

## LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE ALCABALA

*Wilber Alcántara Arteaga<sup>46</sup>*

### I. INTRODUCCION

Uno de los temas que deben tener en consideración las personas que se encuentren interesadas en adquirir la propiedad de un predio, entendido este como un terreno, una casa o un departamento, es que dicha operación constituirá el hecho imponible<sup>47</sup> del Impuesto de Alcabala; en otras palabras, la referida operación se encontrará gravada con dicho impuesto.

A tal efecto, debemos tener presente que el modo general a través del cual una persona adquiere la propiedad de un predio, es la enajenación del mismo por parte de su titular, a través de la cual se transfiere la titularidad del dominio del bien.

### II. LA ENAJENACIÓN DE PREDIOS

Según lo prescrito por el artículo 949° del Código Civil, la sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario, ello en concordancia con el artículo 923 del mismo cuerpo legal que

---

<sup>46</sup> Estudiante de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Privada Antonio Guillermo Urrelo de Cajamarca, Perú.

<sup>47</sup> Por hecho imponible se entiende a la descripción hipotética y abstracta de un hecho que se realiza de una norma jurídica, cuyo acaecimiento en realidad determina el pago del tributo. Al respecto véase ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario Lima 1987, pág.74.

define al derecho de propiedad como el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien.

En tal sentido, y siguiendo la definición que nos ofrece el Diccionario de la Academia Española, debe entenderse por enajenar, la acción de pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello; siendo esto así, para efectos de nuestro análisis será relevante todo acto jurídico o contrato –además del contrato de compraventa-, mediante el cual se transfiere la propiedad de un predio, ya que la referida operación generará consecuencias tributarias respecto del Impuesto de Alcabala que resulta conveniente tomar en consideración.

### III. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO DE ALCABALA<sup>48</sup>

#### 3.1. Ámbito de Aplicación

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 21° de la Ley de tributación Municipal, aprobada mediante Decreto Supremo N° 156-2004-EF, *el Impuesto de Alcabala es de realización inmediata y grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquier sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.*

---

<sup>48</sup> Cabe indicar que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 29° de la LTM el Impuesto de Alcabala constituye renta de la Municipalidad Distrital en la que se encuentra el predio materia de transferencia, salvo en el caso de las Municipalidades provinciales que tengan constituidos Fondos de Inversión Municipal, en cuyo caso serán éstas últimas las acreedoras del impuesto.

Tal como podemos apreciar, el ámbito de aplicación de este impuesto es muy amplio, ya que grava transferencias de propiedad de inmuebles a cualquier título, sin tomar en consideración que en los contratos de compraventa se haya pactado la venta con reserva de dominio, es decir cuando todavía no se ha transferido la propiedad del bien.

### **3.2. ¿Quién es considerado Contribuyente del Impuesto?**

A diferencia del IGV, en el caso del Impuesto de Alcabala, se considera sujeto pasivo en calidad de contribuyente, al comprador o adquirente del inmueble, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 ° LTM.

### **3.3. ¿Cuál es la Tasa del Impuesto?**

Cabe indicar que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 25° de la LTM, la tasa del impuesto es de 3%, siendo de cargo exclusivo del comprador, sin admitir pacto en contrario, debiendo tenerse presente que, no está afecto al Impuesto de Alcabala, el tramo comprendido por las primeras 10 UIT del valor del inmueble.

### **3.4. ¿Cuándo debe realizarse el Pago del Impuesto?**

De acuerdo a lo establecido por la LTM, corresponde que el pago del impuesto debe realizarse hasta el último día hábil del mes

calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia, en aplicación de lo previsto en el artículo 26<sup>o</sup><sup>49</sup> de la LTM.

#### IV. CONTROVERSIAS SUCITADAS EN TORNO AL PAGO DEL IMPUESTO

Es precisamente el artículo 26<sup>o</sup> del LTM, una de las normas que generan mayor parte de las controversias relativas al pago del Impuesto de Alcabala ante la Administración tributaria Municipal, en tanto esta disposición legal única y exclusivamente se refiere a la obligación sustancial del pago, no consignándose en esta norma –ni en ninguna otra de la LTM- disposiciones sobre la presentación de una declaración jurada (obligación tributaria formal), de modo similar a la establecida en el literal b) del artículo 14<sup>o</sup> de la LTM para efectos del impuesto predial.

Esta situación determina que en el caso que el adquirente del predio realice un pago con posterioridad al último día hábil del mes siguiente de la transferencia, no se genere la comisión de una infracción tributaria formal, sino únicamente los correspondientes intereses moratorios por el retraso, los mismos que se computaran desde el día siguiente al vencimiento del plazo hasta la fecha de pago efectivo.

Al respecto, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado a través de la RTF N° 00815-7-2008 del 22.01.2008 que dispuso declarar –entre otros

---

<sup>49</sup> El artículo 26<sup>o</sup> de la LTM establece a la letra lo siguiente: “*El pago del impuesto debe realizarse hasta el último día hábil del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia. El pago se efectuara 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*”.

puntos- la nulidad de un extremo de la resolución apelada, la misma que estuvo vinculada con la emisión de resoluciones de multa emitidas por la “omisión a la presentación de la declaración jurada del Impuesto de Alcabala”.

Para pronunciar su pronunciamiento el órgano colegiado expresa que no corresponde la aplicación de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario, en tanto la LTM que regula el Impuesto de Alcabala no contempla en su texto la obligación de presentar declaración jurada respecto de este tributo.

## V. CASUISTICA APLICADA

### 5.1. El Contrato de Compraventa con Reserva de Propiedad

Una de las cláusulas que usualmente se pactan en los contratos de compraventa de cumplimiento diferido, es el pacto de reserva de propiedad, dado que las mismas tienen la finalidad de constituir una “*garantía*” para el vendedor, respecto del posible incumplimiento de las obligaciones por parte del comprador del predio, ello de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1583<sup>50</sup> del Código Civil.

---

<sup>50</sup> Artículo 1583° del Código Civil: “*En la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega. El comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido*”

Así, refiriéndose a la reserva de propiedad, el Dr. Max Arias – Schreiber citado por el Dr. Vladik Aldea, explica que: “(...) *este pacto determina que la transferencia de la propiedad queda diferida hasta que el comprador haya satisfecho todo el precio o la parte determinada del contrato del contrato (...) de modo que, entre tanto, el vendedor conserva el dominio y con ello asegura su derecho. El comprador por su parte, recibe el bien y lo disfruta, pero no lo incorpora a su patrimonio en tanto no se haya producido la cancelación convenida.*”<sup>51</sup>

En el ámbito fiscal, debemos tener en consideración que el artículo 21° de la LTM, dispone que el Impuesto de Alcabala que es de realización inmediata, grava las transferencias de propiedad cualquiera se asu forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio; es decir, del texto de las norma anteriormente glosada, es claro que para el legislador es irrelevante la transferencia de propiedad como tal –la misma que no se verifica sino se cumple la condición estipulada en la reserva de dominio-, dado que lo corresponde analizar es si efectivamente se ha celebrado un acto jurídico que entrañe la transferencia de propiedad, aunque esta última no se produce, en virtud a una condición o modalidad aun no cumplida, como es el caso de la compraventa con reserva de propiedad.

---

<sup>51</sup> ALDEA CORREA, Vladik. *La Imposibilidad Resolutoria en la Compraventa con Reserva de Propiedad. Perjuicios de una Solución Legal Ineficiente*. En: *Dialogo con la Jurisprudencia*, Gaceta jurídica, Lima 200, pág. 111.

## 5.2. Contrato de Transferencia de Propiedad sobre Bienes Futuros

De conformidad con lo establecido en nuestro ordenamiento legal, es factible la compraventa sobre bienes que aun no existen, lo que comúnmente se denomina compraventa en planos, ello en atención a lo previsto por el artículo 1532° del Código Civil que a la letra prescribe: *“Pueden venderse los bienes existentes o que puedan existir, siempre que sean determinados o susceptibles de determinación y cuya enajenación no esté prohibida por la Ley”*.

De otro lado, debe tenerse presente que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1535° del Código Civil, si el comprador asume el riesgo de la cuantía y calidad del bien futuro, el contrato queda igualmente sujeto a la condición suspensiva de que llegue a tener existencia. Empero, si el bien llega a existir, el contrato producirá desde ese momento todos sus efectos, cualquiera sea su cuantía y calidad, y el comprador debe pagar íntegramente el precio.

*Sobre el particular, cabe señalar que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0640-5-2001 y N° 04318-5-2005, para que nazca la obligación del pago de Impuesto General a las Ventas es necesario que exista una venta, la cual tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes hayan llegado a existir, en este caso, las unidades inmobiliarias construidas por la recurrente entregadas a los adquirentes, momento en el cual recién operará la transferencia de propiedad sobre los bienes.*

Estimamos que el órgano colegiado, en caso de conocer vía recurso de apelación de una controversia sobre la materia, se inclinaría –siguiendo sus múltiples y uniformes pronunciamientos en materia de IGV- por considerar que únicamente corresponderá el pago del impuesto de alcabala, una vez que el predio exista, hecho que se acreditaría con la conformidad de obra otorgada por la municipalidad correspondiente.

### 5.3. El Mutuo Disenso

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1351° del Código Civil, el contrato es el acuerdo de declaraciones de voluntad destinado a crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial.

Por otro lado, el artículo 1313° del Código Civil, regula el mutuo disenso como una modalidad de extinción de obligaciones en los siguientes términos: *“Por el mutuo disenso las partes que han celebrado un acto jurídico acuerdan dejarlo sin efecto. Si perjudica el derecho de terceros se tiene por no efectuado”* siendo ello así, resulta claro que a la luz de la noción de contrato que contiene nuestra normativa civil, el mutuo disenso no es otra cosa que un contrato (acuerdo de declaraciones de voluntad) cuyo objeto se encuentra orientado a dejar sin efecto un contrato primigenio celebrado entre las mismas partes.

Al respecto, el profesor Vidal Ramírez se refiere a esta institución en los siguientes términos: *“La resciliación, conocida en*



*nuestra codificación civil como mutuo disenso, es un modo voluntario por el que las partes de un acto jurídico deciden hacerlo cesar en sus efectos, es decir, que así como las partes convinieron en celebrarlo convienen también en dejarlo sin efecto”<sup>52</sup>.*

Si bien es cierto, el derecho contractual se encuentra regido por la libertad de las partes, esta libertad no puede ser entendida como una libertad omnímoda, total y absolutamente irrestricta, sino que ella tendrá como límites la posible afectación del interés de terceros, a que alude la parte final del artículo 1313° del Código Civil.

Consideramos que es la precisamente la protección de interés de terceros<sup>53</sup>, el que justifica el hecho que, el artículo 21° de la LTM haya incorporado la características de “*realización inmediata*” en el Impuesto de Alcabala, con el objeto de gravar todas las transferencias una vez que estas se hayan verificado, a pesar de que posteriormente, esta (la transferencia) se deja sin efecto en virtud a un mutuo disenso, ya que la afectación o no de una transacción con el impuesto, no puede ser dejada al libre arbitrio de las partes.

El pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 23826 de fecha 19.11.1990 nos grafica este tema: “*Que el hecho de haber convenido las partes, no proseguir con el contrato de*

---

<sup>52</sup> VIDAL RAMIREZ, Fernando. *El Acto Jurídico*. Gaceta Jurídica S.A, Lima 2007, pág. 532.

<sup>53</sup> Que en el ámbito tributario sería la Administración Tributaria Municipal.

*compraventa, importa una rescisión, la cual, de conformidad con el artículo 1° del citado Decreto Legislativo debe gravarse asimismo con el Impuesto de Alcabala (...)*”.

#### **5.4. La Cesión de Posición Contractual**

Para el Dr. Manuel de la Puente, la cesión de posición contractual: *“(…) es la operación jurídica mediante la cual uno de los titulares originales de una determinada relación contractual cede a un tercero dicha titularidad a fin de que, manteniéndose objetivamente intacta la relación contractual, ella vincule al nuevo titular con el otro titular original, desde luego con el asentimiento de este”*.<sup>54</sup>

En el ámbito positivo, el artículo 1435° del Código Civil prescribe que: *“En los contratos con prestaciones no ejecutadas total o parcialmente, cualquiera de las partes puede ceder a un tercero su posición contractual.*

*Se requiere que la otra parte preste su conformidad antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión.*

*Si la conformidad del cedido hubiera sido prestada previamente al acuerdo entre cedente y cesionario, el contrato solo tendrá efectos desde que dicho acuerdo haya sido comunicado al cedido por escrito de fecha cierta”*.

---

<sup>54</sup> DE LA PUENTE Y LAVALLE, Manuel. *El Contrato en General Vol. XV Segunda Parte – Tomo V*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima 1993, pág.30.

Estando en el marco legal anteriormente citado, el supuesto en el que una cesión de posición contractual precipitaría el nacimiento de la obligación del impuesto de alcabala, podría presentarse en el caso que, un comprador que no ha pagado la totalidad del precio del predio, cede su posición contractual, para que un tercero ingrese en la relación contractual primigenia con lo cual se habría presentado una transferencia de propiedad, correspondiendo gravar la transacción con alcabala.

### **5.5. La Rescisión de un Contrato de Transferencia de Predio**

De conformidad con lo previsto en el artículo 1370° del Código Civil: *“La rescisión deja sin efecto un contrato por causal existente al momento de celebrarlo”*. Cabe indicar que, acorde con lo estipulado en el primer párrafo del artículo 17372° del Código Sustantivo: *“La rescisión se declara judicialmente, pero los efectos de la sentencia se retrotraen al momento de la celebración del contrato”*.

Tal como ha sido prevista esta situación en el Código Civil, la rescisión se encuentra íntimamente ligada a la figura de la lesión, regulada en el artículo 1447° del Código Civil; por ejemplo, podemos pensar en un caso en el que A propietario de un único predio que tiene un valor en el mercado de US\$ 100,000 Dólares Americanos, se ve en la imperiosa necesidad de transferir el mismo, con el fin de lograr obtener fondos para una intervención quirúrgica que requiere su hijo suyo para salvarle la vida, la misma que solo puede realizarse en el extranjero; sabedor de esta necesidad B se

aprovecha de esta situación apremiante y le ofrece únicamente US\$ 30,000 Dólares Americanos por el predio, los que son aceptados por A en vista a esta situación de suma urgencia por la que atraviesa.

En este caso, si A recurre al Poder Judicial ejerciendo una acción rescisoria por lesión, el pronunciamiento del órgano jurisdiccional deberá tener en consideración que la declaración de voluntad del vendedor ha estado viciada en génesis, dado que sino hubiera estado obligado por la circunstancia tan apremiante a la que hemos hecho referencia en el párrafo precedente, no hubiera accedido a la transferencia en las condiciones lesivas ofrecidas por el comprador.

Siendo ello así, en vista a que no existe declaración de voluntad válida, la sentencia debe dejar sin efecto el contrato desde la fecha misma de su celebración, lo que trae como consecuencia lógica que la operación no se encuentra gravada con el impuesto de alcabala, al no existir más la hipótesis de incidencia del tributo.

#### **5.6. La Resolución de un Contrato de Transferencias de Predio**

Nuestro Código Civil, define en su artículo 1371° lo que debe entenderse para fines jurídicos como resolución, prescribiendo lo siguiente: “La resolución deja sin efecto un contrato válido por causal sobreviniente a su celebración”.

Debe tenerse presente que, de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 1372° de la norma sustantiva que:

*“(…) La resolución se invoca judicial o extrajudicialmente. En ambos casos, los efectos de la sentencia se retrotraen al momento en que se produce la causa que la motiva”.*

Tal como podemos apreciar, a pesar de ser la resolución un mecanismo unilateral que puede ejercer la parte afectada de una relación contractual, se diferencia de la rescisión por que el vicio no ataca al contrato en si génesis, sino a la relación jurídica que nace del mismo, pudiendo ejercer tanto a nivel judicial, como extrajudicial.

### **5.7. La Transferencia de Alícuotas de Propiedad de un Predio**

En el presente caso puede ilustrar al supuesto del epígrafe: Pensemos en cinco hermanos que han adquirido la propiedad de un terreno (predio) de 1,000 m<sup>2</sup> con motivo de la muerte de su padre, pasando a ser propietarios cada uno de ellos del 20% de la propiedad (no hay todavía división y partición). Se han presentado la posibilidad que dos de ellos viajen al extranjero por estudios, motivo por el cual necesitan dinero para costear el importe de los mismos; por tal motivo, han decidido transferir sus porcentajes ascendentes al 40% del valor del predio a un primo; siendo ello así, ¿Cómo debe determinarse la base imponible?

La solución a este problema nos brinda el tribunal fiscal, el mismo que en la RTF 7870-3-2011 de fecha 25.09.2001 han establecido lo siguiente: *“que en el caso de autos, el recurrente adquirió el 83.34% del mencionado inmueble, porcentaje que es*

*resultante de varias operaciones; observándose de las copias certificadas del testimonios de la escritura pública de compraventa de acciones y derechos del inmueble urbano de fecha 3 de junio de 1997, de la escritura pública de aclaración de fecha 18 de julio de 2000, que los vendedores fueron Isable Hiroco Aray Kawamura y hermanos, cada uno de ellos era propietario del 16.67% del inmueble, y Jorge Pedro Matsufuji Aray u hermanos, cada uno propietario del 5.553% del inmueble; lo cual queda corroborado con las copias de la parte pertinente de los actuado en el proceso de sucesión intestada de Toshi Kawamura de Ary, que obra en auto;*

*Que si bien al transferencia del 83.34 consta en un solo documento, en este se encuentran contenidas las transferencias efectuadas por cada uno de los propietarios, puesto que cada uno de ellos ha transferido su parte alícuota, situación que no queda enervada por el hecho que algunos hayan actuado mediante representante.*

*Que en tal sentido, la Administración Tributaria deberá tomar en consideración lo expuesto en los considerandos precedentes a efectos de verificar si en el caso de alguna de las cuotas ideales transferidas, la parte respectiva del valor del autoavaluo del predio.*

## **REFERENCIAS**

ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario Lima 1987, pág.74.

ALDEA CORREA, Vladik. *La Imposibilidad Resolutoria en la Compraventa con Reserva de Propiedad. Perjuicios de una*

VIDAL RAMIREZ, Fernando. *El Acto Jurídico*. Gaceta Jurídica S.A, Lima 2007, pág. 532.

DE LA PUENTE Y LAVALLE, Manuel. *El Contrato en General Vol. XV Segunda Parte – Tomo V*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima 1993, pág.30.