

El Impuesto de Alcabala en el Perú

Luis Alberto Durán Rojo*
Marco Mejía Acosta**

Resumen:

El presente artículo es un estudio minucioso de la evolución reciente del Impuesto de Alcabala en Perú. Parte de presentar los más recientes tratamientos normativos de dicho impuesto, para luego centrarse en el actual régimen del mismo, analizando los aspectos más relevantes del Impuesto de Alcabala, procurando servir de aporte para la futura mejora de este tributo.

Palabras clave:

Impuesto de Alcabala – Tributación municipal – Autoavalúo – Impuesto a la Plusvalía – Transferencia de bien inmueble

Abstract:

The present paper is a thorough study on the recent developments of excise tax in Peru. It begins by showing the most recent regulatory treatment on this tax, then focusing on the current system of it, analyzing the most relevant aspects of the excise tax, aiming to be a contribution to the future improvement of this tax.

Keywords:

Excise tax – Municipal taxation – Appraisal – Capital gains tax – Transfer of immovable property

Sumario:

1. Introducción – 2. Naturaleza y evolución normativa del Impuesto de Alcabala – 3. El régimen jurídico vigente del Impuesto de Alcabala – 4. Sujeto pasivo del impuesto – 5. Sujeto activo – 6. Nacimiento de la obligación tributaria – 7. Base imponible – 8. Tasa y pago del impuesto – 9. Mecanismos que facilitan la gestión del Impuesto de Alcabala

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y Magister en Derecho Tributario por la Universidad de Castilla – La Mancha (España). Director del Área Tributaria del GRUPO AELE y Director de la Revista *Análisis Tributario*. Profesor Ordinario del Departamento de Derecho de la PUCP, dictando cursos de la especialidad tributaria en la Facultad de Derecho, en la Facultad de Ciencias Contables y en la Maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario. Ex Presidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC), del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) – Grupo Peruano.

** Abogado miembro del equipo de la Revista *Análisis Tributario* y del Área Tributaria del GRUPO AELE. Editor de la Revista *Enfoque Contable*. Especialización en Tributación y Máster en Derechos Fundamentales por la Universidad de Castilla – La Mancha (España). Asociado al Comité para el Estudio y Difusión del Derecho en América Latina (CEDDAL) y del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).

1. Introducción

La recaudación del Impuesto de Alcabala¹ ha evolucionado favorablemente en los últimos años debido al aumento sistemático de la adquisición de inmuebles (transferencias inmobiliarias) dada la mejora de la situación de la economía nacional y las políticas estatales de fomento al sector inmobiliario. Sin embargo, ante una posible recesión económica, todo este escenario cambiaría significativamente.

En realidad la política financiera y tributaria de los Gobiernos locales es muy reciente y aunque ella significa solo un paso en la búsqueda progresiva de un modelo de descentralización fiscal que tienda a la equidad y la justicia presupuestaria del Estado peruano, actualmente viene recibiendo importantes críticas en cuanto a su diseño y administración efectiva.

Por mencionar un ejemplo, entre los Municipalistas se ha sostenido que un impedimento para la mejora recaudatoria del Impuesto de Alcabala es el mantenimiento del tramo inafecto de 10 UIT, que hace que deje de pagarse dicho tributo en aquellas transferencias cuyo valor no llega a ese monto o respecto de dicho monto cuando las transferencias son superiores al mismo².

El presente artículo es un estudio sobre el Impuesto de Alcabala, especialmente sobre su diseño normativo y contornos jurisprudenciales, y tiene por objeto presentar algunos aportes para una futura mejora de este tributo.

2. Naturaleza y evolución normativa del Impuesto de Alcabala

Hay interesantes antecedentes sobre lo que hoy llamamos Impuesto de Alcabala, pero el diseño directo y más importante de este tributo se produjo en la segunda mitad del Siglo XX. Así, entre el año 1947 y la actualidad, se produjeron cuatro grandes momentos.

El primer momento va desde 1947 a 1968, y se caracteriza por la coexistencia del Impuesto de Alcabala con el Impuesto a la Plusvalía creado por la Ley N° 10804. En este periodo hay dos grandes etapas, una que va desde 1947 hasta 1964, en que coexisten el Impuesto a la Plusvalía con el Impuesto de Alcabala heredado del virreinato, y la otra que va de 1964 a 1968, en el que dicho Impuesto a la Plusvalía convive con el Impuesto de Alcabala creado por Ley N° 15225.

El segundo momento, que va desde 1968 a 1984, es el de la vigencia del Impuesto de Alcabala creado por la Ley N° 15225, que transita entre el periodo del Gobierno Militar de la Fuerza Armada y el inicio de la etapa democrática bajo la vigencia de la Constitución de 1979.

El tercer momento va desde 1984 a 1993, es el de la vigencia del Impuesto de Alcabala creado por el Dec. Leg. N° 303, que incluye su conversión de impuesto nacional a destinado a los gobiernos locales.

Finalmente, el cuarto momento va desde 1994 hasta la actualidad, en el que se encuentra vigente el Impuesto de Alcabala aprobado por Dec. Leg. N° 776.

A continuación señalaremos brevemente los principales aspectos de los tributos vigentes a partir de 1947 en base al proceso cronológico de su existencia:

2.1 El Impuesto a la Plusvalía (Ley N° 10804)

Mediante Ley N° 10804, publicada el 12 de abril de 1947, se estableció un tributo denominado como "Impuesto a los beneficios no sujetos al pago del impuesto a las utilidades", más conocido como Impuesto a la Plusvalía, que gravaba los beneficios derivados de la transferencia de la propiedad a título oneroso de inmuebles urbanos o rústicos, esto es la diferencia entre el precio por el que se transferían los inmuebles y el valor básico de los mismos, determinado con arreglo a las disposiciones de esa Ley. No estaban afectas al Impuesto:

- Las transferencias de inmuebles del Estado, Municipalidades, Universidades, Sociedades de Beneficencia Pública, corporación Nacional de la vivienda, Instituciones sindicales o Mutuales de Empleados y Obreros y Cooperativas.
- Los aportes de inmuebles a las sociedades para constituir el capital social.
- Las revalorizaciones de inmuebles que figuren en el activo de un negocio.

El gravamen se basaba en seis tasas progresivas no acumulativas, y el sujeto pasivo era el transferente que hubiera obtenido utilidades producto de la compraventa, permuta, expropiación, adjudicación en remate judicial o cualquier otra

1 Que, como se desarrollará más adelante, es un tributo de realización inmediata que grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles, urbanos o rústicos, a título oneroso o gratuito.

2 Cf. DELGADO SILVA, Ángel. "La reforma pendiente. Vicisitudes de la tributación municipal en el Perú". EN: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller, Palestra, Lima, 2006, pág. 1075 a 1105.

forma de transferencia de dominio de inmuebles rústicos o urbanos a título oneroso.

La administración del tributo corría a cargo de la Superintendencia General de Contribuciones, órgano del Poder Ejecutivo, debiendo el sujeto pasivo presentar una Declaración Jurada ante dicha entidad para que esta de pase a la minuta respectiva. En dicha Declaración Jurada se debía indicar el valor básico o de referencia del inmueble, el origen de dicho dato y los gastos reconocidos por la Ley (mejoras, inversiones, raíces y gastos que haya efectuado el propietario y que signifiquen incremento del valor de la propiedad, siempre que sean acreditados).

2.2 El Impuesto de Alcabala según Ley N° 15225

2.2.1 El esquema general

La Ley N° 15225, publicada el 23 de noviembre de 1964, estableció reglas para la aplicación del Impuesto de Alcabala con la tasa del 6%, sobre el valor por el que se realizaba la transferencia, 3% a cargo del comprador y 3% a cargo del vendedor, salvo en el caso de adjudicación de inmuebles a los socios o accionistas, en los que el impuesto será exclusivamente de cargo del adjudicatario. Esta ley no derogó la Ley N° 10804, estableciendo que está última se aplicaría para quienes realizaran actividad comercial de compra-venta de inmuebles, el mismo que sería deducible del impuesto a las utilidades, quedando el aporte de inmuebles a las sociedades a ambos impuestos.

También se gravaba el hecho de elevar a escritura pública:

- a) la transferencias a título oneroso de bienes muebles o de acciones o derechos sobre los mismos: 5% del valor de la transferencia (2.5% para el comprador y 2.5% para el vendedor).
- b) la transferencia de vehículos usados o de acciones o derechos sobre los mismos: 5% del valor de la transferencia (el comprador 2.5% y el vendedor 2.5%), lo que luego fue reducido a 3% por la Ley N° 16200.
- c) la constitución de sociedades de cualquier naturaleza: 2% sobre el monto del capital autorizado).
- d) La constitución de sucursales de sociedades extranjeras: 2% sobre el monto del capital autorizado o asignado para las operaciones en el Perú).
- e) Los arrendamientos: 2% sobre el monto de la merced conductiva).

- f) El mutuo, reconocimiento de deudas, de redención de censos y capellanías: 2% sobre la cantidad que se estipule como gratificación, adelanto o mejora.

La administración del Impuesto estaba a cargo de la Superintendencia General de Contribuciones y se encontraban inafectos los mismos supuestos que el Impuesto establecido por la Ley N° 10804. Eran sujetos pasivos, en el caso de la transferencia de dominio de inmuebles rústicos o urbanos a título oneroso (por compraventa, permuta, expropiación, adjudicación en remate judicial, entre otros), las personas que hayan obtenido utilidades.

Propiamente dicho no existía la obligación de presentar una Declaración Jurada sino un Formulario que era llenado por el contribuyente o el Notario y luego de efectuarse el pago, la Superintendencia Nacional de Contribuciones otorgaba el comprobante de pago, el cual era insertado de manera obligatoria en la escritura pública correspondiente, siendo nulas las que careciesen de dicho requisito. En tal sentido, los Notarios no podían elevar el contrato a escritura pública mientras no se acreditara el pago correspondiente, asimismo, los Jueces de Paz no podían asentar las actas y las constancias de acuerdo a Ley mientras no tuvieren a vista el pago del impuesto.

2.2.2 La unificación de los Impuestos de Alcabala y Plusvalía (Ley N° 16900)

Mediante Ley N° 16900, del 6 de marzo de 1968, se unificaron los Impuestos de Alcabala y Plusvalía, al derogarse la Ley N° 10804 y fijarse un impuesto adicional de Alcabala de 6%. El valor de la Alcabala se estableció en 6% a ser pagado por el comprador, señalándose que el impuesto adicional de alcabala del 6% sería pagado por el vendedor.

A su vez, esta Ley precisó la fecha de pago del Impuesto, la misma que se realizaría según lo siguiente:

- a. En las transferencias de inmuebles al contado: Se pagaba el impuesto dentro del plazo de un mes de producida la transferencia.
- b. En las transferencias de inmuebles a plazos: El impuesto se abonaba:
 - Cuando el plazo para la cancelación del precio no exceda de 5 años en tantas partes como cuotas del precio se haya pactado.
 - Cuando el plazo exceda de los 5 años, en tantas partes como cuotas del precio se venzan en los cinco primeros años.

2.2.3 La modificación del sistema de fiscalización (Decreto Ley N° 18101)

Mediante Decreto Ley N° 18101, publicado el 14 de enero de 1970, el Estado peruano estableció la modificación del sistema de fiscalización de los contratos de transferencia de dominio, en vista a que el sistema de fiscalización previa establecido en la Ley N° 15225 fue dejado sin efecto por el D. S. N° 161-H del 23 de junio de 1967.

Efectivamente, bajo el esquema de la Ley N° 15225 la Dirección General de Contribuciones del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) podía verificar dentro del plazo de 180 días, mediante tasación, el precio fijado en los contratos de transferencias a título oneroso. Conforme al Decreto Ley N° 18101, desde la vigencia del D. S. N° 161-H, la Dirección General de Contribuciones del MEF debía verificar la veracidad del precio señalado en los contratos de transferencia a título oneroso mediante tasación dentro del plazo de prescripción a que se refería el Código Tributario vigente.

2.2.4 La inafectación por rescisión de transferencias de propiedad (Decreto Ley N° 18176)

Por Decreto Ley N° 18176, publicado el 11 de marzo de 1970, se estableció que no estaría afecto al pago del Impuesto de Alcabala y adicional al mismo, la rescisión de contratos de compraventa de inmuebles que se produjeran antes de que ocurra la cancelación del precio, sin perjuicio del pago de la totalidad de los impuestos correspondientes a la primera transferencia, materia de la rescisión.

2.3 El Impuesto de Alcabala según el Dec. Leg. N° 303

El 8 de agosto de 1984 fue publicado el Dec. Leg. N° 303, por el que el Poder Ejecutivo en cumplimiento de las facultades legislativas otorgadas por el Congreso de la República estableció una nueva regulación del Impuesto de Alcabala.

El Poder Ejecutivo señaló en aquella oportunidad que el nuevo diseño del Impuesto de Alcabala quedaba adecuado a los cambios establecidos en la Constitución Política de 1979, pasando su administración y beneficio a las municipalidades distritales, de modo de promover la financiación local. A su vez, se señaló que en vista que el artículo 12° de esta norma derogaba cualquier dispositivo relacionado con el Impuesto de Alcabala de Inmuebles establecido con anterioridad, se establecía un nuevo régimen sin vinculación alguna hacia el pasado. Veamos sus características:

2.3.1. El esquema general

El Impuesto de Alcabala gravaba la transferencia de inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio, con excepción de los anticipos de legítima y de las que se produzcan por causa de muerte. No estaban gravadas con este tributo las siguientes operaciones:

- a) La rescisión del contrato de transferencia que se produzca antes de la cancelación del precio, sin perjuicio del pago de la totalidad del impuesto correspondiente a la primera transferencia materia de rescisión.
- b) Las transferencias de naves y aeronaves.
- c) Las transferencias de bienes inmuebles realizadas por:
 - El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y las Municipalidades.
 - Las Instituciones Públicas.
 - Los Gobiernos Extranjeros.
 - Los Organismos Internacionales.
 - Las Universidades y los Centros Educativos y Culturales.

La renta y administración del Impuesto correspondía a la Municipalidad Distrital en la que se encontrara ubicado el inmueble materia de la transferencia. El sujeto pasivo era el comprador y la tasa era del 3% sobre el valor de la transferencia, la que para efectos del Impuesto no podría ser inferior al valor del autoavalúo del ejercicio en que se efectúe dicha transferencia.

El pago del impuesto debía realizarse al contado dentro del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia, sin importar la forma de pago por la transferencia de propiedad acordada entre las partes.

No se estableció la obligación de presentar una Declaración Jurada sino que debía utilizarse el comprobante de pago que la Municipalidad distrital debía proporcionar.

De otro lado, los Notarios estaban prohibidos de elevar a Escritura Pública la transferencia de propiedad mientras no se acreditase el pago del Impuesto correspondiente, de modo que el comprobante de pago debía insertarse en la escritura pública correspondiente, siendo nula aquella que careciera de dicho requisito, sin perjuicio de la responsabilidad del Notario. La misma regla se aplicaba en caso de la actuación de los Jueces de Paz.

2.3.2. Cambio del perceptor del beneficio del Impuesto

Mediante Ley N° 24030, publicada el 14 de diciembre de 1984, se establecieron las normas relativas al financiamiento del Sector Público. En su artículo 51° sustituyó el texto del artículo 11 del Dec. Leg. N° 303, de modo que se señaló que en el caso las Provincias que contasen con Fondos Municipales de Inversión, el rendimiento del Impuesto de Alcabala sería recurso de dicho fondo.

Así, se señaló que en dicho tipo de Provincias, el pago del Impuesto de Alcabala se realizaría en las agencias del Banco de la Nación, en una cuenta abierta especialmente para tal fin por el respectivo Fondo Municipal de Inversión.

Con esta modificación, el Impuesto de Alcabala se convirtió en una renta provincial destinada a asegurar su propósito redistributivo, es decir, trasladar los recursos de las zonas más opulentas de la ciudad a las más pobres.

2.3.3 Precisión sobre base imponible y establecimiento de nuevas inafectaciones

Por el Dec. Leg. N° 499, publicado el 19 de noviembre de 1988, el Poder ejecutivo buscaba incrementar las rentas de los Gobiernos Locales, disminuidas por la crisis económica existente en aquel momento.

Respecto al Impuesto de Alcabala, esta norma estableció que la base imponible para el cálculo del impuesto estaba constituida por el valor de la transferencia, la que no podía ser inferior al valor del autoavalúo del ejercicio, ajustado con el índice general de precios al consumidor para Lima Metropolitana, que determinara el Instituto Nacional de Estadística (INE). Dicho ajuste sería aplicable a las transferencias que se realicen a partir del primero de febrero de cada año y para su determinación se tomaría en cuenta el índice acumulado del ejercicio hasta el mes precedente a la fecha en que se produjera la transferencia.

A su vez, el Dec. Leg. N° 499 estableció que también se encontraban inafectos los casos en que se produjera la transferencia de derechos sobre inmuebles: (i) que no conlleve la transmisión de la propiedad, (ii) producidas por la división y partición de la masa hereditaria, de gananciales

o de condóminos originarios, y, (iii) de alícuotas entre herederos o de condóminos originarios.

2.3.4 Creación del Impuesto adicional de Alcabala

Por Ley N° 25160, publicada el 28 de diciembre de 1989, se creó el "Impuesto Adicional al de Alcabala" con la tasa del 1% a cargo del vendedor sobre las transferencias a título oneroso de bienes inmuebles.

Se trataba de un impuesto destinado, pues el producto recaudado entraba al Tesoro Público a financiar el Fondo de Desarrollo Magisterial creado por la Octava Disposición Transitoria de la Ley N° 24029.

El Impuesto Adicional de Alcabala fue derogado prontamente, por el artículo 21° del Dec. Leg. N° 619, publicado el 30 de noviembre de 1990.

2.4 El Impuesto de Alcabala según el Dec. Leg. N° 776

En el marco de la reestructuración del régimen tributario emprendido por el gobierno de Alberto Fujimori, luego de realizado el autogolpe de Estado de 1992, se replanteó el esquema de aplicación de los tributos municipales.

Así, el Poder Ejecutivo en uso de las facultades conferidas por el Congreso Constituyente Democrático mediante Ley N° 26249, aprobó el Dec. Leg. N° 776, la Ley de Tributación Municipal, que fue publicada el 31 de diciembre de 1993³.

Pese a que el artículo 1° de esta norma describe que su objeto es la simplificación de la administración de los tributos que constituyan renta de los Gobiernos Locales, optimizando su recaudación, a decir de los Municipalistas la norma estaba destinada a disminuir el nivel de ingresos tributarios de los gobiernos locales de modo de restablecer un modelo centralista de financiación estatal⁴.

En ese sentido, respecto al Impuesto de Alcabala, como veremos brevemente a continuación, debe resaltarse que el Dec. Leg. N° 776: (i) estableció como base imponible el valor de autoavalúo, en lugar del valor de mercado o el de la transacción, (ii) redujo la base imponible estableciéndose un tramo inafecto equivalente a 25 UIT, quedando un importante número de inmuebles exentos de dicho impuesto, y, (iii) eliminó la obligación

3 Como se recordará, la dación del Dec. Leg. N° 776 generó mucha controversia en razón a que se sostenía que dicha norma excedió sus facultades normativas, al modificar disposiciones de la Ley Orgánica de Municipalidades, entonces vigente, así como legislar sobre materia presupuestaria. No obstante, se afirmaba que con la aprobación de esta norma se buscaba dotar a los gobiernos locales de mayor eficiencia, equidad y simplicidad en la búsqueda de sustentar el gasto público local. Al respecto, ver DURAN ROJO, Luis y ANDRADE CULQUÍ, Shirley. "Tributación Municipal: Algunas Modificaciones a la Legislación". EN: Revista *Análisis Tributario* N° 166, enero de 2002, pág. 25.

4 Cf. DELGADO SILVA, Ángel. Op. Cit.

del notario de verificar el pago del tributo como requisito para elevar a Escritura Pública la transferencia de propiedad.

2.4.1. El esquema general

Los artículos 21° al 29° del Dec. Leg. N° 776 regulan el Impuesto de Alcabala a cargo de las Municipalidades Distritales en cuya jurisdicción se encuentre ubicado el inmueble materia de transferencia. Dicho impuesto grava las transferencias de inmuebles urbanos y rústicos a título oneroso y gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.

No están sujetas al Impuesto los anticipos de legítima, las transferencias que se produzcan por causa de muerte, la resolución del contrato de transferencia que se produzca antes de la cancelación del precio, las transferencias de aeronaves y naves, las transferencias de derechos sobre inmuebles que no conlleven la transmisión de propiedad, las transferencias de alcuotas entre herederos o de condóminos originarios, y, las transferencias producidas por la división y partición de la masa hereditaria, de gananciales o de condóminos originarios. A su vez, se reconoce como entidades inafectas a:

- El Gobierno Central, las Regiones y las Municipalidades.
- Los Gobiernos Extranjeros y organismos internacionales.
- Las Entidades religiosas.
- El Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú.
- Las Universidades y Centros Educativos, conforme a la Constitución.

Son sujetos pasivos los compradores o adquirentes del inmueble, quienes debían pagar como impuesto un monto ascendiente al 3% del valor del autoavalúo del predio correspondiente al ejercicio en que se produzca la transferencia de propiedad, ajustado por el Índice de Precios al Por Mayor (IPM) para Lima Metropolitana que determine el INEI, quedando inafecto el tramo comprendido por las primeras 25 UIT del valor del inmueble.

El ajuste señalado es aplicable a las transferencias que se realicen a partir del 1 de febrero de cada año y para su determinación, se tomará en cuenta el índice acumulado del ejercicio, hasta el mes precedente a la fecha que se produzca la transferencia.

El pago del Impuesto debía realizarse al contado, dentro del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia, sin que para ello sea

relevante la forma de pago del precio de venta del bien materia del impuesto, acordada entre las partes.

En el Dec. Leg. N° 776 no existe mención a la presentación de una Declaración Jurada, aunque al ser el Impuesto de Alcabala uno de realización inmediata debe importarse que el pago se haga efectivo en algún documento.

2.4.2 Las modificaciones realizadas entre 2001 y 2004

Hay tres modificaciones legales al esquema inicial del Impuesto de Alcabala, en los términos establecido por el Dec. Leg. N° 776, con miras a generar una mayor eficiencia recaudatoria.

Se trata de la Ley N° 27616 (publicada el 29 de diciembre de 2001), la Ley N° 27963 (publicada el 17 de mayo de 2003) y el Dec. Leg. N° 952 (publicado el 3 de febrero de 2004), que han establecido variaciones respecto a seis aspectos.

1. Con la modificación del artículo 21° por Dec. Leg. N° 952 se ha precisado los alcances del tributo, indicándose claramente que el Impuesto de Alcabala es de realización inmediata y grava la transferencia de propiedad de bienes inmuebles.
2. Con la modificación del artículo 24° por Dec. Leg. N° 952 se ha señalado que la base imponible ahora está constituida por el valor de la transferencia, teniendo como límite mínimo el valor del autoavalúo del predio correspondiente al ejercicio en que se produce la transferencia de la propiedad.
3. Con la modificación del artículo 25° por la Ley N° 27616 se eliminó el tramo inafecto. Posteriormente, por la Ley N° 27963 –que volvió a modificar dicho artículo. Se restableció dicho tramo inafecto, pero disminuyendo su alcance a sólo las primeras 10 UIT del valor del inmueble. Así, entre el 1 de enero de 2002 y hasta el 17 de mayo de 2003 no hubo tramo inafecto.
4. Con la modificación del artículo 26° por Dec. Leg. N° 952, se estableció que el pago del Impuesto debe realizarse hasta el último día hábil del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia.
5. Desde la modificación del artículo 7° por Ley N° 27616, los Registradores del Registro de Propiedad Inmueble y los Notarios públicos deberán requerir que se acredite el pago del Impuesto de Alcabala en los casos que se transfieran bienes gravados, para la inscripción o formalización de actos jurídicos.

6. Desde la modificación del artículo 29° por Ley N° 27616, cuando hubiere Municipalidades Provinciales que tengan constituidos Fondos de Inversión Municipal, estas serán las acreedoras del impuesto y transferirán bajo responsabilidad del titular de la entidad y dentro de los 10 días hábiles siguientes al último día del mes que se recibe el pago, el 50% del Impuesto a la Municipalidad Distrital donde se ubique el inmueble materia de transferencia y el 50% restante al Fondo de Inversión que corresponda.

Como se ve, la manera de determinar el Impuesto ha sido la misma a lo largo del tiempo aunque deben resaltarse tres elementos: (i) la base imponible, desde 1850 ha sido el valor de la transferencia, con un periodo de diez años (entre 1994 y 2004) que se estableció un valor presunto, (ii) recién a partir de 1994 se establece un tramo inafecto y ello se hace, aparentemente, en el marco de un proyecto

centralista de la financiación estatal, y, (iii) la tasa del impuesto ha sido variable en el tiempo, aunque hasta 1983 vemos una constante en que esta era del 6 por ciento o más y, luego de esta fecha, la misma disminuyó a 3 por ciento.

Respecto a deberes formales, resulta claro que históricamente el sujeto pasivo estaba obligado a presentar una declaración jurada o a recabar de la Administración Tributaria un documento (denominado como “comprobante de pago” o formulario), lo que fue modificado a partir de 1994, no existiendo hoy día –cuanto menos formalmente– la obligación de declarar. De otro lado, también es una constante, cuanto menos desde 1850, que existe la obligación respecto de los Notarios de verificar el pago del Impuesto de Alcabala antes de elevar la Minuta a Escritura Pública (salvo en el periodo entre 1994 y 2001), asimismo en determinados periodos los jueces o los Registradores Públicos cumplieron funciones análogas.

CUADRO N° 1

Principales hitos en la evolución normativa del Impuesto de Alcabala en el Perú

DISPOSICIÓN LEGAL	ALCANCE
Leyes de Indias de 1558	Estableció la Contribución de las Alcabalas ⁷ .
Ley del 05 de mayo de 1850	Estableció la obligación de los escribanos para exigir el pago de la alcabala.
Ley del 28 de setiembre de 1866	Reguló el pago previo del impuesto de alcabala, exigido por el escribano.
Ley N° 10804 (12.04.1947)	Estableció el Impuesto a la Plusvalía
Ley N° 15225 (23.11.1964)	Estableció un nuevo régimen del Impuesto de Alcabala.
Ley N° 16900 (06.03.1968)	Derogó el Impuesto a la Plusvalía, incluyendo ese gravamen en la Ley N 15225 como Impuesto Adicional de Alcabala.
Ley N° 18101 (14.01.1970)	Dispuso medidas de fiscalización tributaria.
Ley N° 18176 (11.03.1970)	Excluye del Impuesto de Alcabala los contratos de compraventa que hubieran sido rescindidos, cuando ello se produzca antes de la cancelación del precio pactado.
Dec. Leg. N° 303 (08.08.1984)	Estableció un nuevo Régimen del Impuesto de Alcabala, transfiriéndose a las municipalidades la administración y la renta.
Ley N° 24030 (14.12.1984)	Estableció al Impuesto de Alcabala como recurso de los Fondos de Inversión, en el caso de las provincias.
Dec. Leg. N° 499 (19.11.19889)	Dispuso que la base imponible del Impuesto de Alcabala no sea menor al valor del autoavalúo, disponiéndose algunas inafectaciones.
Ley N° 25160 (28.12.1989)	Estableció un Impuesto Adicional al de Alcabala, para financiar el Fondo de Desarrollo Magisterial.
Dec. Leg. N° 776 (31.12.1993)	Estableció un nuevo régimen de Tributación Municipal. Los artículos 21° a 29° regulan el Impuesto de Alcabala.
Ley N° 27616 (29.12.2001)	Restituyó recursos a los gobiernos locales, estableciendo deberes de control a los Notarios y Registradores Públicos. En el caso del Impuesto de Alcabala, se eliminó el tramo inafecto y se restituyó la posibilidad de recaudación por parte de las Municipalidades Provinciales, caso en el que recibirían parte de la recaudación.
Ley N° 27963 (16.05.2003)	Restituyó el tramo inafecto al Impuesto de Alcabala, fijándolo en el equivalente a 10 UIT.
Dec. Leg. N° 952 (03.03.2004)	Estableció disposiciones de precisión buscando la eficiencia del Impuesto de Alcabala.

3. El régimen jurídico vigente del Impuesto de Alcabala

El Impuesto de Alcabala constituye desde 1984 un recurso de los Gobiernos locales y es hoy uno de los cinco principales impuestos de administración municipal.

Las disposiciones actualmente vigentes están recogidas en los artículos 21° a 29° de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Dec. Leg. N° 776, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por D. S. N° 156-2004-EF, (en adelante LTM).

Hasta el momento, pese a haber pasado muchos años desde su vigencia, la LTM no cuenta con un Reglamento propio, lo que hace que en algunos casos haya mayor incertidumbre sobre los alcances de la aplicación de la norma legal.

Esa situación ha hecho que el Tribunal Fiscal señale en reiterados fallos, entre otros en las Resoluciones N°s. 3057-3-2002 y 3987-3-2002, que en tanto no se oponga a la propia LTM, resulta de aplicación las disposiciones del D. S. N° 041-89-EF, que fue el Reglamento del Dec. Leg. N° 303, que como hemos señalado reguló el Impuesto de Alcabala hasta el 31 de diciembre de 1993.

A continuación veremos los alcances del régimen jurídico actualmente vigente, haciendo hincapié en las controversias existentes y las soluciones planteadas en la jurisprudencia tributaria.

3.1 Operaciones sujetas al Impuesto de Alcabala

Conforme al artículo 21° de la LTM, el Impuesto de Alcabala grava la transferencia de la propiedad de un bien inmueble, independientemente de la denominación que le hayan dado las partes a los actos jurídicos que se realicen para tal fin. Esta transferencia de propiedad puede haberse realizado a título gratuito u oneroso.

Aunque tal definición es genérica y no desarrolla lo que debe entenderse por “transferencia de propiedad”, a tenor de lo señalado por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 5135-5-2002, debe considerársele ese concepto en forma amplia, esto es incluir supuestos tales como cesión, traspaso o enajenación, de tal modo que la transferencia de propiedad puede producirse como consecuencia de la celebración de un contrato de compraventa o de cualquier otro acto jurídico que implique el cambio de la titularidad del derecho de propiedad sobre el bien inmueble. Empero,

según el propio Tribunal en la RTF N° 7751-7-2008, no cabe interpretar el artículo 21° de la LTM en el sentido que lo único que interesa es la fecha de celebración del contrato, toda vez que ello supondría entender que el impuesto se aplica incluso cuando no se produzca la transferencia de propiedad, lo cual sería contradictorio con su propio texto, salvo en el caso de la compraventa con reserva de dominio.

En la misma perspectiva que venimos señalando, el citado artículo 21° de la LTM ha delegado a su Reglamento para que establezca –a manera de precisión– el ámbito de aplicación de este impuesto. Acorde a ello, el artículo 1° del referido D. S. N° 041-89-EF (en adelante “el Reglamento”) señala que se encuentra gravada la transferencia de propiedad que provenga de, entre otros, el contrato de venta garantizada, la donación, la permuta, la dación en pago, la adjudicación por disolución de sociedad, y el aporte social.

De lo señalado, resultaría que se encuentran gravadas con el Impuesto de Alcabala las transferencias de propiedad generadas en virtud de los siguientes actos o hechos jurídicos:

- a. El contrato de compraventa. Al respecto, en la RTF N° 1782-7-2009 se ha indicado que el Código Civil no establece ninguna formalidad especial para que surta efecto la transferencia de propiedad de un bien inmueble, salvo la obligación de enajenar, por ello, para que dicha transferencia opere basta la existencia de un contrato privado, sin que resulte indispensable que este sea celebrado notarialmente o inscrito en los Registros Públicos.

Tómese nota de que en el caso del contrato de compraventa con condición suspensiva no habrá Impuesto de Alcabala sino hasta que se cumpla con tal condición. Ello conforme a lo señalado en la RTF N° 7751-7-2008 según la cual no existe afectación al Impuesto de Alcabala respecto a la transferencia de propiedad de un inmueble mientras no se dé cumplimiento a la condición suspensiva establecida por las partes, toda vez que recién allí habría operado la transferencia de la propiedad.

Siguiendo este mismo criterio, en el caso de la compraventa de bienes futuros, el Impuesto de Alcabala será exigible en la fecha en que el bien exista y no cuando se celebró el contrato, dada su sujeción a la condición suspensiva de que el bien llegue a existir⁵. Tal es la posición que se desprende de lo señalado en el punto

5 El artículo 1534° del Código Civil establece que la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que llegue a existir.

IV.5.h) de la citada Directiva N° 001-006-00000012 del SAT de la MML.

- b. El contrato de compraventa con reserva de propiedad, único caso en que no se requiere verificar si se materializa o no la transferencia de propiedad, pues ha sido reconocido expresamente como supuesto gravado por la LTM.

Así, indica la RTF N° 426-7-2009, si en el contrato de compraventa de un inmueble se incluye una cláusula de reserva de propiedad en favor del vendedor, y aún no se ha cumplido con la condición establecida para que se transfiera dicho bien, se pagará el Impuesto de Alcabala en mérito al pacto de reserva de propiedad; sin embargo, una vez que se concrete la transferencia de propiedad a favor del comprador, dicha transferencia no generará obligación de pago del impuesto.

- c. El contrato de permuta.
- d. El contrato con dación en pago. Al respecto, en la RTF N° 7751-7-2008 se señala que el Impuesto de Alcabala grava las transferencias de inmuebles sea cual sea la singularidad que las partes, en virtud de su libertad de contratar, hayan otorgado al contrato que contiene la obligación de transferir, como es el caso de la transferencia en virtud de una dación en pago.
- e. El contrato de donación. En las RTF N°s. 6139-2-2003 y 041-3-97 se ha confirmado este criterio, señalando que habrá gravamen del Impuesto de Alcabala siempre que el acuerdo conste en escritura pública, conforme señala el artículo 1625° del Código Civil.
- f. El contrato de promesa unilateral.
- g. El ejercicio de la opción de compra derivada de contratos de arrendamiento financiero. La sola celebración del contrato de arrendamiento financiero, conforme se indica en la RTF N° 624-1-2009, no implica la transferencia de propiedad del bien.
- h. El aporte para la constitución de sociedades o personas jurídicas o aporte para aumento de capital.

Al respecto, en la RTF N° 51-7-2009 se ha señalado que la transferencia de un predio en forma de aporte de capital a una sociedad determinada, se encuentra gravada con el

Impuesto de Alcabala, si el aportante no ha dejado estipulado que dicho aporte se hace en virtud de un título o derecho distinto al de propiedad, conforme al artículo 22° de la Ley General de Sociedades (LGS).

- i. La adjudicación proveniente de acuerdos de fusión o escisión de sociedades. En el caso de la fusión por absorción, en la RTF N° 5135-5-2002 se ha señalado que ello ocurre porque dicha operación implica la transmisión o transferencia del patrimonio de la sociedad absorbida a la absorbente, a título universal y en bloque, dejando de existir la primera de ellas.

Tómese en cuenta que el cambio de denominación de una entidad financiera, como resultado de su reorganización simple, no da lugar al nacimiento de una persona jurídica distinta, por lo que tampoco existe transferencia de propiedad que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto de Alcabala. Este criterio ha sido confirmado por la RTF N° 6978-1-2002.

- j. La adjudicación por remate. En la RTF N° 4937-2-2004 se ha confirmado este supuesto y en la RTF N° 799-2-2005 se ha indicado que el momento de la transferencia de propiedad, esto es, el momento del nacimiento de la obligación del Impuesto de Alcabala, en el caso de un remate judicial se verifica cuando el juez, que representa a la figura del vendedor, dispone la adjudicación del bien y el pago del precio en el auto que dicta luego de la diligencia del remate judicial, sin que para ello deba emitirse previamente la resolución que declara consentida o en calidad de cosa juzgada la resolución o auto de transferencia.
- k. La adjudicación proveniente de procesos judiciales.
- l. El remate dentro de un proceso judicial.
- m. La adjudicación por procedimiento de ejecución coactiva.
- n. La prescripción adquisitiva.
- o. La transferencia de alícuotas de derecho de copropiedad. Este supuesto ha sido confirmado en las RTF N°s. 7871-3-2001 y 1784-7-2009. En esta última se ha indicado que el hecho generador del Impuesto de Alcabala es la adquisición de la propiedad de un determinado predio, ya se trate sobre su totalidad o sobre parte de él⁶.

6 Así, en el caso de la adquisición de un predio por el régimen de copropiedad, debe entenderse que la base imponible del Impuesto de Alcabala está constituida únicamente por la parte proporcional del valor de autoavalúo del predio, ajustado, de ser el caso.

- p. La constitución de patrimonios autónomos⁷, lo que no incluye las transferencias fiduciarias de inmuebles que realicen los fideicomitentes a patrimonios autónomos

Ahora bien, puede ocurrir que alguno de los contratos de transferencia de propiedad señalados pueda ser sujeto de una declaración judicial de rescisión contractual o nulidad contractual, esto es que quede sin efecto por una causal existente al momento de celebrarlo y ello sea declarado por un juez⁸, caso en el que no existirá ya la obligación de pagar el Impuesto de Alcabala, constituyendo el monto abonado un pago indebido respecto del cual el contribuyente tendría derecho a solicitar su devolución o compensación⁹.

Tal situación ha sido descrita, con muy mala técnica legal, en el artículo 2° del Reglamento en el que se indica que no se entiende producida la transferencia en los casos en que la misma sea declarada nula en sede judicial, salvo que la Sentencia se base en el allanamiento de la demanda¹⁰. Al contrario, en el punto IV.12. 1 de la Directiva N° 001-006-00000012 del SAT de la Municipalidad Metropolitana de Lima¹¹ se ha indicado que *“la rescisión de un contrato de transferencia de propiedad inmueble, lo deja sin efecto por causal existente al momento de celebrarlo y, los efectos de su declaración judicial se retrotraen al momento de la celebración del contrato, por lo que en este caso no existe la obligación de pagar el impuesto en tanto la sentencia judicial que declara la rescisión haya quedado consentida”*.

Situación diferente a la que venimos señalando ocurrirá en el caso en que hubiera una resolución del contrato correspondiente¹², pues se considerará válido el pago del Impuesto de Alcabala generado por la transferencia de propiedad del inmueble (del enajenante al adquirente) originada por el contrato correspondiente. En cambio, en aplicación del inciso c) del artículo 27° de la LTM, la transferencia de propiedad (retorno de la propiedad al transferente original) originada por la resolución contractual se encontrará inafecta.

A diferencia del caso de la resolución contractual, en el caso que se produzca un supuesto de mutuo disenso, esto es una retractación bilateral del contrato de transferencia de propiedad original (que dio origen al pago del Impuesto de Alcabala) mediante uno nuevo de contenido igual al anterior aunque en sentido contrario, se producirá una nueva transferencia de propiedad que también estará sujeta al Impuesto de Alcabala. Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 11831-7-2008.

En el mismo sentido señalado en el párrafo anterior, no cabe duda de que debería igualmente entenderse gravada la transferencia derivada de la ejecución del derecho de retroventa y del de retracto, así como de la permuta (donde se realizan tantas transferencias como inmuebles comprenda) y de la transferencia de propiedad producto de una partición, entre otros supuestos.

A su vez, en el caso de contrato por persona a nombrar, supuesto recogido en el artículo 1473° y siguientes del Código Civil, por el cual se conviene que cualquiera de las partes se reserve la facultad de nombrar posteriormente a un tercero que asuma los derechos y las obligaciones derivadas de aquel acto, sólo habrá una transferencia de propiedad (tal como ha señalado el artículo 1476° de la norma citada), que será la única operación gravada con el Impuesto de Alcabala.

De otro lado, existen otros actos o hechos jurídicos que no se encontrarían persé incluidos dentro del ámbito de aplicación del Impuesto de Alcabala, tales como:

- a. La cesión de posición contractual en tanto las prestaciones cedidas no signifiquen la transferencia de propiedad del bien inmueble, conforme a lo señalado en el artículo 1206° del Código Civil.
- b. La promesa de venta, esto es de contratar una compraventa, pues tiene una finalidad distinta respecto al contrato definitivo (o final) de

7 Tómesese en cuenta que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad Metropolitana de Lima (MML) estableció expresamente este supuesto en el inciso k) del punto IV.4° de la Directiva N° 001-006-00000012, que fue publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 19 de julio de 2008, por la que se establece los lineamientos sobre la determinación y cobro del Impuesto de Alcabala.

8 El artículo 1370° del código Civil ha establecido que la rescisión deja sin efecto un contrato por causal existente al momento de celebrarlo. A su vez, el artículo 1372 señala que la rescisión se declara judicialmente, pero los efectos de la sentencia se retrotraen al momento de la celebración del contrato.

9 Nos parece que en el caso de la nulidad parcial de una o más disposiciones del acto jurídico que no afecten la transferencia de propiedad, no habrá liberación para el adquirente de la obligación del pago del referido impuesto.

10 La razón para esta regla de excepción parece haber estado en generar un mecanismo que desincentive transferencias temporales de propiedad con fines distintos a los comerciales (ocultar bienes de acreedores por ejemplo). Esta regla es discutible a la luz de lo señalado en la LTM.

11 Publicada el 6 de junio de 2008 y vigente para el ámbito territorial de la provincia de Lima.

12 El artículo 1371° del Código Civil establece que la resolución deja sin efecto un contrato válido por causal sobreviniente a su celebración. Asimismo, el segundo párrafo del artículo 1372° de dicha norma indica que la resolución contractual se invoca judicial o extrajudicialmente, de modo que los efectos de la Sentencia se retrotraen al momento en que se produce la causa que lo motiva.

compraventa, dado que una de las partes se obliga a comprar o vender en el futuro alguna cosa a la otra parte a cambio de un precio y en un plazo determinado, comportando así sólo una manera de asegurar la celebración del contrato definitivo.

En ese sentido, según la RTF N° 7512-7-2009, sólo en el caso en que se produzca el contrato definitivo de compraventa habrá gravamen del Impuesto de Alcabala.

- c. La transferencia de acciones que conforman el capital social de una persona jurídica, pues en ese caso si bien en la condición de accionista puede tenerse acceso a beneficios en relación a los bienes de propiedad de la persona jurídica, en ningún caso ello implica el goce del derecho de propiedad sobre dichos bienes. En ese sentido, al no haberse producido la transferencia de propiedad, no existe la obligación de pago por Impuesto de Alcabala, conforme se ha indicado en las RTFs N° 718-2-2002 y 10274-4-2001¹³.
- d. La independización de un inmueble realizada con posterioridad a la transferencia de propiedad, conforme se indica en la RTF N° 5252-2-2004. Debe revisarse adicionalmente la RTF N° 4347-1-2006.
- e. La presentación de la declaración de autoavalúo por posesión de un inmueble. Criterio confirmado en la RTF N° 2913-2-2004.
- f. El pago del Impuesto de Alcabala cuando el contribuyente aún no es propietario del mismo. Tal criterio se ratifica en la RTF N° 16-5-2000, en la que se señala que ese hecho no constituye por sí mismos prueba de la transferencia de propiedad de un inmueble y, por tanto, los montos entregados son considerados como pagos indebidos.
- g. La ejecución de un convenio de prestación de servicios, mediante la entrega de la obra encargada (un terminal de pasajeros), pues conforme se indica en la RTF N° 6171-4-2002 ello no acredita la transferencia de propiedad.
- h. La transferencia en dominio fiduciario de inmuebles que se produce como consecuencia de la celebración de un contrato de fideicomiso, debido a que el artículo 21° de la LTM señala que el Impuesto de Alcabala grava la transferencia de propiedad, supuesto que no se presenta en la constitución de patrimonios

fideicometidos, ya que de acuerdo con la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, la empresa fiduciaria no tiene el derecho de propiedad sobre los bienes que conforman el patrimonio fideicometido, sino que es el responsable del mismo.

3.2 Operaciones inafectas al Impuesto de Alcabala

Si bien ya hemos adelantado algunos supuestos a los que no se le aplica el Impuesto de Alcabala, a continuación desarrollamos los supuestos de inafectación señalados en la normatividad vigente. Previamente, debemos indicar que la vigencia de una inafectación no debe estar condicionada a su reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, de tal modo que cuando ésta realice el acto de reconocimiento de la existencia del supuesto inafecto no puede establecer como fecha de vigencia de tal inafectación la de la emisión del acto administrativo de reconocimiento o el de la solicitud del deudor tributario. Afortunadamente, este criterio ha sido reconocido para el caso del Impuesto de Alcabala por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 4552-2-2002.

3.2.1 Supuesto de mínimo inafecto

En la actualidad, no está afecto al Impuesto de Alcabala el tramo comprendido por las primeras 10 UIT del valor del inmueble. Dicha inafectación se computa después de efectuar el ajuste del autoavalúo del inmueble, si corresponde utilizar este valor como base imponible.

CUADRO N° 2 Variación del porcentaje del mínimo inafecto

Periodo	Base Imponible	Porcentaje de Inafectación
Del 01.01.1994 al 31.12.2001	Según autoavalúo	25 UIT
Del 01.01.2002 al 17.05.2003	Según Autoavalúo	Ninguna
Del 18.05.2003 al 29.02.2004	Según Autoavalúo	10 UIT
A partir del 01.03.2004	Según valor de transferencia o Autoavalúo, el mayor	10 UIT

En caso se transfirieran dos o más inmuebles en una sola operación, el tramo de inafectación deberá aplicarse por cada uno de los inmuebles.

13 En este caso, se ha indicado que el hecho que una persona jurídica adquiera el cien por ciento de las acciones de otra empresa no implica la extinción de esta última, ni la transferencia de sus activos al adquirente, sino únicamente un cambio de la titularidad de propiedad de las acciones, situación que mal podría considerarse como una transferencia de inmuebles

Si se adquiere el derecho de copropiedad de un inmueble de dos o más copropietarios, la inafectación se aplica independientemente por cada copropietario, según criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7870-3-2001.

Cabe señalar que en la Resolución N° 6434-5-2003, ante una acotación de cobro del Impuesto de Alcabala por la compra de 120 predios conformantes de un Conjunto Habitacional, el Tribunal Fiscal señaló que en vista que los montos de autoavalúo de cada uno de ellos no superaba el monto de inafectación (en ese entonces 25 UIT) y que de la copia de la minuta de compraventa se desprendía que el conjunto habitacional estaba conformado por 120 inmuebles, interpretó que debía entenderse que no se trataba de un solo predio, por lo que procedía la inafectación¹⁴.

3.2.2 Inafectación en la primera venta realizada por el Constructor

El artículo 22° de la LTM ha establecido que la primera venta de inmuebles que realizan las empresas constructoras no se encuentra afectada al Impuesto de Alcabala, entendemos que ello ocurre en vista que esta operación se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV). Empero, dicha disposición ha señalado que en dicha operación el valor del terreno sí está sujeto al Impuesto de Alcabala, lo que se deriva del hecho de que este no se encuentra sujeto al referido IGV por aplicación del artículo 71° del Dec. Leg. N° 821, Ley del IGV e ISC, cuyo TUO fue aprobado por D.S. N° 055-99-EF (LIGV).

El supuesto normativo de inafectación es impreciso respecto a dos aspectos: (i) la falta de definición de empresa constructora, y, (iii) la manera de establecer el valor del terreno.

Respecto a lo primero, es bueno señalar que en la RTF N° 5621-7-2008 se indica que como la LTM no contempla una definición de empresa constructora, corresponde utilizar la definición que contiene la LIGV. En la citada resolución el TF sostuvo que *"... se ha acreditado que a la fecha de celebración del contrato de compraventa con la recurrente, el vendedor y su cónyuge calificaban como habituales en la venta de inmuebles según lo dispuesto por las normas relativas al Impuesto General a las Ventas, ya que efectuaron la transferencia de más de dos inmuebles en un período de doce meses, por lo que califican como constructores en los términos de la Ley del Impuesto General a las Ventas"*. En tal

sentido, siendo que el transferente fue calificado como constructor, se concluye que la adquisición del inmueble no estaba gravada con Impuesto de Alcabala, salvo por el valor del terreno¹⁵.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que en la Directiva N° 001-006-00000012 del SAT de la MML se señala que se considera empresa constructora a las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, asociaciones en participación, comunidad de bienes, consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores, que realicen actividad empresarial dedicada a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella. Se entenderá que el predio ha sido construido parcialmente por un tercero cuando este último construya alguna parte del predio y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción.

Se precisa también que cuando la entidad no realice actividad empresarial, pero venda inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella, serán consideradas como empresas constructoras en tanto sean habituales en dichas operaciones. Finalmente se establece algunas reglas de habitualidad para este último supuesto, dejando en claro que a partir del 1 de enero de 2009, la habitualidad se regula de conformidad con lo previsto el artículo 4° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificada por el Dec. Leg. N° 972.

En cuanto a lo segundo, existe un vacío normativo respecto a la forma de valorizar el terreno para la aplicación del Impuesto de Alcabala en la primera venta que realicen las empresas constructoras.

Hay quienes sostienen que debe aplicarse lo señalado en el numeral 9 del artículo 5° del Reglamento de la LIGV, que establece que de la base imponible del IGV en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, se excluirá el monto de la transferencia el valor del terreno, para lo que se considerará que el valor del terreno representa el cincuenta por ciento del valor total de la transferencia del inmueble. Empero, pareciera ser más correcto aplicar lo señalado en el artículo 24°

14 Nótese que en el caso no enervaba la posición del Tribunal el que se hubiera contemplado en el contrato como precio total de la venta a la suma del total de las tasaciones del CONATA de las unidades inmobiliarias.

15 Cabe señalar que hay un voto singular en la misma resolución que sostiene que no debe utilizarse la definición de habitualidad de las normas del IGV para definir la calidad de empresa constructora en el Impuesto de Alcabala "dado que dicha remisión no ha sido establecida legalmente", sin que se discrepe sobre el sentido del pronunciamiento.

de la LTM, esto es tomarse el valor del terreno según autoavalúo, lo que se hará aplicando las normas del Impuesto Predial¹⁶, de modo que se acabará multiplicando el valor arancelario que aparece en los planos básicos arancelarios por el número de metros cuadrados que tuviera el terreno.

3.2.3 Supuestos de inafectaciones objetivas

Según el artículo 27° de la LTM están inafectas del Impuesto de Alcabala las siguientes transferencias:

- Los anticipos de legítima. Aunque queda claro que si la transferencia se efectúa con dispensa de colación, la operación se encontrará gravada con el Impuesto de Alcabala.
- Las transferencias que se produzcan por causa de muerte.
- La resolución del contrato de transferencia que se produzca antes de la cancelación del precio.

Respecto a esta inafectación, como hemos señalado líneas arriba, cabe señalar que cuando se realizó el acuerdo de voluntades operó la transferencia de propiedad, de modo que nació la obligación de pago del Impuesto de Alcabala, la misma que se mantiene. Conforme a ello, el Tribunal Fiscal en las RTF N°s. 5777-7-2009, 12974-7-2008, 10883-7-2008 y 10875-7-2008 ha indicado que la LTM no considera dentro del radio de inafectación a la operación "original" de transferencia, ya que del solo acuerdo de transferencia de propiedad de un bien inmueble entre las partes, nace la obligación tributaria del Impuesto de Alcabala a cargo del adquirente. Por ello, no es atendible que el adquirente que haya pagado el Impuesto de Alcabala, en virtud de la adquisición originalmente realizada, solicite la devolución del impuesto.

Ahora bien, tomando en cuenta que los artículos 1371° y 1372° del Código Civil señalan que la resolución deja sin efecto un contrato válido por causal sobreviniente a su celebración, retrotrayéndose los efectos de ésta al momento en que se produce la causal que la motiva, el legislador ha querido no gravar con Impuesto de Alcabala esta "reversión" de propiedad que en principio sí se encontrara afecta al Impuesto de Alcabala.

Ahora, no se ha querido incluir en la inafectación a aquellos casos en los que ya operó la cancelación de precio del contrato, con efectos de control

fiscal y para tratar de desincentivar el diseño de operaciones de encubrimiento de bienes. En esa línea, el Tribunal Fiscal ha señalado, en la Resolución N° 1870-3-2004 que no resulta aplicable esta inafectación aunque se haya acordado dejar sin efecto el contrato de compraventa, cuando tal decisión fue tomada después de que se realizó el pago del precio.

A su vez, debe tomarse nota que en la Resolución N° 1275-4-2002 se ha recogido un criterio por el cual la disolución de un contrato de compraventa por mutuo disenso no es un supuesto de resolución de contrato en sí, al no existir causal alguna sobreviniente a su celebración que haya ocasionado tal resolución.

- Las transferencias de aeronaves y naves.
- Las transferencias de derechos sobre inmuebles que no conlleven la transmisión de propiedad.

El Código Civil contempla estos supuestos, como son el derecho de uso, usufructo, habitación o derecho de superficie¹⁷.

Tómese en cuenta que el Tribunal Fiscal, en la RTF N° 51-7-2009 indicó que el argumento, a través del cual se sostiene que un aporte de capital efectuado por una persona natural se encuentra dentro de los alcances de esta inafectación al no existir una real transferencia de propiedad, ya que las personas naturales que integran la persona jurídica mantienen los mismos porcentajes de propiedad del capital aportado por medio de las acciones representativas del capital social; no resulta atendible, puesto que un contrato de sociedad implica la generación de una persona jurídica distinta a la de los socios que la integran, la misma que cuenta con un patrimonio autónomo, siendo que el traslado aporte por acciones, no significa asimismo el traslado ni el dominio de los bienes aportados, los que pasan a ser del dominio exclusivo de la sociedad.

- Las transferencias producidas por la división y partición de la masa hereditaria, de gananciales o de condóminos originarios.
- Las transferencias de alícuotas entre herederos o de condóminos originarios. Debemos mencionar que, conforme a la RTF N° 5218-3-2004, la transferencia de alícuotas entre condóminos originarios mediante contratos de cesión de derechos y compraventa, se

16 Tómese en cuenta que en la RTF N° 822-1-2007 el Tribunal Fiscal ha indicado que a efectos de establecer el "autoavalúo del predio" exigido por los distintos artículos de la LTM, se deberá deducir de lo señalado en los artículos 13° y 14° de la LTM, que el autoavalúo del predio es aquél realizado con motivo de la declaración del Impuesto Predial.

17 La Resolución N° 3042-1-2002 se refiere a este supuesto de inafectación

encuentran inafectas al pago del Impuesto de Alcabala. Sobre el tema, debe tenerse en cuenta que según criterio expuesto en la RTF N° 11003, son condóminos originarios aquellas personas que adquieren su derecho de copropiedad en un mismo acto y bajo un mismo título sobre un referido bien.

Asimismo, según la Resolución N° 10483 debe considerarse como condominio originario al conformado entre el cónyuge supérstite y los herederos.

3.2.4 Supuestos de inafectaciones subjetivas

En virtud al artículo 28° de la LTM, se encuentran inafectos al pago del impuesto, la adquisición de propiedad inmobiliaria que efectúen las siguientes entidades:

- a. El Gobierno Central, las regiones y las municipalidades

En primer lugar, debemos señalar que una mejor redacción para este supuesto sería señalar que está inafecta al pago del Impuesto de Alcabala, la adquisición de inmuebles que efectúen: *"El Gobierno Nacional, los gobiernos regionales y locales"*¹⁸.

De otro lado, existía una discusión respecto a si en la definición de "Gobierno Central" se puede incluir a las instituciones públicas descentralizadas.

Al respecto, en la RTF N° 2453-5-2003, el Tribunal Fiscal ha señalado que algunas veces se ha utilizado el término "gobierno central" en su acepción política y en otras ocasiones para denominar al conjunto de órganos de la administración pública a través de los cuales se cumplen las funciones del gobierno nacional, que no han sido descentralizadas administrativamente. En ese sentido, la Resolución N° 6484-1-2003 consideró que la adquisición de un inmueble por parte del Proyecto Especial CORAH, por estar éste dentro de la estructura de las entidades del Gobierno Central (entendida como administración pública matriz), se encontraba inafecta al pago de Impuesto de Alcabala.

Ahora, en la Resolución N° 5433-5-2002 se indica que *"doctrinariamente, el concepto de organismo público descentralizado se encuentra vinculado al proceso de descentralización funcional o administrativa llevada a cabo al interior de la administración pública, que consiste en una técnica organizativa que tiene por finalidad crear organizaciones especializadas, formal y jurídicamente autónomas, dotadas de personalidad jurídica distinta de la administración pública matriz"*.

Por su parte, en la RTF N° 035-4-96 se señaló que la denominación de Instituciones Públicas Descentralizadas, bajo el Dec. Leg. N° 303 y su Reglamento, era la contenida en la Ley de Presupuesto entonces vigente.

Un criterio reiterado es el contenido en la Resolución N° 2894-4-2002, donde se señala que el Dec. Leg. N° 303, para efecto de la inafectación de Impuesto de Alcabala, hizo expresa mención a las instituciones públicas diferenciándolas del Gobierno Central, mientras que la LTM solamente se refiere al Gobierno Central, mas no a las instituciones públicas. Por ello, sostiene el Tribunal Fiscal, fluye que la razón de ser de la nueva norma vigente es que las instituciones públicas no gocen del beneficio de inafectación del referido impuesto.

Sobre el particular, en la Resolución N° 6387-5-2003 se señaló que el contribuyente, como Órgano Público Descentralizado y Autónomo adscrito al Ministerio de la Presidencia, no estaba comprendido en la inafectación al Gobierno Central, fundándose en que pese a estar adscrito a un sector del Gobierno Central, actuaba como *"un centro de imputación de relaciones jurídicas con personería jurídica independiente"*, y que el hecho de estar adscrito a un ministerio, no representa que no sea parte de él y que conforme un mismo ente jurídico.

Finalmente, esta misma resolución reitera que para el caso del Impuesto de Alcabala, en mérito a una interpretación histórica de las normas, se puede concluir que la inafectación ha sido otorgada al Gobierno Central entendido como administración pública matriz.

En el mismo sentido, en la RTF N° 6346-7-2007 se ha señalado que la inafectación bajo comentario se encuentra prevista única y exclusivamente para el caso de adquisición efectuadas por el Gobierno Central, además de regiones y municipalidades, de modo que la SUNAT, en su calidad de institución pública descentralizada, no puede ser considerada parte integrante del Gobierno Central, dado que es un centro autónomo de responsabilidades, esto es, una persona jurídica distinta de la correspondiente a la administración pública matriz del gobierno central, de ahí que la inafectación prevista en la LTM respecto del Impuesto de Alcabala no le sea aplicable.

Por nuestra parte, consideramos que se podrían esgrimir argumentos para que, en la actualidad, el Tribunal Fiscal reconsidere su posición, básicamente por tres razones:

18 En la propuesta de modificación a la LTM hecha por el MEF, publicada el 28 de noviembre de 2003, se planteaba este texto pero restringido a las adquisiciones provenientes de donaciones.

1. El hecho que en la LTM se haya omitido nombrar a las instituciones públicas descentralizadas como inafectas, no debe conllevar a concluir que éstas se encuentran gravadas, ya que muchos supuestos tributarios en nuestro ordenamiento suelen ser repetitivos (a manera de precisión) o en muchos otros casos, meramente redundantes;
 2. La clasificación de Gobierno Central e instituciones públicas descentralizadas sirve para efectos presupuestarios principalmente, cuando ello es reconocido en las normas de dicha materia; en todo caso, habría que considerar que la norma que hacía esta distinción (Ley N° 27209, Ley de Gestión Presupuestaria del Estado) fue recientemente derogada por la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, señalándose en ésta última norma que las instituciones públicas descentralizadas forman parte del Gobierno Central; y,
 3. Si bien las instituciones públicas descentralizadas son organismos especiales, siguen siendo parte del Estado y, deberían tener similar tratamiento porque en el fondo lo que se busca es no generar imposición sobre bienes del Estado.
- b. Los gobiernos extranjeros y organismos internacionales.

En este caso, no creemos que se aplique el Reglamento cuando señala que no son sujetos pasivos del Impuesto de Alcabala los Jefes de Misión Diplomática, ello porque el texto de la LTM es claro al limitar la inafectación solamente a los gobiernos extranjeros¹⁹.

Respecto de los organismos internacionales, el Reglamento señala que se entienden por tales a los debidamente acreditados ante el Ministerio de Relaciones Exteriores.

A su vez, en la RTF N° 8621-7-2009, el Tribunal Fiscal ha señalado que la calificación de organismo internacional corresponde a los sujetos con personería jurídica propia regulados a nivel de Derecho Internacional Público, y no por el derecho interno de cada estado. Por ello, el contribuyente no puede calificar como sujeto exonerado de todo tributo municipal pese a que su denominación haya recogido el término "organización internacional", si constituye una asociación cultural sin fines de lucro constituida al amparo de la legislación nacional.

- c. Entidades religiosas.

Al respecto, cabe indicar que el Tribunal Fiscal ha reconocido que la inafectación alcanza a cualquier iglesia, sin importar el culto o la forma de organización, como tampoco un reconocimiento especial. Dicho criterio es ajustado a Ley aunque podría ser mal utilizado en algunos casos, pues deja espacio para prácticas de evasión mediante la simulación de transferencias de propiedad a favor de entidades religiosas fantasmas u otras que se prestaron para dichas transacciones.

Es preciso establecer algunos parámetros legales para delimitar los alcances de la inafectación en referencia, a fin de garantizar el goce del beneficio a auténticas entidades religiosas y, asimismo, facilitar el control tributario correspondiente.

En la misma perspectiva habría de evaluarse la posibilidad de precisar los alcances del Registro de Confesiones que tiene a cargo el Ministerio de Justicia, incluyendo a las organizaciones católicas ciertamente.

Cabe señalar que en la RTF N° 11140-7-2007 se reconoció las inafectaciones del Impuesto de Alcabala a una organización católica (al parecer una asociación sin fines de lucro) que acreditó que formaba parte de la Iglesia Católica (y por tanto su calidad de entidad religiosa) con una constancia emitida por la Cancillería del Arzobispado de Lima. El Tribunal Fiscal procedió en tal caso dentro del marco de sus competencias; sin embargo, no puede desconocerse que algunas organizaciones –que no son propiamente religiosas– podrían obtener certificados o constancias de la jerarquía de alguna iglesia (con la cual guarden ayuda recíproca) y alegar indebidamente el goce de las inafectaciones en referencia, situación que sería una tarea a veces complicada de fiscalizar para algunas municipalidades.

- d. Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú.
- e. Universidades y Centros Educativos, conforme a la Constitución.

El Reglamento indica que debe entenderse por Centro Educativo al comprendido en la Ley General de Educación - Ley N° 23384, lo que debe entenderse referido a la Ley N° 28044, que establece un nuevo régimen del sector y deroga aquella.

Conforme al criterio recogido en las RTF N°s. 1181-2-2000 y 6286-1-2003, la inafectación a favor de los Institutos Superiores en el caso que éstos carezcan de personería jurídica, por haberse constituido y haber sido autorizados antes del 10 de noviembre

19 Está inafecto el gobierno y no el funcionario, quien deberá pagar el Impuesto de Alcabala cuando compre un inmueble.

de 1996 (fecha de entrada en vigencia de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación aprobada por Dec. Leg. N° 882), recae en la entidad promotora; no encontrándose obligados aquellos a adoptar alguna de las formas jurídicas reguladas en el derecho común o societario y, por tanto, dicho beneficio debe recaer en la entidad promotora.

3.2.5. Otras inafectaciones o exoneraciones

Se trata de supuestos establecidos por leyes especiales que entraron en vigencia con posterioridad a la LTM, dado que el literal x) de la 1ª DF de esta norma – conforme se ha indicado en la RTF N° 6433-5-2003- derogó todas las disposiciones que se opongan a ella. Tal es el caso de la Ley N° 13500, Normas para la Constitución de Asociaciones de Servidores Públicos y Particulares con fines de Construcción o Adquisición de Viviendas, quedando así sin efecto la exoneración del Impuesto de Alcabala que se contemplaba a favor de las mencionadas asociaciones.

Debe tomarse en cuenta el periodo de vigencia de cada exoneración o inafectación, según corresponde conforme al ordenamiento jurídico.

Cabe señalar los siguientes supuestos:

- COFOPRI: La 1ª DCT y F de la Ley N° 27046 contempló la inafectación al Impuesto de Alcabala por las transferencias de propiedad que realice la Comisión de Formalización de la Propiedad Informal (COFOPRI), sin importar el tipo de transferencia, a favor de terceros así como las que se realicen a su favor, o las que lleguen a realizar los propietarios privados a favor de los ocupantes poseedores en los procesos de formalización ante dicha entidad.

Lo mismo se deduce de lo señalado por el artículo 40° del D. S. N° 009-99-MTC, TUO de la Ley de Promoción del Acceso a la Propiedad Formal, y por la Ley N° 28014 que exonera a dicha entidad del pago de cualquier tasa, arancel, derecho registral, municipal u otro cobro para la ejecución del programa de formalización de la propiedad.

- Partidos Políticos: En virtud al artículo 33° de la Ley N° 28094, los Partidos Políticos quedan exceptuados del pago del Impuesto de Alcabala.
- Patrimonio Cultural de la Nación: En la Ley N° 28296 se señala que las transferencias de

inmuebles integrantes del Patrimonio Cultural de la Nación efectuadas por el Gobierno Central, Regional y las Municipalidades, a favor del INC, Biblioteca Nacional y Archivo General de la Nación no se encuentran gravadas con el Impuesto de Alcabala.

- CETICOS: El artículo 3° del TUO de las normas con rango de Ley emitidas en relación a los CETICOS, que fue aprobado por D. S. N° 112-97-EF, contempla la exoneración de todo tributo municipal a favor de las empresas que se hayan constituido o establecido hasta el 31 de diciembre de 2004 en los CETICOS Ilo, Matarani y Tacna. Igual exoneración se ha otorgado a los CETICOS Loreto.
- Reorganización de Empresas del Estado: El Dec. Leg. N° 782, publicado el 31 de diciembre de 1993, exonera del Impuesto de Alcabala a las transferencias patrimoniales derivadas de las fusiones, divisiones o cualquier otro tipo de reorganización de empresas del Estado, que tengan lugar en virtud del Dec. Leg. N° 674, Ley de Promoción a la Inversión Privada en las Empresas del Estado. La Ley N° 26728, publicada el 31 de diciembre de 1996, ha precisado que esa exoneración se mantendrá vigente hasta que culmine el referido proceso de promoción.
- Transferencias a favor del Estado por concesionarias de proyectos de inversión en obras públicas: Está inafecta la transferencia a favor del Estado de los bienes adquiridos o construidos por el concesionario de proyectos de inversión en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, bajo contratos celebrados al amparo del TUO correspondiente, aprobado por D.S. N° 056-96-PCM modificado por la Ley N° 27156.

4. Sujeto pasivo del impuesto

El sujeto obligado al pago del Impuesto de Alcabala, en calidad de contribuyente, es la persona que adquiere en propiedad el inmueble²⁰.

Entre los adquirentes, el caso más claro es del comprador en el marco de un contrato de compraventa, aunque hay otros sujetos que adquieren la propiedad por otros mecanismos diferentes a la compraventa. Efectivamente, conforme al artículo 923° del Código Civil, se entiende que es propietario quien ostenta la titularidad del derecho real de propiedad que es el "*poder jurídico que permite usar, disponer y reivindicar un bien*".

20 Por esa razón, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 6079-1-2004 considera que el vendedor, al no tener la calidad de contribuyente, no se encuentra legitimado para presentar la solicitud de prescripción del referido tributo.

Por último, debe tenerse en cuenta que cualquier pacto en contrario para liberar o trasladar el gravamen a un sujeto distinto al adquirente, no surte efectos ante la Administración Tributaria, conforme se dispone en el artículo 5° del Reglamento, en concordancia con el artículo 26° del Código Tributario vigente.

Finalmente en este punto, debe señalarse que conforme a la RTF N° 3645-2-2005, la adquisición de la propiedad de uno o más inmuebles no constituye un supuesto de atribución de responsabilidad solidaria entre vendedor y comprador, de modo que este último será el único obligado a realizar el pago.

5. Sujeto activo del impuesto

La titularidad de la prestación tributaria por el Impuesto de Alcabala puede corresponder a las municipalidades distritales o provinciales, que son órganos de los Gobiernos locales.

Una municipalidad distrital asume la administración de dicho tributo cuando la municipalidad provincial a la cual pertenezca no tenga constituido el denominado Fondo de Inversión Municipal, caso contrario, será la municipalidad provincial la que administre este tributo.

En este último supuesto, la LTM ha contemplado que las municipalidades provinciales, al ser acreedoras del impuesto, transferirán bajo responsabilidad del titular de la entidad y dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al último día del mes que se recibe el pago, el 50 por ciento del impuesto recaudado a la municipalidad distrital en cuyo territorio se ubique el inmueble materia de la transferencia que generó el gravamen y, el 50% restante, al Fondo de Inversión que corresponda²¹.

Sobre las reglas para zonas de conflicto de jurisdicción, la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27972, Ley Orgánica de Municipalidades (LOM), contempla que tratándose de predios respecto de los cuales dos o más jurisdicciones reclaman para sí los tributos municipales que se calculan en base al valor de autoavalúo de los mismos, o al costo del servicio prestado, se reputarán como válidos los pagos efectuados a la municipalidad de la jurisdicción a la que corresponda el predio según la inscripción registral de propiedad inmueble correspondiente²². En caso de predios que no cuenten con inscripción registral, se reputarán

como válidos los pagos efectuados a cualquiera de las jurisdicciones distritales en conflicto, a elección del contribuyente.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que con la modificación del artículo 24° de la LTM por el Dec. Leg. N° 952, ahora el Impuesto de Alcabala se calcula en base al valor de transferencia y no al valor de autoavalúo, salvo que éste sea mayor. Así entonces, no siempre podrá invocarse el dispositivo de la LOM para solucionar el problema del conflicto de jurisdicción, ya que sólo es aplicable en el supuesto de que el tributo que pretendan cobrar las municipalidades se calcule en base al valor del autoavalúo.

Cabe mencionar de manera ilustrativa la RTF N° 7096-5-2003, que resuelve un caso en el que no quedaba claro a qué jurisdicción correspondía el predio según el Registro de Propiedad Inmueble, por lo que se ordena a la Administración Tributaria que verifique tal situación y emita un nuevo pronunciamiento en base a la norma citada. Asimismo, en la RTF N° 7097-5-2003 el Tribunal Fiscal determinó la jurisdicción de la municipalidad de acuerdo al registro del predio, donde incluso el contribuyente efectuó pagos por el Impuesto de Alcabala, por lo que se ordenó dar de baja como contribuyente en la otra Municipalidad que pretendía tener jurisdicción. Un criterio similar puede leerse en la Resolución N° 2286-4-2004.

Finalmente, tómesese en cuenta que en la RTF N° 815-7-2008, el Tribunal Fiscal ha indicado que dado que el Impuesto Predial y el Impuesto de Alcabala se calculan en función del valor de autoavalúo de los predios de los contribuyentes, les es aplicable lo dispuesto por la 13era Disposición Complementaria de la Ley Orgánica de Municipalidades, que señala que tratándose de predios respecto de los cuales dos o más jurisdicciones reclamen para sí los tributos municipales de un mismo predio, los mismos que se calculan en base al valor de autoavalúo predial o al costo del servicio prestado se reputarán como válidos los pagos efectuados al municipio de la jurisdicción al que corresponda el predio según inscripción en el registro de propiedad inmueble correspondiente; y en los predios que no cuenten con inscripción registral, de ser el caso, se reputarán como válidos los pagos efectuados a cualquiera de las jurisdicciones distritales en conflicto a elección del contribuyente. La validación de los pagos, no obstante, tendrá vigencia hasta que se defina el conflicto de límite territorial en el Tribunal Constitucional.

21 Sobre el particular, pueden leerse nuestros comentarios en el Suplemento Especial Informe Tributario N° 107, abril de 2000, pág. 3.

22 El Tribunal Constitucional, en el Expediente N° 2722-2002-AC/TC, ordenó a la municipalidad demandada cumplir con recaudar el Impuesto de Alcabala proveniente de la adquisición de un inmueble mediante una compraventa, pese a que el referido contrato venía siendo cuestionado judicialmente, como afirmaba el demandado.

6. Nacimiento de la obligación tributaria

La obligación tributaria del Impuesto de Alcabala nace en el preciso momento en que se produce la transferencia de propiedad del inmueble, conforme se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 265-5-2004. Esta obligación del Impuesto de Alcabala se convierte en exigible al día siguiente de la fecha vencimiento para su cancelación.

Debe tenerse presente que en las Resoluciones N° 3987-3-2002 y N° 502-5-2000, el Tribunal Fiscal ha asumido que en nuestro ordenamiento jurídico la transferencia de propiedad de los bienes inmuebles es consensual, es decir, se realiza con el solo consentimiento de las partes, no siendo necesario la inscripción registral.

En tal sentido, se entiende que la suscripción de un contrato de compraventa determina la transferencia de propiedad (criterio recogido en la RTF N° 4162-6-2003). Conforme a ello, la fecha de la transferencia del bien no siempre coincide con la fecha del testimonio de la escritura pública de compraventa, de tal modo que la transferencia de propiedad y el nacimiento de la obligación de pago del Impuesto de Alcabala ocurren en el momento en que las partes se obligan a transferir el bien y a pagar su precio, no siendo necesario que dicho acuerdo conste en escritura pública (Ver las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 6565-1-2002, N° 5426-2-2004 y N° 3612-4-2003).

A diferencia de ello, la donación se entiende celebrada con el otorgamiento de la escritura pública, de conformidad con el artículo 1625° del Código Civil, criterio que ha sido recogido acertadamente en las Resoluciones N°s. 041-3-97, 181-2-97 y 4162-6-2003.

Ahora bien, en el caso de transferencia de un bien mediante subasta pública, ésta se produce con el otorgamiento de la buena pro, conforme se ha indicado en las Resoluciones N°s. 3987-3-2002, 124-2-2000 y 1055-2-2000.

En otro tema, en la Resolución N° 850-2-2001 se ha precisado que en el supuesto de que una norma autorice a una entidad pública transferir directamente un inmueble a favor de otra entidad, se considera que la obligación tributaria nació al entrar en vigencia dicha norma.

Por otro lado, la RTF N° 3987-3-2002 señala que la cesión de derechos realizada por el comprador

de un inmueble no enerva su condición de contribuyente del Impuesto de Alcabala, dado que ya nació la obligación tributaria.

Finalmente, cabe mencionar que el Reglamento señala que tratándose de actos jurídicos en los cuales medie una condición suspensiva para que se realice la transferencia, la obligación tributaria nace en la oportunidad en que ésta se cumple.

7. Base imponible

La base imponible está constituida por el valor de transferencia, conforme el artículo 24° de la LTM²³. Como se recuerda, antes, este valor estaba constituido únicamente por el monto de autoavalúo, es decir, se adoptaba un valor referencial aunque éste fuera distinto al precio real del predio, criterio confirmado por la RTF N° 5811-5-2003.

La modificación de esta norma surge en el entendido que, al ser el hecho imponible gravado la transferencia de predios, resultaba coherente que la base imponible del mismo esté dada por el valor de la transferencia, criterio aplicado por la legislación comparada, y no el valor de autoavalúo, ya que éste se aleja del valor de mercado²⁴.

Con ocasión de ese cambio, resulta importante señalar que conforme al criterio señalado en la Resolución N° 7894-4-2001, la base imponible del Impuesto de Alcabala se determinará en base a la situación jurídica del inmueble al momento de la transferencia, con prescindencia del uso posterior del mismo.

Ahora, en caso el valor de transferencia sea menor que el valor de autoavalúo del predio, correspondiente al ejercicio en que se produce la transferencia, y ajustado por el Índice de Precios al Por Mayor (IPM) para Lima Metropolitana (que determina el Instituto Nacional de Estadística e Informática), se preferirá este último como base imponible del Impuesto de Alcabala.

En ese caso, el valor de autoavalúo a tomarse es el correspondiente al ejercicio en que se produce la transferencia (criterio recogido en la RTF N° 4305-2-2004), para lo que debe estarse a lo señalado en los artículos 13° y 14° de la LTM (criterio recogido por la RTF N° 822-1-2007).

Sobre el ajuste del autoavalúo por el IPM, éste se aplica a las transferencias que se realicen a

23 Esta norma se aplica para las operaciones realizadas a partir del 1 de marzo de 2004, conforme la modificación operada por el Decreto Legislativo N° 952, publicado el 3 de febrero de 2004.

24 Conforme se ha señalado en el proyecto del MEF de modificación de la LTM, publicado el 28 de noviembre de 2003, según información de la CONATA, la valorización oficial de los predios para el año 2003 llegó a representar alrededor del 60 por ciento del valor comercial del predio, razón por la que el margen resultante entre el valor comercial y el valor de autoavalúo generaría una mayor recaudación a favor de las municipalidades.

partir del 1 de febrero de cada año y, para su determinación, se tomará en cuenta el índice acumulado del ejercicio, hasta el mes precedente a la fecha que se produzca la transferencia.

El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 124-2-2000 señaló que en el supuesto que por un mismo precio se adquieran bienes inmuebles (terrenos e instalaciones fijas) y muebles (equipos, maquinaria, mobiliario y nombre comercial), no es posible que se considere como la base imponible del Impuesto de Alcabala al valor total de la transferencia.

Por otro lado, el Reglamento señala que tratándose de transferencia de inmuebles en las que el precio se pague en moneda extranjera, el impuesto se liquidará sobre el monto que resulte de convertir dicha moneda a moneda nacional, utilizándose para tal efecto el tipo de cambio venta vigente a la fecha de la firma de la minuta o contrato. En tal caso, el tipo de cambio aplicable será el de mercado de la oferta. Así, de no existir éste, se utilizará el tipo de cambio venta de moneda extranjera más alto, regulado por el Banco Central de Reserva (ahora determinado por la Superintendencia de Banca y Seguros - SBS). En el caso que en el día de celebración del contrato o minuta no se publicase el tipo de cambio referido se aplicará el de la publicación inmediata anterior.

Finalmente cabe referir que para determinar el valor de transferencia sobre el que se liquidará el impuesto, debe tomarse en cuenta, en cuanto resulte aplicable, lo señalado por el artículo 8° del Reglamento.

Finalmente, con respecto a este artículo debe plantearse tres observaciones:

- a. El impuesto establece como base imponible el valor de la transferencia; sin embargo, existen transferencias gravadas que no se valorizan, como es el caso de las donaciones, prescripción adquisitiva de dominio, fusión de sociedades y otros.

Este vacío normativo orienta al uso del autoavalúo del predio como base imponible, lo cual genera pérdida de recaudación a los Gobiernos Locales, y un inequitativo trato diferenciado a los contribuyentes en el pago del impuesto de alcabala (unos pagan con la base imponible del valor del mercado y otros con el valor oficial del autoavalúo).

- b. La norma prevé un ajuste en la base imponible con el Índice de Precios al por Mayor (IPM) para Lima Metropolitana, no obstante este índice no responde a la realidad de las localidades ubicadas fuera de Lima Metropolitana, y tampoco guarda coherencia

con las disposiciones de reajuste contenidas en el inciso b) del artículo 15° y el inciso b) del artículo 35° de la misma LTM.

- c. El valor del autoavalúo, que se establece como base imponible mínima para el cálculo del impuesto, consolida una forma de elusión tributaria, si consideramos que la norma no prevé la presentación de declaraciones tributarias de autoliquidación del impuesto, a efectos de establecer la base sobre la cual se debe realizar el proceso de fiscalización, con posterioridad a la fecha de realizada la transferencia.

8. Tasa y pago del impuesto

La tasa es de 3 por ciento, que se aplica sobre la base imponible.

El pago del Impuesto debe realizarse hasta el último día hábil del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia. Se efectuará al contado, sin que para ello sea relevante la forma de pago del precio de venta del bien materia del impuesto, acordada por las partes.

Debe tenerse en cuenta que las obligaciones de control asignadas al Notario Público y/o Registrador contempladas en el artículo 7° del Dec. Leg. N° 776, no generarían la modificación de la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, como veremos en el siguiente punto.

9. Mecanismos que facilitan la gestión del Impuesto de Alcabala

9.1 Pensando en la gestión del Impuesto de Alcabala para financiamiento local

El alto nivel de las transferencias del Gobierno Nacional, que significan un alto porcentaje del financiamiento local, no debe significar una renuncia a mantener un régimen tributario municipal gestionado y administrado por los propios gobiernos locales. Ello es más claro en el Impuesto de Alcabala, uno de los dos tributos municipales de mayor rendimiento, respecto del que en muchas municipalidades se ha venido aumentando el nivel de recaudación, a la par de la mejora de la dinámica económica del sector en el que directamente incide, esto es el sector inmobiliario.

Empero, el modelo legislativo actualmente vigente tiende a generar que el cobro del tributo se concentre en las zonas urbanas, y entre estas en las de mayor dinamicidad, esto es las que están situadas en la franja costera de nuestro país.

Esta situación muestra una agenda pendiente de discusión tendente hacia una posible reforma

futura en el Impuesto de Alcabala, en la que se contrapesen por un lado la mejora de la financiación descentralizada en pro de hacer que todos los espacios locales del país permitan a los ciudadanos que los ocupan desarrollar sus proyectos de vida de la mejor manera; y, por otro lado, la tributación en justicia, esto es en base a la capacidad contributiva. Estamos seguros que del dialogo y la deliberación democrática se lograra una ponderación adecuada que permita mantener ambos aspectos.

Mientras ese proceso se decanta, es claro que debe explotarse al máximo la capacidad institucional de las administraciones tributarias locales para recaudar este tributo. Ello supone superar adecuadamente la situación actual, en la que *"... la estructura económica y social que enfrentan las jurisdicciones y la falta de capacidad de gestión parecen limitar su capacidad de recaudación, por lo que es necesario su fortalecimiento o aprovechar economías de escala para centralizar funciones a niveles superiores de gobierno"*²⁵.

En ese sentido, no queda duda de que es necesario implementar reformas de política y administración tributaria para fortalecer la recaudación de este impuesto, en la que por supuesto debe incluirse un plan nacional de fortalecimiento de las administraciones tributarias de las municipalidades, empezando por las capitales de provincias.

Este plan debería incorporar la construcción de sistemas para actualizar los archivos municipales, actualmente muy deficientes, y conectarlos con otras fuentes nacionales de información, como por ejemplo, la data sobre la titularidad de inmuebles que la SUNAT posee, no sólo por la información declarada por los Contribuyentes ante el RUC sino también por la obtenida de la Declaración de Predios actualmente vigente.

Algo se ha avanzado al respecto en algunas Administraciones Tributarias Municipales, aunque inorgánicamente, a través de algunos acuerdos inter administraciones tributarias. También ha ocurrido ello respecto de los Colegios de Notarios o la Superintendencia Nacional de Registros Públicos (SUNARP), dos instituciones importantes para el apoyo en la recaudación del Impuesto de Alcabala.

Ahora bien, debe precisarse que de los dos mecanismos complementarios de facilitación de la aplicación de los tributos municipales implementados por la LTM, esto es la obligación

de presentar Declaraciones Tributarias, y el control notarial y registral, en el caso del Impuesto de Alcabala sólo se ha reconocido el segundo de ello. Veámoslos.

9.2 La obligación de presentar Declaraciones Juradas

Pese a que el Impuesto de Alcabala requiere de una primera determinación por parte del contribuyente, la LTM no ha contemplado la obligación de presentar la declaración tributaria, prevista en el artículo 88° del Código Tributario, en la cual debe consignarse la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto. En tal sentido, de acuerdo con las RTF N°s. 4486-4-2004 y 6491-2-2004, no corresponde la aplicación de la infracción y sanción por omisión a la presentación de la declaración jurada por el mencionado tributo.

La no exigencia de presentación de la Declaración Jurada del Impuesto de Alcabala resulta paradójica, pues como se sabe en el inciso b) del artículo 14° de dicha norma, con ocasión del control del Impuesto Predial, se impone la obligación de que el sujeto que transfiera el predio de su propiedad a un tercero deba presentar una declaración jurada²⁶.

En ese sentido, utilizando una buena gestión en la promoción de la presentación de la Declaración Jurada de la transferencia del bien inmueble por parte del vendedor, es posible que las municipalidades distritales puedan obtener algún nivel de información que les permita diseñar planes de fiscalización del Impuesto de Alcabala. Esto no es aplicable en el caso de las municipalidades provinciales que cuenten con Fondos de Inversión, puesto que en su calidad de administradores del impuesto en toda la provincia, carecen de la información del autoavalúo de los predios que se transfieren que se encuentran ubicados en los distritos de su jurisdicción, lo que genera graves problemas para la verificación del cumplimiento óptimo de las obligaciones tributarias.

En la línea de lo expresado, la omisión legislativa que venimos comentando origina que la determinación de la obligación tributaria del Impuesto de Alcabala, conforme a los artículos 60° y 61° del Código Tributario, se inicie únicamente de oficio por la Administración Tributaria, la que podrá emitir, de ser el caso, una Resolución de Determinación como resultado de su facultad de fiscalización, dando a conocer el resultado de su labor fiscalizadora, y determinando la existencia de crédito o de la deuda tributaria. (Cf. RTF N° 12743-7-2008).

25 PECHO TRIGUEROS, Miguel. "En Impuestos y Descentralización". EN: Revista del IPDT, N° 47, octubre de 2008, tercera época, pág. 76.

26 Tómese en cuenta que conforme a la RTF N° 3645-2-2005, la adquisición de la propiedad de uno o más inmuebles no constituye un supuesto de atribución de responsabilidad solidaria entre vendedor y comprador.

En virtud a dicha facultad de fiscalización, la Administración Tributaria puede solicitar diversa documentación a los contribuyentes, entre las que se encuentra la copia del contrato de compra venta de los bienes inmuebles adquiridos, a efectos de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, incluso si –como ha señalado la RTF N° 2747-1-2008- el contribuyente se encuentre inafecto a dicho tributo. La Administración Tributaria también puede realizar visitas inspectivas a los predios de los contribuyentes pero, como se ha indicado en la RTF N° 6907-7-2009, los resultados de las mismas no deberían utilizarse para determinar las condiciones que poseía el predio con fecha anterior a la realización de la inspección.

La LTM no ha establecido el deber formal de presentar una declaración jurada que contenga la determinación del tributo para el caso del Impuesto de Alcabala, por ello, al no existir autoliquidación realizada por el contribuyente y, en consecuencia, posibilidad de error material o de cálculo en dicha declaración, no procede que la Administración Tributaria emita una orden de pago para la cobranza de dicho tributo. (Cf. RTFs N° 9358-7-2008, N° 7084-7-2008).

Por otro lado, en las RTF N°s. 1783-7-2009 y 265-5-2004, se señala que en vista que las normas del Impuesto de Alcabala no han establecido obligación alguna de presentar declaración jurada, corresponde aplicar a este impuesto el término prescriptorio de cuatro años, de conformidad con el artículo 43° del Código Tributario. El mismo criterio se consigna en la RTF N° 815-7-2008.

Finalmente, debe señalarse que en la Directiva del SAT de la MML se ha establecido que en caso que en un solo acto se transfiera más de una unidad inmobiliaria y en el respectivo contrato se establezca únicamente un precio total y/o global de la transferencia, el contribuyente deberá declarar el valor de adquisición asignado a cada uno de los inmuebles transferidos. Se agrega que dicha declaración tendrá el carácter de declaración jurada y estará sujeta a fiscalización posterior.

9.3 La existencia del Deber de colaboración por parte de Registradores y Notarios Públicos

A partir de la Ley N° 27616, vigente desde el 1 de enero de 2002, se reincorporó un eficiente mecanismo para el cobro del Impuesto de Alcabala, que consiste en delegar la verificación de su pago a los Notarios Públicos. La medida incluyó la novedad de incorporar en esa labor a los Registradores Públicos.

En ese sentido, en la actualidad los Registradores y Notarios Públicos deben requerir que se acredite el pago del Impuesto de Alcabala, siempre y cuando se transfiera la propiedad de bienes inmuebles. Este requerimiento será a efecto de poder proceder a la inscripción o formalización de actos jurídicos.

Con la modificación operada por el Dec. Leg. N° 952 en la LTM, publicado el 3 de febrero de 2004, esta exigencia se limita al ejercicio fiscal en que se efectuó el acto jurídico que se pretende inscribir o formalizar, aun cuando los períodos de vencimiento no se hubieran producido.

Este pago inmediato del Impuesto de Alcabala –aun cuando el período de vencimiento no se hubiera producido–, correspondiente al ejercicio fiscal en que se efectuó el acto, tiene el carácter de una carga o requisito para la formalización o la inscripción de la transferencia del inmueble.

Si el interesado desea obtener la formalización o inscripción, deberá pagar de inmediato el íntegro del impuesto, aun cuando el período de vencimiento de esta obligación no se hubiera producido. Si no cumple con este pago, simplemente no obtiene el beneficio consistente en la formalización o inscripción del acto.

Entonces, únicamente habrá incumplido su obligación tributaria si vencido el último día hábil del mes siguiente de producida la transferencia, no cumple con efectuar el pago. Este criterio es el recogido en la Resolución N° 526-2004-SUNARP-TR-L (publicada el 6 de octubre de 2004) y la Resolución N° 456-2004-SUNARP-TR-L (publicada el 8 de setiembre de 2004), ambas emitidas por la SUNARP.

Ahora bien, por la Resolución N° 90-2008-SUNARP-TR-T de la Cuarta Sala del Tribunal Registral de la SUNARP que tiene la calidad de precedente de observancia obligatoria según Resolución N° 034-2009-SUNARP/PT del Presidente de dicho colegio, la obligación que venimos comentando no deberá ser cumplida por los registradores cuando el notario ya lo haya hecho. En efecto, se ha señalado que si del título presentado a calificación se desprende que los otorgantes han acreditado ante el notario el pago de los impuestos que gravan un bien transferido (o su inexigibilidad por inafectación o exoneración), el registrador no debe exigir una nueva acreditación ni realizar una nueva verificación, debiendo proceder a la inscripción en caso la calificación de los demás aspectos sea positiva y se encuentren pagados íntegramente los derechos registrales. ☒