

Modificaciones introducidas al Régimen del Impuesto General a las Ventas aplicables a los contratos de construcción y a la primera venta de inmuebles

KATHARINE CHRISTOPHERSON PHU (*)

1. CONTRATOS DE CONSTRUCCION

El nuevo régimen del Impuesto General a las Ventas - IGV, establecido a partir del 1 de enero de 1994 por el Decreto Legislativo N° 775 -en adelante la Ley-, continúa gravando entre otras actividades, a los contratos de construcción, entendiéndose por tales a las actividades clasificadas como construcción según la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas - Tercera Revisión.

Debemos precisar que la referencia a la Tercera Revisión de la CIIU respecto de los contratos de construcción, no ha sido introducida por la Ley, toda vez que como se recordará, dicha modificación fue establecida por el Decreto Ley N° 25978, vigente desde el 1 de enero de 1993.

En relación a dicha referencia, somos de opinión que ante la inconveniencia de una fórmula tan imprecisa para establecer uno de los elementos que conforman el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia del IGV, toda vez que los contribuyentes tienen dificultad para conocer con

certeza cuando se produce una nueva revisión de la CIIU que pueda modificar el supuesto gravado en la actividad de construcción, hubiera sido conveniente, en respeto al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, recoger expresamente en el Reglamento del IGV, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF -en adelante el Reglamento-, el concepto de construcción de la Tercera Revisión de la CIIU, el cual continuaría vigente aun cuando se modifique nuevamente dicha clasificación.

De esta forma se evitaría que cuando se produzca una nueva modificación a la CIIU, los contribuyentes desconozcan si su actividad continúa estando gravada o no con el impuesto.

A continuación, pasamos a comentar los aspectos más importantes que han sido objeto de modificación, ampliación o precisión conforme al nuevo régimen del IGV, aplicable a la actividad de construcción.

Al respecto, consideramos que existe un error de técnica legislativa cuando el Reglamento trata sobre la base imponible

(*) Abogada. Asociada del Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT.



del IGV en los contratos de construcción bajo el título “**Nacimiento de la Obligación...**”, que no corresponde al aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia (base imponible) sino más bien se refiere al aspecto temporal del supuesto gravado. En efecto, establecer que en los contratos de construcción nace la obligación tributaria por el **monto que se percibe**, implica establecer la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto, y no así la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Independientemente a ello, existiría una aparente contradicción entre lo que establece la Ley en cuanto a la base imponible (valor de construcción) y lo que establece el Reglamento (monto percibido). Esta contradicción no existirá si el nacimiento de la obligación se originara por el pago parcial o total del ingreso, pues en ese caso la base imponible estaría constituida por el monto percibido, según lo precisa el Reglamento, y no por el valor de la construcción como señala la Ley.

Sin embargo, cuando la obligación tributaria se origine por la emisión de la factura sin que exista la percepción total o parcial del ingreso, caso improbable pero supuesto al fin, en ese caso, conforme a Ley, la base imponible será el “**valor de construcción**”, puesto que no podría hablarse de “ingreso percibido”.

Además de lo antes mencionado, existe un problema adicional en este supuesto y es el hecho que el Reglamento no ha definido qué se entiende por “valor de construcción”, razón por la cual podrían sostenerse dos hipótesis:

- a) que se trata del valor total de la construcción según la retribución pactada en el contrato; o,
- b) que se trata del valor de lo construido hasta la fecha de emisión de la factura,

lo que se conoce como el “**avance de la obra**”.

Teniendo en consideración que la actividad de construcción se fundamenta en el criterio de la valorización por el avance de la obra, resulta difícil determinar el valor total de la construcción antes de su culminación. En tal razón, consideramos que la interpretación coherente del concepto “valor de construcción” como base imponible del IGV en los contratos de construcción, debería estar dado por el valor de lo construido hasta la fecha de emisión de la factura, es decir, el valor del avance de la obra, en el supuesto en que se emita el comprobante de pago antes de haber percibido el ingreso, tal como lo hemos precisado en líneas precedentes.

1.1 Nacimiento de la obligación tributaria.

La fecha de nacimiento de la obligación tributaria en los contratos de construcción ha sido modificada por la Ley, estableciéndose que dicha obligación nacerá en la fecha de emisión del comprobante de pago o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero. Al respecto, es importante remarcar que con el régimen anterior, la obligación tributaria en los contratos de construcción nacía en la fecha de percepción total o parcial del ingreso, independientemente de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo.

Aunque la infeliz redacción del nuevo inciso d) del artículo 4 de la Ley nos pueda llevar a confusión, no existen tres supuestos de nacimiento de la obligación tributaria en la actividad de construcción sino dos: la fecha de emisión del comprobante de pago o la fecha de percepción del ingreso, lo que ocurra primero.

Consideramos que la referencia a las “valorizaciones periódicas” debe enten-



derse realizada respecto de la percepción parcial del ingreso y no como una tercera alternativa o posibilidad de nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, creemos que era innecesaria su mención, toda vez que la percepción del ingreso por valorizaciones periódicas implica una especie del género “percepción parcial del ingreso” al cual hace referencia expresa el mismo inciso d) del artículo 4 de la Ley.

De otro lado, en cuanto a la fecha en que se debe emitir el comprobante de pago correspondiente, léase “factura”, el inciso c) del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 67-93-EF/SUNAT, precisa que, en los contratos de construcción, el comprobante debe ser entregado en el momento en que se perciba el pago del precio o parte de éste, pudiendo emitirse el comprobante de pago con anterioridad a estas fechas, facultativamente, pero no con posterioridad a ellas.

De lo expuesto, se desprende que en los contratos de construcción se debe emitir la factura cuando se percibe el ingreso, sea éste total o parcial. En tal sentido, el constructor no está obligado a emitir un comprobante de pago antes de haber percibido el ingreso correspondiente, ya sea total o parcialmente, razón por la cual podríamos sustentar válidamente que la modificación de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria en los contratos de construcción es sólo teórica, toda vez que en la práctica seguirá naciendo en la fecha en que se perciba total o parcialmente el ingreso, pues esa fecha coincidirá con la de emisión del respectivo comprobante de pago.

1.2 Base Imponible.

La base imponible para los contratos de construcción también ha sido modificada por la Ley, indicándose ahora que la misma está constituida por el **valor de la**

construcción, a diferencia del régimen anterior que establecía que la base imponible en los contratos de construcción era el **ingreso percibido**.

Esta modificación del inciso c) del artículo 13 de la Ley, nos haría pensar que si bien el nacimiento de la obligación tributaria se genera en la fecha de emisión de la factura o de percepción del ingreso, en cualquiera de los dos supuestos, la obligación tributaria en los contratos de construcción nacería **por el íntegro del valor de la construcción** y no sólo por el ingreso percibido.

Aparentemente esa era la intención del legislador al considerar a la fecha de emisión del comprobante de pago como uno de los supuestos de nacimiento de la obligación tributaria en los contratos de construcción, y como base imponible el valor de la construcción.

Sin embargo, las modificaciones antes referidas se ven neutralizadas al punto que podría argumentarse que seguimos bajo el régimen anterior, en que nacía la obligación tributaria en el momento y por el monto de lo percibido, tal como lo indicamos en los párrafos precedentes, por dos razones esenciales:

- a) En cuanto a la fecha de emisión de la factura, pues según el Reglamento de Comprobantes de Pago, ésta debe entregarse recién en la fecha de percepción total o parcial del ingreso. Ello implica que la obligación tributaria no nacerá sino hasta la fecha de percepción del ingreso, fecha que coincidirá con la de emisión de la factura, salvo que la emisión de la factura se anticipe a la percepción del ingreso, lo que resulta improbable.
- b) En cuanto a la base imponible, el nuevo Reglamento del IGV establece expresamente en el numeral 4 del ar-



título 3, que en el caso de los contratos de construcción en que primero se percibe el ingreso, nace la obligación tributaria **por el monto percibido, sea éste por concepto de adelanto, de valorización periódica, por avance de obra o los saldos respectivos.**

De lo expuesto se desprende que en la práctica, no obstante la modificación contenida en la Ley, en la actividad de construcción la obligación tributaria respecto del IGV seguirá naciendo cuando se percibe el ingreso, y la base imponible seguirá siendo el monto de lo percibido.

1.3 Inafectaciones y Régimen de Documentos Cancelatorios.

La Ley ha dejado sin efecto, entre otras, la inafectación otorgada a los contratos de construcción celebrados con entidades del Gobierno Central, Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales e Instituciones Públicas. En estos casos estaban inafectos, tanto los contratistas generales como los especializados que actuaban por contrato directo o por subcontrato.

Sin embargo, no obstante la afectación de dichos contratos, el Estado Peruano no ha previsto aceptar el traslado del IGV, razón por la cual el artículo 75 de la Ley ha establecido que dichas entidades estatales podrán pagar el IGV que grave los contratos de construcción mediante “Documentos Cancelatorios-Tesoro Público” los que a su vez serán utilizados por el constructor para el pago del IGV a su cargo.

Según lo señalado en la Tercera Disposición Transitoria y Final del Reglamento, dichos documentos se registrarán por el Decreto Supremo N° 239-90-EF, sus normas complementarias y reglamentarias, precisándose además que los referidos documentos servirán también para el pago del Impuesto de Promoción Municipal-IPM.

Respecto al tema del nacimiento de la obligación tributaria y la entrega de los documentos cancelatorios en los contratos de construcción celebrados con el Estado, creemos que debió precisarse en el Reglamento, que en estos casos la obligación tributaria nacería en la fecha de **entrega o puesta a disposición de los Documentos Cancelatorios-Tesoro Público**, pues de lo contrario, de emitirse la factura correspondiente a dicho contrato sin que se haya emitido el documento correspondiente, al haber nacido la obligación tributaria se estaría obligando al constructor a pagar un IGV que en principio el Estado no va a pagar en efectivo, causando un grave problema financiero a las empresas constructoras dedicadas habitualmente a contratar con el Estado.

2. PRIMERA VENTA DEL INMUEBLE POR EL CONSTRUCTOR

En términos generales, el régimen de afectación a la primera venta que de un inmueble hace el constructor del mismo, continúa vigente y conforme a las mismas regulaciones. Sin embargo, se han introducido algunas precisiones que vale la pena resaltar, según pasamos a comentar a continuación:

2.1 Objeto Gravado.

El Reglamento ha precisado en el inciso d) del numeral 1 de su artículo 2, que también se considera primera venta afecta, a aquella que se realice con posterioridad a la resolución, rescisión, nulidad o anulación de la venta gravada. Esta disposición tiene fundamento en el hecho que si la primera venta del inmueble que realiza el constructor se deja sin efecto, es decir, si deja de existir el supuesto gravado, la siguiente venta no puede ser considerada como una segunda venta y por tanto estar inafecta. Lo coherente del sistema es que no se considere como venta a aquella que quedó sin efecto, considerándose a la



siguiente operación como la primera venta del inmueble.

Para estos efectos cabe precisar que los conceptos de resolución, rescisión, nulidad y anulación, son causales de la ineficacia de un acto jurídico, entendiéndose por ineficacia a la incapacidad del acto jurídico para producir sus efectos, ya sea porque ha sido mal constituido o porque ciertas circunstancias exteriores a él impiden tales efectos. (1)

De otro lado, el Reglamento también precisa que la venta de un inmueble que haya sido objeto de **trabajos de ampliación**, estará afectada al IGV por el valor de la ampliación, aún cuando se venda conjuntamente con el inmueble del cual forma parte.

Ello obedece al hecho que, como es sabido, la afectación de la primera venta de inmueble que realiza el constructor, se origina en la voluntad del legislador de evitar que se eluda el pago del IGV en la actividad de construcción. En efecto, si sólo se hubiera tipificado como supuesto gravado a los contratos de construcción y no a la primera venta de inmuebles que realiza el constructor de los mismos, para evitar el pago del IGV en los contratos de construcción, los constructores se hubieran dedicado a construir para sí mismos y luego a vender los inmuebles, lo cual es un supuesto distinto al de “contratos de construcción”, que de no estar tipificado expresamente en la Ley, no estaría afecto al IGV.

Atendiendo a que la **ampliación** constituye una actividad de construcción según la División 45 de la Tercera Revisión de la CIU es lógico que un inmueble que fue objeto de una actividad de construcción esté gravado si es vendido por el constructor del mismo, aun cuando la

actividad de construcción sea parcial, siempre por el valor de lo construido.

Sin embargo, no entendemos por qué razón en el mismo Reglamento se establece que la venta de inmuebles en los que se ha efectuado **remodelación o restauración**, que al constituir “reformas” del inmueble también son actividades de construcción según la División 45 de la CIU antes citada, no se encuentra afectada al IGV, cuando la razón de afectación debió ser la misma que para el caso de ampliación de inmuebles.

En efecto, dentro de la División 45, la Clase 4520 referida a “Construcción de Edificios completos y de partes de edificios; obras de ingeniería civil”, se establece que se incluye dentro de esa clase “...**las obras nuevas, las ampliaciones y reformas**, la erección in situ de estructuras y edificios prefabricados y la construcción de obras de índole temporal.”

Con esta inafectación en los casos de venta de inmuebles remodelados o restaurados, se evitará el pago del IGV que debe efectuarse en la construcción, si el constructor adquiere el inmueble, lo remodela o restaura y luego lo vende; no obstante que se trata de una actividad de construcción.

2.2 Nacimiento de la obligación tributaria.

Incurriendo en el mismo error de técnica legislativa que mencionáramos en el acápite 1.2 del presente trabajo la Ley establece que la obligación tributaria nace, en la primera venta de inmuebles, en la fecha de percepción del ingreso, tal como se establecía también en el anterior régimen; sin embargo, se precisa además, que

(1) CASTRO Y BRAVO, Federico, citado por Marcial Rubio Correa en “La Invalidez del Acto Jurídico” Biblioteca Para leer el Código Civil, Vol. IX, pág. 13.

la obligación tributaria nacerá **por el monto que se perciba sea total o parcial.**

Creemos que esta precisión no debió incluirse en el dispositivo comentado, pues la norma en cuestión se está refiriendo a la base imponible del tributo en el caso de venta de inmuebles bajo el título de “nacimiento de la obligación tributaria”, es decir, se está regulando el aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia dentro de una disposición referida al aspecto temporal de dicho supuesto, precisión que además era innecesaria puesto que en el inciso d) del artículo 13 de la Ley, referido a la base imponible, se ha establecido claramente que la misma está constituida

por el ingreso percibido, excluido el valor del terreno.

En tal razón, el Reglamento, lejos de precisar algunos alcances de las normas sobre construcción y venta de inmuebles por el constructor, debido a los errores de técnica legislativa antes enunciados, sólo consigue confundir al contribuyente o crear contradicciones que al ser objeto de interpretaciones, puede generar actuaciones erradas por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, vulnerándose así el principio de seguridad jurídica que debe imperar en materia tributaria.

Lima, Abril de 1994.

