

Venta del bien mueble afecta al Impuesto al Valor Agregado



FRANCISCO J. RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Master en Derecho con mención en Derecho Civil en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Profesor de Tributación Municipal en la Universidad de Lima,
Profesor e investigador en el área de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

SUMARIO:

I. Introducción

II. Venta:

1. Transferencia de propiedad del bien:

1.1. Doctrina

1.1.1. Transmisión de propiedad

1.1.2. Efectivización de la transferencia de propiedad

1.1.2.1. Posición que sostiene que no es necesaria la efectivización de la transferencia de propiedad.

1.1.2.2. Posición que sostiene que es necesaria la efectivización de la transferencia de propiedad.

1.2. Legislación Peruana:

1.2.1. Relación complementaria entre ley y reglamento.

1.2.2. Relación contradictoria entre ley y reglamento.

1.3. Tribunal Fiscal.

2. Transferencia del derecho de disposición:

2.1. Concepto.

2.2. Crítica.

2.3. Política Fiscal.

2.4. Comunidad Europea.

2.5. Comunidad Andina.

I. INTRODUCCIÓN

En el plano económico Rodolfo Alberto Balbi señala que:

"Un IVA generalizado debe considerar como hechos imponible a todas las transacciones que se registren desde el inicio del ciclo de producción de bienes y servicios y a las que tienen lugar durante el ciclo de distribución, incluyendo las operaciones realizadas con los consumidores finales".¹

Desde la perspectiva jurídica, cada una de estas transacciones recibe la denominación de operación, entendida como acto unitario, con características propias, que es llevado a cabo por dos sujetos en el mercado.

Geraldo Ataliba señala que una hipótesis de incidencia viene a ser la descripción que realiza la norma jurídica respecto del hecho que es capaz de generar una obligación tributaria. Tratándose del Impuesto al Valor Agregado – IVA, la hipótesis de incidencia gira en torno a la operación.²

Carmen Robles Moreno señala que la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria toma en cuenta los siguientes aspectos: objetivos (hecho generador en sí), subjetivos (autor del hecho), espaciales (lugar del hecho) y temporales (fecha del hecho).³

En esta oportunidad vamos a estudiar una de las hipótesis de incidencia del IVA que se refiere a la "venta de bienes muebles", específicamente en lo concerniente a sus aspectos objetivos.

A su vez, dentro de los aspectos objetivos advertimos la presencia de 4 puntos: venta, bien

mueble, título oneroso y título gratuito. Vamos a profundizar el concepto de venta en torno al tema específico de la transferencia del derecho de propiedad.

II. VENTA

Walker Villanueva Gutiérrez⁴ explica que en Derecho, para efectos del IVA, el concepto de venta ofrece dos posibilidades.

En primer lugar, se tiene el llamado concepto jurídico de venta, que se refiere al acto donde se encuentra presente la transferencia de propiedad del bien, la misma que comprende los derechos de disposición, uso, disfrute y reivindicación.

En segundo lugar, existe el denominado concepto económico de venta que tiene que ver con el acto donde se halla el poder de disposición sobre el bien.

Esta última es una denominación que genera confusión, haciendo pensar que el concepto de venta es económico y no jurídico. Es pues conveniente aclarar que –en Derecho– nos encontramos ante una alternativa sobre la hipótesis de incidencia relativa al IVA, que se refiere a la venta, entendiendo por tal a la transferencia de disposición del bien, que seguramente –para efectos del proceso económico de generación del valor agregado y posterior consumo final– es el aspecto más importante, dejando en segundo plano los derechos de uso, disfrute y reivindicación sobre el bien.

1. Transferencia de propiedad del bien.

Se trata de una alternativa conceptual que vamos a estudiar a la luz de la doctrina, legislación

1. BALBI, Rodolfo Alberto. *Aspectos Técnicos de la Generalización del IVA*. En: El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina. Ediciones Interoceánicas SA, Buenos Aires, 1993, pág. 99.
2. ATALIBA Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. ARA Editores, Lima, 2011, pág. 94.
3. ROBLES MORENO, Carmen. *Estudio preliminar del Libro Primero de la Obligación Tributaria*. En: Código Tributario: doctrina y comentarios, Pacífico Editores, Lima, 2009, pág.106.
4. VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú. Análisis doctrina y jurisprudencia*. ESAN Ediciones – Tax Editor, Lima, 2009, pág. 51.

peruana y Resoluciones del Tribunal Fiscal del Perú – RTE.

1.1. Doctrina.

Debemos distinguir dos temas: transferencia de propiedad y efectivización de la transferencia de propiedad.

1.1.1. Transmisión de propiedad.

Ricardo Lazarte Gamarra⁵ sostiene que –para efectos tributarios– la venta es un acto en cuya virtud todos los derechos sobre el bien son transferidos de un sujeto a otro. Es decir que venta es un acto que tiene que ver con la transferencia de propiedad de bienes.

Dentro de este orden ideas, Alex Córdova Arce sostiene que:

*"Todas aquellas transacciones que no conlleven la transferencia del derecho de propiedad (definido por la legislación común como el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien), no se encuentran comprendidas en esta hipótesis de incidencia, por lo que no están gravadas las transferencias fiduciarias [...]"*⁶

Con relación a este último punto, Abdías Sotomayor Vértiz⁷ sostiene que en el contrato de fideicomiso existe una transferencia de bienes a favor de una entidad especializada para que los administre, procurando obtener la máxima rentabilidad posible, pero dicha entidad no cuenta con el derecho de libre disposición sobre tales bienes; así que, al no existir una plena transferencia del derecho de propiedad a favor de la entidad administradora de patrimonios, no existe venta para efectos tributarios.

En cuanto a la relación entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario, existen aproximaciones y distancias. De un lado constatamos una importante coincidencia entre ambas ramas del Derecho en torno al concepto de venta, en la medida que resulta central la presencia de la transferencia de propiedad del bien.

Por otra parte, el concepto civil de venta es más restringido en la medida que comprende básicamente a la compraventa, mientras que el concepto tributario de venta es más amplio, toda vez que suele incluir a la permuta, dación en pago, etc.

1.1.2. Efectivización de la transferencia de propiedad.

Existen posiciones divididas sobre la necesidad de la efectivización de la transferencia de propiedad.

1.1.2.1. Posición que sostiene que no es necesaria la efectivización de la transferencia de propiedad.

Con relación al concepto de venta que venimos analizando, es suficiente la existencia de la transferencia de propiedad, entendida ésta como objetivo del acto que llevan a cabo dos sujetos. En este orden de ideas, entendemos que no es relevante la consumación o efectivización de la transferencia de propiedad.

A manera de ejemplo, imaginemos que la empresa AA vende mercadería a la compañía BB, por un valor de 100, pactando la modalidad de pago anticipado. En este sentido el 28 de enero del año No 1 la empresa BB paga 100 a la vendedora. El 4 de febrero del año No 2 la empresa AA despacha la mercadería. La

- LAZARTE GAMARRA, Ricardo. *La venta tributaria y su relación con la transferencia de propiedad civil*. En: Revista Vectigalia, No 5, Lima, setiembre del 2009, pág. 55.
- CORDOVA ARCE, Alex. *El régimen del Impuesto General a las Ventas a los intangibles en el Perú y sus implicancias en transacciones Internacionales*. En: Revista Ius Et Veritas No 29, Lima, año 2004, pág. 133.
- SOTOMAYOR VERTIZ, Abdías. *El contrato de fideicomiso: aspectos tributarios y civiles (primera parte)*. En: Revista Análisis Tributario, No. 219, Primera Parte. Lima, abril del 2006, p. 18 y Revista Análisis Tributario No. 224, Segunda Parte. Lima, setiembre del 2006, pp. 19—20

legislación puede establecer que el IVA nace en la fecha del pago anticipado, tal como ocurre en el Perú al observar el art. 3.3 del Reglamento del Impuesto General a las Ventas – RIGV.⁸

Examinando esta operación se advierte que —para el hecho generador de la obligación tributaria— es suficiente la existencia de la transferencia de propiedad como objetivo del contrato, acompañada —desde luego— del pago anticipado del precio; de tal manera que de inmediato se genera el nacimiento de la obligación tributaria, aún cuando todavía no se ha efectivizado la transferencia de propiedad de la mercadería.

1.1.2.2. Posición que sostiene que es necesaria la efectivización de la transferencia de propiedad.

Jorge Bravo Cucci sostiene que: “[...] para la LIGV habrá “venta” cuando efectivamente se produzca la transferencia de propiedad del bien.”⁹

El citado autor¹⁰ entiende que en la LIGV, la referencia a la “transferencia” del bien, alude a una enajenación; lo que implica una obligación, a la que sigue la prestación de dar con carácter definitivo. En la medida que la prestación es una conducta, entonces estamos hablando de la efectivización de este comportamiento del sujeto.

1.2 Legislación peruana.

En el Perú el IVA recibe la denominación de “Impuesto General a las Ventas” — IGV. El art. 3.a.1 de la llamada “Ley del Impuesto General

a las Ventas – LIGV”¹¹ establece que venta es: “Todo acto por el que se transfiere 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 otra parte, el art. 2.3.a del RIGV detalla que venta es:

“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”.

En cuanto a los términos de relación entre ambos textos legales existen dos posiciones.

1.2.1. Relación complementaria entre ley y reglamento.

En el art. 3.a.1 de la LIGV existe un concepto de venta bastante impreciso, sobre todo porque no señala de modo expreso el aspecto más importante: la transferencia de propiedad (del bien mueble). En todo caso, cuando el citado artículo hace mención a la “transferencia de bienes” entendemos que deja entrever que se está refiriendo a la transferencia de propiedad de bienes.

Jorge Danós Ordóñez explica que los Reglamentos Ejecutivos: “son aquellos Reglamentos encargados de desarrollar o completar lo dispuesto en una ley”.¹²

8. Aprobado por el Decreto Supremo No 136—96—EF del 31—12—96.

9. BRAVO CUCCI, Jorge. *Reflexiones adicionales respecto a la configuración del hecho imponible en la venta en el país de bienes muebles*. Revista Análisis Tributario No 180, Lima, enero del 2003, pág. 18.

10. *Ibid.*, pág. 16.

11. Cuyo texto único ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo No 055—99—EF del 15—04—99.

12. DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. *El Régimen de los Reglamentos en el Ordenamiento Jurídico Peruano*. En: Texto Único Ordenado del Código Tributario: legislación, doctrina, jurisprudencia. Segunda Edición Oficial. Editora Perú, Lima, 2010, pág. 565.

Entonces lo más importante del art. 2.3.a del RIGV es que perfecciona el concepto de venta, en la medida que hace referencia expresa a la transferencia de propiedad. Además el común denominador en todos los casos específicos de venta que señala la norma reglamentaria es precisamente la transferencia de propiedad.

Por tanto, pensamos que —de conformidad con la legislación peruana en general (ley y reglamento)— se entiende por venta todo acto donde se encuentra presente la transferencia de propiedad del bien. A similar conclusión llega Walker Villanueva Gutiérrez.¹³

1.2.2. Relación contradictoria entre ley y reglamento.

Mario Alva Matteucci¹⁴ sostiene que el art. 2.3.a del RIGV excede los alcances del art. 3.a.1 de la LIGV, en la medida que éste no hace referencia a la transferencia de propiedad del bien como elemento esencial del concepto de venta. Entonces la norma reglamentaria estaría introduciendo dicho elemento definidor, generándose un conflicto con el principio constitucional de reserva de ley.

1.3. Tribunal Fiscal.

En la RTF No. 759—2—2000 del 29—08—00, el máximo órgano consultor en sede administrativa del Perú expresó que la transferencia de propiedad del bien es un elemento esencial para el concepto de venta.

En este sentido el Tribunal Fiscal parece adscribirse al concepto jurídico de venta.

2. Transferencia del derecho de disposición.

Examinaremos esta posición, girando en torno

al caso específico de la compraventa con reserva de propiedad.

2.1. Concepto.

La venta viene a ser un acto donde se transfiere el poder de disposición. Desde la perspectiva del proceso de producción y distribución, este concepto de venta parece ser suficiente. En efecto, para la empresa que compra es básico tener la capacidad jurídica de decidir el destino del bien adquirido, en el sentido que habrá de emplearlo en su proceso de producción o comercialización. Por otra parte, tratándose del consumidor final, también es fundamental contar con la capacidad de decidir el destino del bien adquirido, el mismo que normalmente va a ser objeto de consumo; es decir que habrá de ser empleado en la satisfacción de alguna de sus necesidades personales.

David Bravo Sheen y Walker Villanueva Gutiérrez¹⁵ citan a la compraventa con reserva de dominio como un ejemplo de la concepción económica de venta.

Podemos pensar en el caso de una empresa que se dedica a la venta de bienes al crédito y que recurre a la compraventa con reserva de dominio para llevar adelante sus operaciones, advirtiéndose que en la etapa inicial de ejecución de las prestaciones el vendedor entrega la mercadería al comprador, transfiriendo el derecho de disposición sobre ésta y sólo cuando el comprador cancela la última cuota del precio recién opera la transferencia de propiedad a su favor. Al respecto se puede pensar que, en la medida que en la etapa inicial de ejecución de las prestaciones existe una transferencia del derecho de disposición, entonces ya nos encontramos ante una venta; de tal modo que nace de inmediato el IVA.¹⁶ Esta posición parecería haber sido originalmente

13. VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. *Op. cit.*, pág. 52.

14. ALVA MATEUCCI, Mario. *El IGV: análisis práctico del Impuesto General a las Ventas*, Pacífico Editores, Lima, 2011, pág. 53.

15. BRAVO SHEEN, David y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. *La imposición al consumo en el Perú*. Estudio Caballero Bustamante, Lima, 1998, pág. 149.

16. Ver: Revista Análisis Tributario No 293, Lima, Junio del 2012., pág. 47.

adoptada por la RTF No. 588—2—2001 del 18—05—01.

2.2. Crítica.

Nosotros pensamos diferente, pues entendemos que en la compraventa con reserva de dominio —desde el primer momento— ya se encuentra presente la transferencia del derecho de propiedad y no sólo la transferencia del derecho de disposición.

Al respecto Mario Castillo Freyre, citando a Manuel de la Puente y Lavalle, sostiene que para este último “el pacto de reserva es accesorio a la compraventa, con lo cual la más autorizada doctrina está de acuerdo”.¹⁷

Entonces, nos encontramos ante un contrato de venta (compraventa) que, en este caso, tiene una cláusula especial: la reserva de propiedad. En otros términos la esencia de la operación es venta, aún cuando exista un acuerdo especial sobre la reserva de la propiedad.

Por tanto —desde la misma celebración (pacto) del contrato de compraventa con reserva de propiedad— ya se encuentra presente la transferencia de propiedad del bien, entendida ésta como finalidad básica del contrato y, además, como contenido esencial de una de las obligaciones principales del vendedor.

Entonces, por decirlo de alguna manera, desde la etapa inicial de ejecución de las prestaciones de esta clase de contrato ya se encuentra presente la figura jurídica de la transferencia de propiedad del bien, quedando configurada la operación de venta para efectos tributarios.

Dentro de este orden de ideas, no es relevante el tema de la efectivización de la transferencia de propiedad que —por lo demás— recién sucede en la etapa final de ejecución de las prestaciones.

Actualmente, el Tribunal Fiscal sigue estos lineamientos en las RTF No. 4784—5—2003 del 22 de agosto de 2003 y No 3716—3—2008 del 25 de marzo de 2008; puntualizando que dentro del aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia relativa a la venta de bienes muebles, lo relevante es el acto de “venta” y no la efectivización de la transferencia de propiedad; de tal modo que en la compraventa con reserva de propiedad es suficiente que exista la figura de la transferencia de propiedad del bien mueble, aún cuando ésta recién habrá de ocurrir en la etapa final de ejecución de las prestaciones.

Estos planteamientos también son asumidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, según lo deja entrever el Informe No. 370—2002—SUNAT/K00000 del 24—12—02.

2.3. Política fiscal.

Continuando con el análisis de la compraventa con reserva de propiedad, advertimos que en la etapa inicial de ejecución de las prestaciones ya existe un determinado valor agregado, entendiendo por tal a las ventajas que el vendedor ha introducido en el bien que es objeto de transferencia. También en dicho instante ya se efectiviza el consumo, en la medida que el comprador satisface sus necesidades utilizando el bien adquirido. Por otra parte, desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva (riqueza económica) si el comprador celebra un contrato aceptando determinadas obligaciones económicas a su cargo (pago de un determinado nivel de precio), ya existe suficiente evidencia de su grado de riqueza económica (capacidad de gasto). Finalmente, desde el instante inicial de ejecución de las prestaciones el comprador incurre en cierto uso de los bienes y servicios que provee el Estado, obteniendo ventajas inmediatas, de tal modo que —de conformidad con la teoría del beneficio— corresponde tributar de inmediato, para financiar las actividades del Estado.

17. CASTILLO FREYRE, Mario. *Tratado de la Venta*. Tomo II. Editorial Palestra, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú y Estudio Mario Castillo Freyre, Lima, 2010, pág. 841.

Por estas razones de Política Fiscal también se justifica la precipitación de la carga tributaria desde la etapa inicial de ejecución de las prestaciones relativas a la compraventa con reserva de propiedad.

2.4. Comunidad Europea.

El art. 2.1.a de la Directiva No. 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006 señala que se encuentran sujetas al IVA: "Las entregas de bienes realizadas a título oneroso".

Este dispositivo parece adoptar el concepto de venta según el cual es suficiente la transmisión del derecho de disposición del bien mueble, toda vez que no hace referencia expresa a la transferencia del derecho de propiedad.

2.5. Comunidad Andina.

El art. 5 de la Decisión No. 599 de 12 de julio de 2004 dice que: "Los impuestos tipo valor agregado se generan en la venta o transferencia de bienes [...]".

Este dispositivo legal parece abarcar las dos alternativas conceptuales de venta. Cuando se hace referencia expresa a la "venta", se estaría refiriendo al acto donde se encuentra presente la transferencia del derecho de propiedad. Por otra parte, en la parte que se menciona a la "transferencia de bienes", más bien parece aludir al acto donde es suficiente la existencia de la transmisión del derecho de disposición.