

Concepto de Venta Para Efectos del Impuesto General a las Ventas

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León*

Resumen:

El concepto de venta puede ser determinado de diversas maneras según la rama del Derecho que estudie la venta; sin embargo, para efectos tributarios, la venta toma otra connotación que intenta ser dilucidada en el presente artículo, en el que se toma en cuenta, tanto la ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) como las resoluciones del Tribunal Fiscal. Así mismo, se intenta dilucidar el hecho que constituye venta para efectos del IGV, en donde se apela a la autonomía del Derecho tributario.

Palabras clave:

Impuesto General a las Ventas (IGV) – Venta – Transferencia de propiedad de bien mueble – Título – Obligación – Prestación – Tribunal Fiscal

Abstract:

The definition of sale can be determined in several ways depending on the law branch that is studying the sale, however, for tax purposes, the sale takes a different connotation which tries to be elucidated in the current article, in which is taken into account the Tax on the General Sales (IGV) as the resolutions of the Tax Court. Furthermore, it is intended to elucidate the fact that constitutes the sale for IGV in which is called the self-governing of the Taxation Law.

Keywords:

General Sales Tax (IGV) – Sale – Transfer of a movable property – Title – Duties – Provision – Tax Court

Sumario:

1. Introducción – 2. Transferencia de propiedad – 3. Acto que se encuentra vinculado a la transferencia de propiedad – 4. Concepto integral de venta para efectos del IVA

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magister en Derecho con mención en Derecho Civil en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Autor del libro "Software y Tributación". Coautor del libro "Código Tributario: Doctrina y Comentarios". Coautor del libro "Guía Maestra de Gestión Municipal y de la Descentralización". Profesor Principal de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1. Introducción

En el Perú, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) recibe la denominación legal de Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV). En el art. 1.a) de la denominada Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante LIGV)¹ encontramos la hipótesis de incidencia² que se refiere a la venta de bienes muebles.

A partir de un análisis conjunto de los aspectos objetivos y temporales de la referida hipótesis es posible esbozar el concepto de venta para efectos tributarios. Es decir que tomando como parámetros de referencia la descripción legal del hecho que puede ser capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria, así como el señalamiento legal sobre la fecha que corresponde al referido hecho, es posible encontrar el contenido esencial del concepto de venta para efectos tributarios.

2. Transferencia de propiedad

En el art. 2.3.a) del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante RIGV)³ se señala que la definición de venta tiene que ver con "Todo acto...que conlleve la transmisión de propiedad de bienes..."⁴.

Desde esta perspectiva, Walker Villanueva Gutiérrez⁵ señala que el legislador peruano parece haber optado por la posición según la cual la venta del bien mueble es una figura jurídica cuyo contenido esencial tiene que ver de modo directo e intenso con la transferencia de propiedad⁶.

En esta línea de pensamiento, entendemos que esta transferencia viene a constituir el contenido

sustantivo de una obligación; la misma que normalmente es de naturaleza comercial y que corresponde a uno de los sujetos que participa en el indicado acto.

Un punto adicional sobre el particular tiene que ver con el tema de la efectivización de la transferencia de propiedad. ¿La hipótesis de incidencia que venimos analizando contempla adicionalmente la necesidad de la efectivización de la transferencia de propiedad del bien mueble? Al respecto la doctrina nacional se encuentra dividida.

Walker Villanueva Gutiérrez⁷ considera que –a tenor del art. 2.3.a) del RIGV, según el cual la venta es un acto que conlleva la transmisión de propiedad– el hecho relevante para efectos tributarios es todo acto donde tiene presencia la transferencia de propiedad.

Nosotros compartimos esta posición, precisando que la venta viene a ser todo acto que guarda íntima vinculación con la transferencia de propiedad, siempre que ésta constituya el contenido esencial⁸ de la obligación que corresponde a uno de los sujetos que participa en el referido acto. Como se aprecia, de conformidad con los términos aquí expresados, no es relevante el extremo de la efectivización de la transferencia de propiedad.

Tal como veremos más adelante, esta posición armoniza mejor con los aspectos temporales de la hipótesis de incidencia, en la medida que éstos comprenden circunstancias tales como la fecha de emisión del comprobante de pago o la fecha del pago anticipado; constituyendo variables bastante alejadas del tema de la efectivización de la transferencia de propiedad de bienes muebles.

1 Conviene recordar que el Congreso de la República tiene el encargo de generar leyes en materia tributaria según lo tiene previsto el art. 102.1) de la Constitución peruana de 1993. Por otra parte el Poder Ejecutivo, previa delegación de la facultad legislativa por parte del Congreso, puede recurrir al decreto legislativo para normar en materia tributaria en virtud del art. 104 de nuestra Constitución.

Ahora bien el texto original del IGV –hoy vigente– aparece en el Decreto Legislativo No 821 de abril de 1996; sin embargo esta norma suele recibir la denominación de "Ley" del Impuesto General a las Ventas, constituyendo un error.

Con el paso de los años el texto original del IGV ha experimentado diversas modificaciones. Por esta razón el Estado ha generado un denominado Texto Único Ordenado – TUO que ha sido aprobado por el Decreto Supremo No 055-99-EF del 15 de abril de 1999. Desde luego este texto ha venido experimentando diversas modificaciones que hacen necesaria la actualización del TUO original.

2 Geraldo Ataliba enseña que la hipótesis de incidencia es la descripción legal del hecho que genera a la obligación tributaria. Ver: Ataliba, Geraldo.- Hipótesis de Incidencia Tributaria. 1ra. edición. ARA Editores, Lima, 2011, p. 64.

3 Aprobado por el Decreto Supremo No 136-96-EF del 30 de diciembre de 1996.

4 Se discute la existencia de un conflicto con el principio de reserva de ley previsto en el art. 74 de la Constitución, en la medida que el reglamento estaría generando cierta contradicción con la ley toda vez que ésta no se refiere de modo expreso a la transferencia de propiedad respecto de los bienes muebles. Sobre el particular adviértase que el art. 3.a.1) de la LIGV define a la venta como: "Todo acto por el que se transfieren bienes...".

5 Villanueva Gutiérrez, Walker.- Tratado del IGV, primera edición. Pacífico Editores, Lima, 2014, pág. 54.

6 Rodolfo Alberto Balbi señala que –para efectos tributarios– el legislador del IVA cuenta con varias alternativas relativas al concepto de venta, tales como: enajenación de bienes (transferencia de todos los derechos sobre el bien mueble) y circulación de bienes (transferencia del derecho de disposición sobre el bien mueble). Ver: 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, págs. 110 – 111.

7 Villanueva Gutiérrez, Walker, op. cit., pág. 60.

8 En los casos especiales de las denominadas "operaciones mixtas" se encuentra presente la venta del bien mueble y la prestación de cierto servicio, prevaleciendo el primero (por contener mayor valor agregado o porque el cliente tiene mayor interés en el resultado final y no en el procedimiento previo de elaboración); entonces –para efectos tributarios– definitivamente nos encontramos ante una operación de venta. Así sucede por ejemplo con la empresa que se dedica a la venta de teléfonos móviles que generalmente va acompañada del servicio de configuración de los programas según los requerimientos del usuario.

Una posición distinta ha sido planteada por Jorge Bravo Cucci⁹, pues entiende que –para efectos tributarios– el concepto de venta requiere la efectivización de la transferencia de propiedad.

Al respecto, recordemos que el art. 3.a.1) de la LIGV establece que venta es: “Todo acto por el que se transfieren bienes...”. Sobre el particular, el citado autor¹⁰ considera que en esta norma legal se hace referencia a la transferencia del bien en el sentido de “enajenación”; la misma que –según su entendimiento– comprende a toda obligación que contiene la prestación de dar (el bien mueble) con carácter definitivo¹¹; de tal manera que en el concepto de venta queda contemplada la efectivización de la transferencia de propiedad.

3. Acto que se encuentra vinculado a la transferencia de propiedad

Desde el punto de vista de los aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia relativa a la venta de bienes muebles: ¿Cuál es el hecho específico relevante?

Para empezar, observamos que el art. 3.a.1) de la LIGV dice que venta es: “Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso...”. Por su parte el art. 2.3.a) del RIGV prescribe que venta es: “Todo acto...que conlleve la transmisión de propiedad de bienes...”. Como se observa, ambos dispositivos recurren al término “acto” para referirse al hecho relevante para efectos tributarios. Sin embargo, se trata de un término que no es del todo preciso.

Por esta razón, en la doctrina nacional se han desarrollado diferentes posiciones sobre los alcances de esta clase de acto. Similar panorama se observa en las Resoluciones del Tribunal Fiscal (en adelante RTFs), cuando Javier Luque Bustamante¹² anota que en nuestro máximo órgano resolutor en vía administrativa también existen diversos pareceres sobre el significado del término “acto”.

Es así como, a la luz de la doctrina nacional y RTFs, advertimos que el término “acto” puede tener por lo menos tres significados: título (contrato), obligación y prestación.

3.1 Título (contrato)

La primera perspectiva de enfoque sostiene que en la hipótesis de incidencia tributaria el acto relevante tiene que ver con el título, en el sentido de fundamento del que depende un derecho. En la mayoría de los casos, estamos hablando del contrato¹³.

Con relación a este último punto, observamos que todos los días los agentes económicos realizan negocios que –en el plano jurídico– se traducen en cierta secuencia que está compuesta por varias etapas. Existe un primer momento donde advertimos la aparición de voluntades internas del potencial comprador y potencial vendedor, unilateralmente consideradas. El segundo instante ocurre cuando estos sujetos negocian los términos de intercambio sobre cosa y precio, procurando conciliar sus voluntades. El tercer momento se precipita cuando los agentes económicos llegan a un acuerdo, es decir a una plena coincidencia de voluntades sobre cosa y precio, quedando configurado un contrato¹⁴, como por ejemplo el contrato de compraventa.

En el entender de algunos estudiosos, la Resolución No 4784-5-2003 del 22-08-2003 el Tribunal Fiscal deja entrever que, desde el punto de vista de los aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia, el hecho relevante es la sola existencia del contrato.

En este sentido, Walker Villanueva Gutiérrez indica que esta RTF ha establecido lo siguiente: “de las normas expuestas se desprende que, para que nazca la obligación de pago del Impuesto General a las Ventas, es necesario que exista una venta, verificándose el hecho imponible con la existencia de la venta y no en el momento en que jurídicamente se transfiera la propiedad”¹⁵. A partir de este texto, el referido autor considera que –para el Tribunal Fiscal– uno de los aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia es el contrato.

Pensamos que en rigor el Tribunal Fiscal no toma partido de modo expreso por la posición que sostiene que el acto de venta consiste en el contrato, pero –en función del contexto– cabría

9 Bravo Cucci, Jorge.- Reflexiones adicionales respecto a la configuración del hecho imponible en la venta en el país de bienes muebles. En: Revista Análisis Tributario No 180, Lima, enero del 2003, p. 17-18.

10 Ibid., p. 16.

11 Conviene recordar que según el art. 947 del Código Civil peruano de 1984: “La transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor...”; de tal modo que –en la gran mayoría de los procesos de comercialización– sólo cuando el vendedor entrega el bien mueble al acreedor se efectiviza la transferencia de propiedad respecto de este objeto.

12 Luque Bustamante, Javier.- Tratamiento a las Exportaciones de Bienes en el IGV. En: Revista Análisis Tributario No 262, Lima, noviembre del 2009, p. 16.

13 Ver: Gonzáles Barrón, Gunther.- Tratado de Derechos Reales, Tomo II, 3ra. edición. Jurista Editores SRL, Lima, 2013, p. 1217.

14 Mario Castillo Freyre sostiene que: “...de acuerdo a lo establecido en el art. 1351 del Código Civil peruano, el contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial”. Ver: Castillo Freyre, Mario.- Comentarios al Contrato de Compraventa. 1ra. edición. Gaceta Jurídica, Lima, 2002, p. 7.

15 Villanueva Gutiérrez, Walker, op. cit., pág. 55.

la posibilidad de pensar que el órgano resolutor compartiría este planteamiento.

Pensamos que un fundamento jurídico que puede avalar esta posición es que el tema de la transmisión de propiedad (del bien mueble) viene a ser un punto central tanto en las negociaciones, como en el acuerdo definitivo.

De otro lado una crítica que procede formular proviene del Derecho Constitucional Tributario¹⁶. En la figura jurídica del contrato advertimos la ausencia del principio de capacidad contributiva que –en palabras de César Landa¹⁷– tiene que ver con la capacidad económica para tributar.

En efecto, nótese que el contrato, en el sentido de acuerdo de voluntades, constituye un hecho de naturaleza personal. En este sentido, entendemos que para el Derecho Constitucional Tributario el solo consenso de voluntades no constituye –por sí mismo– una manifestación de riqueza económica por parte de los sujetos que participan en la transacción, de tal modo que todavía no se justifica el deber de tributar¹⁸.

En otros términos, un contrato en sí nunca afecta las esferas patrimoniales del comprador y vendedor. Entonces aún no quedan en plena evidencia las riquezas económicas de los agentes que participan en esta transacción, de tal modo que todavía no tiene cabida el deber de tributar.

3.2 Obligación

Una segunda perspectiva de enfoque señala que en la hipótesis de incidencia el acto relevante consiste en la obligación (de transferir la propiedad del bien mueble).

Walker Villanueva Gutiérrez¹⁹ es partidario de esta posición cuando sostiene que –en la medida que el art. 2.3.a) del RIGV establece que la venta es todo acto que “conlleva” la transmisión de propiedad– la legislación peruana está indicando

que el hecho que resulta importante para efectos tributarios consiste en la existencia de la *obligación* de transferir la propiedad del bien mueble, aún cuando todavía no se haya efectivizado dicha transmisión.

En otros términos, una vez celebrado cierto contrato –por ejemplo, una compraventa– de inmediato suele ocurrir la generación de una serie de obligaciones principales para ambas partes²⁰. Una de estas obligaciones tiene que ver con la transferencia de propiedad. Esta obligación –en los términos del RIGV– viene a ser el “acto que conlleva la transmisión de propiedad”.

En ciertos casos el Tribunal Fiscal ha adoptado esta posición, tal como se desprende de la Resolución N° 865-3-2001 del 17-08-01. Al respecto, Walker Villanueva Gutiérrez precisa que en la citada Resolución se ha declarado que deben considerarse “como operaciones gravadas aquellas en las que ya existía la obligación de transferir la propiedad del bien al haber acuerdo en el precio y la cosa...”²¹.

Compartimos esta posición según la cual la obligación viene a ser el acto relevante para efectos tributarios. En nuestro entendimiento, el fundamento más importante que avala esta posición consiste en sostener que la obligación de transferir la propiedad (del bien mueble) ciertamente tiene un contenido económico²², de tal forma que queda emparentada con el principio constitucional de capacidad contributiva, justificándose de este modo el sobreviniente deber de tributar.

En efecto, la obligación de transmitir la propiedad normalmente supone la previa existencia de un bien mueble en el mercado, asignándosele un determinado valor económico (100). En la medida que el vendedor queda obligado a la entrega de este bien, resulta que –de modo paralelo– el comprador también resulta obligado al pago de un determinado valor o precio (cuyo monto es

16 Rodolfo R. Spisso sostiene que: “El Derecho Constitucional Tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación”. Ver: Spisso, Rodolfo R.- Derecho Constitucional Tributario. 5ta. edición. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 1.

17 Landa Arroyo, César.- Los principios tributarios en la Constitución de 1993. En: Libro – Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Palestra, Lima, 2006, pág. 48.

18 Somos del parecer que dentro del Derecho Constitucional Tributario se encuentra el “deber” de tributar, el mismo que encierra una relación jurídica de naturaleza política que queda entablada entre la sociedad y el Estado. En cambio en el Derecho Tributario Sustantivo se encuentra la “obligación” tributaria, que consiste en cierta relación jurídica que más bien es de naturaleza económica y que se encuentra establecida entre un individuo (persona natural, persona jurídica u otros entes) y el Estado. Ver: Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier y Robles Moreno, Carmen.- Constitucionalización de la definición de tributo. En: Derecho - PUCP, Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú No 71, 2013, pág. 273.

19 Villanueva Gutiérrez, Walker, op. cit., p. 60.

20 El art. 1351 de nuestro Código Civil señala que: “El contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial”. A su turno el art. 1529 del mismo cuerpo legal indica que: “Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero”.

21 Villanueva Gutiérrez, Walker, op. cit., pág. 55.

22 Manuel de la Puente y Lavalle señala que toda obligación civil se caracteriza por tener contenido económico. Ver: De la Puente y Lavalle, Manuel.- El Contrato en General, Tomo I, segunda reimpression. Palestra Editores, Lima, 2007, p. 83.

100), quedando en evidencia la riqueza económica de este último, de tal manera que existe plena manifestación de la capacidad contributiva por parte del sujeto adquirente.

En otras palabras, la existencia de la obligación de transferir la propiedad del bien mueble por parte del vendedor permite, por vía indirecta, apreciar la existencia de la capacidad económica para tributar (capacidad contributiva) por parte del comprador.

En este sentido, la existencia de la obligación de transferir la propiedad del bien mueble afecta los patrimonios de los contratantes, en la medida que –en cabeza del vendedor– ocurre que un bien mueble (cuyo valor es 100) saldrá de su esfera patrimonial; mientras que de modo paralelo –en cabeza del comprador– habrá un egreso de dinero (gasto de riqueza), por un monto de 100, que también sale de su esfera patrimonial; constituyendo este último el hecho revelador de su aptitud económica para tener que cumplir con el deber de sostener las finanzas públicas por la vía del pago del tributo (IGV)

3.2.1 *Venta sujeta a condición suspensiva*

Por otra parte, podemos sostener que en ciertas oportunidades al contrato no necesariamente le suceden obligaciones; de tal modo que en este caso tan especial volvemos a advertir que el contrato –por sí mismo– no es suficiente para evidenciar la existencia de la capacidad económica (capacidad contributiva) del comprador.

Así ocurre en la compraventa sujeta a condición suspensiva²³, donde el nacimiento de las obligaciones acordadas por las partes depende de la realización de un determinado hecho futuro incierto previsto por ellas. Entonces, solo si se verifica el cumplimiento de la condición, recién se produce el nacimiento de las obligaciones pactadas y, por ende, se genera el nacimiento de la obligación tributaria (IGV).

Por ejemplo, las empresas AA (vendedor) y BB (comprador) celebran un contrato de compraventa de mercadería, pactando de modo expreso –como condición suspensiva– que los efectos del contrato dependen que el comprador, durante el plazo de un mes, contado desde la fecha de celebración del acuerdo, logre obtener un préstamo de dinero por parte de terceros que le permita cumplir con el pago al contado del valor de la mercadería.

Si el comprador obtiene este préstamo en los términos que acabamos de apreciar, entonces

recién nacen las obligaciones pactadas, incluso la obligación de transferir la propiedad del bien. Entonces, el hecho relevante para efectos tributarios habrá de ocurrir cuando recién se haya cumplido la condición suspensiva (toda vez que se produce el nacimiento de la obligación de transferir la propiedad del bien mueble).

3.2.2 *Venta de futuros*

Debemos comenzar por recordar el primer párrafo del art. 3.a.1) de la LIGV, que dispone lo siguiente: “Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por: VENTA: Todo acto por el que se transfieren bienes...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, ha quedado modificado el segundo párrafo del art. 3.a.1) de la LIGV, en virtud del Decreto Legislativo No 1116 del 7 de julio del 2012, cuyo texto actual reza del siguiente modo: “Se encuentran comprendidas en el párrafo anterior las operaciones sujetas a condición suspensiva en las cuales el pago se produce con anterioridad a la existencia del bien”

Esta norma se está refiriendo a la venta de futuros, donde en la primera etapa de ejecución de las prestaciones el comprador realiza el pago total o parcial del precio, a pesar que todavía no existe el bien. En la segunda etapa de ejecución de las prestaciones –una vez que existe el bien– entonces habrá de operar la transferencia del bien. De conformidad con la normativa hoy vigente, el IGV nace en la primera etapa de ejecución de las prestaciones.

Si nos detenemos en la primera etapa, advertimos que en rigor existe un contrato (acuerdo de voluntades), pero nótese que todavía no ha nacido la obligación de transferir la propiedad del bien mueble, toda vez que éste aún no existe. Sin embargo, la norma legal peruana señala que –para efectos tributarios– ya nos encontramos ante un acto que consiste en la venta.

Si en el núcleo duro de la hipótesis de incidencia relativa a la venta de bienes muebles hemos venido advirtiendo que se encuentra la obligación de transferir la propiedad, no resulta coherente el nuevo texto de la norma peruana cuando sostiene que en esta hipótesis de incidencia es posible la ausencia de transferencia de propiedad, siempre y cuando se trate del caso especial de la venta de futuros.

23 Manuel Albaladejo dice que las condiciones son suspensivas cuando de su cumplimiento depende el inicio de los efectos de la declaración de voluntad. Ver: Albaladejo, Manuel.- El Negocio Jurídico. 2da. edición. Librería Bosch, Barcelona, 1993, p. 245.

3.3 Prestación

La tercera perspectiva de enfoque señala que en la hipótesis de incidencia el acto relevante consiste en la prestación²⁴, es decir cierta conducta concreta que –para efectos del tema que venimos estudiando– debe ser aquella que sea capaz de producir la transferencia de propiedad del bien mueble.

Entendemos que Jorge Bravo Cucci es partidario de esta posición, cuando sostiene que: “El impuesto general a las ventas (IGV) es un impuesto...que grava las manifestaciones de riqueza traducidas en actos de consumo. No grava *contratos* sino *operaciones* (si se quiere prestaciones), en tanto los primeros no son actos de consumo y no revelan por sí mismos valor agregado alguno”²⁵.

Parece ser que para el citado autor el hecho relevante no es el “contrato” y, seguramente, tampoco la “obligación”. En el entendimiento de este autor, el hecho relevante es la “prestación”. Además, si recordamos la parte inicial del presente trabajo²⁶ donde se aprecia que para Bravo Cucci el hecho relevante previsto en la hipótesis de incidencia que venimos estudiando tiene que ver con la efectivización de la transferencia de propiedad, entonces podemos pensar que la “prestación” debe consistir en el acto que es capaz de transferir la propiedad a favor del comprador.

En este orden de ideas, Ricardo Lazarte Gamarra²⁷, a partir de la concordancia entre el art. 947 del Código Civil y art. 2.3.a) del RIGV, sostiene que en la hipótesis de incidencia bajo comentario el hecho relevante comprende tanto al “título”, que viene a ser el contrato, como al “modo”, que en este caso viene a ser la tradición; entendiéndose por esta última la entrega del bien mueble corpóreo a favor del comprador por ejemplo, pues de esta manera es posible la efectivización de la transferencia de propiedad.

Por otra parte, un sector de la doctrina nacional sostiene que el Tribunal Fiscal en ciertas ocasiones ha sido partidario de la posición que venimos analizando, tal como se desprende de la Resolución N° 620-5-2004- del 04-02-04.

Al respecto, Walker Villanueva Gutiérrez refiere que en la citada Resolución se ha establecido que: “En

lo que respecta a cuándo se entiende transferida la propiedad de un bien, la legislación del Impuesto General a las Ventas no ha efectuado precisión alguna, por lo que es necesario recurrir al Código Civil para determinar la transmisión de propiedad de los bienes muebles, para lo cual el art. 947 del indicado cuerpo legal prevé que la transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente”²⁸. En virtud de este texto, el referido autor considera que en este caso el Tribunal Fiscal es partidario de la posición que sostiene que el hecho relevante para efectos impositivos es la prestación²⁹.

Nos parece que la RTF bajo comentario analiza el “modo” que resultaría relevante para efectos tributarios, en lo concerniente a la efectivización de la transferencia de propiedad de bienes muebles. En este sentido, el Tribunal Fiscal considera que este modo es la tradición.

En rigor, esta RTF no indica de manera expresa que el hecho relevante para efectos tributarios es la prestación. También es verdad que –por contexto– la referida RTF de alguna manera parecería insinuar que, desde el punto de vista de los aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia, el hecho relevante es la prestación.

Un argumento a favor de la posición de Bravo Cucci y Lazarte Gamarra tiene que ver con el principio del beneficio. Cosciani³⁰ sostiene que, de una parte, el Estado realiza obras y presta servicios; mientras que, por otro lado, los usuarios de la actividad estatal son las personas naturales y empresas. El citado autor explica que estos usuarios tienen que financiar la actividad fiscal, mediante el pago de tributos. ¿Cuál es la evidencia del uso de la actividad del Estado? La obtención de beneficios por parte de los usuarios. Uno de estos beneficios es el disfrute de un bien, en calidad de propietario, gracias a que el proveedor pone a su disposición el referido bien. La figura jurídica más cercana a este planteamiento económico ciertamente es la prestación que –en nuestro entendimiento– consiste en la puesta del bien mueble a disposición del comprador.

3.3.1 Contenido de la prestación

El art. 4.a) de la LIGV señala que: “La obligación tributaria se origina: En la venta de bienes

24 Manuel Albaladejo afirma que: “La prestación...está constituida por la conducta en cuya observancia estriba el deber del obligado”. Ver: Albaladejo, Manuel.- Curso de Derecho Civil Español, tomo II. Librería Bosch, Barcelona, 1984, p. 15.

25 Bravo Cucci, Jorge.- Fundamentos de Derecho Tributario. 3ra. edición. Grijley, Lima, 2009, p. 327.

26 Ver el punto 2.

27 Lazarte Gamarra, Ricardo.- La venta tributaria y su relación con la transferencia de propiedad civil. En. Revista VECTIGALIA No 5, Lima, setiembre del 2009, p. 58.

28 Villanueva Gutiérrez, Walker, op. cit., p. 56.

29 Ibid., pág. 56.

30 Cosciani, Césare.- El Impuesto al Valor Agregado. Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1969, p. 112.

muebles,...en la fecha que se entregue el bien...". Por su parte el art. 3.1.a) del RIGV dispone que: "En relación al nacimiento de la obligación tributaria, se tendrá en cuenta lo siguiente: Se entiende por: fecha de entrega de un bien, la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente".

Dentro de la opción teórica que venimos analizando: ¿El hecho relevante para efectos tributarios considera como "prestación" la efectiva entrega del bien mueble por parte del vendedor al comprador o es que resulta ser suficiente tan solo la puesta a disposición del bien a favor del comprador?

Siguiendo la posición de Bravo Cucci y Lazarte Gamarra, y en consonancia con el RIGV, la "prestación" habrá de consistir en la conducta del vendedor que se traduce en la puesta del bien mueble a disposición del adquirente (de la propiedad).

4. Concepto integral de venta para efectos del IVA

En esta parte del trabajo adoptamos una perspectiva de enfoque que enlaza los aspectos objetivos y temporales de la hipótesis de incidencia relativa a la venta de bienes muebles, entendiendo por tales al hecho relevante previsto en la ley tributaria y las respectivas fechas designadas en la ley tributaria.

4.1 Necesidad de integrar los aspectos objetivos y temporales de la hipótesis de incidencia

En el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia encontramos cierto *hecho* (hecho No 1) relevante para efectos tributarios. Por otra parte, en el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia lo más importante es una fecha, pero nótese que también es fundamental el tener que tomar en cuenta cierto *hecho* (hecho No 2) que está vinculado a la referida fecha y que se encuentra comprendido dentro del indicado aspecto temporal.

Jorge Bravo Cucci señala que la hipótesis de incidencia es una previsión que tiene que ser unitaria³¹. Es decir que debe haber un solo hilo conductor a lo largo del desarrollo de los aspectos objetivos y temporales de la hipótesis de incidencia, de tal modo que tanto el hecho No 1 como el hecho No 2 forman parte de un "todo integral" que –siempre en el plano normativo– tiene como consecuencia una obligación tributaria (IGV)

Además entendemos que en virtud del principio de coherencia los aspectos objetivos y temporales deben tener un importante nivel de correspondencia, de tal modo que el hecho No 1 debe guardar cierta lógica o razonabilidad con respecto al hecho No 2.

4.2 Esquema general

Desde el punto de vista de la gestión de empresas, la venta de mercadería (bienes muebles) es un proceso que tiene varias etapas, con distintas fechas.

En muchos casos, el orden cronológico de estas etapas es como sigue: En primer lugar, está la negociación entre los sujetos que participan en la transacción económica. En segundo lugar, viene el acuerdo entre dichos sujetos, que puede o no constar por escrito. En tercer lugar, se genera la orden de compra. En cuarto lugar, procede la facturación. En quinto lugar, se realiza el pago del precio. En sexto lugar, se efectúa el despacho.

El legislador del IVA debe preferir aquellos hechos (y sus respectivas fechas) que se encuentren más cercanos al hecho económico del "consumo" (gasto de riqueza), sobretodo porque éste es un momento revelador bastante confiable acerca de la capacidad contributiva del sujeto adquirente.

En este sentido, ciertos hechos tales como la emisión del comprobante de pago, la puesta del bien a disposición del adquirente y pago anticipado ciertamente se encuentran muy próximos a la figura del consumo.

Con relación a los aspectos temporales de la hipótesis de incidencia previstos en la legislación peruana, conviene recordar que el primer párrafo del art. 4.a) de la LIGV señala lo siguiente: "La obligación tributaria se origina: en la venta de bienes, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero". Además el primer párrafo del art. 3.3) del RIGV³² establece que: "En la venta de bienes muebles, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por el monto percibido..."

Como se aprecia, en materia de venta de bienes muebles, existen tres fechas relevantes, las mismas que tienen que ver con la emisión del comprobante de pago, entrega del bien o pago anticipado.

31 Bravo Cucci, Jorge, op. cit., p. 183.

32 Mario Alva Mateucci señala que aquí también se discute si esta norma reglamentaria excede los alcances de la ley, generándose un conflicto con el principio de reserva de ley. Ver: Alva Mateucci, Mario.- Manual Práctico del Impuesto General a las Ventas. Pacífico Editores, Lima, 2013, pág. 107.

Entonces –desde la perspectiva de la hipótesis de incidencia peruana– existen hasta tres posibilidades de venta de bienes muebles.

En primer lugar, se encuentra la obligación de transferir la propiedad, acompañada de la emisión del comprobante de pago.

En segundo lugar, está la obligación de transferir la propiedad, seguida de la puesta del bien a disposición del adquirente.

En tercer lugar, se aprecia la obligación de transferir la propiedad, acompañada del pago anticipado.

Sobre el particular, se advierte que –desde una perspectiva unitaria y de conformidad con el principio de coherencia– podemos apreciar que la figura “obligación” (aspecto objetivo) guarda armonía con la emisión del comprobante de pago, entrega del bien o pago anticipado (aspecto temporal); tanto por rigor conceptual como desde una perspectiva constitucional –que sirve de telón de fondo– al existir mayores posibilidades de aproximación a la riqueza económica (capacidad contributiva) por parte del comprador.

Veamos con más detalle esta última reflexión que acabamos de formular.

4.2.1 Fecha de emisión del comprobante de pago

Debemos comenzar advirtiendo que existe una remisión de primer grado entre la LIGV y el RIGV. Además se aprecia una remisión de segundo grado entre el RIGV y el Reglamento de Comprobantes de Pago (en adelante RCP)³³.

En efecto, el art. 4.a) de la LIGV prescribe lo siguiente: “La obligación tributaria se origina: En la venta de bienes, en la fecha en que se emite el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento...”

A su vez, el art. 3.1.d) del RIGV señala que: “En relación al nacimiento de la obligación tributaria, se tendrá en cuenta lo siguiente: Fecha en que se emita el comprobante de pago: la fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.”

A su turno, el art. 5.1 del RCP estipula lo siguiente: “Los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en la oportunidad que se indica: En la transferencia de bienes muebles, en el momento

en que se entregue el bien, o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.”

Como se aprecia en estos casos, el deber de emisión del comprobante de pago se encuentra vinculado de modo coherente con el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia que tiene que ver con la obligación de transferir la propiedad del bien mueble.

En efecto, la entrega del bien mueble, ciertamente, guarda vinculación directa con la obligación de transferir la propiedad del bien mueble. Del mismo modo, el pago del precio concurre con la obligación de transferencia de la propiedad del bien mueble.

Por otra parte –en el plano constitucional– advertimos que detrás de la fecha de emisión del comprobante de pago (por ejemplo una factura) o la fecha en que se debió emitir este documento, se encuentran hechos suficientemente reveladores de riqueza económica tributable.

En este sentido, desde la perspectiva del RCP, la entrega del bien al comprador o adquirente normalmente implica para éste un compromiso económico de carácter retributivo. Por otra parte, el pago del precio constituye una clara manifestación de riqueza económica que nos releva de mayor comentario.

4.2.2 Fecha de entrega del bien mueble

Tal como acabamos de examinar, la entrega del bien mueble guarda correspondencia con el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia que tiene que ver con la obligación de transferir la propiedad del bien mueble; además que constituye un hecho suficientemente revelador, por vía indirecta, de la riqueza económica que posee el comprador y que justifica el deber constitucional de tributar.

Por otra parte, ya hemos aclarado que, de conformidad con el art. 3.1.a) del RIGV, en rigor se trata de la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente, de tal modo que no necesariamente tiene que operar la tradición que –en términos del Derecho Civil– comprende la entrega física del bien a favor del adquirente, por ejemplo.

Esta precisión del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia refuerza cierto planteamiento que pertenece al aspecto objetivo del supuesto de afectación.

33 El RCP ha sido aprobado por la Resolución de Superintendencia No 007-99/SUNAT del 24 de enero de 1999.

En la parte inicial de nuestro trabajo sostuvimos que –en relación al aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia– la obligación de transferir la propiedad del bien mueble no requiere de la efectivización de la transferencia de propiedad. Por coherencia, el aspecto temporal de esta misma hipótesis de incidencia señala que la fecha relevante tiene que ver con la oportunidad en que el bien mueble queda a disposición del comprador o adquirente; de tal modo que –en el plano temporal– tampoco resulta relevante la efectivización de la transferencia de propiedad del bien mueble.

4.2.3 Fecha del pago anticipado

Ya hemos advertido que el pago del precio también guarda importante correspondencia con el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia que tiene que ver con la obligación de transferir la propiedad del bien mueble; además que constituye un hecho suficientemente demostrativo de riqueza económica tributable.

Se puede discutir si este pago consiste en la sola puesta del dinero a disposición del vendedor o enajenante o si tiene que existir una efectiva percepción del ingreso por parte de este sujeto.

En todo caso ambas posiciones son coherentes con el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia relativo a la transferencia de propiedad del bien mueble y reflejan de modo adecuado cierto nivel de riqueza económica por parte del comprador o adquirente.

4.2.4 Prelación

Existe una relación de igualdad entre las tres alternativas relativas a los aspectos temporales de la hipótesis de incidencia que venimos examinando, de tal modo que queda descartada la posibilidad de alguna jerarquía.

Mientras que en el nivel de la hipótesis de incidencia tiene cabida tres hechos o actos capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria (IGV), ya será en el plano del hecho imponible³⁴ que –finalmente– una de estas posibilidades

resultará ser la inmediatamente llamada a tener efectiva vigencia para determinado caso concreto.

4.3 Autonomía del Derecho Tributario

Eusebio González y Ernesto Lejeune³⁵ señalan que el Derecho Tributario es autónomo; aún cuando todavía se está lejos de haber logrado un sistema consolidado de conceptos propios que, dicho sea de paso, en los primeros tiempos fueron prestados especialmente del Derecho Civil.

El concepto de venta es una buena muestra del tránsito del Derecho Tributario que va dejando su etapa inicial de cierto parentesco con el Derecho Privado y que progresivamente va adquiriendo identidad propia.

En este sentido, Mario Castillo Freyre sostiene que es interesante advertir que el concepto civil de venta se encuentra íntimamente ligado a la figura del contrato³⁶. En este sentido el art. 1529 del Código Civil del Perú señala que: “por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero”.

En cambio, el concepto tributario de venta para efectos del IGV más bien tiene que ver con la obligación y no tanto con el contrato. Además para el concepto tributario de venta resultan esenciales aspectos adicionales de carácter formal tales como los comprobantes de pago o ciertos hechos adicionales como la entrega del bien (o más exactamente la puesta a disposición de éste a favor del comprador o adquirente), así como el pago anticipado del precio.

Otra diferencia sustantiva entre ambas ramas del Derecho es que en el Derecho Civil la idea de “venta” se encuentra íntimamente vinculada a cierto contrato típico que recibe la denominación de “compraventa”, mientras que en el Derecho Tributario, particularmente en el tratamiento jurídico nacional relativo al IGV, el concepto de “venta” comprende a cualquier contrato (compraventa, permuta, etc.) y, en general, todo acto donde resulta esencial la transferencia de propiedad, como por ejemplo el remate³⁷. ☒

34 Carmen Robles explica que el hecho imponible es aquel acontecimiento que ocurre en el mundo de la realidad y que cumple con todos los aspectos de la hipótesis de incidencia, de tal modo que dinamiza la consecuencia prevista en la norma tributaria. Por tanto –en el plano del Derecho– se produce el inmediato nacimiento de la obligación tributaria. Ver: Robles Moreno, Carmen; Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco J.; Villanueva Gutiérrez, Walker y Bravo Cucci, Jorge A.- Código Tributario, doctrina y comentarios. 3ra. edición. Pacífico Editores, Lima, 2014, pág. 120.

35 González Eusebio y Lejeune, Ernesto.- Derecho Tributario - I, tercera edición. Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2003., pág. 17 y 29.

36 Castillo Freyre, Mario.- Tratado de la Venta, Tomo I. Palestra, Lima, 2010, p. 81.

37 El art. 2.3.a) del RIGV establece lo siguiente: “Se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1 del Decreto: Todo acto... 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.