo momento y la hipótesis del bien que habiendo existido en algún momento perece en forma total antes de la celebración del contrato (bienes pasados). En ambos casos, sea que el bien se considere como

²³ Código Civil Comentado, Tomo VIII por Manuel Muro Rojo "et al". Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 45p.

objeto del acto jurídico o como objeto de la prestación de dar en la compraventa, se concluye que el contrato es nulo por imposibilidad física del objeto, lo que da lugar a la imposibilidad física de la prestación.

La inexistencia del bien o su perecimiento total, para efectos de aplicar el presente artículo debe darse antes de la celebración del contrato; si el perecimiento se produce con posterioridad a celebrado el contrato se aplicarían las normas concernientes a la teoría del riesgo de obligaciones de dar, según el artículo 1138° del Código Civil.

3.2.9.2. La determinabilidad del bien, resultaría totalmente irrelevante e intrascendente si el bien pueda existir o fuera susceptible de existir si no fuera determinable. No existiría una obligación exacta hacia el vendedor sobre el bien a entregar y del comprador sobre el bien que debe exigir para su cabal satisfacción.

En tal sentido, la ley exige como requisito del bien materia de la venta, que este sea determinado o por lo menos determinable; de otro modo, a falta de determinación o de algún criterio que permitiera lograr esta, el contrato sería nulo por falta de objeto, según se establece en el numeral 3 del artículo 219° del Código Civil. Así la doctrina define los términos “determinado” y “determinable”.

3.3. DEFINICIÓN DE TERMINOS BASICOS

A fin de realizar el análisis será necesario conocer los siguientes conceptos:

3.3.1 Venta

Según el numeral 1 del inc. a) del Art. 3° de la Ley del IGV constituye “venta”: Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se le dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Este último, añade que será venta el acto que esté destinado a transferir propiedad en el futuro, con lo cual excede el concepto de venta dispuesto en la Ley.

3.3.2 Inmuebles

La Ley del IGV, no ha señalado la definición de inmuebles.

De la revisión del Glosario de Términos relacionados con la imposición al consumo realizada por Walker Villanueva Gutierrez y David Bravo Sheen²⁴, Inmuebles son bienes corporales clasificados por el criterio de movilidad. Son bienes inmuebles entre otros, los predios, las naves y aeronaves, las concesiones, los diques y muelles, los pontones y plataformas, el suelo, el subsuelo. Sin embargo, precisan que para efectos del IGV “se infiere por el contexto en el que se utiliza de que se trata solamente predios”.

Por otro lado, el Art. 885° del Código Civil, hace una descripción de los que constituyen inmuebles, de los cuales la Ley del IGV como dispositivo especial y por autonomía del Derecho Tributario los ha considerado expresamente como bienes muebles.

3.3.3 Constructor

Según el literal e) del Art.3 de la Ley del IGV, “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”.

Precisa además que se entenderá que el inmueble ha sido construido parcialmente por un tercero cuando éste último construya alguna parte del inmueble y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción.

3.3.4 Construcción

Según el literal d) del Art. 3 de la Ley del IGV son las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

La última actualización de las divisiones que corresponden a la actividad de construcción es la Revisión número 3.1, la misma que tiene la siguiente estructura:

²⁴Bravo Sheen, David y Villanueva Gutierrez, Walker, “La Imposición al Consumo en el Perú”, publicada por el Estudio Caballero Bustamante, p.373.

Cabe indicar que la Ley del Impuesto General a las Ventas, no precisa las condiciones que debe tener el inmueble enajenado, es decir si la construcción deba estar terminada, existiendo un vacío legal a la fecha.

3.3.5. Transferencia de inmuebles entre empresas vinculadas al constructor

A fin de analizar lo dispuesto en el Art. 1° de la Ley del IGV en su Segundo Párrafo señala que también califica como Primera Venta de Inmuebles: **“la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo”**, y su excepción cuando la primera venta se hubiera realizado a valor de mercado, o valor de tasación el mayor, es necesario conocer los términos siguientes:

3.3.6. Empresas Vinculadas

Según el literal b) del Art. 54° de la Ley del IGV, se entiende por “empresa vinculada económicamente”, cuando:

- Una empresa posea más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de una tercera.
- Más del 30% del capital de dos o más empresas pertenezca a una misma persona, directa o indirectamente.
- En cualquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción de capital, pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
- El capital de dos o más empresas pertenezca, en más del 30% a socios comunes de dichas empresas.

3.3.7. Valor de Mercado

Para Walker Villanueva y Bravo Sheen²⁵ “Valor de Mercado” es el valor vigente de un bien o servicio en el mercado. Kolher lo define como el precio

²⁵ Bravo Sheen, David y Villanueva Gutierrez, Walker, “La Imposición al Consumo en el Perú”, publicada por el Estudio Caballero Bustamante, p.378.

más reciente según factura o cotizado al término de un ejercicio contable, menos los ajustes acostumbrados, incluyendo el descuento por pronto pago.

3.3.8. Valor de Tasación

“El valor de tasación²⁶ representa el límite del valor de mercado de los activos fijos que debe encontrarse sustentado con los informes de tasación y los procedimientos de cálculo que se efectúen”.

Respecto al valor de mercado dispuesto por la Ley del IGV, Walker Villanueva y David Bravo²⁷ realizan la crítica siguiente:

“... Definir “valor de mercado” como sinónimo de “valor de operaciones con terceros o valor de tasación el mayor”, no constituye una alternativa con suficiente sustento técnico, atendiendo al hecho que el IGV grava el consumo, el mismo que debe ser medido sobre una base real, que tenga como parámetro el comportamiento del contribuyente con terceros no vinculados, resultando innecesaria la referencia a la tasación. Este es el criterio recogido en la legislación sobre el Impuesto a la Renta, en relación a la enajenación de existencias (el valor de tasación sólo es utilizado en caso de venta de bienes del activo fijo)”.

Teniendo en cuenta que la naturaleza del IGV es gravar el consumo, y debe afectarse al valor real, cuando se dé el caso que el valor de tasación sea mayor al valor de mercado (operaciones con terceros no vinculados) se daría un encarecimiento ficticio del inmueble afecto al IGV.

El Artículo 2º del Decreto Supremo N° 088-96-EF, Reglamento de la Ley del IGV, establece que respecto a las transferencias que realicen las empresas vinculadas con el constructor, estarán gravadas con el IGV sólo tratándose de inmuebles cuya construcción se haya iniciado a partir del 24 de Abril de 1996. Para determinar el inicio de la Construcción, se considerará la fecha de otorgamiento de la Licencia de Construcción, salvo que el contribuyente

²⁶ http://www.e-camara.net/Tributacion/pag5_tributa.htm

²⁷ Bravo Sheen, David y Villanueva Gutierrez, Walker, “La Imposición al Consumo en el Perú”, publicada por el Estudio Caballero Bustamante, p.236.

acredite fehacientemente fecha distinta, mediante actos o documentos que en forma conjunta que la construcción se inició antes de la fecha citada.

Asimismo, la fecha de otorgamiento de la Licencia de Demolición, acreditará el inicio de la construcción, siempre que se haya obtenido la Licencia Provisional de Construcción.

En el Informe N° 331-2003-SUNAT/2B0000, la SUNAT ha señalado que no se encuentra gravada con el IGV los intereses compensatorios que se originen en la segunda venta de un inmueble realizada a valor igual o superior al de mercado por empresas vinculadas con el constructor.

3.3.9. Venta de inmuebles con posterioridad a la reorganización o traspaso

El último párrafo del literal d) del Art.1 de la Ley del IGV, dispone que: **“También se considera como primera venta la que se efectúe con posterioridad a la reorganización o traspaso de empresas”.**

3.3.10 Reorganización de empresas²⁸

“Para efectos del IGV se entiende por reorganización de empresas al resultado de la fusión o escisión de empresas”

3.3.11. Traspaso de empresas²⁹

“Transferencia en una sola operación de los activos fijos y existencias con sus pasivos correspondientes que conforman una unidad de producción, comercialización, servicios o construcción, a un único adquirente, con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la cual estaban destinadas.”

Se deberá considerar como reorganización de sociedades o empresas, para efectos de aplicar el IGV, a las que hace referencia la Ley del Impuesto a la

²⁸ Bravo Sheen, David y Villanueva Gutiérrez, Walker, “La Imposición al Consumo en el Perú”, publicada por el Estudio Caballero Bustamante, p.376.

²⁹ Bravo Sheen, David y Villanueva Gutiérrez, Walker, “La Imposición al Consumo en el Perú”, publicada por el Estudio Caballero Bustamante, p.377.

Renta y, al traspaso de una sola operación a un único adquirente, del total de activos y pasivos de empresas unipersonales y de sociedades irregulares que no hayan adquirido tal condición de acuerdo a la Ley General de Sociedades - Ley N° 26887- , con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la que estaban destinados.

Cabe indicar que según el literal c) del Art.2 de la Ley del IGV, la transferencia de bienes que se realicen como consecuencia de la reorganización de empresas no está gravada con el impuesto.

Al gravar como primera venta las realizadas con posterioridad a la reorganización o traspaso de empresas, el legislador cerró otra brecha elusiva, ya que la transferencia de inmuebles realizadas por el constructor con estas figuras societarias constituía la primera venta y se encontraba no gravada en aplicación del literal c) del Art.2 de la Ley del IGV.

3.3.12. Resolución, rescisión, nulidad y anulación de contrato

El segundo párrafo del inciso d) del núm. 1 del Art. 2° del Reglamento de la Ley del IGV señala que: "...Se considera primera venta y consecuentemente operación gravada, la que se realice con posterioridad a la resolución, rescisión, nulidad o anulación de la venta gravada".

Según lo dispuesto por el Código Civil la **resolución** deja sin efecto un contrato válido por causal sobreviniente a su celebración mientras que la **rescisión** deja sin efecto un contrato por causal existente al momento de celebrarlo. Un acto jurídico es **nulo** cuando: falta la manifestación de voluntad del agente, se haya practicado por persona absolutamente incapaz, su objeto sea física o jurídicamente imposible o indeterminable, su fin sea ilícito, adolezca de simulación absoluta, no revista la forma prescrita bajo sanción de nulidad y, cuando la ley lo declara nulo. Finalmente, el Código Civil establece las causales para considerar a un acto jurídico como **anulable**, las cuales son: por incapacidad relativa del agente, vicio resultante del error, dolo, violencia o intimidación; por simulación (cuando el acto real que lo contiene perjudica el derecho de terceros) y, cuando la ley lo declara anulable.

Respecto a lo anterior, el legislador cerró otra brecha elusiva, toda vez que si la venta es resuelta, rescindida, nula o anulable, no se ha producido la transferencia de propiedad del inmueble, no tuvo efectos jurídicos, constituyendo la posterior venta la primera y por lo tanto operación gravada con IGV.

3.3.13 Transferencia de inmuebles ampliados, remodelados o restaurados

El cuarto párrafo del inciso d) del numeral 1, del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV, señala que: "Tratándose de inmuebles en los que se efectúen trabajos de ampliación, la venta de la misma se encontrará gravada con el Impuesto, aun cuando se realice conjuntamente con el inmueble del cual forma parte, por el valor de la ampliación. Se considera ampliación a toda área nueva construida.

También se encuentra gravada la venta de inmuebles respecto de los cuales se hubiera efectuado trabajos de remodelación o restauración, por el valor de los mismos".

El Diccionario de la Real Academia Española, define a **remodelar** como, volver a modelar, es decir, formar con materia una figura y ajustarla al modelo.

Según el Informe N° 087-96-MTC/15.VC.5101 de fecha 07 de marzo de 1996, emitido a pedido de la Administración por la Dirección General de Vivienda y Construcción del Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción, se desprende que, de acuerdo al Decreto Supremo N° 25-94-MTC – Reglamento de Licencias de Construcción y Conformidad de Obra –, se entiende por remodelación a la variación total o parcial de una edificación existente, pero sin aumentar su área construida, mientras que ampliación implica la edificación que se adiciona a un inmueble ya existente.

Asimismo, la Real Academia define a **restaurar** como sinónimo de reparar, renovar, restablecer, componer, de lo que se desprende que restaurar se refiere a componer una cosa o volverla al estado que tenía previamente.

Bravo y Villanueva³⁰ consideran que el concepto de restaurar es asimilable al de refacción (definido en el Reglamento de Licencias de Construcción y Conformidad de Obra), entendida como la reparación de una edificación dañada, mejorando o renovando sus instalaciones, equipamiento y/o elementos constructivos sin alterar su estructura ni el uso de la edificación.

De lo anterior, se entiende que la venta de un inmueble ampliado, remodelado o restaurado, independientemente de que ésta sea la primera venta, se encontrará gravada con el IGV, es decir no le es aplicable el supuesto de primera venta de inmuebles, evidenciándose que el Reglamento (dado mediante Decreto Supremo) vulnera en este extremo el Principio de Reserva de Ley, ya que fija una nueva hipótesis de gravar la venta de inmuebles que no encuentra establecida en la Ley del IGV.

3.4.- SISTEMA DE HIPOTESIS.

3.4.1 Hipótesis General

Una adecuada técnica legislativa de los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria, permitirá determinar en forma óptima el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas en la primera venta de bienes inmuebles.

3.4.2 Hipótesis Específica

3.4.2.1 Al realizar una adecuada delimitación del aspecto material de la hipótesis de incidencia Tributaria se logra gravar las operaciones que son objeto de tributo.

3.4.2.2 Las posteriores ventas de inmuebles antes de los dos años de puestos en funcionamiento producirá una pérdida indebida de crédito fiscal.

3.5.- Sistema de variables.

3.5.1. Variable independiente:

³⁰ Bravo Sheen, David y Villanueva Gutierrez, Walker, "La Imposición al Consumo en el Perú", publicada por el Estudio Caballero Bustamante, p.237.

Ley del Impuesto General a las Ventas.

3.5.2 Variable dependiente:

Regularización del Nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de bienes inmuebles para el Impuesto General a las Ventas.

IV.- METODOLOGÍA.

4.1.- Tipo de investigación y diseño de investigación.

El tipo de investigación es cualitativa y el diseño es de tipo no experimental explicativa por que busca explicar si la regulación del Impuesto General a las Ventas en relación a la primera venta de inmuebles es adecuada y respeta los principios tributarios.

4.2.- Unidad de Análisis, Universo y Muestra.

Estudio de la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento.

4.3.- Métodos de investigación.

Los métodos generales que serán aplicados son:

Histórico: A través de este método se conocerá la evolución histórica que ha experimentado el problema de investigación.

Comparativo: Este método se utilizara para comparar nuestro Sistema Tributario con otros Sistemas existentes relativos al problema de investigación.

De Analogía: Permitirá conocer cuáles son las diferencias y similitudes en la aplicación de normas tributarias y los efectos que estos tienen en la sociedad.

Inferencial: Se aplicara la inducción y la deducción, para el primer caso se analizara las diferentes normas tributarias, las resoluciones que emiten los órganos encargados de resolver materia tributaria y los criterios que estos utilizaran para tomar sus decisiones. En el segundo caso se tratara de precisar cuáles son los efectos de estas decisiones que se sustentan en las normas tributarias

4.4. Técnicas de Recolección de Datos.

Las técnicas para la recopilación de información se realizarán tomando en consideración la doctrina vertida en revistas especializadas, jurisprudencia

de la experiencia de otros países, jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Fiscal.

4.4.1. Guía de Análisis

GUIA de ANALISIS					
IT EM	N° DE NOR MA	TIPO DE NORMA	NOMBRE DE LA NORMA	FECHA DE PUBLICACIÓN	VIGENCIA
1	055- 99-EF	Decreto Supremo	Texto Único Ordenado de la ley del IGV	15/04/1999	16/04/1999
2	29215	Ley	Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la Última modificación de Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo	23/04/2008	24/04/2008
3	029- 94-EF	Decreto Supremo	Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo	29/03/1994	30/03/1994
4	082- 96-EF	Decreto Supremo	Modificaciones al reglamento del Impuesto General a las Ventas (Capítulo II DEL PAGO, Art. 14)	10/08/1996	11/08/1996
5	136- 96-EF	Decreto Supremo	Modificaciones al Reglamento de la ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo	31/12/1996	01/01/1997
6	045- 99-EF	Decreto Supremo	Incorporan en el sistema Específico del Impuesto Selectivo al Consumo a los cigarrillos y modifican el impuesto aplicable a determinados bienes afectos y el Reglamento del IGV e ISC	05/04/1999	06/04/1999
7	075- 99-EF	Decreto Supremo	Modifican Reglamento del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo	12/05/1999	13/05/1999
8	024- 2000- EF	Decreto Supremo	Aprueban normas reglamentarias del Impuesto General a las Ventas aplicable al Fideicomiso de	20/03/2000	21/03/2000

**REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES**

			Titulización		
9	064-2000-EF	Decreto Supremo	Modifican apéndices del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, su Reglamento, y emiten disposiciones complementarias	30/06/2000	30/06/2000
10	069-2002-EF	Decreto Supremo	Modifican el D.S. N° 29-94-EF, que regula la utilización del crédito fiscal por los agentes de retenciones (UTILIZACIÓN DE CREDITO FISCAL POR LOS AGENTES DE RETENCIÓN)	03/05/2002	04/05/2002
11	112-2002-EF	Decreto Supremo	Modificaciones del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el TUPA	09/07/2002	20/07/2002
12	151-2003-EF	Decreto Supremo	Modifican Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.	11/10/2003	12/10/2013
13	128-2004-EF	Decreto Supremo	Sustituyen el Capítulo X del Título I del Reglamento de la Ley del IGV e ISC referido al Reintegro Tributario para la Región Selva, entre otras cosas, se amplía el plazo para resolver la solicitud de reintegro de 20 a 45 días y se modifican e incorporan algunas definiciones funcionales a lo dispuesto en el capítulo.	10/09/2004	01/10/2004
14	130-2005-EF	Decreto Supremo	Adecuar las normas reglamentarias del IGV e ISC a los cambios que introdujo a la Ley del referido impuesto, mediante el Decreto Legislativo N° 950.	07/10/2005	01/11/2005
15	0168-2007-EF	Decreto Supremo	normas reglamentarias para aplicación de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 980	31/10/2007	01/11/2007
16	004-2010-EF	Decreto Supremo	Modifican los literales B y C del Nuevo Apéndice IV del TUO del IGV e ISC	13/10/2010	15/01/2010

REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES

17	161- 2012- EF	Decreto Supremo	Modifican reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, arras, registros, devolución de impuestos a turistas (a efectos de establecer las normas reglamentarias de la siguientes situaciones, modificadas por los decretos legislativos N° 1116, 1119 Y 1125)	28/08/2012	29/08/2012
----	---------------------	--------------------	--	------------	------------

4.4.- Estructura tentativa del informe.

TITULO (EN CARATULA)

INTRODUCCION

CAPITULO I: EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACION

- 1.1. Realidad Problemática
- 1.2. Planteamiento del problema
- 1.3. Justificación e importancia de la investigación
- 1.4. Objetivos de la Investigación General y Específicos
- 1.5. Limitaciones de la Investigación
- 1.6. Tipo de investigación
- 1.7. Diseño de Investigación
- 1.8. Hipótesis
- 1.9. Variables

CAPITULO II: MARCO TEORICO

- 2.1. Antecedentes de Estudios
- 2.2. Desarrollo de la temática correspondiente al tema investigado
 - 2.2.1. Aspecto Legal
 - 2.2.2. Clasificación de los Inmuebles
 - 2.2.3. Venta
- 2.3. Constructor
- 2.4. Construcción
- 2.5. Caracteres jurídicos de la compraventa
- 2.6. Transmisión de propiedad inmueble mediante la compraventa
- 2.7. Constructor
- 2.9. Construcción
- 2.10. Hipótesis de incidencia tributaria
 - 2.10.1. Aspecto material
 - 2.10.2 Aspecto personal
 - 2.10.3 Aspecto temporal
 - 2.10.4 Aspecto espacial

**CAPITULO III: ASPECTOS PARA DETERMINAR LA REGULARIZACIÓN DEL
NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL
A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES.**

3.1. Análisis de Antecedentes

3.2. Bases Teóricas - científicas

CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CAPITULO V: BIBLIOGRAFIA

CAPITULO VI: ANEXOS

V. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS

5.1. Recursos

Los recursos que se utilizarán son propios del investigador.

5.2. Presupuesto

Detalle	Cantidad	Total (S/.)
-Papel Bond (80 gr.)	3 millares	102
-Papel Bond (60 gr.)	3 millares	90
-Fotocopias	varias	200
-Tipeos e Impresión	250 Pg	500
-Empastados	3 unidades	100
-Internet	30 horas	90
-Movilidad	varios	50
-Escaneados	varios	20
-Lapiceros, liquick paper	varios	20
-Gastos varios	varios	200
Total		1,372.00

5.3. Cronograma

TIEMPO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE
ACTIVIDAD					
Elaboración del Proyecto	■				
Presentación del proyecto		■			
Revisión de Bibliografía		■	■	■	
Elaboración de Presupuesto			▬	▬	
Elaboración de Informe				■	
Presentación de Informe					■
Sustentación					■

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- BRAVO SHEEN, David y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker "La Imposición al Consumo", Estudio Caballero Bustamante. Editorial Tinco 1998.
- BRAVO CUCCI, Jorge, "Fundamentos de Derecho Tributario", Segunda Edición, Palestra Editores- 2006.
- CASTILLO FREYRE, Mario, "Tratado de la Venta, Tomo I", Palestra Editores SAC 2005 – Lima.
- GACETA JURIDICA, "Código Civil Comentado Tomos I al X", varios autores, Lima – 2005.
- MFC EDITORES SAC, "Contratos – Volumen I y II", Autores Varios, Lima – 2010.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "El Nacimiento de la Obligación Tributaria", Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires – 1968.

Páginas Web:

- www.tribunal.mef.gob.pe
- www.sunat.gob.pe
- www.onu.org.com
- <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>

REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES

ANEXO
MATRIZ DE CONSISTENCIA

TITULO : REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	MARCO TEORICO	METODOLOGÍA
<p>A) PROBLEMA PRINCIPAL</p> <p>¿Se encuentra regulado adecuadamente el nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de bienes inmuebles, en la Ley del Impuesto General a las Ventas?</p> <p>B) PROBLEMAS SECUNDARIOS</p> <p>1.- No existe una definición de inmueble ¿Qué características mínimas deben tener</p>	<p>A) OBJETIVO GENERAL</p> <p>Determinar si el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, en la primera venta de inmuebles se encuentra debidamente regulado.</p> <p>B) OBJETIVOS ESPECIFICOS</p> <p>1.-Determinar cambios normativos en materia</p>	<p>A) HIPÓTESIS GENERAL</p> <p>Una adecuada técnica legislativa de los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria, permitirá determinar en forma óptima el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas en la primera venta de bienes inmuebles.</p>	<p>A) VARIABLES DE LA HIPÓTESIS GENERAL.</p> <p>VD: Regulación del Nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de inmuebles para el Impuesto general a las ventas.</p> <p>VI: Impuesto general a las ventas.</p> <p>B) VARIABLES DE LA HIPOTESIS ESPECIFICA</p> <p>1.- VD: Delimitación del aspecto material</p>	<p>A fin de desarrollar una adecuada delimitación del campo de aplicación del impuesto, se debe definir de manera indubitable el objeto de este, es decir establecer ¿qué grava el impuesto? En este sentido, de existir vacío en las normas tributarias, debemos aplicar la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario - aplicación supletoria de los principios del derecho- que señala:</p>	<p>Histórico: A través de este método se conocerá la evolución histórica que ha experimentado el problema de investigación.</p> <p>Comparativo: Este método se utilizara para comparar nuestro Sistema Tributario con otros Sistemas existentes relativos al problema de investigación.</p> <p>De Analogía: Permitirá conocer cuáles son las diferencias y similitudes en la aplicación de normas tributarias y los efectos que estos tienen en la sociedad.</p>

REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES

<p>estos bienes para considerar que se ha producido la enajenación de un inmueble? ¿Se encuentra gravada con el impuesto la transferencia de un inmueble en casco?</p> <p>2.- ¿En caso de realizar la posterior enajenación de un inmueble que fue adquirido gravado con el IGV, antes de los dos años de su utilización, existe la obligación de realizar el reintegro del crédito fiscal?</p>	<p>impuesto general a las ventas que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes en la primera venta de inmuebles, respecto del Impuesto General a las Ventas, se ha regulado adecuadamente.</p> <p>2. Determinar los problemas técnicos de reintegro de crédito fiscal en un impuesto monofásico.</p> <p>3. Recomendar cambios normativos que consideren como ventas gravadas de los bienes inmuebles en proceso de construcción (inmuebles en</p>	<p>B) HIPOTESIS ESPECIFICA</p> <p>1.- Al realizar una adecuada delimitación del aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria se logrará gravar las operaciones que son objeto del tributo.</p> <p>2.- Las posteriores ventas de inmuebles antes de los dos años de puestos en funcionamiento producirá una pérdida indebida de crédito fiscal.</p>	<p>de la hipótesis de incidencia tributaria, relativa a la primera venta de bienes inmuebles.</p> <p>VI: Contribuyentes.</p> <p>2. VD: Análisis de los casos de contribuyentes en que se deba realizar el reintegro fiscal del crédito fiscal en la primera venta de bienes inmuebles.</p>	<p>“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.</p>	<p>Inferencial: Se aplicara la inducción y la deducción, para el primer caso se analizara las diferentes normas tributarias, las resoluciones que emiten los órganos encargados de resolver materia tributaria y los criterios que estos utilizaran para tomar sus decisiones. En el segundo caso se tratara de precisar cuáles son los efectos de estas decisiones que se sustentan en las normas tributarias.</p>
---	---	--	--	--	---

REGULARIZACIÓN DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LA PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES

	casco) 4.- Recomendar que la habitualidad en la venta de inmuebles tenga un tratamiento similar con el Impuesto a la Renta (a partir de la tercera enajenación).				
--	---	--	--	--	--

INTRODUCCIÓN

Considerando que en los últimos años el sector de la industria de la construcción ha cobrado una gran importancia y auge económico en nuestro país, es indispensable contar con normas tributarias claras que generen seguridad jurídica, situación que no se presenta en la actualidad, donde existen muchos vacíos legales y estas cambian constantemente.

En la Ley del Impuesto General a las Ventas, la transferencia de inmuebles se ha diseñado en base a un impuesto al valor agregado de tipo monofásico, gravado a nivel de productor o industrial, en tal sentido el legislador debe tener especial cuidado en el diseño del hecho generador, debido a que solo se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto la primera transferencia, de quedar fuera del ámbito de aplicación del impuesto por una deficiente técnica legislativa no existe la posibilidad de recuperar el impuesto en la siguientes transacciones, para ello se ha dividido de los siguientes capítulos:

- En el Capítulo I se indica el proyecto de investigación a desarrollar.
- El capítulo II se toma en cuenta los aspectos generales del Impuesto General a las ventas, se trata este capítulo de describir los orígenes del impuesto, como se implanto en nuestro país y algunas definiciones básicas para el desarrollo del tema.
- En el Capítulo III se desarrollara todas las bases teóricas para el desarrollo del presente trabajo de investigación, como la hipótesis de incidencia tributaria, su aspecto material, temporal, espacial y el aspecto objetivo y del nacimiento de la obligación tributaria según la ley del impuesto general a las ventas.
- En el Capítulo IV se muestra el resultado del problema de investigación
- En el Capítulo V se realizará las conclusiones y recomendaciones.

EL AUTOR

CAPITULO II

ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1.2. Antecedentes del problema de investigación

No se ha encontrado antecedentes de investigación del tema, por lo que pretendemos proporcionar un material que sirva de base para futuras investigaciones relacionadas con el tema.

Implicancias de la legislación del IGV en la primera venta de un inmueble efectuada por el constructor, Chiclayo 2012.

La investigación asumió como objetivo determinar las inconsistencias existentes en el procedimiento de determinación del valor del terreno a efectos de poder excluirlo de la base imponible del IGV en la primera venta de bienes inmuebles efectuada por el constructor. El proyecto estuvo enmarcado en el tipo de investigación descriptiva-analítica fundamentada a nivel comprensivo no experimental. Se emplearon una serie de técnicas e instrumentos de recolección de datos, específicamente el análisis de fuentes documentales, la observación directa y la entrevista a profundidad. Para la elaboración y el cumplimiento de los objetivos planteados se utilizó una guía de entrevista para los contribuyentes del sector construcción. Adicionalmente, se realizó un análisis de la legislación del IGV. De esta manera se pudo concluir que efectuando una modificación de la normativa que regula la primera venta de bienes inmuebles efectuada por el constructor generará una adecuada determinación del valor del terreno a efectos de excluirlo de la base imponible del IGV en la primera venta de bienes inmuebles.

Código Dewey: TE 657 L839

Código de Barras: 055723

Autor: López Acuña, Fanny Esther;

Año: Chiclayo, 2013.

Ubicación: Sala de Referencia y Tesis

1.2. Bases teóricas

1.2.1. Orígenes del Impuesto al Valor Agregado

La imposición al consumo bajo la técnica del valor agregado tiene sus orígenes en Alemania, siendo ideada y desarrollada como un esquema teórico por Wilhelm Von Siemens en 1919 (Veredelte Umsatzsteuer). Sin embargo, no fue sino hasta 1954 en que se implementó en el ámbito normativo en Francia (Taxe sur la valeur ajoutée), luego de algunos intentos de introducirlo en el Japón a través de la misión de expertos norteamericanos dirigidos por el profesor Shoup, cuyo objeto era sugerir mejoras al sistema tributario japonés. En 1967 la Comunidad Europea adoptó dicha técnica impositiva, de tal suerte que a la fecha, de los veinticuatro países miembros de la OCDE³¹, únicamente tres no lo han adoptado todavía, entre ellos los Estados Unidos de América, aun cuando se conoce que desde 1994 existe una comisión que evalúa su implementación. En lo que respecta a Latinoamérica, la generalidad de países adopta tal estructura impositiva, habiendo sido Brasil el primero en implementar un régimen con las características de un IVA.

Respecto de nuestro país, cabe señalar que la imposición al consumo tiene sus orígenes en el denominado Impuesto a los Timbres Fiscales (Ley 9923), tributo que gravaba las ventas, además de toda transacción que implicara movimiento de fondos, y que afectaba el íntegro del precio de venta sin considerar deducción alguna. Se trataba de un impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total y no sobre el valor agregado. Es en 1973, a través del Decreto Ley 19620, que se establece el Impuesto a los Bienes y Servicios (IBS), el cual en una primera etapa era básicamente un impuesto monofásico que gravaba la venta de bienes a nivel fabricante o importador, con un crédito fiscal del 70%, y que contaba con tasas diferenciales (tasa general de 15% y tasas especiales de 25%, 7%, 3%, 2% y 1%).

³¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Adicionalmente se gravaba la actividad de construcción (con una tasa de 3%) y determinados servicios con tasas diferenciales (11%, 7%, 3%, 2%, 1% y 0.3%). En una segunda etapa, por modificaciones introducidas por el Decreto Ley N° 21070, a partir de 1975 el régimen impositivo va camino a convertirse en uno estructurado bajo la técnica del valor agregado, aun cuando de una manera poco técnica, que atendiendo a las transferencias gravadas era un plurifásico a nivel de productor, fabricante y mayorista, con tasas diferenciales, y con un crédito fiscal del tipo de deducciones físicas o método del ingrediente físico.

Es a partir de 1982, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 190, que se comienza a implementar un impuesto general al consumo estructurado bajo la técnica del valor agregado, con una tasa general del 16% (además de varias tasas específicas para diversos productos que oscilaban entre el 10% y 30%), y un impuesto selectivo al consumo, estructurado como un impuesto monofásico producto final a nivel de fabricante, estructura impositiva que se mantiene vigente hasta la fecha.

En este régimen se incluye a determinado retiro de bienes, más algunos servicios gravados (Apéndice II) y se incluye a la actividad de construcción. También se crea un régimen simplificado, para aquellos contribuyentes cuyas ventas totales en el año calendario anterior no superaban 200 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), y un régimen de inafectación, para las personas que no estuvieran organizadas bajo ninguna forma societaria y que hubieran vendido bienes por debajo de 350 UIT. El Decreto Legislativo 190 también consideró un Impuesto Especial, en sustitución del IBS, que gravaba las ventas al exterior de bienes calificados como productos de exportación tradicional.

Este régimen ha sufrido una serie de cambios hasta llegar al Decreto Legislativo 775 publicado el 31 de diciembre de 1993 y vigente a partir del 1 de enero de 1994 y que es, con algunas variantes, el que nos rige actualmente, en el texto contenido en el Decreto Supremo 55-99-EF.

1.2.2. Definición del Impuesto al Valor Agregado

El Tribunal Fiscal mediante reiterada jurisprudencia, tal como la contenida en las resoluciones N° 02013-3-2009, 10151-3-2007, 08659-3-2007, 5251-5-2005 y 9146-5-2004, entre otras, precisa que el Impuesto General a las Ventas en el Perú está diseñado bajo la técnica del valor agregado, sobre la base de la cual cada etapa del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios se recupera el impuesto que afectó la etapa anterior a través del crédito fiscal, siendo el objeto de la imposición de cada una de las etapas el mayor valor que adquieren en cada una de ellas evitándose una sucesiva imposición que grave impuesto sobre impuesto, o que se reitere la imposición sobre la materia imponible gravada en la etapa anterior, que a través del crédito fiscal del sujeto que realiza operaciones gravadas con el tributo recupera el que le fue trasladado en la etapa anterior y sólo ingresa al fisco la parte correspondiente al valor agregado de las operaciones que realizó (traslado a su adquiriente), pues quién asumirá el total del impuesto será el consumidor final y que a efecto de mantener diseñado el impuesto, éste crédito fiscal no es susceptible de ser comercializable ni puede recibir el tratamiento de un crédito tributario.

Una vez que se traslada el impuesto que afecta las adquisiciones, se obtiene el derecho a deducirlo inmediatamente del impuesto que grava las operaciones, a efecto que en cada etapa el intermediario económico entre el bien, el servicio o contrato de construcción y el consumidor final, pague efectivamente el monto del impuesto que corresponde al valor agregado, para que finalmente el impuesto al consumo, fraccionado en cada fase, sea asumido íntegramente por el consumidor final, sin que su traslado a los precios origine en éstos el efecto de acumulación (doble o múltiple imposición) y premiación (cálculo del margen de utilidad sobre una base que contiene impuesto), sino que, por el contrario, ofrezca ventajas de neutralidad y a la vez de eficiencia recaudatoria.

El objetivo del IGV es gravar el valor agregado que se otorgue en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los bienes y servicios afectos,

siendo el consumidor final, quien asuma finalmente el total de la carga impositiva, como corresponde a la imposición indirecta.

Por consiguiente, la alternativa de afectar con la alícuota del IGV, el exceso del crédito fiscal resultante de la diferencia del crédito fiscal en el periodo y aquél que ha sido objeto de reintegro, es contraria a esta técnica de imposición, más aún si se considera que en rigor se estaría considerando en vía de interpretación la existencia de una base imponible adicional a las previstas en el artículo 13 de la Ley del IGV, esto es un valor de venta, en las ventas de bienes; el total de la retribución, en la prestación o utilización de servicios; el valor de la construcción, en los contratos de construcción; el ingreso percibido, en la venta de inmuebles, o el valor del CIF aduanero en las importaciones, lo cual además de contravenir el principio de reserva de la ley, constituye una desnaturalización al tributo.

Bajo este esquema queda claro que el crédito fiscal del IGV no es susceptible de ser comercializado ni comparte la naturaleza de un crédito tributario, circunstancia que se verifica en la solución legislativa prevista en el artículo 25 de la Ley cuando dispone que en caso el crédito fiscal en un periodo exceda al monto del impuesto bruto, este exceso deberá aplicarse en los meses siguientes hasta agotarlo, sin que exista la posibilidad de ser considerado como un tributo pagado indebidamente y susceptible de ser materia de devolución.

Los presentes criterios permiten esclarecer diversos cuestionamientos y dudas de nuestros amigos que diariamente nos permiten crecer juntos cada día más.

El Impuesto General a las Ventas es un impuesto indirecto al consumo que adopta la técnica al valor agregado y que se estructura bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, en tal sentido el IGV solo debería incidir sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, con el fin de impedir la acumulación del impuesto y la piramidación de los precios de los bienes y servicios gravados.

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto al consumo general (impuesto a las ventas³²), que adopta la modalidad de un impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado. Plurifásico, porque en principio grava las ventas “en todas o varias fases del proceso de producción y distribución” de bienes y de los servicios que la ley señala. Sobre el valor agregado, porque el objeto de la imposición en cada etapa “no es el valor total, sino el mayor valor que adquiere en cada etapa, es decir, EL VALOR AÑADIDO”. Y, no acumulativo, porque “no se produce una sucesiva imposición, que grave impuesto sobre impuesto, ni se reitera la imposición sobre la materia imponible gravada en la etapa anterior”.

En cuanto al método utilizado para calcular el impuesto, el IGV utiliza el método de crédito fiscal, lo que significa que el mecanismo elegido para calcular el impuesto a pagar en cada período –el período de liquidación del impuesto a pagar es básicamente mensual-, consiste en que el contribuyente debe restar de la totalidad de impuestos aplicados a sus operaciones del período y que han sido trasladados a los adquirentes de los bienes vendidos o a los usuarios de los servicios prestados, la suma de los impuestos que han gravado las importaciones y las adquisiciones realizadas a los sujetos que le proveyeron de bienes o servicios durante el mismo período, que fueron pagados al realizar las importaciones o que le fueron trasladados al realizar las adquisiciones. Respecto del tratamiento de los bienes de capital, el IGV es un impuesto tipo consumo, es decir, para determinar el impuesto a pagar del período se acepta la deducción del impuesto que haya sido trasladado al contribuyente en la adquisición de bienes de capital durante dicho período, independientemente de que el bien de capital, por definición, no se consuma en ese período.

La aplicación del crédito fiscal es consustancial a esta técnica impositiva, de ahí su importancia, pues tal como señala Héctor Villegas: “*las disposiciones*

³² Conforme indica Armando Zolezzi: “A diferencia de los impuestos específicos al consumo de determinados productos un impuesto a las ventas se caracteriza por su amplitud que abarca a todas las mercaderías o bienes producidos o a una parte considerable de ellos, así como también a los servicios; y por la comunidad de normas a los productos que se transfieran y servicios que se presten comprendidos dentro del ámbito de aplicación del impuesto”. ZOLEZZI, Armando. “El Impuesto a las Ventas – Su evolución en el Perú”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No. 5. Noviembre de 1983, p. 22.

legales sobre crédito fiscal, y el mecanismo mediante el cual es restado del débito fiscal, son las partes esenciales del tributo en cuanto a su carácter de impuesto de etapas múltiples no acumulativo. Ello es así porque si el impuesto estuviera constituido por el débito fiscal (sin la deducción del crédito fiscal), dicho impuesto sería acumulativo, en cascada o piramidal. Es justamente la resta del crédito fiscal lo que hace que en definitiva cada etapa pague en relación al valor agregado al bien, siendo esa circunstancia la que da nombre al impuesto y lo transforma en no acumulativo³³).

El IGV es un impuesto con vocación de neutralidad respecto de la conformación de los precios y la configuración de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, cuya estructura ofrece además como ventaja el de servir como excelente instrumento de recaudación, considerando que la necesaria descarga del impuesto que afecta las adquisiciones conmina a los contribuyentes a involucrarse directamente en las labores de control del impuesto.

Dentro de sus ventajas³⁴, sin ser estas taxativas ni limitativas, se cuentan las siguientes:

- Se trata de un impuesto de simple aplicación y control, permitiendo un importante volumen de recaudación;
- Al estar estructurado sobre la base de un período mensual, desliga la determinación del impuesto al ejercicio comercial. En nuestro caso, esta situación no se presenta totalmente ya que la utilización del IGV pagado en los desembolsos por viáticos y gastos de representación se relaciona con la deducción anual para efectos del Impuesto a la Renta;
- Permite la realización de controles cruzados de las operaciones por parte de la Administración Tributaria;
- Afecta con generalidad al sistema de producción y distribución; y,

³³ Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones De palma, Buenos Aires, página 689.

³⁴ Cosciani, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. De palma. Buenos Aires 1969.

- Posee gran capacidad para promover el crecimiento de la inversión.

De otro lado, se señala que sus principales desventajas³⁵ son las siguientes:

- La complejidad administrativa derivada de la multiplicidad de sujetos pasivos y la dificultad de evaluar la base con generalidad que impiden la extensión del impuesto. Los problemas para determinar la base imponible suponen limitar el campo de acción, dejando sin gravar actividades que deberían incluirse en el impuesto;

- Dificultad de establecer un IVA neutral a causa de la limitación de su campo de aplicación; y,

- La existencia de exenciones tributarias.

Con miras a su futuro perfeccionamiento, es recomendable propender a la generalización del gravamen, para lo cual se debe ampliar el ámbito de aplicación del impuesto respecto de transacciones que actualmente, por la forma como se encuentra estructurado el aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto, no se encuentran alcanzadas con el mismo. Tal es el caso de las transferencias en propiedad y cesión en uso de bienes incorporeales, así como las primeras ventas de inmuebles realizadas por empresas que no califican como constructores. Asimismo, se deben eliminar las exoneraciones para evitar distorsiones en el sistema y facilitar su administración, aun cuando por un período limitado y definido por la actual coyuntura que atraviesa el país, podría mantenerse la exoneración de ciertos productos que conforman la canasta básica.

³⁵ Tesón, Miguel. La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico. Asociación Argentina de Estudios Fiscales AAEFF

CAPITULO III

DESARROLLO DE LA TEMÁTICA CORRESPONDIENTE AL TEMA INVESTIGADO

2.1. Tipos de valor agregado

2.1.1. Tipo Monofásico (productor, mayorista, minorista).

En esta modalidad afirma el Tributarista peruano Armando Zolezzi se grava el producto, bien o servicio en una sola etapa del proceso de producción y distribución. Se trata de un impuesto único que puede ser exigido en la venta efectuada por el fabricante; en la fase de comercio al por mayor, cuando se efectúa la transferencia al minorista; o en la fase de detallista o comercio al por menor cuando el producto es vendido al consumidor final³⁶.

De lo descrito se aprecia tres oportunidades distintas respecto de la incidencia económica del impuesto; si se elige la primera etapa, se grava el valor del bien al momento de su incorporación a la cadena de comercialización; si se elige la etapa intermedia, se grava el valor del bien al momento de su distribución comercial y finalmente si se elige la tercera etapa se grava el valor e bien, en el momento de su distribución al consumo. Al respecto, que el método ideal desde el punto de vista de la pureza del sistema, es gravar el producto cuando pasa el minorista al consumidor final; pues que tratándose de un impuesto al consumo, es imperioso aceptar de que la idea de un tributo debe transferirse íntegramente al precio del producto final, pues es en ese momento que el producto se encuentra en disposición de ser consumido.

2.1.1.1. Minorista

El tratamiento a dispensar en el tratamiento del impuesto al valor agregado a la etapa minorista es motivo de consideración particular, especialmente en aquellos países con una administración fiscal deficiente y con una organización económica subdesarrollada donde el comercio minorista se realiza a través de

³⁶ Zolezzi Maller, Armando. El impuesto a las ventas – su evolución en el Perú. En revista del instituto peruano de Derecho Tributario N° 05 –Pág. 22.

un elevado número de pequeños contribuyentes, frecuentemente a cargo de grupos familiares, sin un adecuado registro contable de sus operaciones.

Es por eso que han surgido distintas ponencias doctrinales de aplicación en la legislación comparada de la imposición en estos estadios de contribuyentes.

2.1.1.2. Mayorista

Otra posibilidad es que el impuesto grave a las ventas del mayorista al minorista. En este supuesto, afirma Due el "el impuesto recae sobre la última transacción mayorista por la que pase un bien. El registro de los vendedores al por mayor pero no de los que venden al por menor, sirve como base fundamental para delimitar las ventas sujetas a gravamen³⁷. Agrega el autor citado que el impuesto grava a las ventas hechas por empresas registradas a compradores no registrados; contrario sensu el impuesto no grava las ventas hechas por empresas no registradas o sobre las ventas hechas por una empresa registrada a otra no registrada.

Lo esencial dentro de este modelo de imposición, es el registro de las empresas mayorista lo cual determina no sólo la incidencia del impuesto sino además la inafectación de las compras de materias primas y de piezas efectuadas por estos sujetos que se incorporen físicamente a los productos finales.

No se excluye del campo de aplicación del impuesto a los productos naturales o extractivos, como ocurre en el modelo precedente puesto que ambos productos son susceptibles de ventas al por mayor. Empero los servicios se encontrarían al igual que en el caso anterior excluidos del ámbito de aplicación del impuesto.

La facilidad de la recaudación y administración de este impuesto, aunque en menor grado respecto del modelo anterior igualmente constituye ventajas de este modelo, puesto que el número de contribuyentes es reducido en relación al modelo monofásico etapa minorista o a los modelos plurifásicos.

³⁷ Due, Jhon E. La Imposición en los países en vías de desarrollo. Pág. 210.

2.1.1.3. Productor

En esta modalidad, el impuesto monofase grava la venta de productos a nivel de fabricante o productor. Ciertamente, la circunstancia de que se afecte con el impuesto a productos a nivel de productor, excluye de la imposición a los bienes naturales, a los bienes provenientes de actividades extractivas y los servicios; puesto que en esos casos no puede afirmarse que el vendedor detente la calidad de productor o fabricante.

Se asevera que el termino fabricante podría ser definido de tal manera que incluyese la prestación de servicios, pero hacerlo así introduciría dentro del estructura del impuesto una clase de establecimiento sustancialmente diferente al establecimiento manufacturero típico, desde el punto de vista del tamaño , sistema de archivos y otras características. Igual razonamiento, puede aplicarse respecto de los productos naturales y extractivos.

Por su parte Cesare Cosciani³⁸, destaca el hecho que la imposición a nivel de productor o mayorista hace más probable el fenómeno del exceso de imposición por las mayores probabilidades de que el producto, luego de satisfecho el impuesto, retorne al ciclo de producción y sea sometido nuevamente al impuesto.

2.1.2. Tipo plurifásico

John F. Due afirma que todos los impuestos de fase única (impuestos monofases) presentan dos limitaciones. En primer lugar, su naturaleza exige la distinción de la fase imponible fe las no imponibles y la identificación de las empresas contribuyentes. La segunda limitación es la del tipo que es necesario establecer para conseguir unos determinados ingresos y la consiguiente concentración del impacto en un solo grupo de empresas³⁹.

³⁸ Cosciani, Cesare, el Impuesto al Valor Agregado. Pág. 3 y 10.

³⁹ Due. F. John. La imposición indirecta en los países en vías de desarrollo.

A éste modelo también se denomina como impuesto acumulativo sobre el volumen de ventas, impuesto sobre el tráfico de empresas o impuesto en cascada.

2.1.2.1. Definición

Cosciani afirma que este impuesto, en general afecta todas las ventas efectuadas y los servicios proporcionados por las empresas, aplicándose el gravamen sobre cada una de las operaciones de ventas o prestación de servicio.

El impuesto considera aisladamente cada operación de sesión con independencia de las otras y sin atender al proceso productivo determinante del producto o del servicio cedido⁴⁰.

Por su parte Armando Zolezzi afirma que bajo esta modalidad se grava todas las operaciones efectuadas dentro del ciclo de producción y distribución de bienes y también los servicios que la ley señala⁴¹.

Lo relevante para destacar en este modelo de imposición, es que se gravan todas las transferencias de bienes y servicios operados dentro del ciclo de producción y comercialización. Esto nos permite avizorar las características de este modelo.

- Es un Impuesto de Etapa Múltiple. Atendiendo a los sujetos incididos con el impuesto (fabricante, minorista, mayorista) en este modelo se grava todos los agentes económicos intervinientes en la fase de producción, distribución y comercialización de los productos.
- Es Un Impuesto Plurifásico. Atendiendo a la totalidad de transferencias de bienes y servicios dentro del ciclo de producción, motivo por el cual se le denomina también omnifásico.

⁴⁰ Cosciani, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. España, Pág. 5.

⁴¹ Cosciani, Cesare, El Impuesto al Valor Agregado, España, Pag.65

- Es Un Impuesto Acumulativo. Atendiendo a la carga tributaria que se traslada de una transferencia a otra, se afirma que en este modelo el impuesto forma parte de costo de la subsiguiente transferencia de modo que se produce el efecto cascada, el impuesto se aplica sobre el impuesto.

2.1.2.2. Forma de Aplicación del Impuesto

El impuesto plurifase en cuanto a la forma de su aplicación puede ser:

- Impuesto discriminado
- Impuesto oculto, según se muestra o no al comprador el impuesto que paga en la facturación respectiva.

En el primer caso, el impuesto se discrimina de la base imponible en la factura, se paga y se cobra el mismo en el instante en que se realiza la operación; mientras que en el segundo caso, el impuesto se aplica sobre el monto total de ventas en un periodo determinado sin necesidad de discriminar el impuesto en la factura respectiva.

La consecuencia que se origina como secuela de estas formas distintas de trasladar el impuesto y pagar el impuesto es que en el sistema de impuesto discriminado, la alícuota nominal coincide con la alícuota efectiva; en tanto que en el sistema de impuesto oculto, la alícuota nominal es menor que la alícuota efectiva.

2.2. Hipótesis de Incidencia Tributaria

La hipótesis de incidencia tributaria es la descripción legal de un hecho, la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho.

Es, por lo tanto, mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. Por eso es mera "previsión legal"⁴².

⁴² Ataliba, Gerardo "Hipótesis de Incidencia Tributaria", Instituto peruano de Derecho Tributario, Perú.

Según el profesor Geraldo Ataliba, la hipótesis de incidencia tributaria es primeramente la descripción legal de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho.

Es, por lo tanto un mero concepto necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. Por eso mera previsión legal. Hipótesis de incidencia es la hipótesis de la ley tributaria.

También señala el profesor Ataliba que, en cuanto a su categoría jurídica, la hipótesis de incidencia es una e indivisible, se trata de un ente lógico jurídico unitario e inescindible. Esta es quien, en su todo unitario da configuración al tributo y permite determinar, por sus características, la especie tributo.

Entonces siendo la Hipótesis de Incidencia una descripción legislativa de un hecho a cuya ocurrencia en concreto la ley atribuye la fuerza jurídica de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, esta categoría se presenta bajo los más variados aspectos, cuya reunión de la entidad, y tales aspectos no vienen necesariamente indicados en forma explícita e integrada en la ley. Puede haber una ley que los enumere y especifique a todos, pero normalmente, los aspectos integrativos de la hipótesis de incidencia están esparcidos en la ley.

2.2.1. Hecho Imponible de la Hipótesis de Incidencia Tributaria

La Hipótesis de Incidencia Tributaria contiene la descripción hipotética y abstracta de un hecho. Es parte de la norma tributaria. Es medio por el cual el legislador instituye un tributo. Ésta creado un tributo, desde que la ley describa su hipótesis de incidencia, asociado a ella el mandato "pague".

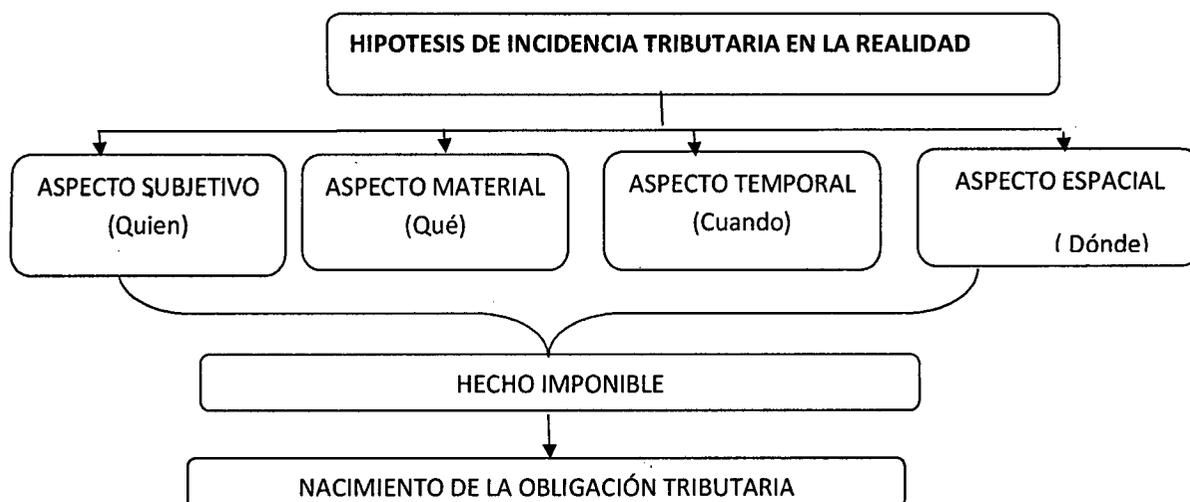
La competencia para crear tributos es privativa del legislador, donde como en Brasil, rige el principio de legalidad o reserva de la ley.

La creación de tributos que se traduce en la descripción hipotética de los hechos cuyo acaecimiento de nacimiento de las obligaciones tributarias concretas es la más solemne y elevada manifestación de competencia

tributaria de que son investigados las personas públicas. Esta manifestación precede, lógica y cronológicamente, a la actividad concreta y efectiva de tributar. Es primaria, en el sentido de que, sin ella, no puede haber acción tributaria.

Según RENATO ALESSI, uno de los más conceptuados juristas Italianos expone “el poder tributario puede ser considerado en dos distintos planos jurídicos, en cada uno de los cuales da origen a institutos y situaciones diversas.

- Antes que nada, puede ser considerado desde un plano abstracto, en relación a una colectividad de sujetos indeterminados, respecto de los cuales se desenvuelve. En este plano abstracto, “exacción coactiva” significa simplemente “institución absoluta”.
- trata de una contribución coactiva”; la actuación del poder tributario, aquí, significa únicamente emanación de normas jurídicas con base en las cuales resultan instituidas las diversas contribuciones coactivas. Aquí el poder tributario, por lo tanto se manifiesta, mediante actos con valor y función normativa, dirigidos a la constitución del ordenamiento jurídico tributario. En este plano abstracto tenemos por lo tanto, lo que podemos denominar poder tributario **primario** en oposición a aquel complementario del primero.



2.2.2. Aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria

Llamado también aspecto objetivo de la Hipótesis de Incidencia Tributaria, nos va a indicar normativamente sobre que se va incidir, qué es lo que el legislador afectar con un tributo. Generalmente artículos de las normas impositivas encontramos al aspecto material de la Hipótesis de Incidencia Tributaria, que si bien es cierto puede estar en un solo artículo en algunos casos, en otros puede estar comprendido en más de uno.

Como advierte el tributarista Brasileño Barros Carvalho⁴³ el aspecto material de la hipótesis de incidencia siempre presupone un verbo, un hacer, dar transferir, entregar, vender, constatación que permite ubicar con precisión dicho aspecto. El aspecto material responde a la pregunta **¿Qué grava el IGV?**

Para Villegas⁴⁴ el aspecto material es el núcleo de la hipótesis de incidencia, al cual se le adicional los restantes aspectos.

El aspecto material de la hipótesis de incidencia describe el hecho que se pretende gravar, es necesario que exista una base cuantificable y medible sobre el cual pueda aplicarse la alícuota o tasa del impuesto, a los efectos de determinar el *quatum debeatur* o monto de tributo a pagar. A dicha base cuantificable se le denomina de manera unánime en la doctrina y legislación comprada como base imponible, definiéndosele como la parte mesurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia.

En el caso del Impuesto General a las Ventas, la ley del IGV establece en su artículo 14 que la base imponible en la venta de bienes muebles es el valor de venta del bien, entendiéndose por tal a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien. No obstante ello coincide con Villegas⁴⁵ en el sentido que en el caso particular del IVA (IGV en el Perú) la base imponible no es en sentido estricto la magnitud sobre el cual se aplica la alícuota, sino la base de cálculo de los débitos y créditos fiscales, en la medida que se obtenga

⁴³ De Barros Carvalho, Paulo. Teoría de Norma Tributaria

⁴⁴ Villegas, Héctor: Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. De palma, Pág. 24

⁴⁵ Villegas, Héctor. Ob. Cit. Pág. 686

un impuesto por pagar al fisco; de lo contrario, se tendrá el saldo a favor del contribuyente.

En efecto, el IGV grava al valor agregado, el cual se determina por sustracción sobre base financiera, vale decir por diferencia entre las ventas y compras efectuadas en un periodo. Por ello es técnico considerar que la base imponible del IGV sea el valor de venta de una operación, pues en ella no se estaría gravando el valor agregado, sino el ingreso bruto percibido por la operación.

2.2.2.1. La primera venta de inmuebles edificados

2.2.2.1.1 La venta de inmuebles edificados como bienes de consumo - constructor.

La sujeción de las operaciones inmobiliarias en el ámbito del IGV generó un especial problemática técnica. Los inmuebles edificados pueden ser bienes de inversión cuando el adquiriente o constructor de los inmuebles no lo tenga con el propósito vender los inmuebles, sino usar o explotar dichos bienes como una inversión duradera en el tiempo. Y serán bienes de consumo cuando la finalidad del adquiriente o constructor sea comercializar los inmuebles en el mercado inmobiliario.

A lo expuesto se suma el hecho de que la prolongada duración de los inmuebles edificados y las diferentes alternativas de uso obligan a tener una regulación especial.

En este contexto, el IGV solo afecta a la primera venta de las edificaciones. La razón de ello es que le vendedor traslada el impuesto sobre el valor añadido total del inmueble al momento de la venta y, además se exige como condición especial que el vendedor haya tenido como propósito destinar la edificación a la venta, sea que la edificación haya efectuado el mismo o la haya encargado a terceros. Ello permite sujetar al gravamen la venta de edificaciones calificadas como bienes de consumo, esto es, destinados a la circulación del mercado inmobiliario.

Resulta que la venta de las edificaciones en las que el vendedor no tenga la condición de "constructor" no se sujetará al impuesto. En razón de que tales edificaciones ni estuvieron destinadas a la venta ni tampoco fueron edificadas

por constructores dedicados a dicha actividad. Por ello, no son bienes destinados a consumo por empresarios constructores, sino bienes de inversión que no deben estar gravados con el impuesto.

En la ley peruana, la primera venta de inmuebles efectuada por el constructor de los mismos constituye una operación gravada a partir de la vigencia del decreto Legislativo N° 656 del 10 de julio de 1991. Como hipótesis de imposición, la primera venta de inmuebles guarda relación, sin ninguna duda, con los contratos de construcción.

En efecto puede ocurrir que sea el propio constructor de edificar en terreno propio, en cuyo caso la venta de la edificación se gravará por su importe total.

En cambio, puede ocurrir que el constructor construya en terrenos de terceros. En este caso, el valor añadido total de la edificación se sujetará al pago del impuesto a través del contrato de constructor.

Si se trata de consumidor final, la cadena empresarial destinada a la producción de una edificación concluye con el pago del impuesto por el contrato de construcción que abarca el valor añadido total de la edificación.

Para el caso de la empresa que usa la edificación como bien de inversión (activo fijo), se permite la deducción íntegra del crédito fiscal. Con ello, esta operación mantiene su neutralidad frente al impuesto. En el caso del empresario inmobiliario, la edificación se integra al mercado como bien de consumo en la cadena empresarial, motivo por el cual la Ley no solo grava el valor añadido total a través del contrato de construcción, sino también el valor añadido por la empresa inmobiliaria al ofrecer la venta de la edificación en el mercado.

Según la ley peruana (art. 3° inciso c) de la ley del impuesto general a las ventas) la calificación de empresa inmobiliaria, se otorga al que habitualmente se dedica a la venta de inmuebles cuya construcción se ha encargado a terceros. Esto comprende las situaciones en las que el propósito del encargo

de construcción ha sido su posterior venta o cuando se produzca dos ventas de inmuebles en un periodo de doce meses.

2.2.2.1.2. El hecho gravado: la primera venta de inmuebles construidos

El artículo 1°, inciso d) del Decreto Legislativo N° 821, TUO aprobado por el decreto supremo N° 055-99-EF, describe el hecho gravado como “la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

2.2.2.1.2.1. Concepto de venta

Según el numeral 1 del inc. a) del Art. 3° de la Ley del IGV constituye “venta”: Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se le dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Según el Art. 1529° del Código Civil, “Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero”; entendiéndose de lo anterior que, los pagos no dinerarios no se deben considerar precio, sino solo condiciones, aunque son valorizables en dinero. Así de lo dispuesto en el artículo antes mencionado lo que se transfiere es la propiedad de un derecho o cosa y cuando se habla de bien materia de la venta (Art.1532° del Código Civil) se está refiriendo al derecho de propiedad sobre una cosa o sobre un derecho determinado o que se puede determinar.

Observándose que el término “venta” para el legislador es un concepto más amplio que la contenida en el Código Civil, pues su intención es gravar todas las operaciones del circuito económico donde se evidencie consumo oneroso.

El numeral 3 del Art. 2° del Reglamento de la Ley del IGV, entiende por venta todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes.

Este último, añade que será venta el acto que esté destinado a transferir propiedad en el futuro, con lo cual excede el concepto de venta dispuesto en la Ley.

2.2.2.1.3. El IGV en el desarrollo de proyectos inmobiliarios

2.2.2.1.3.1. Determinación de la base imponible (valor del terreno y de la construcción)

De acuerdo con el inciso d) artículo 1° de la ley del IGV se grava la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. De otro lado el inciso d) del artículo 13° de la Ley del IGV establece que la base imponible está constituida por el ingreso percibido, en la venta de inmuebles, con exclusión del correspondiente al valor del terreno. Por último el segundo párrafo del artículo 23° de la Ley del IGV establece: "Sólo para efecto del presente artículo y tratándose de las operaciones comprendidas en el inciso d) del Artículo 1° del presente dispositivo, se considerarán como operaciones no gravadas, la transferencia del terreno".

De las normas glosadas podemos concluir que la Ley del IGV grava solo el valor de la construcción, encontrándose el terreno inafecto. Sin embargo en la ley no se establece la manera cómo determinar el valor correspondiente al terreno y a la construcción.

Sin embargo, en el numeral 9 del artículo 5° del reglamento de la ley del IGV, se establece: "Para determinar la base imponible del impuesto en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, se excluirá del monto de la transferencia el valor del terreno. Para tal efecto, se considerará que el valor del terreno representa el cincuenta por ciento (50%) del valor total de la transferencia del inmueble⁴⁶."

2.2.2.2. Reorganización de empresas

El inciso c) del artículo 2° de la LIGV establece que no están gravadas con el impuesto la transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas.

El artículo 103° de la Ley del Impuesto a la Renta⁴⁷ establece que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el Reglamento.

⁴⁶ Numeral sustituido por el artículo 1° del Decreto Supremo N° 64-2001-EF, publicado en el diario oficial El Peruano, el 15 de abril de 2001. <http://www.elperuano.pe>.

⁴⁷ Artículo sustituido por el artículo 17° de la Ley N° 27034. Publicada en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1998. <http://www.elperuano.pe>.

Así, el artículo 65° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, remite a las formas de reorganización establecidas en la Ley General de Sociedades, estableciendo dicha ley a la fusión, escisión, reorganización simple.

Mediante el artículo 23° del Decreto Supremo N° 219-2008-EF⁴⁸ se incorpora como una forma de reorganización al aporte de la totalidad del activo y pasivo de una o más empresas unipersonales, realizado por su titular, a favor de las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades.

En la reorganización empresarial se transfieren activos con la finalidad que las nuevas sociedades - adquirentes - continúen con la explotación de los mismos, en este caso la Ley del IGV no considera que exista consumo de los bienes recibidos si no que estos permanecen en las mismas condiciones que se encontraban en las empresas transferentes. En tal sentido, al no haberse producido ningún acto de disposición o consumo, la enajenación de los inmuebles que sean realizados por las nuevas empresas se considera como la primera venta.

En tal sentido, a la empresa que adquiera un inmueble construido –en calidad de existencia- se otorga la calidad de constructor, por ello la enajenación que esta realice será considerada como la primera venta, encontrándose dicha operación en el ámbito de aplicación del impuesto.

Se debe acotar que mediante la reorganización empresarial se transfiere el crédito fiscal acumulado en las operaciones que efectuaron las empresas sometidas este proceso, permitiendo así, el correcto funcionamiento del impuesto, diseñado en base a los fundamentos del valor agregado.

2.2.2.3. Operaciones realizadas con posterioridad a la resolución, rescisión, nulidad o anulación de la venta gravada

Las figuras jurídicas antes mencionadas no se encuentran definidas en las normas que rigen el Impuesto General a las Ventas, en tal sentido se tomará en consideración lo que establece el Código Civil:

⁴⁸ <http://www.elperuano.pe/PublicacionNLB/normaslegales/wfrmNormasLista.aspx> Publicado el 25 de diciembre de 2008.

Artículo 1370º Rescisión del contrato: “La rescisión deja sin efecto un contrato por causal existente al momento de celebrarlo”.

Según Hugo Fomo Florez⁴⁹, la resolución incide en la relación jurídica que el contrato original y no sobre el contrato mismo. La resolución no puede incidir sobre el acuerdo válida y efectivamente concertado y, por lo tanto, no puede entenderse que en virtud de la resolución tal acuerdo no se produjo. El contrato una vez concertado es un hecho incontrovertible salvo que exista un vicio o defecto que haya dañado su estructura, en cuyo caso estamos en presencia de un supuesto de ineficacia estructural, es decir de invalidez mas no de ineficacia funcional como es la resolución. Por ello la norma precisa que todas las hipótesis que provocan la resolución se ubican en el devenir de la relación jurídica o de los efectos contractuales, como fenómenos patológicos o impeditivos de ellos.

Artículo 1372º Efectos de la rescisión y de la resolución

“La rescisión se declara judicialmente, pero los efectos de la sentencia se retrotraen al momento de la celebración del contrato.

La resolución se invoca judicial o extra judicialmente. En ambos casos, los efectos de la sentencia se retrotraen al momento en que se produce la causal que la motiva.

Por razón de la resolución, las partes deben restituirse, las prestaciones en el estado en que se encontraran al momento indicado en el párrafo anterior, y si ello no fuera posible deben reembolsarse en dinero el valor que tenían en dicho momento. /.../”.

Comentando este artículo Hugo Fomo Florez menciona:

La rescisión solo procede en aquellos casos establecidos por la ley y opera mediante pronunciamiento jurisdiccional que así lo disponga. Esta ineficacia tiene alcances retroactivos de manera que los efectos contractuales desaparecen también para el pasado como si nunca se hubieran producido.

⁴⁹ Código Civil Comentado, Tomo V por Hugo Fomo Florez “et al”. Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 193p.

La resolución produce fundamentalmente dos efectos, a saber: el extintivo liberatorio y el restitutorio (o reintegrativo).

a) Efecto extintivo-liberatorio.- La resolución provoca la extinción de la relación jurídica o en general la cesación de los efectos contractuales cualquiera que estos sean, y por tanto la liberación de ambas partes.

b) Efecto restitutorio o reintegrativo.- El efecto restitutorio es aquel por cuya virtud las prestaciones ya ejecutadas se reincorporan nuevamente al patrimonio de quien las efectuó en mérito al contrato resuelto.

De acuerdo con el artículo V del título preliminar del Código Civil establece: "Es nulo el acto jurídico contrario a las leyes que interesan al orden público y a las buenas costumbres"

De otro lado el artículo 219º del Código Civil enumera las causales que hacen que un acto devenga en nulidad absoluta. Así de acuerdo con Freddy Escobar Rozas⁵⁰ menciona que la invalidez negocial viene a constituir una sanción que el ordenamiento jurídico impone al negocio que presenta "irregularidades". Esta sanción puede determinar (i) que dicho negocio no produzca las consecuencias jurídicas a las cuales está dirigido (lo que significa que es absolutamente ineficaz); o, (ii) que dicho negocio produzca las consecuencias a las cuales está dirigido, pero que estas puedan ser "destruidas" (lo que significa que es precariamente eficaz).

Acota el mencionado autor, ahora bien, por lo menos teóricamente, la nulidad (del negocio jurídico) supone lo siguiente:

- La ineficacia total y original del negocio.
- La imposibilidad de que el negocio sea "saneado".
- La naturaleza declarativa de la sentencia (o laudo) que compruebe su existencia.
- La posibilidad de que el juez (o el árbitro) la declare de oficio.
- La imprescriptibilidad de la acción para que sea declarada.
- La posibilidad de que terceros con interés puedan accionar para que sea declarada.

⁵⁰ Código Civil Comentado, Tomo I por Freddy Escobar Rozas "et al". Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 891p.

2.2.2.3.1. Operaciones con empresas vinculadas

Se considera como operación gravada la posterior venta que realicen las empresas vinculadas con el constructor, siempre que:

- El inmueble haya sido adquirido directamente del constructor, y
- La adquisición se hubiera efectuado por un valor inferior al de mercado⁵¹.

En caso de no concurrir dichas situaciones, la posterior venta de un inmueble se encontrará fuera del campo de aplicación del impuesto. La vinculación puede ser directa (cuando una persona tiene directamente participación en otra empresa) o indirecta (cuando una persona tiene participación en otra empresa por intermedio de terceros).

Así el inciso b) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta⁵² establece cuando dos o más personas son vinculadas económicamente. De otro lado el artículo 32º de la norma en mención, establece que el valor de mercado será de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

⁵¹ Artículo incorporado por el artículo 22º del Decreto Legislativo N° 945 publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de diciembre de 2003. <http://www.elperuano.pe>. Para los efectos de la presente Ley se considera valor de mercado:

1. Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares.
En caso no sea posible, aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación.

⁵² Artículo incorporado por el artículo 22º del Decreto Legislativo N° 945, publicado en el diario oficial El Peruano, el 23 de diciembre de 2003. <http://www.elperuano.pe>

b) Partes vinculadas

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

El reglamento señalará los supuestos en que se configura la vinculación.

Consideramos que esta norma es adecuada, la cual busca eliminar la evasión del impuesto, mediante la transferencia a un valor inferior al real. De esta manera el impuesto deja de ser monofásico y se encontrará gravado en las posteriores transferencias, hasta que la persona vinculada con el constructor realice la enajenación del inmueble a valor de mercado.

2.2:2.4. Ampliación, remodelación y restauración

El inciso d) del numeral 1 del artículo 2° del reglamento de la Ley del IGV establece que tratándose de inmuebles en los que se efectúen trabajos de ampliación, la venta de la misma se encontrará gravada con el Impuesto, aun cuando se realice conjuntamente con el inmueble del cual forma parte, por el valor de la ampliación. Se considera ampliación a toda área nueva construida.

Como se ha indicado los aspectos de la hipótesis de incidencia deben estar definidos con toda precisión a fin de poder determinar qué actividades se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto, de la revisión de las normas tributarias no encontramos las definiciones de los términos ampliación, remodelación y restauración por lo que resulta pertinente remitirnos a otras normas. Así tenemos:

Ampliación.- Según el informe N° 087-96-MTC/15.VC.510153 emitido por el Ministerio de Vivienda y Construcción a solicitud de la SUNAT, ampliación es la edificación que se adiciona a un inmueble existente – toda área nueva construida.

Remodelación.- En el mismo informe se indica que la remodelación implica la variación total o parcial de una edificación existente, que altera la estructura y/o cambia el uso del edificio sin aumentar el área construida. De otro lado en el reglamento de la Ley N° 27157⁵⁴ de Regularización de Edificaciones, define a la remodelación como aquella “obra que altera, total o parcialmente, la tipología y/o el estilo arquitectónico original de una edificación existente, variando o no su área techada total”.

⁵³ Publicado en el diario oficial El Peruano, el día 23 de febrero de 1996. <http://www.elperuano.pe>

⁵⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano el día 15 de marzo de 2007. <http://www.elperuano.pe>

Restauración.- El reglamento de Regularización de Edificaciones no contiene una definición de este término, por lo que procederemos a analizar su sentido gramatical. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española por “restaurar” se entiende “reparar, renovar o volver a poner una cosa en aquel estado o estimación que antes tenía”, lo que supone la ejecución de trabajos en una edificación que, evidentemente, ya se encuentra terminada.

Estas nuevas hipótesis de incidencia han sido reguladas por el reglamento de la Ley del IGV, vulnerándose el principio de reserva de ley, el que establece que los elementos del tributo deben establecerse mediante una ley o norma de rango similar. Por lo expuesto se estaría ampliando el alcance del inciso d) del artículo 1º de la Ley del IGV.

2.2.2.5. Exoneración de inmuebles por importes menores a las 35 UIT

En el apéndice I de la ley del IGV se detallan las operaciones exoneradas del Impuesto, así en el literal B) se establece como operación exonerada: “La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias, siempre que sean destinados exclusivamente a vivienda y que cuenten con la presentación de la solicitud de Licencia de Construcción admitida por la Municipalidad correspondiente, de acuerdo a lo señalado por la Ley N° 27157⁵⁵ y su reglamento”.

Asimismo el artículo 2º del D. S. N° 122-99-EF⁵⁶ establece que para efecto del cálculo de las 35 Unidades Impositivas Tributarias a que se refiere el literal B del Apéndice I del Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se debe incluir el terreno, actualizado de acuerdo con lo señalado en el numeral 9 del artículo 5º del Reglamento de dicho Impuesto.

Para que la primera venta de inmuebles se encuentre exonerada se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Que el valor del inmueble no debe superar las 35 UIT.

⁵⁵ Publicado en el diario oficial El Peruano el día 15 de marzo de 2007. <http://www.elperuano.pe>

⁵⁶ Publicado en el diario oficial El Peruano el día 29 de marzo de 1999. <http://www.elperuano.pe>

- Que se destinen exclusivamente a vivienda. Alude a la finalidad o uso que se le deberá dar al inmueble objeto de venta, la que necesariamente deberá ser para residir o habitar en él, por lo que atendiendo al uso que debe darse al inmueble (residencia, morada, habitación), éste sólo puede ser efectuado por una persona natural.
- Que cuente con licencia de construcción.

En la norma en comentario se encuentran algunas deficiencias, de técnica legislativas, entre las que se indican:

- Dificultad para que el vendedor pueda determinar el uso posterior del inmueble por parte del adquirente. Con esta obligación se pretende que el vendedor verifique el posterior uso del inmueble, lo que materialmente no es posible. De otro lado se debe indicar que si bien inicialmente se puede adquirir un inmueble para vivienda, nada obsta que después se cambie el uso del mismo.
- Al considerar dentro de las 35 UIT el valor del terreno se está exonerando un bien cuya enajenación se encuentra inafecto, lo que evidencia la deficiente técnica legislativa, con ello se puede llegar a gravar al terreno. Como se observa en el caso práctico desarrollado anteriormente.

Que los bienes deben ser adquiridos solo por personas naturales, en el caso que el adquirente sea una persona jurídica, no procedería tal exoneración. Toda vez que las personas jurídicas, al ser centros de imputación normativa o entes que el derecho crea con el objetivo que los seres humanos se organicen para alcanzar ciertos fines, no tienen por sí mismos la capacidad de habitar o morar en los términos antes descritos, criterio recogido por el Tribunal Fiscal en la Resolución 03925-1-2005⁵⁷.

Determinación de la base imponible, tratándose de venta a plazos

- Se vende un inmueble por el valor de S/ 200,000.00 nuevos soles.

⁵⁷ http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_03925.pdf. Consulta 15 de abril de 2011.

- El impuesto asciende a S/ 18,000.00 nuevos soles.
- El precio de la enajenación asciende a S/ 218,000.00 nuevos soles.
- La venta se realiza en 10 cuotas con vencimiento mensual.

Se realiza la determinación del débito fiscal, correspondiente a cada cuota:

- Valor de cada cuota S/ 21,800.00 nuevos soles, este importe incluye parte del valor del terreno, de la construcción y del impuesto.

- Fórmula para determinar el valor de la construcción.

Construcción + construcción * alícuota del impuesto + Terreno = Cuota

De las normas antes citadas tenemos: Construcción = Terreno

- Alícuota del impuesto 18%

De esto se tiene:

Construcción + 0.18 Construcción + Construcción = Cuota

1.18 Construcción = Cuota

Construcción = Cuota/2.18

- Reemplazando los datos se tiene:

Construcción = 21,800.00 / 2.18

Construcción = 10,000.00

De ello se desprende que el valor del terreno asciende a S/ 10,000.00

- El débito de la cuota asciende a: S/ 10,000.00 * 0.18 = 1,800.00

Finalmente debemos tener en consideración que se encuentran inafectos al IGV los intereses compensatorios que se originen en la segunda venta de un inmueble realizada a valor igual o superior al de mercado por empresas vinculadas con el constructor, tal como lo señala la Administración Tributaria en el Informe 011-2003-SUNAT/2B0000⁵⁸. El Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 214-5-2000⁵⁹ del 28 de marzo de 2000, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, al analizar el artículo 14° del TUO de la Ley del IGV señala que dicho artículo se encuentra referido exclusivamente a los intereses compensatorios que sí forman parte del valor de venta, y agrega que los

⁵⁸ <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>.

⁵⁹ http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/5/2000_5_0214.pdf. Consultado 15 de enero de 2011

intereses de naturaleza moratoria no están incluidos de forma expresa dentro de tal concepto.

Determinación de la base imponible, tratándose de venta a inmuebles ampliados, remodelados o restaurados.

En el sexto y séptimo párrafos del literal d) del artículo 1º del reglamento de la ley del IGV se establece:

Para determinar el valor de la ampliación, trabajos de remodelación o restauración, se deberá establecer la proporción existente entre el costo de la ampliación, remodelación o restauración y el valor de adquisición del inmueble actualizado con la variación del Índice de Precios al Por Mayor hasta el último día del mes precedente al del inicio de cualquiera de los trabajos señalados anteriormente, más el referido costo de la ampliación remodelación o restauración. El resultado de la proporción se multiplicará por cien (100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales.

Este porcentaje se aplicará al valor de venta del bien, resultando así la base imponible de la ampliación, remodelación o restauración.

Así se procede a determinar la base imponible, mediante la siguiente fórmula:

$$\% \text{ arr} = \left[\frac{\text{Carr}}{(\text{Vadq} \times (\text{IPM mpit} / \text{IPM ma})) + \text{Carr}} \right] \times 100$$

$$\text{Varr} = [\text{Vv} \times \% \text{arr}]$$

$\% \text{arr}$ = Porcentaje de la ampliación, remodelación y restauración.

Carr = Costo de ampliación, remodelación, restauración

Vadq = Valor de adquisición del inmueble

mpit = mes precedente al inicio de los trabajos

ma = mes de adquisición

Varr = Valor de la ampliación, remodelación y restauración.

Vv = Valor de venta

Con la información que se indica se procede a determinar la base imponible:

Valor de adquisición del inmueble: S/. 1'500,000.00

Índice de Precios al por Mayor del mes de adquisición: 183,009600

Índice de Precios al por Mayor del mes anterior inicio de ampliación:
202,154431.

Costo de remodelación: S/ 250,000.00

Valor de venta. S/ 1'950,000.00

$$\% \text{ arr} = \frac{250,000}{(1'500,000 * 202.154431 / 183.009600) + 250,000}$$

$$\% \text{ arr} = 250,000 / 1'906,916.613$$

$$\% \text{ arr} = 13.11\%$$

$$\text{Base imponible} = S/ 1'950,000.00 * 0.1311 = S/ 255,648.31$$

$$\text{Débito fiscal} = S/ 255,648.31 * 0.18 = S/ 46,016.70$$

Determinación de la base imponible en el caso de realizarse la venta a plazos. Así, se estaría cancelando en forma proporcional al inmueble inafecto, al importe de la ampliación, remodelación o restauración y al tributo.

Si se realiza la venta en 10 cuotas, tenemos que el importe de mensual asciende a S/ 195,000.00 nuevos soles. A fin de determinar la base imponible por el pago parcial percibido se deberá aplicar la siguiente fórmula:

$$\text{Base imponible} = \text{Cuota} * \% \text{ arr}$$

$$\text{Base imponible} = S/ 195,000 * 0.1311$$

$$\text{Base imponible} = S/ 25,565$$

En el inciso e) del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del IGV se menciona como sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes a las personas que efectúen ventas afectas de bienes inmuebles.

De otro lado el numeral 9.2 del mencionado artículo establece que serán sujetos del impuesto las personas que realicen en forma habitualidad las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, encontrándose dentro de estas la primera venta de inmuebles realizada por los constructores de los mismos.

Mediante el artículo 5° del Decreto Supremo N° 130-2005-EF⁶⁰ se sustituye el artículo numeral 1 del 4° del Reglamento de la Ley del IGV, estableciéndose: “se presume la habitualidad, cuando el enajenante realice la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un periodo de 12 meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble”.

2.2.2.6. Valor de mercado

Según el cuarto párrafo del artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas⁶¹, se establece que las operaciones entre empresas vinculadas se considerarán realizadas al valor de mercado. Para este efecto se considera valor de mercado al establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, para las operaciones entre empresas vinculadas económicamente.

Por su parte el numeral 1) del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta⁶², establece como valor de mercado, para las existencias el que normalmente se obtienen en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares.

En caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación. David Bravo y Walker Villanueva⁶³, haciendo una crítica al valor de mercado mencionan: “Si bien no puede negarse que la disposición legal bajo comentario

⁶⁰ Publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de marzo de 2005.
<http://www.elperuano.pe/PublicacionNLB/normaslegales/wfrmNormasLista.aspx>

⁶¹ Artículo modificado por el Art. 13° del D. Legislativo 950. Publicado el 24 de abril de 2001. Diario oficial El Peruano.
<http://www.elperuano.pe>.

⁶² Numeral sustituido por el Art. 3° del D. Legislativo 979. Publicado el 15 de marzo de 2007. Diario El Peruano.
<http://www.elperuano.pe>.

⁶³ David Bravo y Walker Villanueva, Imposición al Consumo en el Perú. Lima, Informativo Caballero Bustamante, p. 235-239.

acabó con las prácticas elusivas, consideramos que definir el valor de mercado, como sinónimo de valor de valor de operaciones con terceros o valor de tasación, el mayor no constituye una alternativa con suficiente sustento técnico, atendiendo al hecho que el IGV grava el consumo, el mismo que debe ser medido sobre una base real, que tenga como parámetro el comportamiento del contribuyente con terceros no vinculados, resultando innecesaria la referencia a la tasación”.

2.2.3. Aspecto subjetivo

Como indica el Profesor Ataliba el aspecto personal o subjetivo es la cualidad que determina a los sujetos de la Obligación Tributaria que el Hecho Imponible hará nacer, se trata entonces conocer a los sujetos de la Obligación Tributaria, convirtiéndose en un criterio de indicación de sujetos.

En tal sentido el aspecto personal de es el atributo de la Hipótesis de la Incidencia Tributaria que determina el sujeto activo de la obligación tributaria y establece los criterios para la fijación del sujeto pasivo.

Esto significa, que cuando hacemos referencia al aspecto personal, no nos estamos refiriendo al contribuyente de manera exclusiva y excluyente, tampoco al sujeto pasivo (que puede serlo en calidad de contribuyente o en calidad de responsable), si no que la referencia es a los sujetos que integran al relación jurídica Tributaria. En ese sentido, el aspecto personal de la Hipótesis de Incidencia Tributaria de cualquier tributo está compuesta por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Este aspecto responde a la interrogante ¿Quién realiza el hecho? o ¿a quién se grava? Y ¿Quién es el acreedor tributario?

2.2.3.1. Constructor

El inciso e) del artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, define al constructor como: “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”. Como se observa, en dicha norma se realiza la definición de las características

que debe cumplir una persona – física o jurídica – para ser considerado como constructor.

En la norma se hace referencia expresa al vocablo “inmueble” construido totalmente por el constructor o en parte por un tercero, vale decir, se entiende la preexistencia de un terreno de propiedad del constructor sobre el cual se ha levantado una edificación para su venta, lo cual resulta corroborado por el literal d) del artículo 1° de la ley, cuando preceptúa que grava la “primera venta de inmuebles” que realicen los constructores de los mismos, lo cual significa, primero, que el inmueble supone el terreno más el edificio y, segundo, que debe ser realizado por los constructores de los mismos.

De la redacción de la norma, se califica como constructor, a una persona que reúna cualquiera de los siguientes requisitos:

- Que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella;
- Que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos en parte por ella y en parte por un tercero (mediante la celebración de un contrato de construcción);
- Que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por un tercero (mediante la celebración de un contrato de construcción).

2.2.3.2. Habitualidad

El Artículo 4° numeral 1 del reglamento de la Ley del IGV, dispone en tres de sus párrafos lo siguiente:

Para calificar la habitualidad, (...) la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

En el caso de operaciones de venta, se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo, su venta o reventa, debiendo de evaluarse en los dos últimos casos el carácter habitual dependiendo de la frecuencia y/o monto.

Finalmente, el cuarto párrafo de esta norma destaca que: (...) no se requerirá la habitualidad en la importación de bienes para ser sujeto del impuesto.

De la norma citada se puede extraer las siguientes conclusiones:

- a) La habitualidad se configura en la venta de bienes en función al objeto por la cual el sujeto la realizó y en caso de servicio, en la medida en que sea oneroso y similar con una de carácter comercial.
- b) La naturaleza, características, monto o frecuencia, son criterios para evaluar el objeto, finalidad o intención con el que se realizaron las operaciones⁶⁴. Ello resulta claro en la venta de bienes, porque solo cuando la adquisición tuvo por objeto su venta corresponderá analizar la frecuencia y/o monto para determinar la habitualidad. Por el contrario, si la adquisición tuvo por objeto su uso o consumo, no habrá lugar de analizar la habitualidad.
- c) La referencia o elemento subjetivo no tiene otra intención que determinar, en nuestra opinión, el propósito mercantil que asiste al sujeto que realiza operaciones en el ámbito de aplicación del impuesto.

Aun cuando creemos que en el ejercicio de la actividad empresarial es independiente de la finalidad mercantil que se tenga al ejercer la actividad correspondiente⁶⁵ e independiente del propósito lucrativo o no de la entidad correspondiente.

⁶⁴ En este sentido, el Tribunal Fiscal señaló en su RTF N° 1363-3-2004, de fecha 12 de Marzo de 2004, que: (...) el recurrente realizó transferencias de diferentes vehículos en los meses de Febrero Y marzo de 1997, Septiembre, Noviembre y diciembre de 2001 y Enero de 2002 (...)

⁶⁵ El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2554-4-2002, de fecha 14 de mayo de 2002, señala: si bien (...) lo recurrente brinda un servicio público que no se puede calificar como empresarial, resulta claro que la

Por lo tanto la calidad de contribuyente del impuesto se determina en las personas que ejerzan actividad empresarial por el solo hecho de ejecutar cualquiera de las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto. Ello, porque se entiende que en este tipo de entidades cualquier operación califica como parte de la actividad empresarial.

2.2.3.2.1. Supuestos Específicos de Habitualidad

La habitualidad es una condición aplicable a los sujetos o actividades que ejercen actividad empresarial. Dentro de ellas se encuentran las personas jurídicas de derecho público, las destinadas entidades del Estado, tenga o no personería jurídica, las entidades sin fines de lucro sean por la venta o prestación de servicios.

Dicha calificación determina que estos individuos sean sujetos del impuesto respecto de las operaciones que califican como habituales⁶⁶. Nuestra ley a definido la habitualidad en algunos casos lo siguiente:

- En la venta de bienes, se considera como habitual la reventa. Ni la ley ni su reglamento definen la reventa. Sin embargo, si la sola operación de reventa es calificada como habitual, entendemos que ello requiere que le revendedor haya comprado los bienes con el propósito de venderlo, y obtener, en el acto de reventa, una ganancia.
- En venta de inmuebles, la habitualidad se configura cuando el enajenante realice la venta de dos (02) inmuebles dentro de un periodo de doce meses. En este caso, se aplicaría el impuesto a partir de la segunda transferencia.
- En la venta de inmuebles se configura la habitualidad cuando el enajenante ha mandado a edificar total o parcialmente un inmueble con el propósito de enajenarlo. La habitualidad, que comentamos

venta de medicamentos en su farmacia constituye una actividad habitual, de lo que fluye que tiene la condición de sujeto del impuesto por ser una vendedora habitual.

⁶⁶ Artículo 4°, num) 1, último párrafo del Reglamento de la Ley del IGV.

conjuntamente con la anterior, no solo convierte a la entidad del impuesto, sino que, adicionalmente, le confiere la calidad de constructor.

Entonces, para las entidades que no ejercen actividad empresarial, la habitualidad en la venta de inmuebles en los términos antes explicados les confiere la condición de sujetos del impuesto y, además, de constructores.

En cambio, para las entidades que ejercen actividad empresarial, la habitualidad en la venta de inmuebles les confiere la calidad de constructor; mas no así, la de sujeto del impuesto, debido a su condición de individuo que ejerce una actividad empresarial⁶⁷.

2.2.4. Aspecto temporal

El profesor Ataliba⁶⁸ precisa que la ley que contiene la Hipótesis de Incidencia Tributaria trae la indicación de las circunstancias de tiempo, importantes para la configuración de los hechos imponible, y que esta indicación puede ser implícita o explícita. Si bien es cierto muchas veces es implícita, en otros el legislador tiene la necesidad de hacer ficción para saber cuánto debemos tener por ocurrido el hecho imponible.

En este sentido, señala el profesor Ataliba que se define el aspecto temporal de la Hipótesis de Incidencia Tributaria como la propiedad que ella tiene de designar, sea explícito o implícitamente, el momento en que se debe reputar consumado un hecho imponible.

Lo dicho anteriormente significa que, en estricto, la determinación del momento de la Obligación Tributaria, no siempre coincide con la ocurrencia del hecho imponible, sino que va a depender de las disposiciones legislativas y no de la naturaleza de los hechos acontecidos, por ello indicamos que el legislador muchas veces tiene que hacer ficción para determinar el aspecto temporal de la Hipótesis de Incidencia Tributaria.

⁶⁷ Art. 4º, núm) 9 del Reglamento de la Ley del IGV.

⁶⁸ Ibidem. Pág. 105

El IGV como la generalidad de impuestos al Valor Agregado es un tributo de verificación instantánea, señalándose en la ley los momentos precisos en que se entiende ha nacido la obligación tributaria a saber.

2.2.4.1. Nacimiento de la obligación tributaria

El nacimiento de la obligación tributaria deriva de la configuración del hecho imponible en la realidad. Si el comportamiento previsto como hipótesis de imposición se verifica en la realidad, da lugar al seguimiento de mandato categórico previsto como consecuencia jurídica.

En ese sentido, el momento en que tiene lugar el nacimiento de la obligación tributaria es el momento en que tiene lugar el hecho gravado previsto como hipótesis de imposición en la ley. En rigor, el momento de la verificación fáctica de la hipótesis de imposición es un *prius* y la obligación tributaria es un *posterius*.

Por esta razón, el nacimiento de la obligación tributaria es, en realidad, el momento en que tiene lugar el hecho gravado. La temporalidad es una cualidad de la hipótesis de imposición y no de la obligación tributaria, pues la obligación tributaria surge como consecuencia de la verificación fáctica de la hipótesis impositiva.

En la doctrina nacional, Ruiz de Castilla (2006: 1064) sostiene que, "mientras que el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia completa la descripción legal del hecho gravado, la fecha de realización del hecho imponible es el momento concreto en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria".

Agrega que:

... para efectos tributarios se debe preferir aquella coordinada temporal que se acerque lo más posible al objeto económico gravado. El consumo y que se encuentre lo más próxima a los elementos objetivos de la hipótesis de incidencia, tales como la transferencia de propiedad, título oneroso, etc. Además, esta fecha debe ser determinada y verificable. En ese sentido, parece conveniente que el legislador se refiera a la fecha de emisión de comprobante de la operación, la fecha de entrega del bien o la fecha de pago.

El código tributario en el artículo 2 dispone que: “La Obligación Tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”. En ese sentido, la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho generador, es decir, cuando este se verifica en su integridad y con todos los elementos que la conforman, cuando la hipótesis de imposición se convierte en hecho imponible.

En la primera venta de bienes inmuebles realizadas por el constructor de los mismos, la obligación tributaria nace en el momento que se percibe, inclusive cuando se trate de arras de retracción siempre que superen el 3% del valor total del inmueble⁶⁹.

En el caso de bienes futuros, es decir de ventas en planos cuando el bien aún no existe, podemos ver una discrepancia entre la Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal en el sentido de nacimiento de la obligación tributaria del IGV. La SUNAT afirma mediante informes N°104-2007/SUNAT y N° 215-2007/SUNAT que en la venta de un bien futuro inmueble el nacimiento de la obligación tributaria nace en la fecha de percepción del ingreso parcial o total.

En el campo tributario, el nacimiento de la obligación surge cuando una persona realiza el acto establecido en la ley como hecho generador, así el legislador fija cuándo se debe producir la obligación de pagar un tributo. Al analizar las normas que regulan al Impuesto General a las Ventas, verificamos que no se realiza la distinción entre bienes pasados, presentes o futuros, en tal sentido debemos analizar si se han cumplido todos los aspectos de la hipótesis de incidencia.

2.2.4.2. Venta de inmueble en planos

El artículo 1532° del Código Civil precisa que puede venderse los bienes existentes o que pueden existir, siempre que sean determinados o susceptibles de determinación y cuya enajenación no esté prohibida por la ley. Asimismo, el

⁶⁹ Resolución de Superintendencia N° 161-2012-EF, Vigente desde el 29 de Agosto de 2012; Art.4° Inc.f) Ley del IGV.

artículo 1534° del Código Civil indica que “en la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que llegue a tener existencia”.

En el mismo sentido, el artículo 1535° del mismo cuerpo legal señala que. .. si el comprador asume el riesgo de la cuantía y calidad del bien futuro, el contrato queda igualmente sujeta a condición suspensiva de que llegue a tener existencia. Empero, si el bien llega a existir, el contrato producirá desde ese momento todos sus efectos, cualquiera sea su cuantía o calidad, y el comprado debe pagar íntegramente el precio.

De conformidad con las disposiciones legales citadas, los contratos de compra venta pueden tener por objeto la transferencia de bienes futuros.

En ese caso el perfeccionamiento del contrato estará sujeto a la verificación de la existencia del bien. Se trata de un contrato sujeto a una condición suspensiva: la existencia del bien.

Así en el caso de la venta de un bien inmueble en planos, la obligación de transferir se encuentra subordinada a la existencia del bien. Mientras dicha condición no se verifique, la obligación de transferir el bien no habrá surgido. Esto implica a su vez, que todos los elementos del contrato, entre los que se encuentra la obligación de transferir están subordinados también a que se verifique la citada condición.

Al respecto la Administración Tributaria en la Directiva N° 12 del 20 de Agosto de 1999, ha señalado que “las normas contenidas en el Código Civil se puede apreciar que los contratos pueden tener por objeto la transferencia de propiedad de bienes futuros”, por lo que se infiere que la venta de inmuebles futuros esta afecto al IGV, en el caso de la primera venta de inmuebles realizada por los constructores de los mismos.

En los informes N°104-2007-SUNAT/2B0000 y N°215-2007-SUNAT/2B0000⁷⁰, la Administración ha reafirmado su posición pese a que le Tribunal Fiscal en varias ocasiones ha señalado lo contrario. Así ha precisado que. La primera venta de inmuebles futuros se encuentra gradado con el IGV. La obligación tributaria nacerá en la fecha de percepción, parcial o total del ingreso. Añade que toda vez que la normativa que regula el IGV no ha distinguido si las operaciones de venta deben recaer sobre bienes existentes o bienes futuros.

2.2.4.3. Venta de inmuebles en casco

En efecto, cabe preguntarse si la venta de cualquier terreno que cuente con una edificación ¿constituye "primera venta de inmueble por un constructor?", ¿qué ocurre cuando se produce la transferencia de un edificio en proceso de construcción?, ¿dicha venta se encuentra gravada con el tributo o sólo debe precipitarse el impuesto cuando la edificación se encuentre culminada y lista para ser usada?.

Imaginemos, por ejemplo, el caso de una empresa constructora que por problemas financieros tiene que abandonar un proyecto inmobiliario transfiriendo un edificio de departamentos en "casco" terminado, pero sin acabados, el mismo que será culminado -sin incrementar el área construida- por otra empresa constructora que no guarda ningún tipo de vinculación económica con el transferente original. En este caso, surge la duda si la venta del edificio en "casco" se encuentra gravada o no con el IGV, así como la posterior transferencia del inmueble terminado.

Una primera interpretación puede llevar a sostener que al no existir una definición específica de "inmueble" en las normas del IGV, adoptando la acepción a la que arribamos anteriormente (toda edificación fija y permanente levantada sobre un terreno), puede concluirse que la transferencia del edificio

⁷⁰ Los informes y cartas de sunat son de obligatorio cumplimiento para dicha entidad (art. 93° y 94° del Código Tributario).

da lugar a la aplicación del impuesto, aún si no se hubiere culminado con el proyecto arquitectónico.

Ahora bien, al calificar dicha transferencia como la "primera venta de un inmueble por un constructor" la misma estaría gravada con el IGV, por lo que la posterior venta que realice la segunda empresa inmobiliaria que efectúe los acabados del edificio, ya no resultaría afecta al IGV, toda vez que el impuesto se aplica en un sólo tramo⁷¹.

La culminación del edificio en construcción y su posterior venta, tampoco podría dar lugar a la aplicación del IGV bajo los conceptos de ampliación, remodelación o restauración, que son las otras actividades llevadas a cabo en inmuebles que dan origen al tributo.

En efecto, el inciso d) del artículo 2° del Reglamento del IGV establece:

"Tratándose de inmuebles en los que se efectúen trabajos de ampliación, la venta de la misma se encontrará gravada con el Impuesto, aun cuando se realice conjuntamente con el inmueble de cual forma parte, por el valor de la ampliación. Se considera ampliación a toda área nueva construida.

También se encuentra gravada la venta de inmuebles respecto de los cuales se hubiera efectuado trabajos de remodelación o restauración, por el valor de los mismos".

Para efectos de la aplicación del tributo, el Reglamento es claro al señalar que sólo se considera como "ampliación" a toda área nueva construida. Por lo tanto, en vista que en el ejemplo propuesto la empresa adquirente del edificio en casco sólo se limitará a culminar los acabados sin incrementar el área construida, no puede considerarse que la posterior venta se encuentra gravada bajo el supuesto de "ampliación".

⁷¹ Nótese que en este caso, el IGV no alcanzaría a la totalidad del valor agregado en la construcción del edificio, pues no afectaría el valor de los trabajos de acabado que se ejecutarían en el bien, lo que evidentemente, se contrapone a la finalidad del tributo.

El Reglamento del IGV no contiene una definición de lo que se entiende por "restauración" y "remodelación" de inmuebles; razón por la cual debe atenderse al concepto dado por las normas técnicas que regulan la actividad de construcción.

El Reglamento de la ley N° 27157 de Regularización de Edificaciones, del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común -en adelante Reglamento de Regularización de Edificaciones- (publicado el 17 de febrero del presente año), define a la **Remodelación** como aquella "obra que altera, total o parcialmente, la tipología y/o el estilo arquitectónico original de una edificación existente, variando o no su área techada total".

Como se aprecia, la "remodelación" supone la ejecución de obras que alteran la tipología y/o estilo arquitectónico de una edificación existente, cosa que no ocurre en el ejemplo propuesto, en el que la culminación del edificio en casco se realiza respetando el diseño y los planos originales.

En lo que se refiere al concepto "restauración", el Reglamento de Regularización de Edificaciones no contiene una definición del mismo, por lo que es válido analizar su significado gramatical. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española por "restaurar" se entiende "reparar, renovar o volver a poner una cosa en aquel estado o estimación que antes tenía", lo que supone la ejecución de trabajos en una edificación que, evidentemente, ya se encuentra terminada.

Consecuentemente, al no calificar los trabajos de culminación de un edificio como obras de remodelación ni restauración, debe llegarse a la conclusión que la posterior transferencia que realice la empresa inmobiliaria que adquirió el bien en casco, ya no se encuentra gravada con el IGV

Sin embargo, la conclusión anteriormente expuesta, a la que se ha arribado a partir de la interpretación literal de las normas que regulan la aplicación del IGV en la primera venta de inmuebles, permite entrever que no fue intención del legislador gravar edificaciones en proceso de construcción, sino inmuebles ya

terminados, pues de lo contrario, se desnaturalizaría el tributo, el que evidentemente persigue gravar la totalidad del valor agregado en la construcción de un inmueble, hasta que el mismo se encuentra culminado y susceptible de ser transferido en condiciones de ser usado como vivienda, comercio, u otros fines, es decir, cuando reúne las condiciones para satisfacer las necesidades para las cuales fue construido.

Ello lleva a plantear una segunda interpretación, según la cual por "inmueble" debería entenderse a aquella edificación culminada y que se encuentra en condiciones de ser habitada o utilizada, lo que supone que el mismo cuente con el certificado de conformidad de obra respectivo (definición que coincidiría con la de "edificación nueva" contemplada en el Reglamento de Regularización de Edificaciones)⁷².

Esta posición resulta compatible con la técnica de aplicación de los tributos monofásicos, los cuales buscan gravar el valor total del bien terminado que se encuentra afecto a los mismos. En este sentido, conviene hacer referencia al Impuesto Selectivo al Consumo que, al igual que el IGV que grava la primera venta de inmuebles, se aplica en un solo tramo del proceso productivo. Así, para efectos del Impuesto Selectivo al Consumo que, entre otras operaciones, grava la venta en el país de determinados bienes a nivel de productor, se establece que por "productor", debe entenderse a la "persona que actúa en la última fase del proceso destinado a conferir a los bienes la calidad de productos sujetos al impuesto, aun cuando su intervención se lleve a cabo a través de servicios prestados por terceros".

⁷² El Reglamento de Regularización de Edificaciones define a la "edificación nueva" como aquella 'obra que se ejecuta, totalmente o por etapas sobre un terreno baldío, cumpliendo las condiciones mínimas de habitabilidad establecidas en las normas de edificación vigentes".

Asimismo, el mismo Reglamento define como "casco habitable" a la edificación que cuenta con estructuras, muros, falsos pisos y/o contrapisos, techos, instalaciones sanitarios y eléctricas, aparatos sanitarios, puertas y ventanas exteriores, puerta de baño y acabados exteriores con excepción de pintura.

Al ser el Impuesto Selectivo al Consumo un impuesto monofásico, sus normas señalan que el contribuyente debe ser aquel sujeto que culmina la fabricación de los bienes poniéndolos en condiciones de ser vendidos, pues de esta manera el impuesto termina gravando la totalidad del valor que corresponde a dicho producto.

Siguiendo este orden de ideas, resulta válido sostener que el IGV sólo debería gravar las ventas que se realicen respecto de construcciones que han adquirido la condición de "inmuebles terminados", por lo que las transferencias de edificaciones aún no concluidas no estarían afectas al tributo, aunque - claro está - no existe ninguna disposición en la Ley ni en el Reglamento que confirme esta conclusión.

Sin embargo, de aceptarse esta interpretación, surgiría un nuevo inconveniente, que distorsionaría la aplicación del impuesto, pues al no estar gravada con el IGV la primera transferencia del casco, el constructor original no tendría derecho a utilizar como crédito fiscal el IGV que le hubiera sido trasladado en la adquisición de los materiales de construcción empleados en la edificación, el mismo que tendría que ser costado, incorporándose al precio del bien, con lo cual el impuesto terminaría aplicándose en cascada, lo que distorsiona el precio del inmueble.

Como se aprecia, existe un vacío en las disposiciones del IGV que gravan la primera venta de inmuebles a cargo de sus constructores, el mismo que debe ser cubierto a efectos de no perjudicar los intereses del fisco ni los del contribuyente, debiendo buscarse una solución que, respetando la neutralidad del tributo, permita gravar de la forma más correcta y justa posible este tipo de operaciones.

En España, por ejemplo, se ha adoptado una solución que resulta sumamente interesante y que podría ser incorporada en nuestra legislación para evitar que se presenten problemas como los planteados en este análisis.

En dicho país, si bien el Impuesto sobre el Valor Añadido sólo se aplica a la primera venta de inmuebles y no a las posteriores transferencias, sin embargo,

se considera como "primera transmisión" a aquélla que "tenga lugar una vez terminada la construcción o rehabilitación y antes de la utilización ininterrumpida por un plazo de dos años por su propietario...." (Numeral 22 del artículo 20° de la Ley N° 37/1992).

A fin de evitar los problemas de acumulación del impuesto, todas las transferencias de inmuebles anteriores a aquella que califica como "primera transferencia", también se encuentran gravadas con el IGV, lo que permite trasladar el crédito fiscal respectivo a la empresa que realizará la última venta gravada con el tributo. Para ello, las normas del IVA Español, en vez de gravar únicamente la primera venta de inmuebles que realizan los constructores de los mismos como lo hace la Ley peruana, adoptando una técnica distinta, establecen que se encuentran exentas del impuesto "las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación".

Aplicando las disposiciones antes citadas, la Dirección General de Tributos de España se ha pronunciado de la siguiente manera: "En virtud de lo dispuesto en el artículo 4° del Reglamento sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto N° 2.028/1985 de 30 de octubre (8.0.E. del 31) están sujetas al citado tributo las entregas de edificaciones efectuadas por la empresa promotora a la constructora de las mismas, y la reventa posterior de dichas edificaciones efectuada por esta última a terceros, al haberse realizado en el desarrollo de la actividad empresarial de los transmitentes.

Las entregas de edificaciones en curso de construcción efectuadas por el promotor estarán siempre sujetas y no exentas al IVA.

Las primeras entregas de edificaciones después de su terminación también estarán sujetas al referido tributo, cualquiera que sea el empresario que las realice.

Por el contrario, si alguna de las 50 viviendas adosadas hubiesen sido entregadas totalmente terminadas por el promotor, la reventa ulterior por dicho promotor de las referidas viviendas tendrá la consideración de segundas

entregas de edificaciones y estarán exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 13°, numeral 1, apartado 22 del Reglamento del Impuesto.

La exención no se extiende a aquellas viviendas adosadas que hubiesen sido adquiridas por el constructor revendedor en fase de construcción sin estar completamente terminadas".

Por tanto, queda planteado el debate para la modificación de la estructura del Impuesto General a las Ventas que grava la primera transferencia de inmuebles por parte de los constructores, a efectos de cubrir los vacíos que en la actualidad existen en nuestra legislación, y así encontrar la forma más adecuada y coherente para la aplicación de este tributo.

2.2.4.4. Definición de pago o percepción del pago

El criterio del Tribunal Fiscal era el siguiente: el pago del IGV debía realizarse en el momento en que los inmuebles existan (culminación de construcción con recepción de obra municipal), a pesar que la empresa recibió el pago mucho antes, tal como ocurre en el Impuesto a la Renta. Y el otro criterio, de la Sunat, consistía en que el impuesto se aplica al momento del pago por el inmueble, lo que significaba que el IGV debía ser pagado en meses anteriores a realizar las compras destinadas a edificar los bienes materia de venta.

Si bien la Administración Tributaria (Sunat) en diversos pronunciamientos como los Informes N° 104-2007-SUNAT/2B0000 y No 218-2007-SUNAT/2B0000 sostuvo que el IGV debía pagarse en la fecha de percepción del ingreso, este criterio fue dejado de lado por el Tribunal Fiscal, el que jurisprudencialmente estableció que al no existir el bien materia del contrato de compra-venta, no se había producido el nacimiento de la obligación tributaria (IGV) estando supeditado a la condición suspensiva de que el bien exista.

Según las resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) N° 256-3-99, 640-5-2001, 1104-2-2007 y 07045-4-2007, la Ley del IGV (LIGV) "se refiere en este supuesto de afectación a inmuebles construidos totalmente por el constructor o

por un tercero para éste, por lo que **no puede reconocerse una operación gravada cuando al momento de la entrega de una cantidad determinada de dinero no existe edificación ni inmueble alguno**".

2.2.4.5. Arras - confirmatorias y de retractación.

2.2.4.5.1. Arras confirmatorias.- La principal función de las arras confirmatorias es que sirven como señal de la celebración de un contrato o prueba de su perfeccionamiento, siendo la suma (o el bien) entregada(o) un anticipo del precio (pago), de ser el caso. De esta manera, las arras suponen un principio de ejecución del contrato pues no solo demuestra su celebración, sino que también demuestra que ya ha empezado a ser cumplido.

Asimismo se debe indicar que el artículo 1477º no determina bajo qué título se entregan las arras confirmatorias. Si es a título de propiedad, posesión, depósito, etc.

2.2.4.5.2. Arras de retractación.- También llamadas penitenciales o de desistimiento, permiten a las partes la posibilidad de desvincularse del contrato ya perfeccionado, perdiendo la cantidad entregada o devolviendo el doble del monto recibido.

Vládik Aldea Correa⁷³, citando a Max Arias Schreiber, menciona que este expresaba que "... ya no estamos, en efecto, en presencia de una manifestación o señal de la voluntad de cumplir un contrato, sino por el contrario, ante la eventualidad válida de que las partes se arrepientan de ejecutarlo. El sentido de estas arras (de retractación) no está, por consiguiente, en reafirmar el valor del contrato, sino de autorizar a resolverlo. Confiere, pues, el derecho de retractarse de una relación convencional existente y por cumplirse".

Acota el mencionado autor, como se aprecia, las arras penitenciales a diferencia de las confirmatorias producen la extinción lícita del vínculo contractual, lo cual ha sido apreciado como un decaimiento de la obligatoriedad de los contratos, por ello en el codificador restringió la regulación de las arras de retractación a los contratos preparatorios y no a la generalidad de los

⁷³ Código Civil Comentado, Tomo VII por Vládik Aldea Correa "et al". Lima, Gaceta Jurídica, 2005. 773p

contratos. En efecto, en virtud del artículo 1480º, la entrega de las arras de retractación solo es válida en los contratos preparatorios, lo cual es sumamente polémico, pues jurídicamente nada impediría que las partes celebren actos jurídicos coligados de depósito y de penalidades, bajo condiciones suspensivas, con el propósito lícito de lograr los mismos efectos que la entrega de arras penitenciales en contratos definitivos: contraprestación por derecho de arrepentimiento.

De las normas analizadas no se advierte con claridad la naturaleza jurídica de la entrega de las arras de retractación o penitenciales, si bien nuestro ordenamiento civil alude que estas se entregan, se pierden, se devuelven dobladas o se imputan como pago, no se precisa si la entrega que hace una de las partes es en propiedad, depósito, garantía o en calidad de algún otro título jurídico.

2.2.4.5.3. Diferencia entre las arras confirmatorias y el pago a cuenta

Según Vládik Aldea Correa⁷⁴, la discusión se centra en la necesidad de establecer cuándo estamos ante una seña (arras) y cuándo ante un pago a cuenta o parcial de la obligación principal, ya que por la redacción del artículo 1477º del Código Civil, pareciera ser que la imputación de las arras al crédito que garantiza, constituye uno de los roles que les corresponde asumir a las arras confirmatorias en el curso del iter contractual, lo que determina su plena identificación instrumental y material.

Acota el mencionado autor, en ese sentido, consideramos que entre los términos "arras confirmatorias" y "pago a cuenta" sí existen diferencias sustanciales, pues si bien es cierto conforme al artículo 1477º el cumplimiento del contrato podría generar que lo entregado en arras sea considerado un pago a cuenta; sin embargo, de ello no se sigue que ambas expresiones puedan equipararse entre sí, ya que si la voluntad de las partes fue la de entregar el bien en calidad de pago a cuenta de la prestación principal, no por ello se puede deducir que lo han hecho también a título de arras. En efecto, la entrega de arras concede al acreedor la facultad para optar, ante una situación de

74

incumplimiento, entre la indemnización por la vía de las arras penales (artículo 1478º) o la que pudiese obtener recurriendo a la norma general sobre la ejecución o la resolución de los contratos (artículo 1479º), lo cual no acontece con el simple cumplimiento parcial de la obligación.

2.2.4.6. Momento e importe de la emisión de comprobantes de pago

Solo se emitirá comprobante de pago desde el momento que exista la transferencia de bienes. Así en caso de una compra venta de un bien futuro, la transferencia del bien está sujeta a la existencia del bien inmueble, por lo que de no verificarse esta, no existe obligación de emitir el comprobante de pago.

Concordado este aspecto con el IGV, se puede concluir que mientras no exista el bien inmueble, los pagos anticipados que reciba el constructor no estarán gravados con el Impuesto General a las Ventas y no existirá respecto de ellos los comprobantes de pago.

2.2.5. Aspecto espacial

Es el aspecto de la hipótesis de incidencia que indica el lugar en que el deudor tributario debe realizar el hecho que se pretende gravar con el impuesto. En el caso del IGV se aplica el principio de territorialidad, el cual implica que solo se graven los hechos que impliquen consumos en el territorio nacional. Hay que anotar la diferencia existente entre el IGV con el Impuesto a la Renta Peruano en virtud del cual se grava a los sujetos domiciliados por la totalidad de las rentas percibidas por los mismos, ya provengan estas de fuente peruana o de fuente extranjera.

No obstante ello, es importante hacer mención que la aplicación de la regla de la territorialidad no es uniforme, pues en la venta de bienes muebles ubicados en el territorio nacional apelándose a una ubicación física, en el caso de transferencia de intangibles se considera ubicado al intangible cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país, adicionalmente a los problemas territoriales que se presentan con las operaciones realizadas a través del internet. Ello nos lleva a concluir que el concepto de territorio entendido como espacio físico, no coincide necesariamente.

2.2.5.1. Crédito Fiscal en el Impuesto General a la Ventas

2.2.5.1.1. Obligaciones sustanciales

El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a. Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

- b. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

De lo expuesto, con la finalidad de ejercer el crédito fiscal se debe cumplir con los dos requisitos exigidos en la ley, los cuales deben ser concurrentes, así se tiene:

- a) El primer requisito está referido a la causalidad que deben tener la adquisición de bienes y/o servicios, es decir que deben ser utilizados en las actividades económicas de la empresa, este requisito es independiente a si la empresa se encuentra exonerada o inafecta del impuesto a la renta.
- b) El segundo requisito está relacionado con la técnica del Impuesto al Valor Agregado, mediante el cual se grava solo el mayor valor que se adiciona en cada una de las etapas de la cadena de valor hasta que los bienes o servicios hasta que llegan al consumidor final. Para cumplir con

ello es indispensable deducir como crédito fiscal el impuesto pagado en las etapas anteriores.

2.2.5.1.2. Obligaciones formales

- a) Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción, /.../.
- b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número de RUC del emisor, /.../.
- c) Que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, /.../; hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras. /.../.

Adicionalmente se deben cumplir, de ser el caso, con las obligaciones establecidas en la Ley N° 28194⁷⁵: Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía y de su reglamento aprobado mediante D. N° 047-2004-EF⁷⁶ y normas modificatorias.

Asimismo con las obligaciones establecidas en Texto Único Ordenado del D. Leg. N° 940⁷⁷ referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aprobado mediante el D. S. N° 155-2004-EF⁷⁸ y normas modificatorias.

2.2.5.2. Determinación del crédito fiscal en la primera venta de bienes inmuebles

Como se ha verificado de las normas legales, a fin de utilizar el crédito fiscal se deben cumplir con los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del IGV, así como en normas complementarias, en este apartado analizaremos solo los requisitos sustanciales. Con la finalidad de lograr este objetivo, se

⁷⁵ Publicada en el diario oficial El Peruano el 26 de marzo de 2004.
<http://www.elperuano.pe/PublicacionNLB/normaslegales/wfrmNormasBuscar.aspx>

⁷⁶ Publicada en el diario oficial El Peruano el 08 de abril de 2004.
<http://www.elperuano.pe/PublicacionNLB/normaslegales/wfrmNormasBuscar.aspx>

⁷⁷ Publicada en el diario oficial El Peruano el 26 de marzo de 2002. <http://www.elperuano.pe/PublicacionNLB/normaslegales>

⁷⁸ Publicada en el diario oficial El Peruano el 14 de julio de 2004. <http://www.elperuano.pe/PublicacionNLB/normaslegales>

indica algunas situaciones que se pueden presentar en las actividades económicas de los contribuyentes, así tenemos:

- **Enajenación de un terreno sin construir (infecto) y en la primera venta de un inmueble construido destinada exclusivamente a vivienda por un valor inferior a las 35 UIT (operación exonerada).**

En estos casos el impuesto pagado en las adquisiciones no se puede utilizar como crédito fiscal, sino que pasarían a formar parte del activo. De acuerdo al artículo 69° de la Ley del IGV.

- Asimismo se encuentra infecta la venta de terrenos en los que se haya se hayan realizado obras de habilitación urbana, siempre que no se hayan realizado trabajos de construcción, criterio adoptado por la Administración Tributaria, mediante el informe N° 044-2001-SUNAT/K00000⁷⁹.

2.2.5.3. Determinación del crédito fiscal en la adquisición de un terreno

Con la finalidad de realizar la adquisición de un inmueble es necesario incurrir en gastos por algunos servicios, los cuales resultan indispensables para concretar una transferencia, así se tiene los gastos notariales que se encuentran gravados con el impuesto; en tal sentido, corresponde determinar si es factible deducir como crédito fiscal el impuesto pagado al realizar la adquisición. La deducción del crédito fiscal está condicionada al destino del terreno, así tenemos algunos casos:

- a) Que el terreno forme parte del activo fijo de la empresa y se realice su arrendamiento, generando ingresos considerados como renta de tercera categoría, gravado con el IGV, verificándose que la adquisición del terreno ha sido destinada a operaciones gravadas

⁷⁹ La primera venta de terrenos en los que se han efectuado obras de habilitación urbana no se encuentra dentro del campo de aplicación del IGV. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html#>. Consultado el 22 de marzo de 2011.

con el impuesto, por lo tanto el impuesto pagado puede ser utilizado como crédito fiscal.

- b) Que la adquisición del terreno forme parte del activo fijo de la empresa y este sea destinado a sus operaciones comerciales o administrativas, el impuesto pagado se utilizará como crédito fiscal, siempre que la empresa sea sujeto del impuesto, en caso contrario formará parte del valor del activo fijo.
- c) En caso se realice la construcción de un inmueble con la finalidad de su posterior enajenación, nos encontramos ante la venta de un bien 50% gravado (valor de la construcción) y 50% no gravado (valor del terreno), en tal sentido no se puede utilizar el crédito fiscal pagado, debido a que el mismo fue destinado a la obtención de ingresos no gravados (venta de terreno).
- d) Que se realice la transferencia del terreno sin realizar ninguna actividad de construcción, en tal sentido dicha operación no se encontrará dentro del campo de aplicación del impuesto, por ello no sería posible la deducción como crédito fiscal el IGV pagado, constituyendo costo para efecto del impuesto a la renta.
- Primera venta de un inmueble construido, destinado exclusivamente a vivienda, por un valor superior a las 35 UIT (operación mixta: terreno infecto y la construcción gravada). Primera venta de un inmueble construido, no destinado exclusivamente para vivienda (operación mixta: terreno infecto y la construcción gravada).

La determinación del crédito fiscal ha generado dos corrientes de opinión:

- a) **La utilización del crédito fiscal es del 50%.-** Esta corriente centra su análisis en el hecho que la venta del bien inmueble – significa la enajenación del terreno infecto y la construcción afecta – y que la determinación de la parte gravada del inmueble se realiza mediante la aplicación presunta del 50% al valor total de la enajenación. La presunción que se aplica es absoluta – iure et de iure – es decir no tiene posibilidad de contradicción.

Que los materiales – bienes muebles - que se utilizan en la construcción del inmueble, se unen al terreno mediante accesión, pasando a formar parte integrante del inmueble, constituyéndose en un bien único e indivisible, por lo tanto para su enajenación no existe posibilidad de dividirlo, así se realiza la enajenación de un bien parte gravado y parte no gravado, lo que imposibilitaría que se pueda utilizar el 100% de crédito fiscal de las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en la construcción.

De asumir esta posición, el crédito fiscal tendría que formar parte del costo del constructor y considerando que este aplica un margen de utilidad a su costo, se tendría un incremento del precio de los inmuebles, situación no deseada al aplicar la presunción del 50% del valor de la construcción, porcentaje que en la realidad resulta ser superior.

- b) **La utilización del crédito fiscal es del 100%.-** Esta corriente se basa en que si bien existe la enajenación de un bien inmueble conformado por operación infecta (terreno) y afecta (construcción), la adquisición de bienes y servicios utilizados en la construcción del inmueble, tienen por finalidad destinarse a operaciones gravadas con el impuesto, por lo tanto no existiría ningún impedimento de utilizar todo el crédito fiscal generado en dichas adquisiciones. Esta corriente basa su argumentación en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV, donde menciona como requisito para la utilización del crédito fiscal que las adquisiciones sean destinadas a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, situación que se cumple a cabalidad en el supuesto que nos encontramos. De otro lado, debemos tener en consideración que el hecho que el legislador, mediante una presunción absoluta haya establecido que el 50% del valor de la enajenación del inmueble corresponda al valor de terreno y el otro 50% corresponda al valor de la construcción, esta presunción solo opera para determinar el valor de base imponible y no tiene repercusión en la determinación del crédito fiscal.

En este caso la Administración Tributaria, mediante el Informe N° 185-2008-SUNAT/2B0000⁸⁰ ha opinado que el contribuyente tiene el derecho a utilizar el 100% del crédito fiscal obtenido por la adquisición de materiales y servicios de construcción; sin embargo los gastos de comercialización – al ser destinados a la enajenación de un bien parte gravado (construcción) y parte no gravada (terreno) debe aplicarse la prorrata, según el procedimiento establecido en el reglamento del IGV. Opinión a la que nos adscribimos.

2.2.8.4. Aplicación de la prorrata del crédito fiscal

A fin de poder cumplir con la técnica del Valor Agregado, es necesario poder identificar si las adquisiciones de bienes y utilización de servicios son destinadas a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, debido a que este es un requisito sustancial regulado en la Ley del IGV. Según establece el Tribunal Fiscal, en la RTF 434-4-97⁸¹ el objeto de la prorrata es que no se tome crédito fiscal por operaciones por las que no deba pagarse el impuesto, lo cual presupone que se haya pagado éste en la adquisición.

Cuando se realice una operación que no se encuentre dentro del campo de aplicación del impuesto, no existe la obligación de realizar la prorrata, criterio establecido por el Tribunal Fiscal en diferentes resoluciones tal como la N° 7552-1-2004⁸², donde se menciona que para que un sujeto del impuesto se encuentre obligado a aplicar el procedimiento incluido en el numeral 6 del

⁸⁰ El IGV que grava la venta de bienes o prestación de servicios destinados exclusivamente a la construcción del inmueble podrá deducirse en su integridad como crédito fiscal, en la medida que dichas adquisiciones se contabilicen separadamente de aquéllas destinadas a la venta del terreno.

En caso que no pueda discriminarse las adquisiciones que han sido destinadas a realizar las operaciones gravadas y no gravadas, deberá utilizarse el procedimiento de la prorrata, regulado por el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html#> . Consultado el 12 de marzo de 2011

⁸¹ http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/4/1997_4_0434.pdf. Consultado 11 de mayo de 2011.

⁸² http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_07552.pdf - Véase también: 3723-2-2004, 556-1-2004, 849-1-2001. Consultado 18 de mayo de 2011.

artículo 6° del reglamento del IGV, deberá realizar alguna de las operaciones previstas en el artículo 1° de la ley del IGV.

El artículo 23° de la Ley del IGV establece que cuando un contribuyente realiza conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguir el procedimiento que establezca el reglamento. Así mismo el segundo párrafo del artículo en mención establece como una operación no gravada a la transferencia del terreno.

En el numeral 6 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV se establece el procedimiento que deben seguir las personas que realicen conjuntamente operaciones gravadas (incluye a las exportaciones que se encuentran gravadas con alícuota cero) y no gravadas (dentro de estas se considera a las exoneradas), con la finalidad de realizar la determinación del crédito fiscal.

Dentro de los requisitos sustanciales del crédito fiscal se encuentra que las operaciones deben ser destinadas a operaciones por las que se debe pagar el impuesto, ahora cuando se realiza operaciones mixtas – gravadas, no gravadas y exoneradas – se debe utilizar como crédito fiscal el impuesto pagado en las adquisiciones cuyo destino sea la generación de ingresos gravados con el impuesto; sin embargo existen ocasiones en que no se puede realizar tal distinción, a fin de salvaguardar tal situación se debe aplicar el procedimiento de la prorrata establecida en el reglamento de la Ley del IGV.

2.2.5.5. Prorrata General y Especial

Ismael Jiménez Compaired⁸³, menciona que la **prorrata general** exige cuantificar, porcentualmente, la relación existente entre las operaciones cuya realización origina el derecho a deducir – por un lado – y el total de las operaciones reputadas de empresariales efectuadas por el sujeto pasivo – por otro -. Se halla, de esta manera, el porcentaje que se aplica sobre el importe global de las cuotas del impuesto soportado que puede ser deducido.

Acota el mencionado autor, la **prorrata especial** es un sistema más perfecto y complejo que exige determinar el destino o afectación real de los bienes o

⁸³ Impuesto sobre el Valor Añadido, Ismael Jiménez Compaired. Madrid, Ediciones Palestra 2000. 120 y 121p.

servicios adquiridos, de tal manera que cuando éstos se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción es posible deducir la totalidad de las cuotas soportadas, mientras que si aquellos se emplean de modo exclusivo para la realización de operaciones que no den origen al mencionado derecho, no será posible deducir cuota alguna. Por su parte, cuando tales bienes se utilicen en la realización de ambos tipos de operaciones, las cuotas soportadas serán deducibles en la proporción que resulte de la aplicación de las reglas establecidas en la prorrata general.

En el numeral 6.1 del artículo 6° del reglamento de la Ley del IGV la aplicación de la **prorrata especial**, la cual consiste en contabilizar en forma discriminada las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, las destinadas a operaciones no gravadas y destinadas a operaciones gravadas y no gravadas⁸⁴.

De manera residual o accesorio se aplica la **prorrata general**, de acuerdo a lo que establece el numeral 6.2 del artículo 6° del reglamento de la Ley del IGV; donde se indica que al no ser posible determinar el destino de las adquisiciones a realizar operaciones gravadas o no con el Impuesto, el crédito fiscal se determinará en forma proporcional, entre las ventas gravadas más las exportaciones entre el total de operaciones, considerando para este efecto los ingresos de los últimos 12 meses incluido el mes de cálculo, de tener menos de 12 meses de inicio de operaciones se realizará considerando los ingresos desde el inicio de operaciones incluido el mes de cálculo.

Según el numeral 6 del artículo 6° del Reglamento de la LIGV, establece la aplicación de la prorrata especial, indicando que se debe realizar la identificación de las adquisiciones de compra de acuerdo con el destino de las

⁸⁴ Decreto Supremo Nº 29-94-EF publicado el 29 de marzo de 1994, y normas modificatorias.

Los contribuyentes deberán contabilizar separadamente sus adquisiciones, clasificándolas en:

- Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación.
- Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones.
- Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

mismas, a las operaciones que no sea posible dicha diferenciación debe aplicarse el procedimiento de la prorrata, teniendo en consideración los ingresos gravados, no gravados y exonerados; para determinar el crédito fiscal se debe previamente determinar el porcentaje de establecer una relación entre los conceptos mencionados⁸⁵.

Adicionalmente en el artículo en mención se establece las operaciones que debe ser consideradas como no gravadas para la determinación del porcentaje de la prorrata, así menciona: "se considerará como operaciones no gravadas a las comprendidas en el artículo 1° de la Ley del IGV que se encuentren exoneradas o infectas del Impuesto, incluyendo (...) la venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada (...)".

En el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV se mencionan las operaciones que deben ser consideradas como no gravadas, por lo que cualquier concepto que no es considerado como operación no gravada no debe formar parte del cálculo de la prorrata a que se refiere el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, criterio fijado por la Administración Tributaria en el Informe N° 200-2006-SUNAT/2B0000⁸⁶.

Debemos acotar que cuando un contribuyente, que no es considerado como constructor, realiza la transferencia de un inmueble que ha mandado construir y que forma parte de su activo fijo, tal operación no se encuentra gravada, el importe de la enajenación no debe ser considerado como operación no

⁸⁵ Decreto Supremo N° 29-94-EF publicado el 29 de marzo de 1994, y normas modificatorias.

6.2. Cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el Impuesto, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente con el siguiente procedimiento:

- a) Se determinará el monto de las operaciones gravadas con el Impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito.
- b) Se determinará el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones.
- c) El monto obtenido en a) se dividirá entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicará por cien (100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales.

⁸⁶ <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html> # Consultado el 25 de abril de 2011

gravada, para el cálculo de la prorrata, tal criterio ha sido establecido por la Administración Tributaria en el informe 092-2009-SUNAT/2B0000⁸⁷.

2.2.5.6. Definición de operaciones no gravadas

Este concepto base permite establecer el grado de afectación de las compras en relación con las operaciones gravadas.

El reglamento vigente recoge la definición de las operaciones no gravadas, que da lugar a la aplicación de la regla de la proporción. De este modo se pretende zanjar la discusión de interpretación restrictiva que se postulaba durante la vigencia del reglamento anterior. Así el artículo 6°, numeral 6.2), acápite i) del Reglamento de la Ley de IGV, cuyo texto ha sido sustituido por el artículo 7° del Decreto Supremo N° 130-2005-EF⁸⁸, en el cual señala que: se entenderá por operaciones no gravadas a las comprendidas en el artículo 1° del decreto (hoy TUO) que se encuentren exoneradas o inafectas del impuesto incluyendo la primera transferencia de realizadas en Rueda o Productos de la Bolsa de Productos, la prestación de servicios a título gratuito, la venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada, así como las cuotas ordinarias o extraordinarias que pagan los asociados o una asociación sin fines de lucro, los ingresos obtenidos por entidades del sector público por tasas o multas siempre que sean realizadas en el país.

La norma hace referencia a operaciones comprendidas en el artículo 1° de la Ley del IGV, es decir, a operaciones que en principio se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto, tales como venta de bienes muebles, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación de bienes. Pero, agrega la norma: dichas operaciones deben encontrarse exoneradas o inafectas para calificar como no gravadas.

¿Cuál es el propósito de lograr una definición de una operación no gravada?. La idea es determinar el grado de afectación de las compras gravadas en

⁸⁷ <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i092-2009.htm> Consultado el 28 de abril de 2011

⁸⁸ Norma publicada en el diario oficial el peruano el 7 de octubre de 2005.

relación con las operaciones no gravadas para, de este modo, deducir como crédito fiscal la parte proporcional a las operaciones gravadas. Sobre esta idea base, y en concordancia con el principio de coherencia, el legislador debe insertar operaciones que guarden alguna vinculación con la conformación del valor agregado. Operaciones que no están del mecanismo del impuesto, sino, por el contrario, están insertas en la dinámica del valor agregado, motivo por el cual se precisa su inclusión como operaciones no gravadas para configurar la exacta cuantía del derecho a la deducción.

2.2.5.7. Reintegro del crédito fiscal - venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada con IGV, antes de los dos años.

El artículo 22° de la ley del TUO establece la obligación de reintegrar el crédito fiscal en caso de realizar la enajenación de bienes destinados a formar parte del activo fijo de la empresa, cuando se realice antes de los dos años de puestos en funcionamiento.

Así cuando un sujeto del impuesto realice la adquisición de un inmueble gravado con el IGV y el impuesto pagado haya sido deducido como crédito fiscal, al realizar la enajenación del mismo (segunda venta – infecta), antes de los dos años de haber sido puesto en funcionamiento, nos preguntamos si existe la obligación de reintegrar el crédito fiscal.

En este supuesto, estamos ante una segunda enajenación del inmueble, operación que se encuentra infecta del impuesto, independientemente si el enajenante califica o no como constructor de acuerdo a las definiciones establecidas en las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas.

Asimismo tampoco resultaría relevante determinar si la venta se realiza a un menor o mayor valor al de adquisición, puesto que nos encontramos ante una operación que no se encuentra en el ámbito de aplicación del impuesto.

Por lo expuesto, de realizarse una segunda enajenación de un inmueble, cuya compra estuvo gravada y el impuesto pagado fue deducido como crédito fiscal, existe la obligación de realizar el reintegro del 100% del crédito fiscal. Asimismo, consideramos que no sería factible la aplicación de la prorrata por la realización de operaciones gravadas y no gravadas, debido a que con el reintegro, indirectamente se está grabando esta operación.

El hecho que la segunda venta del inmueble sea una operación no gravada, no exime al enajenante del reintegro del crédito, este criterio que ha sido adoptado por la Administración Tributaria, en el informe N° 149-2002-SUNAT/K0000089.

Tratándose de la transferencia de bienes del activo fijo, el crédito fiscal debe ser reintegrado cuando la venta se efectúe a un menor valor, aunque esta operación no se encuentre gravada con el Impuesto General a las Ventas”.

2.2.6. Deduciones en la primera venta de bienes inmuebles.

A partir del 1 de febrero de 2013, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos bienes gravada con el IGV, estará sujeta al Sistema de Deduciones, según lo establece la **Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT**.

No se aplica Deduciones a la venta de inmuebles nuevos cuyo valor no supere las 35 UIT (es decir s/. 129,500.00).

La tasa de la deducción es de 4% y se aplica sobre el importe total de la operación, es decir, sobre el valor de venta del bien más el IGV.

2.2.6.1. Procedimiento de aplicación de la Dedución.

En la venta con pagos parciales, si la venta se pacta con pago en partes, la obligación nace en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, aun cuando el mismo sea parcial.

En la venta con boleta de venta, también se aplica la deducción, cuando una persona natural sin negocio adquiere directamente del constructor el inmueble, pagando el precio total de la operación. En este caso, la empresa deberá autodeducirse, es decir, debe abonar a su propia cuenta el 4% del valor de la operación.

En este caso, es obligatorio consignar en la boleta el número de DNI, apellidos y nombres del adquirente, ya que éstos son los datos que deben consignarse

⁸⁹ <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i149-2002.htm>. Consultado 20 marzo de 2011.

en el formato de pago que se haga al Banco de la Nación por el monto detráido.

En la venta con factura, en caso se emita una factura por la compra - venta del inmueble, la empresa adquirente será la obligada a realizar la detracción.

En la venta de un bien a futuro (en planos), usualmente en la modalidad de "venta en planos" se fracciona el pago en dos partes: una cuota inicial del 10% ó 20% del precio total, y el saldo, al mes siguiente, a través de un financiamiento de préstamo hipotecario.

La Ley del IGV, contempla que los adelantos de este tipo, estarán gravados aunque físicamente no exista el bien materia de la operación. En ese sentido, estos adelantos (cuota inicial) estarán sujetos a la Detracción del IGV por el importe parcial.

Al respecto, la SUNAT ya se había pronunciado mediante informe 104-2007/2B0000, estableciendo que está gravada la primera venta de inmuebles a futuro.

En caso el Banco que financia el saldo del inmueble, le pague al vendedor (constructor ó inmobiliaria) el saldo hipotecado, será en ese momento en el cual se aplicará la detracción sobre el saldo restante.

2.2.6.2. Plazos para pagar la Detracción

Si se emite una boleta de venta, la detracción puede pagarse hasta que se firme la escritura pública o hasta el día que se realice el pago en efectivo, lo que ocurra primero.

Si se emite factura, el plazo será hasta el quinto día hábil del mes siguiente al que se registra la operación o hasta la firma de la escritura pública, lo que ocurra primero.

2.2.6.3. Fiscalización

Además de las auditorías o verificaciones que realice la SUNAT, los contribuyentes obligados deben acreditar el pago del íntegro de la detracción ante el Notario. Este funcionario deberá informar a la SUNAT dentro de los 5 días hábiles de cada mes, los casos en los que no se hubiera acreditado el pago de la detracción, respecto de las escrituras públicas extendidas en el mes inmediato anterior.

2.2.6.4. Sanciones aplicables

Las personas que incumplan con realizar la detracción, tendrán una multa del 50% del importe no depositado y adicionalmente no podrán usar el respectivo crédito fiscal. En caso de uso indebido de los recursos depositados en las cuentas de detracciones, la multa será del 100% del importe usado.

2.2.6.5. Importe de la operación sobre la cual se aplica el porcentaje

El importe de la operación, conforme al inciso j), artículo 1° de la R.S. N° 183-2004/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT, establece que: "Tratándose de operaciones de venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, [es el] valor de venta del bien, retribución por servicio, valor de construcción o valor de venta del inmueble determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14° de la Ley del IGV, aun cuando la operación no estuviera gravada con dicho impuesto, más el IGV de corresponder".

Por otro lado, el artículo 13° de la Ley del IGV es más preciso toda vez que al respecto dispone: "La base imponible está constituida por: (...) d) El ingreso percibido, en la venta de inmuebles, con exclusión del correspondiente al valor del terreno". Así, recuérdese que, conforme al numeral 9 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV: "Para determinar la base imponible del impuesto en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, se excluirá del monto de la transferencia el valor del terreno. Para tal efecto, se considerará que el valor del terreno representa el cincuenta por ciento (50%) del valor total de la transferencia del inmueble".

Sin embargo el supuesto gravado (el importe de la operación sujeta) es el valor total del inmueble, siendo la discriminación del valor del terreno precisada por el numeral 9 del artículo 5° del RLIGV una ficción jurídica solo a efectos de establecer el valor del terreno, que nada hace en relación a la determinación del Importe de la Operación, el que además, es la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del inmueble.

2.2.6.6. Monto del Depósito

El monto a detraer es el cuatro por ciento (4%) sobre el importe de la operación. No existe monto mínimo para efectuar la detracción como en otras actividades. El 4% de la detracción se aplicará por lo que se pague o disponga el comprobante de pago, ya sea boleta de venta o factura, ya que no existen supuestos exceptuados para la aplicación del sistema en este tipo de operaciones.

2.2.6.7. Sujetos Obligados a Efectuar el Depósito

a) El adquirente del bien inmueble cuando se emita un comprobante de pago que permita ejercer el derecho a crédito fiscal o sustentar gasto o costo para efecto tributario.

Es decir, los compradores (empresarios o personas generadoras de rentas de tercera categoría) de inmuebles tales como departamentos, casas y oficinas deben detraer el 4% de los montos pagados a los constructores o empresas vinculadas por dicho concepto, cuando corresponda emitir facturas que permitan deducir como gasto o costo dicha compra para efectos del IR y utilizar el crédito fiscal derivado de dichas adquisiciones.

b) El proveedor del bien inmueble cuando:

i) El comprobante de pago que deba emitirse y entregarse por la operación, no permita ejercer el derecho a crédito fiscal ni sustentar gasto o costo para efecto tributario (boleta de venta).

ii) Reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo.

Es decir, en los casos en los que el comprador no requiere acreditar el gasto o costo indicados o utilizar el crédito fiscal respectivo, por ejemplo, cuando los compradores sean personas naturales sin negocio será el vendedor del bien

(constructor o su empresa vinculada) quien está obligado a autodetraerse el 4 % del monto de la operación.

2.2.6.8. Momento para Efectuar el Depósito

El artículo 8° de la Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT incorpora el numeral 11.3 al artículo 11° de la R. S. N° 183-2004/SUNAT, disponiéndose que el depósito se realizará en la venta de inmuebles gravada con el IGV:

OBLIGADO A EFECTUAR EL DEPOSITO	PLAZO	CONDICION
ADQUIRENTE DEL BIEN	Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor del bien inmueble.	Lo que ocurra primero
	Dentro del quinto (5°) día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras	
PROVEEDOR (CONSTRUCTOR)	Hasta la fecha de pago parcial o total.	Quando el adquirente sea consumidor final (se emite comprobante que no permite ejercer derecho al crédito fiscal. V.g. Boleta de venta).
	Dentro del quinto (5°) día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación.	Quando el adquirente (obligado) incumpla su obligación y pague el importe total de la operación.

2.2.6.9. Obligación de los Notarios

La Segunda Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT dispone que tratándose de la venta de

inmuebles sujetas al SPOT, el sujeto obligado a efectuar el depósito deberá acreditar el pago íntegro del mismo ante el Notario.

Así mismo, señalando que los notarios, dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes, deberán informar a la Sunat los casos en que no se hubiera acreditado el pago del íntegro del depósito que corresponda a la venta de inmuebles gravada con el IGV, cuyas escrituras públicas hubieran sido extendidas en el mes anterior, tomándose como referencia el mes en que concluye el proceso de firmas del referido instrumento.

CAPITULO IV

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

El desarrollo de la investigación ha permitido determinar algunas falencias en la aplicación del Impuesto General a las Ventas en la transferencia de bienes inmuebles.

3.1. Definición de inmueble: En las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas no existe una definición de inmueble, dicha definición tampoco lo encontramos en otras normas tributarias. Para efecto de la aplicación del impuesto se consideran como inmuebles a los construidos y que se encuentren habilitados para vivienda, en tal sentido los inmuebles que no cumpla con estas características se encuentran fuera del campo de aplicación del impuesto.

Así, la enajenación de inmuebles que no se encuentren culminados para ser habilitados para vivienda, en doctrina existe dos criterios:

- a) Que no se encuentran gravados, pues todavía no encuentran en condiciones de considerarse aptos para su utilización (consumo), pues al tratarse de impuesto al consumo, de tipo monofásico a nivel de productor, los bienes deben estar totalmente elaborados.
- b) La otra posición es que dichos bienes si se encuentran gravados, debido a que en la Ley no hace ninguna distinción si los inmuebles deben estar culminados o no, en tal sentido no se puede distinguir donde la ley no lo hace.

3.2. Determinación del valor del terreno: en el reglamento de la ley del IGV se establece que el valor del terreno representa el 50% del valor de venta del inmueble, esto se estableció con la finalidad de favorecer al adquirente, pues en la realidad el valor del terreno puede representar 10%, 20%, etc. Esta deducción es conveniente para las grandes construcciones (ejemplo edificios con múltiples edificios), pero puede resultar inconveniente para inmuebles en los que el valor de la construcción es inferior al valor del terreno, pues se estaría gravando parte del valor de este.

3.2.1. Cuando el valor del terreno es superior al valor de la construcción:

Si se grava el valor de la construcción, teniendo en consideración el valor del terreno, se tendría los siguientes resultados:

Detalle	Costo	Valor venta	Costo %	Valor venta	Débito	Precio
Valor terreno	85,000	70,000	65%	91,538	-	
Valor construcción	45000	70,000	35%	48,462	8,723	
Total	130,000	140,000	100%	140,000	8,723	148,723

Actualmente la determinación es 50% valor del terreno y 50% valor de la construcción, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Detalle	Costo	Valor venta	Débito	IGV exceso	Precio
Valor terreno	85,000	70,000	0		
Valor construcción	45,000	70,000	12,600	3,877	
Total	130,000	140,000	12,600	3,877	152,600

Como se observa en los cuadros anteriores, se estaría gravando el valor del terreno, con ello no se cumple con el objetivo de favorecer al consumidor final, sino que se estaría determinando un mayor precio.

Con la finalidad de gravar solo el valor del terreno, en la determinación de la base imponible se debe realizar la comparación del valor real del terreno con el 50% del valor de venta del inmueble, de estos dos importes considerar el mayor, tal como se muestra en los siguientes cuadros:

Detalle	Costo	Valor actual	Valor sugerido	Débito	Precio
Valor terreno	85,000	70,000	85,000	-	
Valor construcción	45000	70,000	55,000	9,900	
Total	130,000	140,000	140,000	9,900	149,900

Detalle	Costo	Valor actual	Valor sugerido	Débito	Precio
Valor terreno	45,000	70,000	70,000	-	

Valor construcción	85000	70,000	70,000	12,600	
Total	130,000	140,000	140,000	12,600	152,600

De esta forma el terreno siempre estará inafecto, debido a que no se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto, de acuerdo a lo regulado en el artículo 1° de la Ley del IGV.

3.3. Reintegro del crédito fiscal: la ley del Impuesto General a las Ventas establece que cuando se vende bienes del activo antes de los dos años antes de puesta en funcionamiento a un menor valor de adquisición. En este caso, la segunda venta de bienes inmuebles se encuentra fuera del campo a aplicación del impuesto, en tal sentido de venderse el inmueble antes de los dos años, si la adquisición estuvo gravada, existirá la obligación del reintegro del 100% del crédito fiscal.

En este caso el IGV pagado en la compra, debe formar parte del costo de ventas, produciéndose la piramidación del impuesto, situación que lo vuelve en antitécnico.

Debemos tener en consideración que las normas del IGV exigen que el reintegro se realice cuando el valor de venta se realiza a un menor importe, debe entenderse que la comparación se debe realizar entre las bases imponibles del IGV y no en base a la base imponible para efecto del Impuesto a la Renta.

Así, por ejemplo se adquiere un inmueble gravado por S/ 200,000.00 más IGV, el valor del terreno es S/ 100,000.00 (no gravado) y el valor de la construcción es S/. 100,000.00 más S/ 18,000.00 de IGV. Si la segunda transferencia se realiza por S/ 300,000.00 nuevos soles, se podría asumir que al ser vendido a un mayor importe no existe la obligación de reintegrar el crédito fiscal. Sin embargo, la segunda venta del inmueble es una operación inafecta, por lo tanto la base imponible del IGV es 0.00, ello obligaría a reintegrar los S/ 18,000.00 de crédito fiscal utilizado al momento de la compra.

Cuando la venta del inmueble se realice antes de los dos años, la operación debe estar gravada con el impuesto, en este caso la enajenante tendría derecho a utilizar crédito fiscal y la segunda venta se gravaría solo por el valor agregado, similar con la venta de bienes muebles. De esta manera se evitaría

el perjuicio de reintegrar el 100% del crédito fiscal asimismo se evitará la elusión al comprar un bien gravado con IGV, aprovechar el crédito fiscal y posteriormente enajenarlo como una operación inafecta.

3.4. Prorrata del crédito fiscal: las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas establecen dos maneras de corrección a fin de evitar el uso indebido de crédito fiscal por parte de los contribuyentes. La primera es el reintegro de crédito fiscal en la venta de activos fijos y la segunda es mediante la aplicación de la prorrata del crédito fiscal, en caso el contribuyente realice operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto.

Así, tratándose de la segunda enajenación de un inmueble cuya adquisición estuvo gravada, el contribuyente se puede encontrar frente a las dos obligaciones antes descritas, si la venta se produce antes de los dos años de puesta en funcionamiento, esto es realizar el reintegro del crédito fiscal y la aplicación de la prorrata del crédito fiscal.

Al realizar el reintegro se devuelve el 100% del crédito fiscal (como hemos indicado en el numeral anterior), en tanto que al realizar la prorrata solo se estaría devolviendo parte de los gastos destinados a operaciones gravadas y no gravadas, del periodo en que se realiza la enajenación y los siguientes 11 meses.

Consideramos que no sería posible aplicar las dos correcciones al crédito fiscal, en este sentido cuando la venta del inmueble se realice antes de los dos años de puesta en funcionamiento (no tiene relevancia el valor de venta) se debería reintegrar el crédito fiscal, en tanto de efectuarse la venta después de los dos años solo existiría la obligación de aplicar la prorrata del crédito fiscal.

De acuerdo a la redacción de las normas del IGV, podría llevar a la interpretación equivocada de aplicar los dos ajustes a la misma operación, lo que conllevaría un perjuicio del contribuyente.

De otro lado el artículo 23° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que para efecto de aplicar la prorrata, tratándose de la primera venta de bienes inmuebles, el valor del terreno se considera como una operación no gravada, esto implica serias distorsiones en la determinación del crédito fiscal, tal como se indica en los siguientes cuadros (estamos considerando que el

contribuyente no puede distinguir el destino de las compras a operaciones gravadas, exoneradas o no gravadas):

Detalle	Importe	Terreno	Construcción
Venta departamento 1	110,000	55,000	55,000
Venta departamento 2	140,000	70,000	70,000
Total	250,000	125,000	125,000

En el caso planteado el departamento 1 se encuentra exonerado y el departamento 2 se encuentra gravado, en tal sentido el crédito fiscal se debe determinar aplicando la prorrata establecida en el reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{Prorrata} = \frac{70,000}{250,000} \times 100 = 28.00\%$$

Como se observa, en las operaciones no gravadas se incluye el valor del terreno de los departamentos, en tal sentido solo podrá utilizarse el 28.00% del crédito fiscal de las compras que fueron destinadas a la construcción, lo cual hace que el 72.00% forme parte del costo de ventas, con ello se produce el incremento de los precios.

De no considerarse el valor del terreno en la prorrata, el porcentaje de la misma se obtendría de acuerdo con el siguiente detalle:

$$\text{Prorrata} = \frac{70,000}{125,000} \times 100 = 56.00\%$$

Este porcentaje se aproxima más a la realidad económica de las operaciones del contribuyente, pues como se observa en el cuadro inicial S/ 70,000.00 se encuentra gravado y S/ 55,000.00 se encuentra exonerado.

3.5. Exoneración de 35 UIT: Las exoneraciones que se aplican en los tributos que gravan el consumo tienen por finalidad que el consumidor final no destine parte de sus ingresos al pago de tributos, sin embargo la forma como está diseñada la exoneración en la Ley del IGV no permite la total desgravación. A fin de cumplir con dicho objetivo, se debe proceder a realizar la devolución del IGV a las empresas constructoras, por las compras de bienes y servicios, de esta manera se evita que el IGV pagado en las adquisiciones formen parte del costo de los bienes y de esta manera se produzca la pirimidación, tal como se muestra en el siguiente ejemplo.

Costos	Importe	IGV	Total costo
Terreno	20,000	-	
Materiales	25,000	4,500	
Servicios	5,000	900	
Total	50,000	5,400	55,400

**Determinación del valor de
venta:**

Costo		55,400
Utilidad	20%	11,080
Precio		66,480

A fin de cumplir con la finalidad de la exoneración, la determinación de precios se debe realizar de acuerdo a los siguientes cuadros:

Costos	Importe
Terreno	20,000
Materiales	25,000
Servicios	5,000
Total	50,000

Determinación del valor de venta:

Costo		50,000
Utilidad	20%	10,000
Precio		60,000

Como se observa, el precio se ha incrementado en S/ 6,480.00 nuevos soles, este importe corresponde al IGV de las adquisiciones más el margen de utilidad, según el detalle del siguiente cuadro:

IGV de las adquisiciones	5,400
Margen de utilidad	1080
Total	6,480

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. CONCLUSIONES

1. En la ley del Impuesto General a las Ventas no existe una definición del término inmuebles lo que conlleva a serias confusiones al determinar el aspecto material del impuesto, pues se debe establecer de manera indubitable, qué se quiere gravar.
2. La determinación del valor del terreno y del valor de la construcción, puede ocasionar que se termine gravando al terreno, en los casos en el valor real del terreno sea superior al valor real de la construcción.
3. Tratándose de un impuesto monofásico a nivel productor-constructor, las posteriores ventas se encuentran fuera del campo de aplicación del impuesto, así la base imponible sería cero, en tal sentido, de realizarse la posterior transferencia antes de los dos años de puesta en funcionamiento del inmueble y cuya adquisición estuvo gravada con el impuesto, se tendría que reintegrar el 100% del crédito fiscal utilizado en la adquisición.
4. Al considerarse al valor del terreno como operación no gravada se distorsiona la determinación del crédito fiscal, considerando que la adquisición de materiales de construcción, servicios de construcción, entre otros, tienen por finalidad la transferencia del inmueble construido y no la enajenación del terreno.
5. Las exoneraciones e inafectaciones en los impuestos indirectos como es el Impuesto General a las Ventas, tienen como finalidad que los consumidores finales no destinen sus ingresos al pago de este tipo de tributos. Sin embargo para que se cumpla con dicho objetivo, se debe devolver a los contribuyentes el IGV pagado en sus adquisiciones destinadas a operaciones exoneradas o no gravadas, con ello se evitaría que el impuesto forme parte del costo de los bienes o servicios.

4.2. RECOMENDACIONES

1. En la Ley del Impuesto General a las Ventas se debe definir al bien inmueble que se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto. De esta manera, quedaría establecida de manera indubitable al aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria. De acuerdo a la legislación actual, se llega a establecer que los inmuebles que se encuentran dentro del campo de aplicación corresponde a las construcciones de viviendas, locales comerciales y cocheras. Sin embargo existen otros inmuebles que se pueden construir, tales como: puentes, canales, reservorios, etc, los que no estarían dentro del campo de aplicación del impuesto.
2. La base imponible se debe determinar en base a los costos reales del valor del terreno y los materiales de construcción, pues con la presunción que actualmente se encuentra vigente (50% valor del terreno y 50% valor de la construcción) se puede llegar a gravar el valor del terreno.
3. Se debe considerar como una excepción del reintegro al crédito fiscal, tratándose de la venta de bienes inmuebles, pues esta norma hace que el contribuyente devuelva el 100% del crédito fiscal utilizado. De esta manera el IGV pagado en la adquisición forma parte de la base imponible. En todo caso, debe considerarse gravada la posterior venta del inmueble cuya venta es realizada por un contribuyente del impuesto, de esta manera se utilizaría el crédito fiscal de la compra y solo se gravaría el valor agregado de la siguiente venta.
4. Cuando se realizan operaciones gravadas y no gravadas, no debe considerarse al valor del terreno como operación no gravada a fin de aplicar el porcentaje a los materiales y servicios de construcción, esto distorsiona de manera sustancial la determinación del crédito fiscal. El terreno debe considerarse como operación no gravada, solo para determinar el porcentaje del crédito fiscal a utilizarse, solo tratándose de los gastos administrativos o de ventas, más no así en los desembolsos que constituyan costo de los inmuebles enajenados.

5. Para que las exoneraciones e inafectaciones cumplan con su finalidad de no afectar a las personas con menos recursos, en el sentido que estas destinen sus ingresos al pago de impuestos, se debe establecer la devolución del IGV pagado en sus adquisiciones por los contribuyentes, de esta manera se evitará que este forme parte del costo de los bienes y servicios y sean trasladados al consumidor final. Tal como se encuentra redacta la exoneración de las 35 UIT en la enajenación de bienes inmuebles, las compras de bienes y servicios gravadas con el IGV formarán parte del costo de estos y son trasladados al consumidor final.

BIBLIOGRAFIA

AUTORES

- BRAVO SHEEN, David y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker “La Imposición al Consumo”, Estudio Caballero Bustamante. Editorial Tinco 1998.
- BRAVO CUCCI, Jorge, “Fundamentos de Derecho Tributario”, Segunda Edición, Palestra Editores- 2006.
- CASTILLO FREYRE, Mario, “Tratado de la Venta, Tomo I”, Palestra Editores SAC 2005 – Lima.
- GACETA JURIDICA, “Código Civil Comentado Tomos I al X”, varios autores, Lima – 2005.
- MFC EDITORES SAC, “Contratos – Volumen I y II”, Autores Varios, Lima – 2010.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “El Nacimiento de la Obligación Tributaria”, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires – 1968.

NORMAS LEGALES

- DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF, “Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto selectivo al Consumo, y normas modificatorias.
- DECRETO SUPREMO N° 029-94-EF, “Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo”, y normas modificatorias.
- DECRETO SUPREMO N° 029-94-EF y normas modificatorias.
- Modificación a la Resolución N° 184-2004/ SUNAT a fin de Regular la aplicación del Sistema de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a la venta de Inmuebles gravados con el Impuesto general a las Ventas, Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT, Enero 2013.
- Normas para la aplicación del Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940; Resolución de Superintendencia N° 184-2004/ SUNAT.

Páginas Web:

- www.tribunal.mef.gob.pe
- www.sunat.gob.pe
- www.onu.org.com
- <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>