
El IGV y el impuesto de alcabala aplicables en la primera venta de inmuebles¹ ¿Existe relación directa entre ambos impuestos?

Mario Alva Matteucci*

INTRODUCCIÓN.

Tanto en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo como en la Ley de Tributación Municipal, existe un hecho imponible gravado con dos impuestos cuya recaudación corresponde a distintas Administraciones tributarias.

Por un lado tenemos al **Impuesto General a las Ventas** que grava la operación consistente en la primera venta que efectúan los constructores de los inmuebles, los cuales sólo pagarán el Impuesto General a las Ventas espacio a la construcción, mas no así sobre el valor del terreno.

Por otro lado, tenemos al **Impuesto de Alcabala**² que grava las transferencias de propiedad, permitiendo que en el caso de la primera transferencia efectuada por una empresa constructora de un inmueble, sólo estará gravada por el valor del terreno.

El problema que se presenta es con respecto a la valorización del terreno para efectos del pago de los respectivos impuestos. Por ello, el presente informe pretende dar luces sobre el tema.

CON RESPECTO AL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.

Operación gravada.

Es necesario precisar que tal como lo dispone el literal d) del Artículo 1° del T.U.O. de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos se considera una operación afecta al mencionado impuesto.

Definición de constructor.

Si se revisa el literal e) del Artículo 3° de la misma Ley, encontramos la definición del término constructor, considerando como tal a cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido total o parcialmente construidos por un tercero para ella.

La habitualidad para determinar cuando se considera constructor a una persona, se encuentra definida en el artículo 4° numeral 1 del Reglamento de la

* Abogado. Colaborador especial de Análisis Tributario. Miembro del Instituto de Estudios Tributarios (IET). Miembro de la Comisión de Derecho Tributario "B" del Colegio de Abogados de Lima. Profesor del "Programa de Diplomado en Tributación" de la Universidad Nacional de Piura. Profesor del "Post Título en Gestión Tributaria" de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor del "Diplomado en Gestión y Consultoría Tributaria" de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Profesor de la Universidad Privada San Juan Bautista.

1 ALVA MATTEUCCI, Mario y Susana LOPEZ – AMERI CACERES. "La valorización de los terrenos en la primera venta de inmuebles. Problemas de aplicación del Reglamento de la Ley del IGV luego de las modificaciones efectuadas en el año 2000". *Revista Análisis Tributario*. Enero 2001, Volumen XIII, N° 156. Recomendamos la revisión del artículo en mención, toda vez que allí se expone el problema existente en el año 2000 al haberse variado hasta en tres oportunidades la forma de exclusión del valor del terreno.

2 ALVA MATTEUCCI, Mario. "Antecedentes legislativos del Impuesto de Alcabala. Análisis de la legislación que lo regula desde 1558 hasta la fecha". *Revista del Foro*. Lima: Editada por el Colegio de Abogados de Lima, Abril 2002, Año MMII, N° 1.

Ley del Impuesto General a las Ventas, en donde se establece que se presume la habitualidad, cuando el enajenante realice la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un período de doce meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble.

En caso de tratarse de un solo contrato en el que se vende dos inmuebles, el reglamento establece que la primera de las transferencias es la de menor valor.

Nacimiento de la obligación tributaria.

Para efectos tributarios, se considera que en el caso de la primera venta de inmuebles, la obligación tributaria nace o se origina en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total; tal como lo establece el literal f) del Artículo 4° de la LIGV.

Base imponible.

El artículo 13° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, determina que la primera venta de inmuebles está constituida por el ingreso percibido con exclusión del correspondiente valor del terreno. De esta manera es posible establecer la determinación de la base imponible.

En el mismo sentido, el artículo 71° de la misma Ley, ha establecido que la venta de inmueble gravada con el impuesto General a las Ventas no se encuentra afecta al Impuesto de Alcabala, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno.

CON RESPECTO AL IMPUESTO DE ALCABALA.-

Operación gravada.

Es necesario precisar que tal como lo dispone el artículo 21° de la Ley de Tributación Municipal, se encuentran gravadas con el Impuesto de Alcabala las transferencias de inmuebles urbanos y rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, incluyendo las ventas con reserva de dominio.

El artículo 22° de la misma Ley considera que la primera venta de inmuebles que realizan las empresas constructoras no se encuentra afecta al Impuesto, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno.

Definición de constructor.

Ni en la Ley de Tributación Municipal ni en ninguna otra norma que tenga relación con el tema municipal existe una definición del término "constructor". Sin embargo, es necesario comentar que en el caso de las Municipalidades existe una forma de identificar a las empresas constructoras de inmuebles de una manera muy simple, solamente se le requiera aquella persona que señala que es constructor demuestre su condición adjuntando la copia de inscripción en el RUC, en donde debe figurar como rubro del negocio "construcción de edificios".

Nacimiento de la obligación tributaria.

Para efectos tributarios, se considera que en el caso del Impuesto de Alcabala el nacimiento del tributo se da en la oportunidad que una persona adquiere un predio, sea a título oneroso o gratuito. De este modo el impuesto en mención se considera un tributo de realización inmediata.

Base imponible.

El artículo 24° de la Ley de Tributación Municipal, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 776, determina que la base imponible del impuesto es el valor de autoavalúo del predio correspondiente al ejercicio en que se produce la transferencia, ajustado por el Índice de Precios al por Mayor (IPM) para Lima Metropolitana que determina el Instituto Nacional de Estadística e Informática.

Se debe precisar que no se encuentra afecto al Impuesto de Alcabala, el tramo comprendido por las primeras 10 UIT del valor del inmueble, tal como lo determina el artículo 25° de la Ley de Tributación Municipal.

LA VALORIZACION DE LOS TERRENOS EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.

En el caso del IGV es interesante señalar que la regulación existente en el tema de la valorización de los terrenos para efectos de determinar su exclusión ha sufrido varias modificaciones. Es pertinente mencionar a continuación cuales han sido los criterios de valorización utilizados desde el año 2000 hasta la fecha.



NORMA APLICABLE	PERIODO DE VIGENCIA	CRITERIO DE VALORIZACION DEL TERRENO
D.S. N° 136-96-EF	Vigente hasta el 29 de junio de 2000.	Valor arancelario oficial actualizado con la variación experimentada por el Índice de Precios al Por Mayor (IPM).
D.N. N° 064-2000-EF	Vigente desde el 30 de junio hasta el 11 de octubre de 2000.	Valor de adquisición o ingreso al patrimonio debidamente registrados en los libros contables, actualizado de acuerdo a las normas sobre ajuste por inflación. Sólo en aquellos casos que no se acredite la contabilización, se considera el valor arancelario oficial del ejercicio en que se efectúe la venta.
D.S. N° 111-2000-EF	Vigente desde el 12 de octubre de 2000 hasta el 31 de diciembre de 2000.	Valor del terreno representa el 50% del valor total de la transferencia del inmueble
D.S. N° 150-2000-EF	Vigente a partir del 1 de enero del 2001 hasta el 15 de abril del 2001.	Valor de adquisición o ingreso al patrimonio debidamente registrados en los libros contables, actualizado de acuerdo a las normas sobre ajuste por inflación. Sólo en aquellos casos que no se acredite la contabilización, se considera el valor arancelario oficial del ejercicio en que se efectúe la venta.
D.S. N° 064-2001-EF	Vigente a partir del 16 de abril del 2001.	Valor del terreno representa el 50% del valor total de la transferencia del inmueble

LA VALORIZACION DE LOS TERRENOS EN EL IMPUESTO DE ALCABALA.-

En el caso del Impuesto de Alcabala la valorización de los terrenos se da en aplicación de las normas que regulan el Impuesto Predial. De este modo, para hallar el valor de un terreno basta sólo con multiplicar el valor arancelario que aparece en los planos básicos arancelarios por el número de metros cuadrados del mismo.³

Como todos conocemos el valor de los terrenos al aplicar las reglas del Impuesto Predial es siempre menor al valor comercial de los mismos, con lo cual el valor comercial y el valor del autoavalúo no guardan relación ni equivalencia.

Al hacer una comparación de las normas que regulan el valor de los terrenos para efectos de proceder a su exclusión en el caso del IGV y en el Impuesto de alcabala, podemos afirmar que hasta el 29 de junio del 2000, es decir hasta la vigencia del Decreto Supremo N°

136-96-EF, existía una total equivalencia entre las normas de ambos impuestos, toda vez que el valor del terreno para efectos del IGV como del Alcabala era el valor arancelario oficial actualizado con la variación experimentada por el Índice de Precios al Por Mayor (IPM). De tal modo que existía una especie de espejo al comparar ambos tributos. Situación que empieza a variar con la dación del Decreto Supremo N° 064-2000-EF desde el 30 de junio del 2000 y con las modificaciones efectuadas además con la entrada en vigencia de los Decretos Supremos

N° 111-2000-EF, N° 150-2000-EF y N° 064-2001-EF.

LA HABITUALIDAD PARA EFECTOS DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.

El artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF señala como operación gravada en su inciso d) a la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

La misma ley desarrolla el concepto de constructor señalando como tal: **Cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente para ella.**

A su vez el Reglamento de la ley en el numeral 1 del artículo 4° señala que se califica a un contribuyente como habitual para efectos del Impuesto General a las Ventas de acuerdo a lo siguiente:

HABITUALIDAD.

Para calificar la habitualidad a que se refieren el inciso e) del Artículo 3° y el Artículo 9° del Decreto, la SUNAT considerará la naturaleza, monto o frecuencia de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

Tratándose de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 3° del Decreto, se presume la habitualidad, cuando el enajenante realice la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un período de doce meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble. De realizarse en un solo contrato la venta de dos o más inmuebles, se entenderá que la primera transferencia es la del inmueble de menor valor.

3 Cabe señalar que los planos básicos arancelarios son preparados por el Consejo Nacional de Tasaciones – CONATA y aprobados por el Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción, mediante Resolución Ministerial

Como se aprecia la Ley y el Reglamento establecen los criterios que debe seguirse para considerar a una persona como constructor habitual y de ser el caso gravar con el Impuesto General a las Ventas la transferencia de un inmueble, efectuado por éste siempre que sea la primera.

Sin embargo, se debe señalar que los criterios utilizados por la propia Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y su Reglamento, en cuanto a la calificación de "Habitualidad", sólo operarían respecto de personas naturales, ya que las operaciones que realicen las personas jurídicas siempre se considerarán gravadas con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

En consecuencia, el constructor puede ser cualquier persona, sea esta natural o jurídica y sólo en el caso de tratarse de una persona natural, se deberán aplicar las reglas de la habitualidad. Por lo tanto la calificación de constructor no depende del objeto social, (no se requiere ser persona jurídica), sino que basta que éste se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos por ella.

Como puede observarse las normas del Impuesto General a las Ventas, no toman en cuenta las disposiciones del objeto social contenidas en el Estatuto de una empresa para efectos de clasificar las actividades realizadas por esta. Por el contrario, la Administración Tributaria emplea para dicho análisis las circunstancias de la realidad económica, según se establece en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. En tal sentido, será constructor quien lleve a cabo habitualmente transferencia de inmuebles construidos por cuenta suya y no quien incluya en su objeto social la actividad de construcción.

¿SE CONSIDERA LA HABITUALIDAD EN EL IMPUESTO DE ALCABALA?

En el caso del Impuesto de Alcabala no existen normas que consideren la habitualidad para efectos de considerar a una persona natural como constructor. Por lo cual muchas municipalidades sólo aceptan para efectos de aplicar la exclusión del valor de la fábrica

(valor de la construcción), señalado en el artículo 22⁹⁴ de la Ley de Tributación Municipal, que el constructor sea una persona jurídica dedicada a la actividad de construcción de edificios.

Cabe preguntarnos ¿Por qué existe esa diferencia de trato?, mientras que para efectos del IGV el "constructor" puede ser una persona natural con habitualidad en la actividad de construcción de edificios o una persona jurídica, en el caso del Impuesto de Alcabala no sucede así.

Consideramos que la misma definición de "constructor" utilizada para efectos del IGV debe ser aplicable para el Impuesto de Alcabala. Si bien la Ley de Tributación Municipal utiliza el término "empresa constructora", este no debe entenderse en la acepción societaria del mismo, sino como la conjunción de capital y trabajo destinada a realizar una determinada actividad económica. En ese sentido, es empresa constructora, tanto la persona jurídica como la persona natural.

Además, en el caso específico de las personas jurídicas para ser calificado como "constructor" no es necesario recurrir al objeto social de la empresa, toda vez que el mismo no es determinante para la calificación de empresa constructora.

En las municipalidades no existen normas que permitan determinar los criterios antes señalados y más bien existe una posición de verificar el objeto social de la empresa, a efectos de determinar si se encuentra dentro del supuesto de la inafectación del valor de la construcción para efectos del Impuesto de Alcabala.

LA DIRECTIVA N° 01-06-00000003 DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA MUNICIPALIDAD METROPOLITANA DE LIMA – SAT.

Pese a lo anteriormente manifestado, se puede señalar que el Servicio de Administración Tributaria – SAT de la Municipalidad Metropolitana de Lima, aprobó la Directiva⁵ N° 01-06-00000003, la cual establece las instrucciones para la aplicación del Impuesto de Alcabala en el ámbito de la Municipalidad de Lima Metropolitana.

4 El artículo 22° de la Ley de Tributación Municipal, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 776, precisa que la primera venta de las empresas constructoras no se encuentra afectada al impuesto, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno.

5 De conformidad con lo establecido en el literal c) del artículo 6° del Edicto N° 227 - Estatuto del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad de Lima Metropolitana (04/10/96); corresponde al Jefe del SAT la aprobación de los reglamentos y los manuales internos que rijan las actividades de la institución en general, así como las **directivas** y las circulares destinadas a poner en conocimiento de los contribuyentes o responsables el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.



En el Capítulo IV, numeral 8, literal b) de la Directiva N° 01-06-00000003 se consideran dos temas de vital importancia para la determinación de la base imponible en la primera venta de inmuebles realizada por las empresas constructoras.

De esta manera se establece en el literal b) que se considera empresa constructora a las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, asociaciones en participación, comunidades 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 total o parcialmente por un tercero para ella. Para este efecto, se entenderá que el predio ha sido construido parcialmente por un tercero cuando esta último construya alguna parte del predio y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción.

Tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que vendan inmuebles construidos totalmente para ella o que hayan sido construidos total o parcialmente para un tercero para ella, serán

consideradas como empresas constructoras en tanto sean habituales en dichas operaciones.

Con respecto a la habitualidad, la Directiva establece que se considerará que ésta existe cuando el transferente realice, de forma individual o en forma asociada, la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de los últimos doce meses. En este supuesto, el tratamiento de empresa constructora se aplicará a partir de la segunda venta. Para efectos del cómputo del plazo de doce meses se considerará el período comprendido entre la fecha de la transferencia en la que se configura la habitualidad y el mismo día y mes del año anterior.

Del mismo modo, señala que si se realiza en un solo acto la venta de dos o más inmuebles, se entenderá que la primera venta es la del predio de menor autoavalúo. En este caso, se le aplicará lo dispuesto en el artículo 22° de la Ley de Tributación Municipal a partir de la segunda venta.

Conforme se aprecia de los anteriormente descrito, la Directiva pretende llenar un vacío en la Legislación Municipal, sobre todo en la descripción de todos los sujetos que se podrían considerar como “empresa constructora” y algunos supuestos que se aplican en la regulación del Impuesto General a las Ventas, específicamente en el caso de la habitualidad.