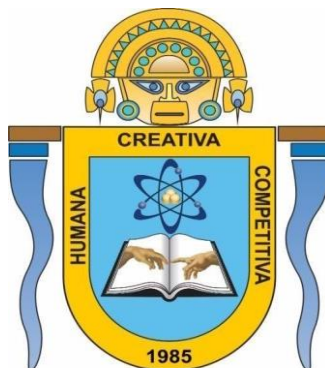


UNIVERSIDAD DE CHICLAYO

ESCUELA DE POSGRADO

MAESTRIA EN

TRIBUTACIÓN Y GESTIÓN FISCAL



TESIS

**EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y SU INFLUENCIA EN LA
PRIMERA VENTA DE INMUEBLES EN CHICLAYO EN EL EJERCICIO
GRAVABLE 2018**

Para Optar el Grado Académico de Maestro en

Tributación Y Gestión Fiscal

AUTOR:

SEGUNDO MIGUEL SALAZAR MORI

ASESOR:

MG. JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA

LAMBAYEQUE - PERÚ

2019

TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN:

EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y SU INFLUENCIA EN LA PRIMERA VENTA DE INMUEBLES

Tesis presentada para obtener el Grado Académico de Magister en TRIBUTACIÓN Y GESTIÓN FISCAL



SEGUNDO MIGUEL SALAZAR MORI
AUTOR

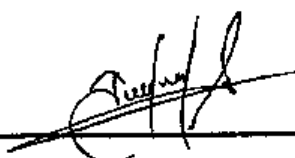


MG. JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA

Aprobado por el siguiente jurado:



MG. JORGE MARCIAL ZAMORA LAZO
PRESIDENTE



MG. JACKELINE JANET GARCIA ARRIVASPLATA
SECRETARIO



MG. FRANCISCO JOSUE CASTAÑEDA RAMOS
VOCAL

Dedicatoria

A Dios, por darme la oportunidad de vivir y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio.

A mi hija Ingrid Fiorella, ella fue mi motivación, una vez más ella fue la causante de mi anhelo de salir adelante, progresar y culminar con éxito esta tesis, por eso mismo se lo dedico a ella, cada esfuerzo que realicé en la construcción de esta.

A mi Esposa Mimia Hurtado, por su apoyo y ánimo que me brinda día con día para alcanzar nuevas metas, tanto profesionales como personales.

A mi nieto Carlitos Miguel, que es mi alegría y de toda la familia.

Y a todos aquellos familiares y amigos que me apoyaron en la elaboración de este trabajo.

Agradecimiento

Gracias de corazón a mis tutores los Contadores Públicos, Omar Panta Chero y Oscar Cabanillas Bazán. Gracias por su paciencia, dedicación, motivación, criterio y aliento. Han hecho fácil lo difícil. Ha sido un privilegio contar con su guía y ayuda.

Gracias a todas las personas de la Universidad de Chiclayo por su atención y amabilidad en todo lo referente a mi vida como alumno de maestría.

Gracias a mi asesor MG. JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA, sin cuya colaboración este trabajo hubiera sido mucho más arduo y complicado.

Gracias a las personas que de una manera u otra, han sido claves en mi vida profesional y por extensión en lo personal a mis colegas y amigos del alma.

Y por encima de todo, y con todo mi amor, gracias a los míos por estar incondicionalmente conmigo durante estos años. Siempre. Gracias

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS USADAS

CF	Crédito Fiscal
CT	Código Tributario
D. Leg	Decreto Legislativo
D.S.	Decreto Supremo
D.U	Decreto de Urgencia
IGV	Impuesto General a las Ventas
Inc. / incs.	Inciso/ Incisos
IR	Impuesto a la Renta
ISC	Impuesto Selectivo al Consumo
IVA	Impuesto al Valor agregado
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal
RUC	Registro Único del Contribuyente
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
TC	Tribunal Constitucional
TF	Tribunal Fiscal
TUO	Texto único Ordenado
UIT	Unidad Impositiva Tributaria

Introducción

Es importante conocer el rol que la empresa posee en nuestra realidad nacional y particularmente en lo que concierne al sector construcción, cuya influencia en todos los aspectos socioeconómicos es vital para el país.

Sin embargo, también es evidente la crisis que agobia al sector empresarial y con mayor fuerza al compuesto por las empresas constructoras; ello debido a diversos motivos que muchas veces tienen que ver con temas mundiales, más aun con la globalización en éste siglo XXI, por ello es de destacarse uno de los factores que explica el fenómeno de la crisis empresarial y ciertamente de ineludible importancia, esto es, la informalidad, de la cual se hablara en una parte de la investigación.

Ahora bien, el propósito de la investigación es analizar si la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento facilitan el cumplimiento voluntario a los contribuyentes y optimiza el procedimiento de fiscalización realizados por la Administración Tributaria, respecto de la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos para combatir su informalidad, es decir que la investigación no se limita a verificar la informalidad, sino que, se indagará cómo nuestra legislación responde o no a la necesidad de formalización de este vasto sector empresarial.

Para esto existen algunas investigaciones que se refieren a la empresa, por ejemplo: Pinkas Flint se refiere a la gestión empresarial y temas conexos, en su “Derecho empresarial”, lo mismo que el extinto maestro Carlos Torres y Torres Lara en su “Derecho de la empresa” toca aspectos genéricos del fenómeno empresarial. Este último autor llega a decir: “ninguna empresa puede operar desconociendo el marco legal donde opera y donde va a operar, sea para cumplirlo o para evitarlo” (Torres y Torres Lara Carlos. 1987. Pág. 13. Ob. Cit.), también existen investigaciones que se refieren a la informalidad empresarial, como dice Hernando de Soto (1986) “La informalidad no es un sector preciso ni estático de la sociedad, sino una zona de penumbra que tiene una larga frontera con el mundo legal y donde los individuos se refugian cuando los costos de cumplir las leyes exceden a sus beneficios”.

Precisamente esta problemática hace reflexionar y por ende investigar el tema en los términos que pasamos a analizar.

La investigación es en base al estudio de la legislación que enmarca a las empresas del sector construcción, lo que nos permitirá definir si la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento facilitan el cumplimiento voluntario a los contribuyentes y optimiza el procedimiento de fiscalización realizados por la Administración Tributaria.

Este trabajo de investigación, consta de cuatro capítulos, el primer capítulo al problema de la investigación, en el que se presenta la realidad problemática, y los objetivos de la investigación, el segundo capítulo contiene las bases teóricas, contiene también los antecedentes del problema en investigación, y además también se considera en este capítulo toda la base teórica que nos permite sustentar la hipótesis de la presente investigación, el tercer capítulo presenta el diseño de la investigación, la población, la muestra y técnicas utilizadas para la recolección de datos, por último el cuarto capítulo nos muestra los resultados y discusión de la investigación.

Finalmente se consignan las conclusiones, recomendaciones, referencias bibliográficas y anexos correspondientes.

Resumen

La presente investigación tuvo como objetivo general analizar si la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento facilitan el cumplimiento voluntario a los contribuyentes y optimiza el procedimiento de fiscalización realizados por la Administración Tributaria, respecto de la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos.

La hipótesis general fue, una adecuada técnica legislativa de los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria, permitirá un óptimo cumplimiento voluntario de los contribuyentes así como una eficiente labor de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

La investigación presentó un diseño no experimental. La población y muestra, estuvieron conformadas por el estudio de la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento, jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria y doctrina especializada. Los métodos generales aplicados fueron el histórico, comparativo, de analogía e inferencial.

Las conclusiones fueron que, si bien no encontramos una definición del término inmueble dentro de las normas del IGV, debemos recurrir al Código Civil, sin embargo, no podemos adoptar en automático las definiciones de esta norma, sino que deben cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del IGV; los inmuebles que se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto son aquellos construidos y que cuentan con características mínimas de acabados, estando disponibles para su uso. Por tanto; no se encontrarían en el campo de aplicación del impuesto los inmuebles transferidos en “casco”; el núcleo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, no es la transmisión de propiedad, sino la obligación de transferir la propiedad; la venta de bienes inmuebles futuros no se encuentran gravados sino hasta el momento en que estos lleguen a existir; no existe un fundamento técnico que el nacimiento de la obligación tributaria sea por el principio de lo percibido, si consideramos que el uso del crédito fiscal no se rige por dicho principio; al determinarse el valor del terreno y de la construcción en base presunta, se puede llegar a gravar parte del valor del terreno y cuya transferencia se encuentra inafectada, de acuerdo con el artículo 1° de la Ley del IGV.

Palabras claves:

Impuesto General a las Ventas, bienes inmuebles, primera venta, nacimiento de la obligación tributaria, base imponible, crédito fiscal, ventas no gravadas, constructor.

Abstract

The general objective of this research was to analyze whether the General Sales Tax Law and its Regulations facilitate voluntary compliance with taxpayers and optimizes the inspection procedure carried out by the Tax Administration, with respect to the first sale of real estate by the taxpayers. builders of the same.

The general hypothesis was, an adequate legislative technique of the different aspects of the Tax incidence hypothesis, will allow an optimal voluntary compliance of the taxpayers as well as an efficient inspection work by the Tax Administration.

The research presented a non-experimental design. The population and sample were made up of the study of the General Sales Tax Law and its Regulation, jurisprudence issued by the Tax Court, pronouncements issued by the Tax Administration and specialized doctrine. The general methods applied were the historical, comparative, analog and inferential.

The conclusions were that, although we do not find a definition of the term real estate within the IGV rules, we must resort to the Civil Code, however we can not adopt the definitions of this norm automatically, but must comply with the requirements established in the Law of the IGV; the properties that are within the scope of the tax are those built and that have minimum characteristics of finishes, being available for use. So; the real estate transferred in "casco" would not be found in the field of application of the tax; the core of the material aspect of the incidence hypothesis is not the transfer of property, but the obligation to transfer ownership; the sale of future real estate assets are not taxed until such time as they come into existence; there is no technical basis that the birth of the tax obligation is by the principle of what is received, if we consider that the use of the tax credit is not governed by that principle; when determining the value of the land and construction on presumptive basis, it may be possible to encumber part of the value of the land and whose transfer is unaffected, in accordance with article 1 of the IGV Law.

Indice

EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN	13
1.1. REALIDAD PROBLEMÁTICA.....	13
1.1.1.- A nivel Internacional.....	13
1.1.2.- A nivel Nacional	13
1.1.3.- A nivel Local	14
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	14
1.2.1.- Problema General	14
1.2.2.- Problemas Específicos.....	14
1.3.- DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	15
1.4.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	15
1.5.- JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN	16
1.5.1.- Justificación.....	16
1.5.2. Importancia de la Investigación	17
1.6.- LIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	17
1.7 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	17
MARCO TEORICO - CIENTIFICO	20
2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	20
2.2.- BASE TEÓRICO – CIENTÍFICO	21
2.3. MARCO DE REFERENCIA	22
2.3.1.- Marco Teórico	22
2.3.2 Marco Conceptual	96
2.3.3 Marco Histórico	97
2.4 HIPÓTESIS	99
2.5 VARIABLES.....	99
2.6 DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES.....	100
2.6.1. Definición Conceptual	100
2.7 Operacionalización de Variables	101
2.8. Matriz de consistencia	102

MARCO METODOLOGICO DE LA INVESTIGACIÓN.....	107
3.1. Tipo de investigación	107
3.2. Diseño de la investigación	107
3.3 Población y Muestra	108
3.4 Materiales, Técnicas E Instrumentos De Recolección De Datos	108
3.5 Validación y Confiabilidad de los Instrumentos	109
3.6 Métodos y Procedimientos para la recolección de datos	109
3.7 Análisis estadísticos y representación de resultados	110
RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	112
4.1 Presentación y Análisis de la Información	112
PROPUESTA DE INVESTIGACIÓN	115
CONCLUSIONES.....	116
RECOMENDACIONES.....	117
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	118

CAPITULO I

EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. REALIDAD PROBLEMÁTICA

1.1.1.- A nivel Internacional

Durante las últimas dos décadas, en los Países de América latina se ha experimentado un fuerte incremento en la recaudación de sus recursos tributarios, lo que ha llevado a un valor promedio anual para 18 países seleccionados desde 13.3% en 1990 a 15.9% en el 2000 y a 20.6% en el año 2013 (OCEAN/CEPAL/CIAT, 2013, pág. 215). Esto; ha incidido de manera clara en importantes cambios y reformas tributarias que apuntaron hacia la consolidación del Impuesto al Valor Agregado, una mayor participación relativa de los impuestos directos, el declive de los gravámenes específicos y sobre el comercio internacional y la introducción de impuestos sobre las transacciones financieras e impuestos mínimos.

Sin embargo, los sistemas tributarios de la región se han mostrado incapaces de resolver importantes debilidades estructurales en relación al nivel de recursos que efectivamente recaudan. Uno de estos obstáculos está dado por el elevado nivel de incumplimiento tributario (Evasión Fiscal) por parte de los contribuyentes nacionales y extranjeros.

1.1.2.- A nivel Nacional.

En el Perú; hace algunos años, se ha percibido una creciente preocupación sobre los pagos efectivos que realizan las Empresas o Corporaciones Multinacionales en materia de Impuestos. Debido a la acumulación de un gran Poder económico, estas empresas pueden realizar maniobras privilegiadas en la estructura de la Tributación Internacional y cuentan con los recursos necesarios para poner en marcha estrategias de planificación fiscal, mediante los cuales reducen indirectamente los Ingresos Tributarios potenciales de los territorios nacionales donde realizan sus operaciones y donde se genera el mayor valor agregado.

Esta característica se repite en las Empresas nacionales, al aprovechar vacíos en las Normas tributarias, debido que en muchas ocasiones no se encuentran bien definida la Hipótesis de incidencia Tributaria.

1.1.3.- A nivel Local.

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 y más aún en la parte norte; por tanto, es indispensable contar con normas tributarias claras que generen seguridad jurídica, ayuden al cumplimiento voluntario y a las labores de Fiscalización por parte de la Administración Tributaria; 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 se debe tener un especial cuidado en el diseño de la hipótesis de incidencia, debido a que si logra la evasión o elusión del impuesto en la primera transferencia no existe la posibilidad de recuperarlo posteriormente, debido a que las posteriores enajenaciones no se encuentran dentro de su campo de aplicación.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1.- Problema General:

¿Las normas legales del Impuesto General a las Ventas que regulan la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, facilitan el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y en las labores de fiscalización practicadas por la Administración Tributaria, generando Seguridad jurídica?

1.2.2.- Problemas Específicos:

¿En las normas del Impuesto General a las Ventas se encuentran debidamente definidos los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria en la Ley del Impuesto General a las Ventas con respecto a la Primera Venta de Inmuebles?

¿Existe un adecuado cumplimiento de las Obligaciones Tributarias por las empresas constructoras que realizan la primera venta de bienes inmuebles?

¿Facilita las labores de Fiscalización la claridad de las Normas legales del Impuesto General a las Ventas que regula la primera venta de inmuebles?

1.3.- DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación se desarrolla dentro del área de la Política Tributaria Nacional, específicamente basada en un amplio estudio y análisis de la Ley del Impuesto general a las Ventas, la doctrina y la Jurisprudencia que existe con respecto a la Primera Venta de Inmuebles.

La información a utilizar corresponde a los años 2013 al 2018, en los cuales se ha podido observar diferentes reformas tributarias y cambios significativos en la economía Nacional.

1.4.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De la interpretación de la Ley del Impuesto General a las Ventas y de su reglamento nos percatamos que la técnica legislativa utilizada no es la más adecuada, existiendo vacíos legales 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.
¿Se encuentra gravada con el impuesto General a las Ventas la transferencia de un inmueble en casco y la posterior venta del inmueble terminado?
- 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; sin embargo, la enajenación de un inmueble construido por una empresa que no es considerada como constructora no se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto y no existe la obligación de realizar reintegro tributario.

- Para poder determinar **la habitualidad** en la transferencia de inmuebles se utiliza elementos de juicio 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.

1.5.- JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

1.5.1.- Justificación

1.5.1.1.- Científica.

Justificamos el presente trabajo de investigación, porque permitió desarrollar la delimitación del campo de aplicación del Impuesto General a las ventas en la primera venta de Inmuebles, definiendo el objetivo de este y planteando propuestas de modificaciones a la normatividad vigente.

1.5.1.2.- Social.

Al permitir calcular de manera clara, correcta y precisa el Impuesto General a las Ventas, permitirá en los contribuyentes, tener seguridad jurídica, generando conciencia tributaria, lo que conllevará a reducir los índices de evasión tributaria en el País.

1.5.1.3.- Económica.

Al tener definidos la delimitación del campo de aplicación del Impuesto General a las Ventas en la primera venta de Inmuebles, permitirá a los contribuyentes calcular de manera clara, correcta y precisa el Impuesto, generando seguridad jurídica y conciencia tributaria en los contribuyentes, repercutiendo económicamente en el país, debido a que se rebajaran los índices de evasión tributaria, aumentará la recaudación de Ingresos por parte del Estado y mejorará las labores de Fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

1.5.2. Importancia de la Investigación

El presente trabajo dejará un importante precedente que servirá de base o referencia para hacer una modificación a la Norma Tributaria.

Es importante para el Contribuyente, debido a que le genera claridad al momento de Tributar, generando conciencia tributaria.

Es importante para la Administración Tributaria por que facilitará las labores de fiscalización.

Es importante para el Estado, porque al haber claridad en las Normas Tributarias, generará conciencia tributaria, disminuyendo los índices de evasión Tributaria lo cual repercutirá favorablemente en la economía del país.

1.6.- LIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Podemos señalar como Limitaciones al trabajo de Investigación, el corto tiempo y la dificultad en la obtención de diferentes datos, no habiéndose aplicado a un caso específico, toda vez que el presente trabajo está enmarcado de manera general a la Legislación Tributaria, afectando a todos los Contribuyentes que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Impuesto General a las ventas en la Primera venta de Inmuebles en el País.

1.7 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.7.1 Objetivo General:

Analizar si la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento facilitan el cumplimiento voluntario a los contribuyentes y optimiza el procedimiento de fiscalización realizados por la Administración Tributaria, respecto de la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos.

1.7.2 Objetivos Específicos:

Determinar si los aspectos determinantes del hecho imponible, aspecto subjetivo, objetivo, temporal y espacial, en la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos, se encuentra debidamente delimitada en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento.

Proponer cambios normativos que faciliten el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente y la fiscalización de estas por parte de la Administración Tributaria.

CAPITULO II.

MARCO TEORICO - CIENTIFICO

1.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Se ha encontrado antecedentes de investigación relacionado con la determinación del valor de venta del terreno y de la construcción, en la tesis de investigación que se indica:

López (2013) en su Tesis: “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.

Castro, P (2013), en su tesis titulada “Las causas que motivan la evasión Tributaria en la Empresa Constructora Los Cipreses SAC en la ciudad de Trujillo 2012”

Este trabajo de investigación se realizó de manera experimental, haciéndose un análisis de las operaciones de las empresas. Se aplicaron una serie de técnicas e

instrumentos de recolección de datos, específicamente se aplicó la encuesta y entrevista al personal de las empresas, realizando cuadros estadísticos para su análisis.

En la revisión de esta tesis, podemos observar que el 60% de las personas intentan pagar menos impuestos, el 35% elude la norma tributaria y un 5% viola o transgrede la norma. Así mismo un 65% de estas personas dijeron que lo hacen por que la Administración tributaria cobra demasiado, un 25% dijeron que por falta de información y un 10% porque cree que las leyes son injustas.

Por tanto, al tener un adecuado cálculo de la base imponible del impuesto, podemos tener una ley y un impuesto justo, creando de esta manera conciencia tributaria, lo que conlleva a una menor evasión del Impuesto.

2.2.- BASE TEÓRICO – CIENTÍFICO

Según menciona (Sainz de Bujanda, 1968, pág. 263), menciona que se debe distinguir claramente entre el objeto del tributo y el objeto de la obligación tributaria, de no hacerlo se 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.

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.

Acota el mencionado autor, que para proceder con rigor lógico es pertinente marcar ante todo la distinción entre el “presupuesto objetivo” de la obligación y el “objeto” del tributo. El primero consiste, en el elemento objetivo del presupuesto de hecho definido por la ley para que, al tomar cuerpo en la vida real, nazca la obligación de pagar el tributo; el segundo, por el contrario, es el soporte material de la imposición, o dicho

en otros términos de uso más frecuente en el lenguaje fiscal, está constituido por la materia imponible. Adviértase bien que la “materia” o la “riqueza” imponibles no deben identificarse con el presupuesto legal de la obligación. Efectivamente, cuando el legislador desea someter a tributación cualquier manifestación de esa materia o riqueza necesita definir un hecho imponible, es decir, elaborar una noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos que se recogen en la definición legal del hecho imponible y que son fruto de valoraciones jurídico-políticas, ajenas muchas veces a la sustancia puramente económica de la realidad gravada.

A fin de desarrollar una correcta delimitación del campo de aplicación del impuesto, se debe definir de manera precisa el objeto de este, es decir establecer ¿qué grava el impuesto? En este sentido, debido al vacío existente 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”.

2.3. MARCO DE REFERENCIA

2.3.1.- Marco Teórico

Mediante el Marco teórico; desarrollaremos la temática correspondiente al tema investigado y presentaremos una definición conceptual de la terminología empleada.

Definición de Inmueble:

En mérito de las normas citadas, tomaremos la clasificación que se realiza en el artículo 885° del Código Civil, aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 295 y

modificado por la Ley de la Garantía Mobiliaria aprobada por Ley N° 28677¹, 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.

2.3.1.1. Clasificación de los inmuebles

Según (Avendaño Arana, 2002, pág. 41), 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:

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

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:

¹ Los numerales 4, 6 y 9 han sido derogados por Sexta Disposición Final de la Ley N° 28677. 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.

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

Las partes integrantes no pueden ser objeto de derechos singulares”.

Del artículo anterior, debemos tener en consideración las condiciones que un bien mueble debe cumplir para ser considerado como inmueble por accesión, así tenemos:

- **Unión física.**- Es indispensable que exista unión física entre las diferentes partes componentes de un bien y que no puedan ser separadas sin que se produzca su destrucción o deterioro.
- **Conformación de un nuevo bien.**- La combinación de diferentes bienes – en cantidades preestablecidas - produce uno distinto, con propiedades (físicas y químicas) propias y distintas a las de cada una de las partes integrantes. Por ejemplo, en la construcción de un edificio donde se unen diferentes bienes: cemento, arena, fierro, ladrillo, entre otros, que unidos en proporciones adecuadas y de acuerdo a cierto diseño forman un edificio, cuyas características y utilidad es distinta a la de cada una de sus componentes en forma individual.
- **Protección de la unidad.**- Cada parte al perder su individualidad y constituirse en parte de un bien nuevo, no podrían ser susceptibles de derechos singulares –independientes – por ser parte integrante de un todo. Sin embargo si el bien es destruido, las partes resultantes de dicha acción si pueden ser objeto de derechos individuales, lo que no implica que se obtendrá los mismos bienes que originalmente se tenía antes que formen parte de un inmueble.

Inmuebles por destinación: Originalmente eran cosas muebles, que servían para la explotación de un predio, las que quedaban inmovilizadas por voluntad de su propietario, por lo que se creó la ficción de considerarlas inmuebles,

conservan su individualidad. Este tipo de bienes son regulados por el artículo 888º del Código Civil, que establece:

“Son accesorios los bienes que, sin perder su individualidad, están permanentemente afectados a un fin económico u ornamental con respecto a otro bien.

La afectación solo puede realizarla el propietario del bien principal o quien tenga derecho a disponer de él, respetándose los derechos adquiridos por terceros.

Los accesorios pueden ser materia de derechos singulares. El aprovechamiento pasajero de un bien para la finalidad económica de otro no le otorga la calidad de accesorio.

La separación provisional del accesorio para servir a la finalidad económica de otro bien, no le suprime su calidad”.

Las características que debemos resaltar en este tipo de bienes son los siguientes:

- **Bienes principales y accesorios:** en este caso siempre existe la posibilidad de realizar la diferenciación indubitable entre el bien principal y el accesorio.
- **Afectación por el propietario o quien tenga derecho de disponer del bien:** la afectación del bien principal o accesorio se realiza en forma independiente. Se pueden ejercer los atributos de propiedad en forma individual.
- **Finalidad económica u ornamental:** la afectación del bien accesorio al principal se puede realizar con la finalidad de realizar un aprovechamiento económico en conjunto de ambos bienes o solamente se puede afectar el bien accesorio por la simple decisión del propietario con fines ornamentales.

- **Afectación permanente:** para considerarse un bien accesorio a otro, la afectación debe realizarse en forma permanente, sin perjuicio que se pueda desafectar en forma temporal.
- **Pueden ser objeto de derechos singulares:** la afectación de un bien es realizado por voluntad del propietario – principio de disposición de la propiedad – con fines económicos u ornamentales, así de acuerdo con el principio de accesoriedad, los bienes accesorios siguen la suerte de lo principal; sin embargo, tal como se realizó la afectación, también se puede desafectar por voluntad de su propietario, en este caso el bien recupera su independencia y podrá ser pasible de derechos singulares.

Según (Silva Villajuan, 2002, pág. 47), la diferencia sustancial entre los bienes integrantes y los accesorios está en que los primeros se configuran por la unión física, pierden su individualidad, en tanto que los accesorios surgen por la afectación jurídica que realiza el propietario, conservan su individualidad física.

Asimismo, el artículo 889° del Código Civil establece:

“Las partes integrantes de un bien y sus accesorios siguen la condición de este, salvo que la ley o el contrato permita su diferenciación o separación”.

Finalmente debemos tener en consideración que si bien la ley del IGV no define el término “inmuebles”, si define el concepto de “bien mueble”; así tenemos que de acuerdo con el inciso b) del artículo 3°, por bienes “muebles” se entiende a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

2.3.1.2. Venta

El numeral 1 del artículo 3° del TUO de la ley del IGV señala: “Como todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes”.

Por su parte el inciso a) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV establece; “como todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin”.

De la lectura de ambas normas legales se desprende que el criterio establecido en el reglamento amplía el alcance definido en la ley, pues no es equivalente “transferir bienes” a “conlleve a la transmisión de propiedad”, en el primer caso estamos ante la enajenación efectiva y definitiva, mientras que en el segundo caso estamos ante el surgimiento de una obligación.

El término “conlleve a la transmisión de propiedad” podría presentar las siguientes interpretaciones:

- ***Actos que con su realización conllevan la transferencia de propiedad.*** Por lo tanto no sería necesaria la realización de actos adicionales, como puede ser que deba cumplirse algún acto –modo- de transmisión de propiedad.
- ***Actos susceptibles de generar la obligación de transferir la propiedad.*** La realización de operaciones entre terceros pueden generar obligaciones, las mismas que son acogidas y protegidas por las normas legales.
- ***Actos que generen la obligación de transferir la propiedad.*** Que los actos realizados por terceros crean obligaciones los mismos que son recogidos por las normas

Contrato de compraventa según el Código Civil

El artículo 1529° del Código Civil, establece: “Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste pagar su precio en dinero”.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 1351° del Código Civil, el contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial.

Tal como señala (Castillo Freyre, 2008, pág. 89), un contrato solo puede generar obligaciones (ya que estas constituyen su objeto), las que a su vez pueden generar prestaciones con efectos reales, mas no es posible hablar de un contrato que genere un derecho real, por cuanto se estaría desnaturalizando el objeto del mismo contrato.

De lo expuesto se puede concluir que la compraventa es un contrato consensual (ya que se celebra con el consentimiento de las partes, además no exige ninguna formalidad) cuyo objeto es generar obligaciones, ya que no transfiere, por sí mismo, derecho real alguno.

Según (De la Puente y Lavalle, 2002, pág. 232), debemos distinguir entre la celebración o conclusión del contrato y el perfeccionamiento.

La celebración o conclusión del contrato es la concurrencia de las declaraciones de voluntad para formar una declaración conjunta de voluntad común, o sea el consentimiento.

El perfeccionamiento, según el mismo autor, es la oportunidad en que el contrato, ya concluido, produce sus efectos (es eficaz), o sea crea, regula, modifica o extingue una relación jurídica patrimonial.

En este sentido – agrega – que lo que obliga, lo que se cumple, lo que se resuelve, es la relación obligatoria nacida del contrato y no el contrato mismo, que deja de existir en el momento en que se perfecciona (celebra).

Del mismo modo, (Castillo Freyre, 2008, pág. 101), señala que más allá del contenido de las obligaciones, que el caso de compraventa consistirá en transferir la propiedad de un bien y el pago de un precio, nunca podríamos asignar al contrato (al menos desde el punto de vista de nuestro ordenamiento jurídico) un objeto distinto de las obligaciones, cuya ejecución consistirá en la actividad humana de dar, hacer o no hacer (prestación propiamente dicha). Con ello no se niega que la obligación pudiera consistir en la transferencia de un derecho real.

Elementos de la compraventa

- **El consentimiento.-** Elemento indispensable de los contratos, que exige la manifestación expresa de los sujetos.
- **El bien.-** Elemento esencial, porque el comprador tiene como fin la incorporación de este en su patrimonio. Los bienes pueden ser corporal o incorporeal. El bien debe ser posible material y jurídicamente; y tiene que existir o ser susceptible de existir.
- **El precio.-** Es la contraprestación del comprador; el importe debe ser cierto, determinado o determinable; debe ser satisfecho mediante dinero en efectivo o signo que lo represente (título valor).

En sentido amplio, se denomina precio, a la prestación consistente en una cantidad de dinero (actualmente con el avance de la modalidad de las operaciones económicas que se realizan, se ha ido sancionando paulatinamente la posibilidad de que el precio en el contrato de compraventa deba ser hecho en dinero o signo que la represente, signo que podrían entenderse comprendidos los títulos valores), que debe pagar una de las partes contratantes, frente a otra, la que se obliga a realizar determinadas prestaciones de dar, de hacer o de no hacer.

La existencia del precio es imprescindible para la propia existencia del contrato de compraventa, ya que constituye el objeto de la principal prestación de una de las partes: el comprador, tal como el bien cuya propiedad se va a transferir, constituye

el objeto de la principal prestación del vendedor, siendo un elemento esencial-especial del acto.

Dicha importancia se manifiesta en la legislación de nuestra tradición jurídica, siendo prueba de ello la gran cantidad de Códigos Civiles que mencionan al precio como principal prestación del comprador.

Caracteres jurídicos de la compraventa

- **Es un contrato individual.-** Para su configuración se requiere del consentimiento de las partes.
- **Es principal.-** Para su existencia no depende de otro contrato.
- **Es traslativo de propiedad.-** Porque su esencia es transferencia de propiedad.
- **Es de prestación recíproca.-** El vendedor transfiere una cosa y el comprador paga el precio.
- **Es onerosa.-** Brinda utilidad a ambas partes y hay reciprocidad de prestaciones.

Transmisión de propiedad inmueble mediante la compraventa

El artículo 949° del Código Civil establece:

“La sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario”.

a) La sola obligación de enajenar

Según esta disposición la sola celebración del contrato produce la inmediata transferencia de propiedad de un bien inmueble, siendo así, se estaría concediendo efectos reales a los contratos por los cuales se transmiten bienes inmuebles, pues no se exigiría un modo específico, un hecho o conducta distinta del contrato mismo, para que se haga efectiva la traslación del derecho.

b) Salvo disposición legal diferente

Según (Miranda Canales, 2010, pág. 91 y 92), esta disposición permite aclarar que el enunciado del artículo 949° no es de carácter absoluto, sino que está limitado por otras disposiciones legales.

Acota el mencionado autor, este agregado permite establecer que hay dos modos distintos de adquirir la propiedad: el contrato y la inscripción. Así concluye, citando al Dr. Jack Biggio, puede afirmarse en principio, que por la compraventa inmobiliaria, el comprador se convierte en propietario por haber perfeccionado su adquisición, (artículo 949°), salvo lo dispuesto en el artículo 1135° del Código Civil, que en cierta forma otorga a la inscripción, la calidad del modo excepcional de adquirir la propiedad inmobiliaria, al establecer “cuando el bien es inmueble y concurren diversos acreedores a quienes el mismo deudor se ha obligado a entregarlo, se prefiere al acreedor de buena fe cuyo título ha sido primeramente inscrito, ...”.

En el mismo sentido opinan, (Mesinas Montero, 2002, pág. 308), quienes señalan que la obligación de transferir (título) cobra efecto traslativo (modo).

De acuerdo con el Código Civil por el contrato de compraventa se obliga a transferir la propiedad, lo que guarda similitud con lo que se establece en el reglamento de la ley del Impuesto General a las Ventas.

El concepto de venta, establecido en las normas del Impuesto General a las Ventas, incluye a figuras jurídicas como la permuta, expropiación, entre otros, sin embargo, de acuerdo al Código Civil cada una tiene características propias y diferenciadas, según se observa en el siguiente cuadro:

Características	Venta	Permuta	Expropiación	Dación en pago	Mutuo
Nombre	Nominado	Nominado	Nominado	Nominado	Nominado
Estructura	Simple, hay una sola relación jurídica	Simple, hay una sola relación jurídica	Simple, una sola relación. Estado con el particular	Simple, hay una sola relación jurídica	Simple, hay una sola relación jurídica
Regulación	Art. 1529 a 1601 del CC	Art. 1602 y 1603 del CC	Constitución Política art. 70º. Ley Nº 27117	Art. 1265 del CC	Art. 1648 a 1665 y 2112 CC
Contenido	Civil o mercantil	Civil o mercantil	Constitucional y administrativa	Civil o mercantil	Civil o mercantil
Autonomía	Principal	Principal	Nace de una ley	Depende de una relación preexistente	Principal
Formación	Consensual	Consensual	Nace de una ley	Consensual	Consensual o formal.
Tiempo	De ejecución inmediata salvo pacto en contrario	De ejecución inmediata salvo pacto en contrario	Requiere un proceso administrativo	De ejecución inmediata después de aceptado el pago	Duración determinada, determinable o indeterminada
Negociación	Previa o por adhesión	Previa o por adhesión	No es un contrato	Previa	Previa o por adhesión
Rol Económico	De cambio y de disposición	De cambio y de disposición	Circulación de riqueza	Acto de disposición	De cambio y de disposición
Función	Constitutivo, por excepción modificatorio	Constitutivo, por excepción modificatorio	Acto de carácter constitutivo	Extintivo por excelencia	Constitutivo, por excepción modificatorio o regulatorio
En cuanto a los sujetos que obliga	Individual	Individual	Individual	Individual	Individual
Prestación	Bilateral o sinalagmático o también llamados de prestaciones recíprocas	Bilateral o sinalagmático o también llamados de prestaciones recíprocas	Puede resultar confiscatorio	Puede o no tener contraprestación	No es de naturaleza real. La obligación del mutuante asume el mutuatario.
Valoración	Oneroso	Oneroso	Oneroso	Oneroso	Oneroso si se abona intereses
Riesgo	Conmutativo, por excepción aleatorio	Conmutativo, por excepción aleatorio	Conmutativo, por excepción aleatorio (si el bien deja de existir)	Conmutativo por excelencia.	Conmutativo.

2.3.1.3. Constructor

El inciso c) 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 contruidos totalmente por ella o que hayan sido contruidos 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 1º 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 contruidos totalmente por ella;
- Que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles contruidos 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 contruidos totalmente por un tercero (mediante la celebración de un contrato de construcción).

2.3.1.4. Construcción

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, se entiende por tal a: “... la acción y efecto de construir”. Al remitirnos al significado de “construir”, se

establece: "... fabricar, edificar, hacer una nueva planta, una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública".

El inciso d) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, las define como las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, las actividades a que hace referencia son de las actividades 41, 42 y 43, se debe indicar que mediante la Resolución Jefatural N° 256-2009-INEI, se adopta la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU revisión 4).

La Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, al cual alude el literal d) del artículo 3° de la ley bajo estudio, define qué debe entenderse por construcción.

En este sentido, podemos mencionar a las siguientes clases de la CIIU:

- ✓ *División 41 – Construcción de edificios.*
- ✓ *División 42 - Obras de ingeniería civil*
- ✓ *División 43 - Actividades especializadas de construcción*

Debe tenerse en consideración que en el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV, el legislador ha asimilado el término "construcción" al de "edificación". En efecto, en dicho numeral se establece que siempre se encontrará gravada con el Impuesto, la transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados, total o parcialmente, para efecto de su enajenación. Informe N° 044-2001-SUNAT/K00000. Recuperado de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2001/i0442001.htm>.

De otro lado el Código Civil, en el artículo 177° establece:

"Las disposiciones de los artículos 1764° al 1769°, son aplicables cuando el locador proporciona los materiales, siempre que estos no hayan sido predominantemente tomados en consideración. En caso contrario, rigen las disposiciones sobre la compraventa".

Los artículos 1764º al 1769º del Código Civil regulan en contrato de locación de servicios.

Según, (Muro Rojo, 2002, pág. 180), comentando al artículo 1770º del Código Civil, menciona: "...para la prestación de servicios (en las modalidades de locación y de obra), se suelen utilizar materiales e instrumentos; los primeros son bienes o elementos que se transforman o que unidos a otros dan lugar a algo nuevo; los segundos son herramientas para ejecutar un acto o actividad relacionada con el objeto del contrato.

Acota el mencionado autor, conviene aclarar que la expresión "materiales", a efectos de la regulación que contiene el artículo 1770º (para que eventualmente el contrato sea considerado como de "compraventa"), no se refiere a todos aquellos materiales que el prestador utiliza al momento de ejecutar el contrato, sino solo aquellos bienes que transformados o unidos de cierta manera a otros se entregan finalmente en una forma distinta al comitente.

Por lo expuesto, de acuerdo con las normas del Código Civil, de realizarse un contrato de locación de construcción mediante locación de servicios, se considerará como un contrato de compraventa, si el valor de los materiales es predominante en relación con el importe total de la contraprestación pactada. Sin embargo, para efectos tributarios, estamos frente a contratos de construcción, no encontramos disposición alguna que lo asimile a un contrato de venta, porque de ser este caso nos encontraríamos frente a una primera venta de un bien inmueble que realiza quien ejecuta el contrato de construcción.

De igual manera, se pueden celebrar contratos de construcción a "suma alzada" regulada por el artículo 1776º del Código Civil, donde el contratista provee todos los materiales, para efecto de las normas tributarias nos encontramos frente a contratos de construcción y no frente a la primera venta de un inmueble.

Así, de acuerdo con el inciso d) del artículo 1º del TUO, se establece que se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto solo la primera

transferencia de inmuebles realizada por los constructores de los mismos, encontrándonos ante un impuesto al consumo de tipo monofásico a nivel de productor.

Por lo expuesto, el legislador debe tener especial cuidado al momento de definir el bien afecto, porque de ocurrir la evasión o elusión en la primera transferencia no existe la posibilidad que en alguna etapa sucesiva se pueda recuperar el tributo dejado de cobrar.

Ahora bien, no todas las enajenaciones consideradas como la primera venta de inmuebles construidos se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto, sino que se debe considerar la finalidad que se ha tenido en cuenta al realizar la construcción de los mismos, así tenemos:

- a) Cuando la enajenación es realizada por una persona que tiene como actividad empresarial la comercialización de inmuebles construidos, estos deben ser considerados como existencias; por lo tanto, la construcción de los mismos tiene por finalidad su venta. En este caso tal operación se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto.
- b) Cuando la enajenación es realizada por una persona que no tiene como actividad empresarial la comercialización de inmuebles, sino que estos forman parte de su activo fijo; en este caso la construcción del inmueble ha tenido la finalidad de ser utilizado en el desarrollo de las actividades comerciales y/o administrativas del contribuyente y no su inmediata enajenación.

El tal sentido el sujeto del impuesto no califica como constructor y por lo tanto la transferencia del inmueble no se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto. Criterio adoptado por la Administración Tributaria mediante el Informe 092-2009-SUNAT/2B0000 en cuyo numeral 2 de sus conclusiones indica:

“No se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, la primera transferencia de un bien inmueble que fue mandado a construir por una empresa no dedicada a la venta de inmuebles, y que forma parte de su activo fijo”. Recuperado de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2009/i0442001.htm>.

- c) En las normas que regulan el IGV se establece la presunción de habitualidad, aplicable a personas que no realizan actividad empresarial, donde se considera como sujeto del impuesto y como constructor a una persona que en dentro de los últimos 12 meses haya efectuado la enajenación de 02 inmuebles.
- d) Tratándose de una persona que no realiza actividad empresarial – es decir que no es habitual en la enajenación de inmuebles - la Administración debe evaluar cada caso en concreto a fin de poder determinar si la construcción del inmueble ha tenido como propósito su posterior enajenación, de ser así, dicha operación se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto. Para tal efecto se debe considerar el monto, frecuencia de las operaciones realizadas.

Debemos tener en cuenta que en los párrafos a) y b) se trata de personas que son consideradas como sujetos del impuesto, sin embargo para que se encuentre afecta la enajenación de inmuebles construidos deben ser considerados además como constructores; en cambio en los incisos c) y d) se trata de personas que no realizan actividad empresarial, en tal sentido para gravar las enajenaciones de inmuebles construidos, se debe realizar una doble calificación, como sujetos del impuesto y constructores.

Por lo señalado anteriormente, resulta necesario determinar cuándo nos encontramos frente a un bien inmueble, cuya enajenación se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas. Así, de la clasificación realizada de acuerdo con el Código Civil, tenemos:

1. Considerando que el inciso d) del artículo 1º de la Ley del IGV que grava la primera venta de inmuebles realizada por los constructores de los mismos, nos permite concluir que solo se encontrarían gravados los ***inmuebles por accesión***, debido

a que estos han sido obtenidos producto de una actividad de construcción y para ello se utilizó distintos bienes muebles que se unen entre sí y con el terreno para finalmente formar una edificación.

2. Los inmuebles por naturaleza se encontrarían fuera del campo de aplicación del impuesto, debido a que estos no han sido obtenidos por alguna actividad de construcción, inafectación que queda corroborada con el artículo 23º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, donde se menciona que la venta del terreno es una operación no gravada; y, por el numeral 9 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del IGV, donde se menciona que 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.
3. Tratándose de la enajenación de un inmueble por destinación, es necesario analizar el principio de accesoriedad, recogido por el segundo párrafo del artículo 14º de la Ley del IGV; relativo al valor de venta del bien, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble; este artículo menciona: “Cuando con motivo de la venta de bienes, la prestación de servicios gravados o el contrato de construcción se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de éstos formará parte de la base imponible, aun cuando se encuentren exonerados o inafectos. Asimismo, cuando con motivo de la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción exonerados o inafectos se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de éstos estará también exonerado o inafecto”.

Al respecto, resulta pertinente analizar el criterio sentado por el Tribunal Fiscal - en la RTF 977-1-2007 – dicho colegiado, citando a Patricia Herrero, indica que según la teoría de la unicidad, los actos o manifestaciones son inseparables, siendo que a excepción de que la ley disponga algún tratamiento especial debe tenerse en cuenta el tratamiento que la ley ha previsto para la operación principal, que existe una interdependencia entre ambas obligaciones, la obligación principal contiene el objetivo que se persigue obtener, pero su cumplimiento depende de que pueda también conseguirse una circunstancia externa, materializada en la obligación accesoria, así, la obligación accesoria no tiene sustantividad por sí, sino que, en las circunstancias concretas, solamente sirve para dar total cumplimiento a la

obligación principal, sin que su única realización satisfaga objetivo alguno independiente. Así se dispuso que la transferencia de maquinaria no está subordinada para dar cumplimiento a la transferencia del terreno, en tal sentido no se puede argumentar que dichos bienes muebles son accesorios al inmueble, sino que corresponden a prestaciones de dar independientes.

Recuperado

de

http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_00977.pdf

La norma legal y jurisprudencia citadas, nos permite aseverar que cuando se realice la venta de un inmueble junto con bienes muebles (donde éstos son considerados bienes inmuebles por destinación – de acuerdo al Código Civil), estamos frente a dos operaciones distintas; por un lado, la enajenación de un inmueble y de otro lado la enajenación de bienes muebles; salvo que se cumpla con el principio de accesoriedad, para ello deberá evaluarse cada caso en concreto.

Estando ante un impuesto al valor agregado de tipo monofásico a nivel de productor, donde solo por excepción se grava las posteriores enajenaciones (cuando la transferencia se haya efectuado a un valor inferior al de mercado y a una persona vinculada al constructor), resulta imprescindible establecer las características que debe tener un inmueble para que su enajenación se encuentre dentro del campo de aplicación del impuesto, así nos planteamos las siguientes interrogantes:

- **¿Es relevante el material utilizado en la construcción?** De acuerdo con las normas que rigen el IGV podemos concluir que no, pero si es indispensable que los mismos formen parte integrante del bien y que estos no puedan ser separados sin que se cause algún tipo de deterioro. Así por ejemplo, tratándose de la construcción de una casa, con materiales prefabricados y que esta pueda ser trasladada de un lugar a otro – es decir que los materiales no se encuentren adheridos al suelo- estaríamos frente a un bien mueble.
- **¿Existen cualidades mínimas para considerar que un inmueble se encuentra dentro de la aplicación del impuesto?** Para responder este

cuestionamiento debemos tener en cuenta que en las normas del Impuesto General a las Ventas no existe ninguna definición expresa, considerando que se encuentra gravada la transferencia de bienes, realizadas en cualquier etapa del proceso productivo.

De lo expuesto, podemos considerar que tratándose de una primera enajenación que realice un constructor de un inmueble, antes de estar acondicionado para su utilización –inmueble “en casco”-, se encontraría gravado con el impuesto.

Sin embargo, la conclusión a la que hemos arribado deriva en otros inconvenientes en la aplicación del impuesto, considerando que una empresa que inicia la construcción de un inmueble y antes de su culminación decida realizar su enajenación, esta operación al estar gravada con el impuesto, el crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes y/o servicios con la finalidad de construir el inmueble, podría ser deducido como tal; de otro lado la empresa adquirente del bien no podría deducir crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición del inmueble, en tal sentido se produciría la piramidación no deseada del impuesto.

Para evitar estos inconvenientes, se debe modificar la Ley del IGV, gravando todas las transferencias realizadas de un bien inmueble con anterioridad a su culminación hasta la venta del bien terminado inclusive, así se evitará la elusión y la piramidación del impuesto.

Considerando los conceptos hasta aquí esbozados, es pertinente determinar el aspecto material de la hipótesis de incidencia, relacionado con la primera venta de inmuebles realizada por los constructores de los mismos, así ensayamos lo siguiente:

“El núcleo de la hipótesis de incidencia tributaria no es la transferencia de propiedad, sino todo acto que conlleve la transmisión de propiedad de un inmueble”.

Llegamos a esta conclusión en virtud del análisis de las normas del Impuesto General a las Ventas, así como del Código Civil, de donde se desprende que mediante la compraventa nace la obligación de transferir la propiedad de un bien, no se genera la transmisión de derechos reales, sino solo se crea obligaciones entre quienes voluntariamente deciden celebrar un acto jurídico.

2.3.1.5. Operaciones entre partes vinculadas

De acuerdo con el Inciso b) del artículo 54° de la Ley del IGV e ISC. Se entiende por empresas vinculadas económicamente, cuando:

1. *Una empresa posea más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de una tercera.*
2. *Más del 30% del capital de dos (2) o más empresas pertenezca a una misma persona, directa o indirectamente.*
3. *En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital, pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.*
4. *El capital de dos (2) o más empresas pertenezca, en más del 30%, a socios comunes de dichas empresas.*
5. *Por Reglamento se establezcan otros casos. (Numeral 2 del artículo 12° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo).*

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 mercado.

*Artículo incorporado por el artículo 22° del Decreto Legislativo N° 945.
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.

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 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, establece cuando dos o más personas son vinculadas económicamente. De otro lado el artículo 32° 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.

Según el artículo incorporado por el artículo 22° del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, se establece:

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.

2.3.1.6. Operaciones en el caso de Reorganización Empresarial

El inciso c) del artículo 2º 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 103º de la Ley del Impuesto a la Renta - Artículo sustituido por el artículo 17º de la Ley N° 27034 - 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.

Así, el artículo 65º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 29-94-EF, 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 23º del Decreto Supremo N° 219-2008-EF 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.

2.3.1.7. 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.

Según, (Arata Solís, 2002, pág. 385) 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.

2.3.1.8. 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 incorporeal.
- 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.

2.3.1.9. 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, 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.5101 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° 27157 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”.

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.

2.3.1.10. 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 1370º Rescisión del contrato: “La rescisión deja sin efecto un contrato por causal existente al momento de celebrarlo”.

Según, (Fomo Florez, 2002, pág. 192 y 193), 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 1371º Resolución del contrato: “La resolución deja sin efecto un contrato válido por causal sobreviniente a su celebración”.

Tal como lo señala (Fomo Florez, 2002, pág. 192 y 193), la resolución incide en la relación jurídica que el contrato origina 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, (Fomo Florez, 2002, pág. 192 y 193), 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 219º del Código Civil enumera las causales que hacen que un acto devenga en nulidad absoluta. Así de acuerdo con (Escobar Rozas F. , 2002, pág. 891), 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:

- 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.*

2.3.1.11. 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, (Escobar Rozas, 2002, pág. 911), 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 (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.

2.3.1.12. Enajenación de bienes futuros

De acuerdo con el artículo 1532º 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, (Muro Rojo, Manuel, 2002, pág. 45), 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.

2.3.1.13. Requisitos legales del bien objeto de compraventa

- a) **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 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.

- b) **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 que el bien materia de la venta, 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”:

Determinado.- Los bienes determinados pueden ser específicos y genéricos. En otras palabras, hay dos maneras por las que se puede lograr la determinación del bien materia de la venta (o del que es objeto de cualquier otro contrato):

1. Señalándolo en forma concreta e individualizada, conocidos como bienes ciertos, llamada también “determinación perfecta” supone que el bien ha quedado individualizado y señalado por las partes con total exactitud sobre la base de los caracteres que le son peculiares y que lo hacen inconfundible con otros bienes, constituyendo el máximo grado de determinación.
2. Señalándolo solo por su especie y cantidad, conocidos como bienes inciertos, llamada también “determinación imperfecta”, el bien es señalado solo por su especie y cantidad, o sea por caracteres generales que son

comunes a un grupo o clase de bienes y por el número de unidades que son materia del negocio.

Determinable.- Que el bien materia de enajenación debe ser susceptible de determinación, es decir establecer con certeza sus características cualitativas y cuantitativas.

- d) **La comerciabilidad del bien**, referido a que el bien materia del contrato sea susceptible de transferencia de propiedad, es decir que el bien se encuentre dentro de las actividades lícitas – cuya enajenación no esté prohibido por la ley - de comercio de las personas.

De otro lado el artículo 1534° del Código Civil establece: “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”.

Según, (Torres Méndez, 2002, pág. 54) - citando a Manuel de la Puente y Lavalle - indica que la modalidad de compraventa de bien futuro denominada "emptioresperatae", indica que éste autor asume el contenido íntegramente conmutativo; lo cual significa que el régimen condicional abarca no solo la existencia del bien, sino también la cuantía y la calidad del mismo.

Acota el mencionado autor, sin embargo, otro sector de la doctrina sostiene, que según esta norma el régimen condicional solo abarca la existencia del bien. De tal manera que esta sería la única parte conmutativa del contrato, pues al no abarcar el régimen condicional a la cuantía ni a la calidad del bien, el contrato sería entonces aleatorio respecto a estas situaciones.

En la exposición de motivos el legislador menciona lo siguiente: "Si el bien llega efectivamente a existir en la cantidad y con la calidad convenidas en el contrato, este producirá en ese momento todos sus efectos, quedando el vendedor obligado a pagar el precio”.

Asimismo, el Artículo 1535° del Código Civil establece:

“Si el comprador asume el riesgo de la cuantía y calidad del bien futuro, el contrato queda igualmente sujeto a la 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 y calidad, y el comprador debe pagar íntegramente el precio”.

Según, (Torres Méndez, 2002, pág. 54), citando a López de Zavala y De la Puente Y Lavalle, menciona que este artículo regula una modalidad intermedia entre la "emptio rei speratae" y la "emptio spei"; señala que en este caso (modalidad intermedia), la venta es condicional bajo un aspecto y aleatoria bajo el otro. La condición reside en esto: que alguna cosa debe llegar a existir, en caso contrario no habrá venta por falta de objeto, y el vendedor restituirá el precio si lo hubiese recibido. Y el aspecto aleatorio radica en esto: que llegando a existir las cosas futuras, no interesa su cantidad, pues con tal que se produzca la existencia, aunque sea en cantidad inferior a la esperada, el vendedor tiene derecho a todo el precio.

De otro lado el artículo 1536° del Código Civil, regula la compraventa con esperanza incierta, estableciendo: “En los casos de los artículos 1534 y 1535, si el comprador asume el riesgo de la existencia del bien, el vendedor tiene derecho a la totalidad del precio aunque no llegue a existir”.

Según menciona el autor antes citado, esta norma regula el supuesto en el cual solo una de las partes contratantes es la que asume el álea o riesgo de la existencia física del bien futuro. Dicha parte es la que quiere adquirir la propiedad del bien. Este supuesto contractual de compraventa de bien futuro no es otro que el de la "emptio spei".

Según los artículos del Código Civil citados, en nuestro ordenamiento, se permite realizar contratos con las tres modalidades, ello nos lleva a preguntarnos si para

efectos tributarios se deben considerar los mismos supuestos, entendemos que no y que debemos circunscribirnos al artículo 1532° donde es requisito indispensable que para llegar a enajenar un bien es indispensable que este exista tanto en la cantidad y calidad contratados

Por ello, de acuerdo a la Ley del Impuesto General a las Ventas, para considerar que se ha efectuado la enajenación de un inmueble, este debe llegar a existir, el mismo que debe tener las características previamente pactadas, es decir que se debe contar con la conformidad del adquirente, en caso contrario nos encontraríamos frente a la existencia de un bien pero que todavía no se ha producido su enajenación.

2.3.1.14. Deslinde entre compraventa de bien futuro y la de esperanza incierta

Atendiendo a la posibilidad de existencia de dichos bienes, se puede apreciar dos tipos de contratación sobre los mismos, según que el contrato quede subordinado a la futura existencia del bien o que el contrato sea válido aunque el bien no llegue a existir (las denominadas *emptioreisperatae* o venta de cosa esperada y *emptiospei* o venta de una expectativa, esperanza o chance).

La compraventa de bien futuro en estricto está sujeta a la condición suspensiva de la llegada a existencia del bien, en tal sentido el hecho de que se pague el precio por adelantado no desnaturaliza un contrato de estas características, ello no implicaría que el comprador esté dispuesto a perder dicho precio, si el bien nunca llegara a tener la existencia deseada.

En este caso podría plantearse dos eventualidades:

Una primera, consistente en que el bien llegue a tener la existencia esperada, caso en el cual, al verificarse la condición, el vendedor tendría el derecho de exigir que el vendedor le entregue el bien.

La segunda eventualidad pasible de ocurrir consistiría en que el bien nunca llegase a tener la existencia esperada, situación que haría que la condición no se haya producido y, por tanto, que el acto o contrato nunca pueda surtir efectos. Dentro de tal orden de ideas, si el comprador hubiera pagado el precio por adelantado, tendría derecho a que se le devuelva íntegramente, ya que el vendedor estaría imposibilitado – por razones obvias – de entregarle el bien.

2.3.1.15. Valor de mercado

Según el cuarto párrafo del artículo 42º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, artículo modificado por el Art. 13º del D. Leg. 950, 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 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, numeral sustituido por el Art. 3º del D. Leg. 979, establece como valor de mercado, 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**.

Según, (Bravo & Villanueva, 1997, págs. 235 - 239), haciendo una crítica al valor de mercado mencionan: “Si bien no puede negarse que la disposición legal bajo comentario acabó con las prácticas elusivas, consideramos que definir el 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”.

2.3.1.16. Determinación del valor del terreno y de la construcción

De acuerdo con el inciso d) artículo 1º 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 13º 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 último párrafo del artículo 23º de la Ley del IGV, Modificado por el artículo 3º del Decreto Legislativo N° 1395, establece: “Sólo para efecto del presente artículo y tratándose de las operaciones comprendidas en el inciso d) del Artículo 1º 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 5º del reglamento de la ley del IGV, sustituido por el artículo 1º del Decreto Supremo N° 64-2001-EF, publicado el 15.04.2001, vigente desde el 16.04.2001, 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 inmueble”.

Asimismo, debemos tener en consideración la opinión de la Administración Tributaria, en relación a la determinación el valor del terreno, que según el informe N° 185-2008-SUNAT/2B0000: “1. A efecto de determinar la base imponible del IGV, tratándose de operaciones de venta al contado, el valor total de la transferencia del inmueble, al cual se le deducirá el cincuenta por ciento (50%) del valor del terreno, no incluye el monto del IGV que corresponda por la mencionada operación...”

Recuperado

de

<http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2008/i1852008.htm>.

En cuanto a la venta de terrenos sin construir, la Administración Tributaria, mediante Informe N° 061-2007-SUNAT/2B0000, ha emitido la siguiente opinión: “La venta de terrenos sin construir no se encuentra dentro del campo de aplicación del IGV”. Recuperado de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2007/i0612007.htm>

De las normas anteriores, se verifica que el legislador realiza una presunción, la misma que no tiene en consideración los costos reales en que incurre el constructor en la enajenación de bienes inmuebles. Se parte del supuesto que el valor de construcción es igual o mayor al valor del terreno. En el primer caso se estaría inafectando exactamente el valor del terreno y en el segundo caso se estaría inafectando parte del valor de la construcción, esta forma de legislar no tiene un sustento técnico, sino más bien un sustento social al no trasladar el impuesto al adquirente, con la finalidad de incentivar la actividad inmobiliaria.

Sin embargo, en el caso en que el valor real de adquisición del terreno sea superior al 50% del importe de la transacción se estaría gravando al terreno, el mismo que según las normas glosadas se encuentra inafecto. Para visualizar esta situación, se presenta el siguiente caso práctico:

- Se adquiere un terreno por el importe de S/ 150,000.00 nuevos soles.
- Los gastos de construcción ascienden a S/ 100,000.00 nuevos soles.
- El inmueble es vendido para ser utilizado como casa habitación.
- El importe de enajenación asciende a S/ 285,500.00 nuevos soles, supera las 35 UIT.
- El valor asignado al terreno de acuerdo al numeral 9 del artículo 5° del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas es de S/ 143,750.00 nuevos soles. Como se observa es menor al valor real de adquisición.
- Se asume que el constructor tiene una utilidad del 15% de los costos.

Con esta información procedemos a determinar la base imponible y el débito fiscal:

Detalle	Valor Real	Margen	Utilidad	Total
Terreno	150,000	15%	22,500	172,500
Construcción	100,000	15%	15,000	115,000
Valor total				287,500

Detalle	Importe	Débito	Valor Real	Diferencia	IGV Real	Exceso
Terreno	143,750	0	172,500	-28,750		
Construcción	143,750	25,875	115,000	28,750	20,700	5,175
Total	287,500	25,875	287,500	0	20,700	5,175

Del caso planteado se observa que el valor de la construcción ha sido determinado por un valor superior en S/ 28.750.00, ello conlleva a que se determine un débito mayor al real en S/. 5,175.00; evidenciando que la técnica legislativa utilizada es deficiente y con ella se grava parte del valor del terreno que debería estar inafecta.

Exoneración de 35 Unidades Impositivas Tributarias

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° 27157 y su reglamento”.

Asimismo, el artículo 2º del D. S. N° 122-99-EF, 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.
- 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 el, 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 pueda cambiar 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 03925-1-2005 Recuperado de

http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_03925.pdf

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/2B0000, recuperado de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2003/i0112003.htm>.

El Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 214-5-2000 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 intereses de naturaleza moratoria no están incluidos de forma expresa dentro de tal concepto. Recuperado de http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/5/2000_5_0214.pdf.

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 1° 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.

Aspecto personal de la hipótesis de incidencia tributaria

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-EF 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”.

No todas las transferencias de inmuebles se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto, para cumplir con el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia es indispensable que el enajenante califique como constructor, en tal sentido se presenta las siguientes posibilidades:

- *Se considera constructor a quien construye para sí.*
- *Se considera constructor a quien manda construir para sí.*
- *Cuando la construcción es realizada por el enajenante y por un tercero.*
- *Cuando en el transcurso de un periodo de 12 meses efectúa la enajenación de 2 inmuebles.*

El significado del término constructor - ha sido desarrollado en la parte pertinente a las definiciones, por lo que nos ocuparemos de esgrimir la habitualidad.

En principio, de acuerdo con el inciso ii) del numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley del IGV, se establece que tratándose de personas que no realicen actividad

empresarial serán consideradas sujetas del impuesto cuando realicen de manera habitual las operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

El segundo párrafo de la norma mencionada establece que la habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

Por su parte el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la LIGV establece que para calificar la habitualidad se 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. Que se presume la habitualidad cuando el enajenante realice la venta de por lo menos dos inmuebles dentro de un periodo de doce meses, debiéndose aplicar el impuesto a partir de la segunda transferencia. Por último, la norma acota que de determinarse que la construcción del inmueble se realizó con la finalidad de su posterior enajenación siempre se encontrará gravada con el impuesto.

Tal como lo señala (Villanueva Gutiérrez, 2009, págs. 161 - 162), la norma hace referencia a la venta de inmuebles en general, de modo que podría entenderse que cualquier venta de inmuebles (terrenos, concesiones mineras) inafecta del impuesto computa como primera operación. Lo que no resulta lógico, de modo que el cómputo de la habitualidad debería abarcar solo la venta de inmuebles construidos.

Acota el mencionado autor, que la habitualidad aplica también para el caso de la venta de inmuebles en los que se graven las obras de ampliación o remodelación. Asimismo, debemos tener en cuenta que se considera como habitual, por lo tanto, sujeto del impuesto y constructor, a persona que haya construido un inmueble para su posterior enajenación.

De otra parte, en la ley se indica que se considera como habitual a la reventa. Tanto en la Ley del IGV ni en su reglamento no se encuentra la definición de

reventa, por lo que utilizaremos otras fuentes, así de acuerdo con el diccionario jurídico de (Cabanellas Torres, 1998, pág. 223), define a la reventa como una nueva enajenación, sin larga espera y con apreciable ganancia, por el antes comprador y vendedor luego, operación típicamente mercantil.

¿Qué debemos entender por actividad empresarial?

El Impuesto General a las Ventas – al referirse a actividad empresarial – lo hace en consideración de las operaciones de carácter mercantil o empresarial, que tienen fin especulativo expresado a través de una reiteración de operaciones, es decir que son realizadas en forma habitual.

De acuerdo con el diccionario jurídico de (Cabanellas Torres, 1998, pág. 233), se define a la habitualidad como el estado durable, la permanencia de los hábitos o inclinaciones que perseveran en un sujeto.

Todos los sujetos del impuesto, que tienen como actividad empresarial la comercialización de bienes o prestación de servicios, van a calificar como constructores cuando realicen la enajenación de un inmueble construido (salvo que lo hayan edificado para su posterior enajenación), sino que tal calificación se debe efectuar de acuerdo con los criterios antes expuestos. Tal posición ha sido adoptada por la Administración Tributaria en el Informe N° 331-2003SUNAT/2B0000, donde concluye que no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, la primera transferencia de un bien inmueble efectuada por un sujeto que realiza actividad empresarial, siempre que el mismo no califique

como constructor para efectos de este impuesto.

Recuperado de

<http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2003/i3312003.htm>.

Cuando se presenten casos como los descritos en este informe, la Administración Tributaria deberá evaluar todos los elementos que permitan determinar la real naturaleza de la operación, en aplicación de la norma VIII del Código Tributario, con la finalidad de evitar el aprovechamiento indebido por parte de los

contribuyentes del crédito fiscal obtenido por la adquisición de bienes y servicios utilizados en la construcción del inmueble, es decir que se debe determinar de manera objetiva la finalidad de la construcción si fue realizada para su venta o para la utilización en sus actividades económicas.

Determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria, consiste en identificar la coordenada exacta de tiempo en que se ha producido el hecho imponible descrito en la hipótesis de incidencia, lo que producirá el crédito tributario para el sujeto activo y la obligación tributaria para el sujeto pasivo.

De acuerdo con el inciso f) del artículo 4º de la Ley del IGV, la obligación tributaria se origina en la primera venta de inmuebles, en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total.

Por su parte el inciso c) del artículo 3º del reglamento de la Ley del IGV, establece que en relación al nacimiento de la obligación tributaria, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Fecha en que se percibe un ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

De acuerdo con el Inciso d) del numeral 1 del artículo 3º del Reglamento de la Ley del IGV, se entiende por fecha en que se percibe un ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

Debemos considerar que el artículo 1º del Reglamento de Comprobantes de Pago, define al comprobante de pago como un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

Asimismo, el numeral 3 del artículo 5º de dicho cuerpo legal, referido a la oportunidad de emisión y otorgamiento de comprobantes de pago, establece:

En la transferencia de bienes inmuebles, en la fecha en que se perciba el ingreso o en la fecha en que se celebre el contrato, lo que ocurra primero.

En la primera venta de bienes inmuebles que realice el constructor, en la fecha en que se perciba el ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial.

De acuerdo a las normas mencionadas, se debe verificar el tipo de obligación que surge con la percepción del ingreso, si este acto significa la obligación de transferir el inmueble, surgirá la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo; en el caso que la percepción del ingreso no conlleve a dicha obligación, no se debe emitir comprobante de pago. Solo de encontrarnos en la primera situación, ocurrirá el nacimiento de la obligación tributaria.

Es necesario acotar, que el hecho de emitir o no el comprobante de pago, carece de relevancia para el nacimiento de la obligación tributaria. Puede ser que el comprobante de pago se emita antes, después o al momento del nacimiento de la obligación tributaria; ya que tratándose de la primera venta de inmuebles construidos la emisión del comprobante de pago no genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Al considerar la percepción del ingreso como hecho que produce el nacimiento de la obligación tributaria, el legislador ha querido otorgar un beneficio a las empresas constructoras, buscando con ello favorecerlas financieramente al diferir el pago del impuesto hasta el momento en que este ha sido percibido. Creemos que este tratamiento carece de sustento técnico, pues no tiene un correlato con la utilización del crédito fiscal, el cual puede ser utilizado sin que haya sido previamente cancelado.

2.3.1.17. Nacimiento de la obligación en caso de pagos parciales

El tercer párrafo del numeral 3 del artículo 3º del Reglamento de la ley del IGV establece:

“En la primera venta de inmuebles, se considerará que nace la obligación tributaria en el momento y por el monto que se percibe, inclusive cuando se le denomina

arras de retractación siempre que éstas superen el tres por ciento (3%) del valor total del Inmueble”, párrafo incorporado por el artículo 3° del Decreto Supremo N° 161-2012-EF.

Asimismo, el último párrafo de la norma antes mencionada establece. “En todos los casos, las arras confirmatorias se encuentran gravadas con el Impuesto”.

Tanto en la Ley del IGV ni en su reglamento encontramos las definiciones de arras, en tal sentido recurriremos a lo que establece el Código Civil.

Para (Diez-Picazo, 2002, pág. 1230), arras son la entrega de una suma de dinero o de cualquier otra cosa que un contratante hace a otro con el fin de asegurar una promesa o un contrato, confirmarlo, garantizar su cumplimiento o facultar al otorgante para poder rescindirlo libremente, consintiendo en perder la cantidad entregada.

Según el autor (Gutiérrez Zanelli, 2004, pág. 195), define a las arras como el acuerdo en virtud del cual una persona entrega a otra un bien, por lo general dinero, con la finalidad de confirmar la celebración de un contrato definitivo, resarcir su incumplimiento u otorgar el derecho de retractarse de un contrato preparatorio, bajo sanción de pérdida de las arras o la devolución del duplo.

Clases de arras.- De acuerdo con el Código Civil se definen a las arras como confirmatorias, retractación y penales, para nuestros fines no se realizará el análisis de estas últimas.

De acuerdo con el artículo 1477°, la entrega de arras confirmatorias importa la conclusión del contrato. En caso de cumplimiento quien recibió las arras devolverá o las imputará sobre su crédito, según la naturaleza de la prestación.

Según el artículo 1480° la entrega de las arras de retractación solo es válida en los contratos preparatorios y concede a las partes el derecho de retractarse de ellos.

A continuación se explica la funcionalidad de cada una de ellas:

a) 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 (Diez-Picazo, 2002, pág. 1245).

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.

b) 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.

Según (Aldea Correa, 2002 , pág. 773), 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 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 en 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.

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

Según (Aldea Correa, 2002 , pág. 774), la discusión se centra en la necesidad de establecer cuándo estamos ante una señal (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 íter 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 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 1479), lo cual no acontece con el simple cumplimiento parcial de la obligación.

2.3.1.19. Nacimiento de la obligación tributaria en la venta de inmuebles futuros

Como se indicado anteriormente, desde la perspectiva del Código Civil, un contrato de compraventa puede versar sobre bienes futuros (inexistentes, pero deben ser susceptibles de existir). Siendo el bien un elemento indispensable para la celebración y perfeccionamiento del contrato de compraventa, aquel debe ser determinado o determinable, en caso contrario sería nulo.

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.

2.3.1.20. Posición de la Administración Tributaria:

De otro lado mediante la Directiva N° 012-99/SUNAT se precisa que la primera venta de inmuebles futuros está incluida dentro de los alcances del Literal B del Apéndice I del TUO de la Ley del IGV e ISC.

La Administración Tributaria ha emitido los informes 104-2007/SUNAT y 215-2007-SUNAT/2B0000, en los cuales establece el criterio: “La primera venta de inmuebles futuros se encuentra gravada con el IGV, naciendo la obligación tributaria en la fecha de percepción, parcial o total, del ingreso”. Recuperados de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2007/i1042007.htm> y <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2007/i2152007.htm>.

En el análisis efectuado por la Administración Tributaria, se indica: “... los constructores están obligados a la declaración y pago del IGV, en cuanto perciban el precio por la venta del bien, aun cuando no se haya producido la transferencia de propiedad sobre el mismo, bastando para ello la celebración del contrato de

compraventa que conlleve la transferencia de propiedad, conforme señala el numeral 3 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV”.

El fundamento que subyace esta posición es que el contrato de compraventa celebrado es un negocio jurídico que implica la obligación de transferir la propiedad (aún cuando el efecto traslativo se produzca en un momento posterior), asimismo, en consideración que el Impuesto General a las Ventas no grava la transmisión de propiedad sino la realización de actos que conduzcan a ello.

2.3.1.21. Posición del Tribunal Fiscal:

Este colegiado, establece que por interpretación sistemática de los artículos 3° y 4° del TUO del IGV, la percepción total o parcial del precio por la primera venta de inmuebles, originará el nacimiento de la obligación tributaria, siempre que se produzca la hipótesis de incidencia; es decir, la transferencia de propiedad, por cuanto el acaecimiento del hecho gravado supone la concurrencia de todos los aspectos que la conforman, a saber, el aspecto material, temporal, personal y espacial. Si falta uno de ellos, no hay hecho gravado y por lo tanto no debería originarse ninguna obligación tributaria.

En este sentido, los pagos recibidos antes de la existencia del bien, por tratarse de la venta de un bien futuro, no se encontrarían gravados con el IGV. En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, tal como las siguientes:

RTF N° 0640-5-2001

“... para que nazca la obligación de pago del impuesto en discusión es necesario que exista la venta, la cual tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes hayan llegado a existir, en este caso los minerales extraídos por la recurrente y entregados a COMACSA, momento en el cual opera la transferencia del bien”.

http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/5/2001_5_0640.pdf

RTF N° 256-3-99

“...las compraventas sobre inmuebles futuros no implican un supuesto gravado, por cuanto al momento de la celebración del contrato no existe edificación de inmueble alguno.” Recuperado de http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/3/1999_3_0256.pdf

RTF N° 1104-2-2007

“...para que nazca la obligación de pago del Impuesto General a las Ventas es necesario que exista una venta, la cual tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes futuros hayan llegado a existir, en este caso, las unidades inmobiliarias construidas por la recurrente entregada a los adquirentes, momento en el cual recién operará la transferencia de propiedad de los bienes”. Recuperado de http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/2/2007_2_01104.pdf.

El fundamento que subyace esta posición es que si bien nos podemos obligar civilmente a transferir un bien que aún no existe, para que se produzca una transferencia efectiva de propiedad se requiere que el bien llegue a existir.

De acuerdo con el artículo 3° del D. Leg. 1116, se considera como venta a las operaciones sujetas a condición suspensiva en las cuales el pago se produce con anterioridad a la existencia del bien.

De las normas expuestas, se debe concluir que la Ley del Impuesto General a las Ventas se aleja de las definiciones establecidas en el Código Civil y considera que los bienes futuros se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto.

Como el surgimiento de la obligación tributaria es ex – lege, el legislador tiene la facultad de establecer el momento en el cual se origina la obligación tributaria, sin embargo, este debe tener lugar cuando se hayan completado todos los aspectos de la hipótesis de incidencia. Si consideramos que el objeto del tributo es la

transferencia de inmuebles, debería gravarse desde el momento en que estos tienen existencia física.

Principio de territorialidad del impuesto

Sobre el particular, la imposición al consumo se rige por el principio de territorialidad según el cual, se consideran afectas las operaciones en el lugar en que las mismas tienen lugar. Para el caso en estudio, la legislación del Impuesto General a las Ventas ha considerado como vínculo la ubicación del bien materia de enajenación, sin considerar el domicilio del contribuyente, es decir que una persona puede calificar como constructor y por lo tanto sujeto del impuesto, con independencia del lugar de su domicilio.

El territorio comprende el suelo, subsuelo, sobre suelo y las doscientas millas de mar – regulado en el artículo 54° de la Constitución Política. Como se indicó anteriormente los inmuebles a los que se refiere la Ley del IGV está referida a los inmuebles contruidos en el subsuelo, suelo y sobre suelo, no estarían comprendidas las construcciones realizadas efectuadas sobre superficies acuáticas. Este aspecto de la hipótesis de incidencia no tiene mayor complicación de ser definida, al ser bienes inmuebles contruidos, para encontrarse dentro del campo de aplicación del impuesto, estos deben encontrarse dentro del territorio nacional.

El Impuesto al Valor Agregado en América Latina (dentro del cual podemos ubicar a nuestro Impuesto General a las Ventas), ha sido definido por la doctrina como “un impuesto al valor agregado del tipo consumo, en el que el valor agregado es determinado por método de sustracción sobre base financiera, de acuerdo con la técnica de impuesto contra impuesto – o sea, por el también llamado método indirecto por algunos autores – y que adopta el principio de imposición exclusiva en el país de destino, para evitar la acumulación de cargas en el tráfico internacional de bienes y servicios, asegurando que el tributo recaiga sobre el consumo realizado en el país que lo aplica” (CIAT, 1993, pág. 91).

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, en la RTF 0119-4-99

– de observancia obligatoria – donde el colegiado indica: “La teoría del impuesto al valor agregado que adopta el Perú con respecto al crédito fiscal, es el de las deducciones financieras y tipo consumo respecto al tratamiento de los bienes y servicios adquiridos, esto es, que es de deducciones amplias, pues otorgan derecho al crédito fiscal todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades, lo cual no es otra cosa que un método para llegar al valor agregado en un determinado momento para efecto de su imposición, valor agregado que resulta de la diferencia entre el valor de los bienes y servicios adquiridos y el valor de los bienes y servicios transferidos o prestados”.
http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/4/1999_4_0119.pdf

2.3.1.22. Determinación del crédito fiscal en la actividad inmobiliaria

A fin de efectuar la liquidación del impuesto, al débito fiscal determinado se debe realizar la deducción del crédito fiscal, para tal efecto la adquisición de bienes y servicios deben cumplir con los requisitos sustanciales y formales regulados en los artículos 18° y 19° de la LIGV.

Así se tiene que el artículo 18° de la LIGV establece los requisitos 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 utilidades 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.

De acuerdo con el artículo 19° de la LIGV establece los requisitos 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° 28194: Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía y de su reglamento aprobado mediante D. N° 0472004-EF y normas modificatorias.

Asimismo, con las obligaciones establecidas en Texto Único Ordenado del D. Leg. N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aprobado mediante el D. S. N° 155-2004-EF y normas modificatorias.

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 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/K00000. Recuperado de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2001/i0442001.htm>.

□ **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 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° 185-2008SUNAT/2B0000, 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. [Http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2008/i1852008.htm](http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2008/i1852008.htm).

2.3.1.23. Criterios aplicables a 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 434-4-97, 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. Recuperado de http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/4/1997_4_0434.pdf

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° 75521-2004, donde se menciona que para que un sujeto del impuesto se encuentre obligado a aplicar el procedimiento incluido en el numeral 6 del artículo 6° del reglamento del IGV, deberá realizar alguna de las operaciones previstas en el artículo 1° de la ley del IGV. Recuperado de http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_07552.pdf

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.

Así, (Jiménez Compaired, 2005, págs. 120 - 121), 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 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 gravadas.

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.*

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 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 mencionados.

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.*
- d) Este porcentaje se aplicará sobre el monto del Impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de*

construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

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/2B0000. Recuperado de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2006/i2002006.htm>

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 gravada, para el cálculo de la prorrata, tal criterio ha sido establecido por la Administración Tributaria en el informe 092-2009-SUNAT/2B0000:

No se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, la primera transferencia de un bien inmueble que fue mandado a construir por una empresa no dedicada a la venta de inmuebles, y que forma parte de su activo fijo.

La venta del inmueble antes mencionado 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.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i092-2009.htm>

¿Respecto a la prorrata, nos preguntamos si debe aplicarse en 12 meses a partir que un contribuyente tenga operaciones gravadas y no gravadas, o solo se deberá aplicar en el mes en que se realizaron operaciones mixtas?

Al respecto debemos señalar la RTF 763-5-2003 que deja sentado el criterio que solo se debe aplicar la prorrata en el mes en que se han realizado operaciones gravadas y no gravadas con el Impuesto (no cuando en un mes se han realizado sólo operaciones gravadas).

http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_00763.pdf | 2003_5_00763

2.3.1.24. Ingresos a considerar para determinar el porcentaje de la prorrata

La prorrata es establecida considerando los ingresos del sujeto del impuesto, en tal sentido nos preguntamos si debe considerarse solo los ingresos determinados en base cierta o puede considerarse también los ingresos determinados por la Administración Tributaria sobre base presunta.

De haberse determinado ingresos no declarados, en aplicación de alguna presunción legal, estos importes no deben ser empleados en la determinación del porcentaje indicado, tal criterio ha sido adoptado por el Tribunal Fiscal en la Resolución RTF 03581-3-2003, donde indica que el cálculo de prorrata del crédito fiscal debe hacerse sin considerar los ingresos presuntos (art. 71º del Código Tributario) ni los ingresos reparados por subvaluación en la venta de un terreno y de un contrato de construcción de una casa de playa, los que al derivarse de un ajuste realizado por la Administración no pueden considerarse como ingresos provenientes de operaciones efectuadas por el sujeto del impuesto.

http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/3/2003_3_03581.pdf

2.3.1.25. Reintegro del crédito fiscal

El artículo 22º 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 gravando 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/K00000:

“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”.

<http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2002/i1492002.htm>

2.3.1.26. Determinación del Crédito fiscal cuando se realicen mejoras en un inmueble alquilado

Es pertinente analizar el tratamiento del crédito fiscal originado en la compra de bienes y utilización de servicios, en que incurre un contribuyente en calidad de poseedor de un inmueble. En principio se debe indicar que si el poseedor en calidad de arrendatario utiliza el inmueble para realizar sus actividades - sea como centros de producción o en áreas administrativas – está facultado para utilizar el crédito fiscal generado en las erogaciones efectuadas con la finalidad de realizar mejoras.

Para efecto del impuesto a la renta, dichas mejoras deben ser consideradas como activo fijo de la empresa y este debe ser depreciado – utilizando la alícuota establecida para este tipo de bienes – al momento de la devolución debe ser depreciado por el monto pendiente.

Analizaremos las mejoras, partiendo del tratamiento de las mismas, según el Código Civil, debido a que en las normas tributarias no encontramos definiciones al respecto.

Así el artículo 916° del Código Civil establece:

“Las mejoras son necesarias, cuando tienen por objeto impedir la destrucción o el deterioro del bien.

Son útiles, las que sin pertenecer a la categoría de las necesarias aumentan el valor y la renta del bien.

Son de recreo, cuando sin ser necesarias ni útiles, sirven para ornato, lucimiento o mayor comodidad”.

De otro lado el primer párrafo del artículo 917° del Código Civil menciona:

“El poseedor tiene derecho al valor actual de las mejoras necesarias y útiles que existan al tiempo de la restitución ya retirar las de recreo que puedan separarse sin daño, salvo que el dueño opte por pagar su valor actual”.

De las normas glosadas se observa que no existe una definición de mejoras, sino que se realiza la clasificación de las mismas, en tal sentido utilizaremos las definiciones establecidas en base a su sentido gramatical, la doctrina y jurisprudencia, así se tiene:

Según el Diccionario de la Real Academia Española, mejora es medra, adelantamiento y aumento de una cosa, siendo el significado de la palabra medra, el aumento o progreso de una cosa.

La mejora es un hecho jurídico desde que entraña un acontecimiento con relevancia en la vida del Derecho, en el caso de una modificación material de la cosa que produce un aumento de su valor económico. El hecho jurídico mejora, es a su turno producido por otro hecho jurídico, lo que explica la división de mejoras, que atendiendo al hecho jurídico se les denomina naturales y humanas (Boffi, 2004, pág. 1991).

De acuerdo con la doctrina nacional: "Las mejoras, entendidas como la alteración material del bien que tienen por finalidad reparar y/o, aumentar su valor o proporcionar mayor ornato o comodidad, deben ser abonadas por el dueño del bien al poseedor, salvo que se haya acordado expresamente que estas quedan en beneficio del propietario".

De las definiciones glosadas, se puede entender como mejora a las modificaciones materiales que se realizan a un bien, lo que hace que este incremente su valor, estas se podían originar por hechos propios de la naturaleza o de la actividad humana. Siendo relevante para nuestro estudio, solo las mejoras producidas por la actividad humana.

Según (Ismodes Talavera, 2002, pág. 191), comentando al artículo 916° del Código Civil, indica que las mejoras necesarias son aquellas sin las cuales la cosa no podría ser conservada, por ejemplo los trabajos hechos para impedir el derrumbamiento de una casa, los gastos útiles son aquellos de manifiesto provecho para cualquier poseedor de la cosa, por ejemplo la instalación de una termografía en la casa del propietario, y finalmente se encuentran las mejoras voluntarias que la doctrina también denomina de lujo o suntuarias, que son aquellas de exclusiva utilidad para el que las hizo, por ejemplo la realización de murales o pinturas artísticas efectuadas en la pared de una casa.

Acota el mencionado autor, la realización de mejoras, obligatoriamente significa un desembolso a la persona que la realiza, en tal sentido el artículo 917° establece que el poseedor tiene derecho al reembolso. Realizando una distinción entre las mejoras necesarias y útiles con respecto a las de recreo; se entiende que las primeras se han realizado con la finalidad de otorgarle mayor utilidad económica al bien, mientras que las últimas al tener la finalidad de satisfacer necesidades suntuarias, no existe la obligación de reembolso sino solo la opción de separarlas del bien siempre que no cause algún daño al bien.

El artículo se entiende en el sentido, que tratándose de mejoras de recreo, no se podría obligar al reembolso por parte del propietario, debido a que estas no le pueden resultar de alguna utilidad o beneficio, como si resultan las mejoras necesarias y útiles. El régimen de las mejoras busca restituir el equilibrio patrimonial entre el poseedor que se ha sacrificado y el propietario que ha visto incrementado el valor de su patrimonio, por lo que la norma al ponerse en este supuesto genera mecanismos para que el poseedor pueda cobrar su inversión o de lo contrario, negarse a entregar el bien si los gastos efectuados para la realización de mejoras no le son reembolsados.

Cuando un sujeto del impuesto realiza mejoras en inmuebles alquilados, el crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a realizar dichas mejoras puede ser utilizado como crédito fiscal.

Al momento en que realiza la devolución del inmueble, no existe la obligación de reintegrar el crédito fiscal, tampoco se considera como un contrato de construcción ni como una primera venta de inmuebles.

En el caso planteado no se podría hablar de una primera venta de bienes inmuebles, debido a que tributariamente se exige que la construcción se realice en un terreno propio – situación que no se presenta en el caso de un contrato de arrendamiento - cuando esta se realiza en terreno ajeno califica como contrato de construcción. Así lo ha dejado sentado el Tribunal Fiscal en la RTF 256-3-99, para que la actividad de construcción califique como “contrato de construcción”, gravado con el Impuesto General a las Ventas, necesariamente deberá realizarse en un terreno que no sea de dominio del constructor y en el cual el tercero encarga su construcción, mientras que si se realiza dicha actividad mediante la edificación que efectúa el constructor, en un terreno de su propiedad, para su posterior venta, constituye una operación diferente, también gravada con el Impuesto General a las Ventas, pero, como “primera venta de inmuebles”. Recuperado de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2002/i1492002.htm>

En los casos planteados no existe una regulación adecuada, porque podría darse el caso de elusión del impuesto, mediante la celebración de contratos de alquiler y que en el fondo son contratos de construcción a suma alzada. De acuerdo con la jurisprudencia no puede considerarse como una primera venta de inmuebles, por lo tanto no podría gravarse como tal. Pero si consideramos que las adquisiciones han sido destinadas a realizar la construcción de un inmueble y como tal a formar parte del activo fijo, al realizarse la devolución del inmueble, por el valor de la construcción debe reintegrarse el crédito fiscal.

Por lo tanto, tal operación podría ser gravado, ya sea como un contrato de construcción a suma alzada o debe establecerse la obligación de reintegrar el crédito fiscal (de acuerdo con el artículo 22º de la Ley del IGV), de esta manera se evitaría la elusión del impuesto.

2.3.1.27. Reintegro del crédito fiscal en el caso de Escisiones de sociedades

El numeral 12 del artículo 6° del Reglamento de la LIGV establece que en el caso de la reorganización de sociedades o empresas, el crédito fiscal que corresponda a la empresa transferente se prorrateará entre las empresas adquirentes, de manera proporcional al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes respecto al activo total transferido. Esta regla es de aplicación al saldo a favor del exportador, en virtud a que el artículo 34° de la LIGV señala que a fin de establecer dicho saldo a favor, se aplicarán las normas correspondientes al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Respecto a todo lo anterior, en la RTF N° 258-3-2005, el Tribunal Fiscal señaló que el reintegro de crédito fiscal previsto en el artículo 22° de la LIGV, no resulta de aplicación al caso de la escisión, por lo que no cabe en tal supuesto el reintegro del crédito fiscal o saldo a favor del exportador. Recuperado de http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/3/2005_3_00258.pdf

La escisión consiste en que una o más sociedades transfieran en bloque uno o más segmentos de su patrimonio a otras sociedades nuevas o preexistentes, con el principal objetivo que la empresa que los reciba, continúe con la actividad para la que éstos se utilizaban en la transferente. En virtud a que los bienes que se transfieren seguirán siendo explotados por la empresa a la cual se les transfieren, el Tribunal Fiscal indica que hay una suerte de continuidad económica y jurídica de la parte que fue transferida. En ese sentido, el Tribunal Fiscal recalca que el principio de continuidad que supone el proceso de escisión, es recogido en el artículo 378° de la ley General de Sociedades, aprobada mediante la Ley N° 26887, el cual establece que a partir de la fecha de los acuerdos de escisión, las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no.

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-EF 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”.

No todas las transferencias de inmuebles se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto, para cumplir con el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia es indispensable que el enajenante califique como constructor, en tal sentido se presenta las siguientes posibilidades:

- *Se considera constructor a quien construye para sí.*
- *Se considera constructor a quien manda construir para sí.*
- *Cuando la construcción es realizada por el enajenante y por un tercero.*
- *Cuando en el transcurso de un periodo de 12 meses efectúa la enajenación de 2 inmuebles.*

El significado del término constructor - ha sido desarrollado en la parte pertinente a las definiciones, por lo que nos ocuparemos de esgrimir la habitualidad.

En principio, de acuerdo con el inciso ii) del numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley del IGV, se establece que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial serán consideradas sujetas del impuesto cuando realicen de manera

habitual las operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

El segundo párrafo de la norma mencionada establece que la habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

Por su parte el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la LIGV establece que para calificar la habitualidad se 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. Que se presume la habitualidad cuando el enajenante realice la venta de por lo menos dos inmuebles dentro de un periodo de doce meses, debiéndose aplicar el impuesto a partir de la segunda transferencia. Por último, la norma acota que de determinarse que la construcción del inmueble se realizó con la finalidad de su posterior enajenación siempre se encontrará gravada con el impuesto.

Tal como lo señala (Villanueva Gutiérrez, Impuesto al Valor Agregado, 2009, págs. 161 - 162), la norma hace referencia a la venta de inmuebles en general, de modo que podría entenderse que cualquier venta de inmuebles (terrenos, concesiones mineras) infecta del impuesto computa como primera operación. Lo que no resulta lógico, de modo que el cómputo de la habitualidad debería abarcar solo la venta de inmuebles construidos.

Acota el mencionado autor, que la habitualidad aplica también para el caso de la venta de inmuebles en los que se graven las obras de ampliación o remodelación.

Asimismo, debemos tener en cuenta que se considera como habitual, por lo tanto sujeto del impuesto y constructor, a persona que haya construido un inmueble para su posterior enajenación.

De otro lado, en la ley se indica que se considera como habitual a la reventa. Tanto en la Ley del IGV ni en su reglamento no se encuentra la definición de reventa,

por lo que utilizaremos otras fuentes, así de acuerdo con el diccionario jurídico de (Cabanellas, 1998, pág. 223), define a la reventa como una nueva enajenación, sin larga espera y con apreciable ganancia, por el antes comprador y vendedor luego, operación típicamente mercantil.

¿Qué debemos entender por actividad empresarial?

El Impuesto General a las Ventas – al referirse a actividad empresarial – lo hace en consideración de las operaciones de carácter mercantil o empresarial, que tienen fin especulativo expresado a través de una reiteración de operaciones, es decir que son realizadas en forma habitual.

De acuerdo con el diccionario jurídico de (Cabanellas, 1998, pág. 233) se define a la Habitualidad como el estado durable, la permanencia de los hábitos o inclinaciones que perseveran en un sujeto.

Todos los sujetos del impuesto, que tienen como actividad empresarial la comercialización de bienes o prestación de servicios, van a calificar como constructores cuando realicen la enajenación de un inmueble construido (salvo que lo hayan edificado para su posterior enajenación), sino que tal calificación se debe efectuar de acuerdo con los criterios antes expuestos. Tal posición ha sido adoptada por la Administración Tributaria en el Informe N° 331-2003SUNAT/2B0000, donde concluye que no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, la primera transferencia de un bien inmueble efectuada por un sujeto que realiza actividad empresarial, siempre que el mismo no califique como constructor para efectos de este impuesto.
<http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2003/i3312003.htm>.

Cuando se presenten casos como los descritos en este informe, la Administración Tributaria deberá evaluar todos los elementos que permitan determinar la real naturaleza de la operación, en aplicación de la norma VIII del Código Tributario, con la finalidad de evitar el aprovechamiento indebido por parte de los contribuyentes del crédito fiscal obtenido por la adquisición de bienes y servicios utilizados en la construcción del inmueble, es decir que se debe determinar de

manera objetiva la finalidad de la construcción si fue realizada para su venta o para la utilización en sus actividades económicas.

Determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria, consiste en identificar la coordenada exacta de tiempo en que se ha producido el hecho imponible descrito en la hipótesis de incidencia, lo que producirá el crédito tributario para el sujeto activo y la obligación tributaria para el sujeto pasivo.

De acuerdo con el inciso f) del artículo 4º de la Ley del IGV, la obligación tributaria se origina en la primera venta de inmuebles, en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total.

Por su parte el inciso c) del artículo 3º del reglamento de la Ley del IGV, establece que en relación al nacimiento de la obligación tributaria, se tendrá en cuenta lo siguiente:

c) Fecha en que se percibe un ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

De acuerdo con el Inciso d) del numeral 1 del artículo 3º del Reglamento de la Ley del IGV, se entiende por fecha en que se percibe un ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

Debemos considerar que el artículo 1º del Reglamento de Comprobantes de Pago, define al comprobante de pago como un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

Asimismo, el numeral 3 del artículo 5º de dicho cuerpo legal, referido a la oportunidad de emisión y otorgamiento de comprobantes de pago, establece:

3. En la transferencia de bienes inmuebles, en la fecha en que se perciba el ingreso o en la fecha en que se celebre el contrato, lo que ocurra primero.

En la primera venta de bienes inmuebles que realice el constructor, en la fecha en que se perciba el ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial.

De acuerdo a las normas mencionadas, se debe verificar el tipo de obligación que surge con la percepción del ingreso, si este acto significa la obligación de transferir el inmueble, surgirá la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo; en el caso que la percepción del ingreso no conlleve a dicha obligación, no se debe emitir comprobante de pago. Solo de encontrarnos en la primera situación, ocurrirá el nacimiento de la obligación tributaria.

Es necesario acotar, que el hecho de emitir o no el comprobante de pago, carece de relevancia para el nacimiento de la obligación tributaria. Puede ser que el comprobante de pago se emita antes, después o al momento del nacimiento de la obligación tributaria; ya que tratándose de la primera venta de inmuebles construidos la emisión del comprobante de pago no genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Al considerar la percepción del ingreso como hecho que produce el nacimiento de la obligación tributaria, el legislador ha querido otorgar un beneficio a las empresas constructoras, buscando con ello favorecerlas financieramente al diferir el pago del impuesto hasta el momento en que este ha sido percibido. Creemos que este tratamiento carece de sustento técnico, pues no tiene un correlato con la utilización del crédito fiscal, el cual puede ser utilizado sin que haya sido previamente cancelado.

En virtud de lo señalado, el Tribunal Fiscal llega a la conclusión que el reintegro de crédito fiscal previsto en el artículo 22° de la LIGV no resulta de aplicación al caso de escisiones, puesto que, atendiendo a la continuidad en la operatividad del negocio, el crédito fiscal o saldo a favor a prorratearse, es el íntegro acumulado a la fecha de escisión, sin discriminar el crédito fiscal obtenido en la adquisición de activos con un plazo menor a los 2 años.

2.3.2 Marco Conceptual

Venta:

Según el diccionario de la real academia española, define el término “venta” como: el contrato en virtud del cual se transfieren a dominio ajeno una cosa propia por el precio pactado.

Según el Art. 1529º 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.1532º del Código Civil) se está refiriendo al derecho de propiedad sobre una cosa o sobre un derecho determinado o que se puede determinar.

Inmuebles:

Son bienes caracterizados por su tendencia a la perdurabilidad y su clara identificación. En general son aquellos que no se pueden transportar de un lugar a otro por sus especiales características, como los edificios, terrenos, etc. El bien inmueble por antonomasia es la tierra, luego, todo aquello que se encuentre unido de forma estable a la misma, ya sea de forma natural o artificial, será considerado un bien inmueble.

Constructor:

Según el diccionario de la Real academia, lo define como “Aquel que construye”, es decir, aquella persona encargada de construir algo.

Empresas Vinculadas:

Según (Sheen y Villanueva, 1997, pág. 78), definen a las “empresas vinculadas” como aquellas que guardan un nexo económico entre ellas.

Valor De Mercado:

Según (Sheen y Villanueva, 1997, pág. 78), “Valor de Mercado” es el valor vigente de un bien o servicio en el mercado. Asimismo, podemos definirlo como el precio más reciente según factura o cotizado al término de un ejercicio contable, menos los ajustes acostumbrados, incluyendo el descuento por pronto pago.

Remodelación:

Se puede definir como: “volver a modelar, es decir, formar con materia una figura y ajustarla al modelo”.

Según, (Sheen y Villanueva, 1997, pág. 78), 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.

2.3.3 Marco Histórico

Es interesante señalar que la regulación existente en el tema de la valorización de los terrenos para efectos de determinar su exclusión ha sufrido varias modificaciones en el tiempo, existiendo diferentes criterios de valorización utilizados desde el año 2000 hasta la fecha.

D.S. N° 136-96-EF: Vigente hasta el 29.06.2000, el cual establecía que el valor del terreno es el valor arancelario oficial, actualizado con la variación experimentada por el índice de precios al por Mayor.

D.S. N° 064-2000-EF: Vigente desde el 30 de junio del 2000 hasta el 11 de octubre del 2000, el cual estableció como criterio de valorización del terreno lo siguiente: Valor de adquisición o Ingreso al patrimonio debidamente registrados en los libros contables, actualizado de acuerdo a las normas sobre ajustes por inflación. Solo en aquellos casos en la que no se acredite la contabilización, se considera el valor arancelario oficial del ejercicio en que se efectúe la venta.

D.S. N° 111-2000-EF: Vigente desde el 12 de octubre hasta el 31 de diciembre del 2000, el mismo que estableció como criterio de valoración del terreno a los siguiente: Valor del terreno representa el 50% del valor total de la transferencia.

D.S. N° 150-2000-EF: Vigente a partir del 01 de enero del 2001, hasta el 15 de abril del 2001, el cual establece como criterio de valoración del terreno al Valor de adquisición o ingreso al patrimonio, debidamente registrados en los libros contables, actualizado de acuerdo a las normas sobre ajustes por inflación. Solo en aquellos en que no se acredite la contabilización, se considera al valor arancelario oficial del ejercicio en que se efectúe la venta.

D.S. N° 064-2001-EF: Vigente a partir del 16 de abril del 2001, el cual establece como criterio de valorización del terreno a El Valor del terreno representa el 50% del valor total de la transferencia de inmueble.

2.3.4 Marco Normativo:

Decreto Supremo N° 055-99-EF: T.U.O. de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Decreto Supremo N° 29-94-EF: Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Decreto Supremo N° 179-2004: T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y modificatorias.

Decreto Supremo N° 122-94-EF: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y Modificatorias.

Decreto Supremo N° 133-2013-EF: Texto Único Ordenado del Código Tributario.

2.4 HIPÓTESIS

2.4.1 Hipótesis General

Una adecuada técnica legislativa de los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria, permitirá un óptimo cumplimiento voluntario de los contribuyentes así como una eficiente labor de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

2.4.2 Hipótesis Específica

Al realizar una adecuada delimitación de los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria se logra gravar solo las operaciones que son objeto de tributo.

Una adecuada regulación de la primera venta de bienes inmuebles incrementará el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Una adecuada regulación de la primera venta de bienes inmuebles optimizará las labores de fiscalización de la Administración Tributaria.

2.5 VARIABLES

2.5.1. Identificación de las Variables.

2.5.1.1. Variable Independiente

Regulación de los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor.

2.5.1.2. Variable Dependiente

Nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de bienes inmuebles realizadas por los constructores de los mismos.

2.5.2. Variable Interviniente de acuerdo al estudio.

Evasión o elusión del Impuesto General a las Ventas en la Primera Venta de Inmuebles.

2.6 DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES

2.6.1. Definición Conceptual

VARIABLES		DEFINICION CONCEPTUAL
INDEPENDIENTE	Regulación de los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria.	La hipótesis de incidencia tributaria: es el supuesto del hecho previsto en la norma que crea un tributo, que de producirse en la realidad, generará el nacimiento de la obligación tributaria
DEPENDIENTE	Nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de bienes inmuebles realizadas por los constructores de los mismos	El nacimiento de la Obligación Tributaria se da cuando sucede el hecho previsto en la Ley.

INTERVINIENTE	Evasión o elusión del Impuesto General a las Ventas en la Primera Venta de Inmuebles	La elusión fiscal es un intento de reducir el pago de los impuestos que tiene que pagar un contribuyente durante su estancia y dentro de los límites definidos por la ley. Cuando mencionados la elusión de impuestos nos referimos a la reducción de los impuestos SIN VIOLAR LA LEY.
		La evasión fiscal consiste en reducir o eliminar completamente el pago de impuestos a través de métodos ilegales.

2.6.2 Definición Operacional.

VARIABLES		DEFINICION OPERACIONAL
INDEPENDIENTE	Regulación de los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria.	Aspecto personal: ¿Quién es el sujeto activo y Pasivo? Aspecto Material: ¿Qué es lo que grava? Aspecto Mesurable: ¿Cómo se determina el Impuesto? Aspecto temporal: ¿Cuándo nace la Obligación Tributaria? Aspecto Espacial: Ámbito de aplicación del Impuesto
DEPENDIENTE	Nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de bienes inmuebles realizadas por los constructores de los mismos	Venta, Bienes Inmuebles, Constructor.

2.7 Operacionalización de Variables

<u>VARIABLES</u>	<u>DEFINICIÓN CONCEPTUAL</u>	<u>DEFINICIÓN OPERACIONAL</u>	<u>DIMENSIONES</u>	<u>INDICADORES</u>
------------------	------------------------------	-------------------------------	--------------------	--------------------

Regulación de los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria.	La hipótesis de incidencia tributaria, es el supuesto del hecho previsto en la norma que crea un tributo, que de producirse en la realidad, generará el nacimiento de la obligación tributaria.	a) Aspecto Personal: ¿Quién es el sujeto activo y pasivo? b) Aspecto Material ¿Qué es lo que se grava? c) Aspecto Medible: ¿Cómo se determina el producto? d) Aspecto Temporal ¿Cuándo nace la obligación tributaria? e) Aspecto especial Ámbito de aplicación.	Ley del IGV. Ley del Impuesto a la Renta. Normas del Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (Spot).	Cumplimiento de las normas que regulan el sector construcción. Conocimiento de las normas que regulan el sector constructor. Conocimiento de políticas que rigen el sector.
Nacimiento de la obligación tributaria en la primera venta de bienes inmuebles realizadas por los constructores	La primera venta de Bienes Inmuebles, realizada por el constructor.	- Venta - Bienes Inmuebles - Constructor		

2.8. Matriz de consistencia.

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	CONCLUSIONES	RECOMENDACIONES
Problema General	Objetivo General	Hipótesis General	Al realizar la definición y estableciendo las	En la Norma del IGV, se debe realizar la definición

¿Las normas legales del Impuesto General a las Ventas que regulan la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, facilitan el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y en las labores de fiscalización practicadas por la Administración Tributaria, generando Seguridad jurídica?	Analizar si la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento facilitan el cumplimiento voluntario a los contribuyentes y optimiza el procedimiento de fiscalización realizados por la Administración Tributaria, respecto de la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos.	Una adecuada técnica legislativa de los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria, permitirá un óptimo cumplimiento voluntario de los contribuyentes así como una eficiente labor de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.	características mínimas que debe tener un inmueble para considerarlo dentro del campo de aplicación del impuesto, estaremos adoptando una adecuada técnica legislativa que abarca los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria. Los inmuebles que se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto y que cumplen con las características mínimas establecidas, son aquellos construidos y que cuentan con características mínimas de acabados, estando disponibles para su uso. Por tanto; no se encontrarían en el campo de aplicación del impuesto los inmuebles transferidos en “casco”, así como la Transferencia de Bienes inmuebles futuros; sino hasta el momento en que estos lleguen a existir.	clara y establecer las características mínimas que debe tener un inmueble para considerarlo dentro del campo de aplicación del impuesto o inafecto. Si bien, producto del contrato de compraventa surge una obligación de transferir la propiedad de un bien, en el caso de inmuebles se debe establecer con qué acto se considera que la operación ha quedado completada. Lo que en el Código Civil se denomina “modo”; precisando además que tratándose de la venta de bienes futuros, el nacimiento de la obligación tributaria surge cuando el bien llega a existir. En tal sentido la recepción del pago anticipado no debe tener efectos tributarios. Se debe establecer el mismo criterio tanto para el débito fiscal así como para el crédito fiscal, actualmente aquel se basa en el principio de lo percibido y este no
Problemas Específicos		Hipótesis Específicas		
¿Se encuentran debidamente definidos los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia	Determinar si los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria, aspecto subjetivo,	Al realizar una adecuada delimitación de los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia	Una adecuada regulación de la Primera venta de Inmuebles, permitirá definir que el núcleo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, no es la	

tributaria en la Ley del Impuesto General a las Ventas con respecto a la Primera Venta de Inmuebles?	objetivo, temporal y espacial, en la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos, se encuentra debidamente delimitada en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento.	Tributaria se logra gravar solo las operaciones que son objeto de tributo.	transmisión de propiedad, sino la obligación de transferir la propiedad, por tanto descartaríamos que el nacimiento de la obligación tributaria sea por el principio de lo percibido, si consideramos que el uso del crédito fiscal no se rige por dicho principio; esto contribuirá al cumplimiento correcto y voluntario por parte de los contribuyentes. El poder determinar de manera correcta el valor del terreno y de la construcción, permitirá optimizar las labores de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, eliminando toda posibilidad de llegar a gravar parte del valor del terreno; cuya transferencia se encuentra inafecta, de acuerdo con el artículo 1° de la Ley del IGV.	considera dicho principio. No se exige el pago previo para que el contribuyente pueda ejercer el derecho al crédito fiscal. Se debe establecer que el valor del terreno debe ser el menor importe que resulte de realizar la comparación entre el 50% del valor de enajenación del inmueble construido con su costo real de adquisición. Así se evitará gravar parte del valor del terreno, el mismo que se encuentra infecto. En el caso de realizar la venta de un inmueble construido antes de encontrarse completamente habilitado, se debe grava todas las transacciones hasta que este se encuentra totalmente terminado. En estos casos no debería existir ningún inconveniente para utilizar el crédito fiscal en las fases anteriores.
¿Existe un adecuado cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en las empresas constructoras?	Proponer cambios normativos que faciliten el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente y la fiscalización de estas por parte de la Administración Tributaria.	Una adecuada regulación de la primera venta de bienes inmuebles incrementará el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.		

¿Facilita las labores de Fiscalización la claridad de las Normas legales		Una adecuada regulación de la primera venta de bienes		
del Impuesto General a las Ventas que regula la primera venta de inmuebles?		inmuebles optimizará las labores de fiscalización de la Administración Tributaria.		

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Tipo de investigación

El tipo de investigación es cualitativa (Descriptiva – Explicativa).

Descriptiva: Se reseñan todos los aspectos de la hipótesis de incidencia en la primera venta de bienes inmuebles realizadas por el constructor, lo que nos permitirá determinar las operaciones que se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto y el nacimiento de la obligación tributaria

Explicativa: Porque nos permitirá determinar el objeto del tributo y la obligación tributaria, analizando las causas y efectos entre las variables.

3.2. Diseño de la investigación:

La presente investigación presenta un diseño no experimental, porque no se realizó ningún experimento, solo se procedió a describir y explicar la regulación de la Ley del Impuesto General a las Ventas con relación a la primera venta de inmuebles realizada por los constructores de los mismos.

La investigación se realizó en base a los antecedentes normativos, jurisprudenciales y doctrinarios, lo que nos permitió realizar la contratación de la hipótesis, pues tratándose de una investigación jurídica no es posible realizar pruebas de contrastación como en las investigaciones en otros campos del conocimiento científico como las ciencias naturales.

Al tratarse de una investigación jurídica no se aplicó encuestas y otra técnica de recolección de datos, debido a que no es aplicable al tipo de investigación que estamos proponiendo.

3.3 Población y Muestra

Estudio de la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento, jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria y doctrina especializada.

3.4 Materiales, Técnicas E Instrumentos De Recolección De Datos

Los Materiales que intervienen en la recopilación y análisis de datos para sustentar la investigación a realizar son:

- Legislación Tributaria.
- Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal.
- Pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria.
- Doctrina Tributaria contenida en diversos Libros y revistas especializadas, las mismas que se mencionaran en las referencias Bibliográficas.

Los métodos generales que se han aplicado son:

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

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

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

Inferencial: Se aplicó la inducción y la deducción, para el primer caso se analizó 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 trató de precisar cuáles son los efectos de estas decisiones que se sustentan en las normas tributarias.

Técnicas de recolección de datos:

- ✓ Se verificaron las normas legales que regulan la primera venta de bienes inmuebles realizadas por los constructores de los mismos.
- ✓ En la página del Tribunal Fiscal se buscó jurisprudencia relacionada con la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos.
- ✓ En la página de la Administración Tributaria se buscó los distintos pronunciamientos relacionados con la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos.
- ✓ En libros y revistas especializadas se consultó la diversa doctrina sobre el tratamiento tributario de la primera venta de bienes inmuebles realizada por los constructores de los mismos.

3.5 Validación y Confiabilidad de los Instrumentos

Al tratarse de una investigación Jurídica, no se han aplicado técnicas experimentales como encuestas, entrevistas u otros. Lográndose validar la Información a analizar y estudiar, las mismas que son muy confiables al provenir de las mismas fuentes del derecho.

3.6 Métodos y Procedimientos para la recolección de datos.

Al tratarse de una investigación Jurídica Cualitativa (Descriptiva – Explicativa), no se han aplicado encuestas, cuestionarios u otras técnicas, debido a que no son aplicables al tipo de investigación que estamos proponiendo.

3.7 Análisis estadísticos y representación de resultados.

Al no haberse aplicado técnicas de recolección de datos como encuestas, formularios, entrevistas y otros tipos de técnicas experimentales, no se cuenta con un registro estadístico de datos y por ende, no podemos representar resultados algunos.

CAPITULO IV

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

4.1 Presentación y Análisis de la Información.

Contrastación de la Hipótesis: El trabajo versa sobre una investigación netamente jurídica, en tal sentido no existen datos estadísticos que sean susceptibles de tabulación en interpretación.

En ese sentido, tomando en consideración las variables: Se ha considerado a la ley del Impuesto General a las Ventas, normas reglamentarias, jurisprudencia y doctrina.

El único requisito sustancial que otorgue derecho al crédito fiscal, debería ser que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones, se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto. Para ello a lo largo del presente trabajo se ha logrado:

- a) Determinar el contenido y alcance del crédito fiscal.
- b) Determinar los defectos que presenta el crédito fiscal, respecto a su configuración sustancial y si éstos tienen relación con el primer requisito del crédito fiscal.
- c) Determinar si el segundo requisito sustancial es por sí mismo suficiente para lograr los fines del impuesto.

Queda claro y es un hecho que el legislador, al momento de establecer los requisitos sustanciales para tener derecho al crédito fiscal, ha hecho una remisión innecesaria a la ley del Impuesto a la Renta y por consiguiente al principio de causalidad, intentando vincular dos tipos de estructuras impositivas diferentes, sin

ningún tipo de regulación adicional que permita desvincular los conceptos de costo y gasto a efectos de emplearlos en el IGV.

En ese sentido, es un hecho que tanto la Ley del IGV como del IR cuentan con estructuras técnicas propias, con objetivos y fines recaudatorios diferentes. Siendo que por ello el concepto de costo y gasto encuentran limitaciones dentro de la estructura normativa del impuesto a la Renta, no obstante, de acuerdo a la abundante jurisprudencia, no ocurre lo mismo para el Impuesto General a las ventas.

La presencia de inconvenientes prácticos relacionados con esta regulación es real y plasmada desde diferentes perspectivas, es por ello que para muchos autores debe ser modificado.

CAPITULO V

PROPUESTA DE INVESTIGACIÓN

En la presente tesis se realizó la investigación del funcionamiento del principal impuesto indirecto que actualmente tiene vigencia en nuestro país.

Así se ha podido verificar varios aspectos de la regulación del Impuesto General a las Ventas, en la primera venta de bienes inmuebles realizados por el constructor de los mismos, donde se observa el diseño inadecuado en la fijación de la base imponible del impuesto, en algunos casos se deja de gravar el valor agregado de la construcción y en otros casos se grava el valor del terreno que se encuentra inafecto del impuesto.

Con el presente trabajo se determinaron los principales aspectos que deben ser objeto de modificación por parte del legislador a fin de contar con el diseño de un tributo técnico, que logre dentro de lo posible la progresividad en la recaudación.

CONCLUSIONES

Después de haber efectuado el análisis de las normas que regulan la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, relacionada con el Impuesto General a las Ventas, hemos podido llegar a las siguientes conclusiones:

- 1 Al realizar la definición y estableciendo las características mínimas que debe tener un inmueble para considerarlo dentro del campo de aplicación del impuesto, estaremos adoptando una adecuada técnica legislativa que abarca los diferentes aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria.
- 2 Los inmuebles que se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto y que cumplen con las características mínimas establecidas, son aquellos construidos y que cuentan con características mínimas de acabados, estando disponibles para su uso. Por tanto; no se encontrarían en el campo de aplicación del impuesto los inmuebles transferidos en “casco”, así como la Transferencia de Bienes inmuebles futuros; sino hasta el momento en que estos lleguen a existir.
- 3 Una adecuada regulación de la Primera venta de Inmuebles, permitirá definir que el núcleo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, no es la transmisión de propiedad, sino la obligación de transferir la propiedad, por tanto descartaríamos que el nacimiento de la obligación tributaria sea por el principio de lo percibido, si consideramos que el uso del crédito fiscal no se rige por dicho principio; esto contribuirá al cumplimiento correcto y voluntario por parte de los contribuyentes.
- 4 El poder determinar de manera correcta el valor del terreno y de la construcción, permitirá optimizar las labores de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, eliminando toda posibilidad de llegar a gravar parte del valor del terreno; cuya transferencia se encuentra inafecta, de acuerdo con el artículo 1° de la Ley del IGV.

RECOMENDACIONES

Con la finalidad que la Administración Tributaria realice una mejor administración del tributo, se eliminan algunas deficiencias técnicas encontradas durante el desarrollo del presente trabajo y no se perjudique a los contribuyentes, se deben realizar los siguientes cambios normativos:

1. En la Norma del IGV, se debe realizar la definición clara y establecer las características mínimas que debe tener un inmueble para considerarlo dentro del campo de aplicación del impuesto o inafecto.
2. Si bien, producto del contrato de compraventa surge una obligación de transferir la propiedad de un bien, en el caso de inmuebles se debe establecer con qué acto se considera que la operación ha quedado completada. Lo que en el Código Civil se denomina “modo”; precisando además que tratándose de la venta de bienes futuros, el nacimiento de la obligación tributaria surge cuando el bien llega a existir. En tal sentido la recepción del pago anticipado no debe tener efectos tributarios.
3. Se debe establecer el mismo criterio tanto para el débito fiscal así como para el crédito fiscal, actualmente aquel se basa en el principio de lo percibido y este no considera dicho principio. No se exige el pago previo para que el contribuyente pueda ejercer el derecho al crédito fiscal.
4. Se debe establecer que el valor del terreno debe ser el menor importe que resulte de realizar la comparación entre el 50% del valor de enajenación del inmueble construido con su costo real de adquisición. Así se evitará gravar parte del valor del terreno, el mismo que se encuentra infecto.
5. En el caso de realizar la venta de un inmueble construido antes de encontrarse completamente habilitado, se debe grava todas las transacciones hasta que este se encuentra totalmente terminado. En estos casos no debería existir ningún inconveniente para utilizar el crédito fiscal en las fases anteriores.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arancibia, M. (2008). *Código Tributario Comentado y Concordado Jurisprudencia Sectorial*. Lima: Instituto Pacífico SAC.
- Arata, M. (s.f.). *Código Civil Comentado*. Tomo V.
- Ataliba G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Avendaño, F. (sf.). *Código Civil Comentado*. Tomo V, Gaceta Jurídica, pp 41 y siguientes.
- Bravo, D. y Villanueva, W. (1998). *La Imposición al Consumo en el Perú*. Caballero. Edit. Tinco.
- Bravo, J. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Segunda Edición. Palestra Editores.
- Cabanellas, G. (s.f.). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Recuperado de http://www.derecho.usmp.edu.pe/biblioteca/novedades/lecturas_basicas/diccionario.PDF
- Castillo, M. (2010). *Tratado de la venta*. Tomo I. Lima: Palestra Editores SAC.
- Código Civil Comentado Tomos I AL X. (2005). Lima: Gaceta Jurídica.
- Congreso de la República (1997). *Ley General de Sociedades*. Recuperado de <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/pe/pe061es.pdf> Contratos - Volumen I y II (2010). Lima: MFC Ed.
- De la Puente y Lavalle, M. (s.f.). Op. Cit. Primera parte, tomo IX.
- De Soto, H. (1986). *El otro sendero*. Perú: Ed. El Barranco.
- Diccionario de Contabilidad de Finanzas (2002). Madrid: Ed. Cultura, S.A.
- Escobar, F. et al. *Código Civil Comentado Tomo I*.
- Fomo, H. et al. (s.f.). *Código Civil Comentado*.
- INEI (2009). Resolución Jefatural N° 256-2009-INEI. Adopción de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU revisión 4).
- Ismodes, J. et al. (s.f.). *Código Civil Comentado*, Tomo V.
- Otárola, A. (1997). *La Constitución Explicada*. ICS Editores.
- López, F. (2013). *Implicancias de la legislación del IGV en la primera venta de un inmueble efectuada por el constructor*. Chiclayo 2012.
- Mesinas, F. y Muro, M (s.f.). *Contratos*. Volumen I, p. 91y 92.
- Muro, M. et al. (s.f.). *Código Civil Comentado*. Tomo IX.

Ministerio de Economía y Finanzas (2007). *RTF 977-1-2007*. Recuperado de http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_00977.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas (2018). *Tribunal Fiscal*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&view=category&id=665&Itemid=100145&lang=es

Real Academia Española (2018). *Constructor*. Recuperado de <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=constructor>

Sainz de Bujanda, F. (1968). *El Nacimiento de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.

Silva, F. (s.f.). *Código Civil Comentado* Tomo V, Gaceta Jurídica, pp 47 y siguientes.

SUNAT (2017). *Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.htm>

SUNAT (2017). *Decreto Supremo N° 029-94-EF y normas modificatorias*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/regla/fdetalle.htm>

SUNAT (2018). *Consultas Tributarias*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>

SUNAT (2001). *Informe N° 044-2001-SUNAT/K00000*. Recuperado de <http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2001/i0442001.htm>

SUNAT (1999). *Decreto Supremo No. 055-99-EF "Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas"*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.htm>.

Torres y Torres, C. (1987). *Derecho de la empresa*.

Torres et al. (s.f.). *Comentarios al Código Civil*, Tomo VIII.

Villanueva, W. (2009). *Impuesto al Valor Agregado*. Lima: Tax Editores.

Zubizarreta, A. (1986). *La Aventura del Trabajo Intelectual*. Lima: Sistemas Técnicos de Edición, S.A.