

# Reflexiones adicionales respecto a la configuración del hecho imponible en la venta en el país de bienes muebles

Jorge Bravo Cucci (\*)

## INTRODUCCIÓN

En el presente informe queremos agregar unas breves notas a aquellas vertidas en un trabajo anterior publicado hace ya algunos años, en el que se abordó el tema de la configuración del hecho imponible del Impuesto General a las Ventas (IGV) en el supuesto de venta en el país de bienes muebles, y en el cual efectuamos un análisis jurídico de tres modalidades de compraventa (a satisfacción, sobre muestra y a prueba) y el impacto del IGV sobre cada una de ellas<sup>(1)</sup>.

En esta oportunidad, nuestro análisis se enfocará de un modo diverso: nos referiremos en concreto al hecho imponible y a la configuración del aspecto material de la hipótesis de incidencia del IGV respecto de las ventas en el país de bienes muebles, y a la luz de ello, abordaremos el tema de las compraventas con reserva de propiedad y las compraventas sobre bienes futuros.

## I. EL HECHO IMPONIBLE: ¿JURÍDICO O ECONÓMICO?

La instauración de una obligación tributaria frente a la cual un sujeto pasivo se encuentra obligado a cumplir con la prestación tributaria a favor del acreedor tributario, es una de las últimas etapas del fenómeno tributario, el cual tiene su origen en el plano normativo y culmina con el cumplimiento de la prestación tributaria. El fenómeno tributario es pues uno de naturaleza normativa, que para efectos meramente didácticos puede ser descompuesto en las siguientes etapas:

- Creación de la norma tributaria "x". - Aquel que posee la potestad tributaria diseña la norma de incidencia tributaria, la que se encuentra compuesta por (i) una hipótesis de incidencia y (ii) una consecuencia normativa (p→q).
- La norma tributaria es insertada en el ordenamiento jurídico a través del dispositivo legal pertinente (Ley, Decreto Legislativo u Ordenanza Municipal, de ser el caso).
- Entrada en vigencia de la norma "x".

- Realización de un hecho "a" en el plano concreto durante la vigencia de la norma "x".
- Subsunción del hecho "a" en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria "x".
- Incidencia de la consecuencia normativa de la norma tributaria "x" sobre el hecho "a".
- El hecho "a" es juridizado por la incidencia de la norma tributaria "x" y se torna en un hecho imponible "x".
- El hecho imponible "x" genera una obligación tributaria.
- Una vez determinada (por acto del contribuyente o de la Administración Tributaria), la obligación tributaria es exigible y se extingue por alguno de los medios previstos en el código tributario (pago, compensación, condonación o consolidación).

Esta apretada descripción nos permite ubicarnos de mejor manera a los efectos de dar respuesta a la interrogante planteada en el encabezado precedente. Como puede advertirse, hacemos clara diferencia entre los términos hipótesis de incidencia, hecho (soporte fáctico) y hecho imponible.

En primer lugar, el hecho previsto por el legislador en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria, existe sólo en el plano jurídico de las factibilidades, y por ello es evidentemente jurídico. Es una descripción normativa de un hecho que se prevé ocurrirá, fundado<sup>(2)</sup> o graduado<sup>(3)</sup> (según sea el caso) por el principio de capacidad contributiva, pero no es el hecho en sí mismo: es un supuesto de hecho. Claro está, la norma tributaria tiene que prever en su hipótesis la descripción de un hecho lícito y jurídicamente posible y no uno que contravenga el ordenamiento jurídico<sup>(4)</sup>.

(\*) Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Senior de la División de Consultoría Tributaria de Pazos, López de Romaña, Rodríguez, S. Civil, Firma miembro de BDO.

(1) BRAVO CUCCI, Jorge. "Reflexiones en torno a la configuración del hecho imponible en la venta en el país de bienes muebles: las modalidades de compraventa". EN: Revista *Análisis Tributario* N°s. 138 y 139, julio y agosto de 1999. Ver también [www.jusnavigandi.com.br](http://www.jusnavigandi.com.br).

(2) En el caso de Impuestos.

(3) En el caso de Tasas y Contribuciones.

(4) Como es el caso de la venta de estupefacientes o la prestación de servicios de un sicario.

En segundo lugar, el hecho ocurrido en el plano concreto es un hecho social propio del mundo real que, de guardar total correspondencia con aquel previsto abstractamente en la hipótesis de incidencia, se tornará en hecho imponible producto de haber sido juridizado por el efecto de la incidencia, pasando a ser propio del mundo jurídico. El hecho imponible *es un hecho jurídico*, que ciertamente tiene un substrato económico relevante para el derecho tributario (¿qué duda cabe!), pero ello no lo convierte en un hecho económico como un sector de la doctrina nacional viene sosteniendo<sup>(5)</sup>.

El hecho imponible relativo a un impuesto, se asienta sobre una manifestación de riqueza reveladora de capacidad contributiva que le sirve de soporte y que integra uno de sus aspectos constitutivos (el aspecto material), y ante cuya ausencia no puede engendrarse ni un hecho imponible ni mucho menos una obligación tributaria. Sin embargo, el substrato económico no es el único presupuesto constitutivo de un hecho imponible, existiendo otros que le dan contenido, como lo son los aspectos subjetivo, espacial y temporal<sup>(6)</sup>, y sin los cuales tampoco se produciría. Por su parte, el propio aspecto material del hecho imponible requiere para su configuración no sólo del substrato económico, sino también de otros presupuestos tales como los efectos jurídicos derivados de una norma o de un negocio jurídico (el hecho de ser propietario, el de realizar una transferencia de propiedad, entrega en uso, prestación de un servicio, etc.), o inclusive de los propios negocios jurídicos.

En el caso del IGV, como venimos sosteniendo desde hace algún tiempo, califican como hechos imponibles determinadas *operaciones*<sup>(7)</sup> (no contratos ni negocios jurídicos) dentro de las cuales, se encuentra la venta en el país de bienes muebles, las que son reveladoras de capacidad contributiva exteriorizada a través de un acto de consumo. Si bien se trata de un impuesto, cuya elaboración técnica se sustenta en las Ciencias Económicas<sup>(8)</sup>, no debe perderse la perspectiva de que se trata de un tributo y, por tanto, de un fenómeno normativo que tiene una estructura jurídica soportada en una base económica relevante para el Derecho, por lo que, a efectos de verificar su configuración, se requiere identificar los elementos económicos y jurídicos que componen cada uno de los aspectos de su hipótesis de incidencia.

## II. VENTA EN EL PAÍS DE BIENES MUEBLES: ASPECTO MATERIAL

### 2.1. ¿Transferencia "económica" o transferencia de propiedad?

Actualmente nadie discute el hecho de que la definición de venta aplicable al IGV no es asimilable a la de compraventa de la legislación civil, en tanto la primera goza de mayor amplitud en contenido que la segunda de las mencionadas, pues incorpora otro tipo de operaciones cuyo efecto jurídico es también la transferencia de propiedad.

En ese sentido, de conformidad con lo dispuesto en el literal b) del artículo 3° de la Ley del IGV (LIGV), por venta se

entiende a "todo acto por el que se transferen bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes" así como determinadas transferencias no onerosas calificadas de acuerdo a Ley como retiro de bienes.

Por su parte, el inciso a) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la LIGV, considera como venta a "todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier acto que conduzca al mismo fin."<sup>(9)</sup>

Pero ¿a qué tipo de transferencia se refiere la LIGV? Es importante mencionar que en doctrina y en el derecho comparado, dos son las opciones técnicas que usualmente las legislaciones nacionales adoptan en materia de afectación respecto de "ventas" de bienes muebles: a) aquella que opta por gravar operaciones que implican la transferencia del derecho de propiedad y, en *determinados casos*, la simple entrega del bien sin que ello conlleve a la transferencia del derecho de propiedad, y b) aquella que opta por gravar las operaciones que implican la transferencia del derecho de propiedad. En una u otra opción técnica, estamos frente a hechos abstraídos de la realidad social y que son descritos hipotéticamente en normas jurídicas: por tanto *no estamos frente a hechos meramente económicas*, sino a presupuestos de hecho recreados como realidades del mundo jurídico producto de la labor normativa.

Ahora bien, según una autorizada corriente de opinión de nuestro medio, la LIGV haría referencia a una transferencia de riesgos y beneficios inherentes al derecho de propiedad, según lo cual no se requeriría de la transferencia del derecho de propiedad para que, en el caso de venta de bienes muebles, el hecho imponible se configure<sup>(10)</sup>. Según esta tesis, la LIGV habría privilegiado el aspecto económico de las operaciones de venta, con lo cual la entrega de un bien a otra persona sería suficiente para que exista una venta de bien mueble, por lo cual, la referencia efectuada por el Re-

(5) Nadie discute por ejemplo, que el ser humano está conformado por un conjunto de células, pero eso no lo convierte en un conjunto de células.

(6) No deben confundirse estos aspectos con los de la hipótesis de incidencia.

(7) RODRÍGUEZ DUEÑAS, César y BRAVO CUCCI, Jorga. "La opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero como hecho imponible en el IGV: ¿venta o servicio?" EN: Revista Análisis Tributario N° 164, setiembre de 2002, págs. 18-20.

(8) La imposición al consumo bajo la técnica del valor agregado tiene sus orígenes en Alemania, siendo ideada y desarrollada como un esquema teórico por el economista Wilhelm Von Siemens en 1919 (Veredette Umsatzsteuer).

(9) Merece comentario aparte, una particular interpretación de este artículo, en mérito de la cual se gravaría "el acto que conlleve la transmisión de propiedad" no requiriéndose en sí que ocurra la transferencia de propiedad. Como puede apreciarse, dicha corriente interpretativa no tiene en cuenta que el IGV no grava actos jurídicos sino los efectos jurídicos irradiados de los mismos.

(10) Al respecto ver el comentario a la RTF 588-2-2001. "IGV: Reintegro del Crédito Fiscal". EN: Suplemento Especial Informe Tributario N°133, junio 2002, pág. 9.

glamento de la LIGV respecto de "transmisión de propiedad" estaría restringiendo (ilegalmente) el concepto amplio plasmado en la LIGV.

Apegándonos a la literalidad de la norma, en efecto, es fácil advertir que la misma hace alusión a la "transferencia" de bienes y no a la "transferencia (transmisión) de propiedad" de los mismos, con lo cual la norma reglamentaria habría efectuado una ilegal intrusión en la configuración de la hipótesis de incidencia del IGV, importando ello una vulneración del principio de reserva de Ley. Pero utilizando de forma conjugada todos los recursos interpretativos propios del Derecho, corresponde preguntarse: ¿Qué significa en el contexto de la LIGV la palabra "transferencia"? ¿Es acaso el género de la especie transferencia de propiedad? ¿Cuál es el sentido en el que dicha expresión ha sido empleada?

El término "transferencia" tiene una serie de acepciones en el lenguaje común e inclusive en el lenguaje técnico. Una primera acepción, de carácter bastante general, es aquella que señala que transferir es "pasar o llevar algo desde un lugar a otro". Otra más precisa para nuestro propósito, la define como "ceder a otra persona el derecho, dominio o atribución que se tiene sobre algo". Sin embargo, en el derecho, y particularmente en el ordenamiento jurídico nacional, la palabra transferencia se emplea usualmente en su acepción de ceder un bien o derecho *de modo definitivo*; vale decir ceder la titularidad de un derecho real o subjetivo de forma perpetua, diferente a la simple entrega en uso o en usufructo de un bien.

Ahora bien, la tesis en cuestión hace alusión a que transferir bienes debe entenderse como transferir los riesgos y beneficios inherentes al derecho de propiedad. Ciertamente, la transferencia de riesgos no implica necesariamente la transferencia de propiedad de los bienes entregados, circunstancia que se aprecia por ejemplo, en los contratos de compra-venta con reserva de propiedad, en los que el riesgo por la pérdida o deterioro del bien pasan al futuro comprador con la simple entrega<sup>(11)</sup>. En cuanto a los beneficios, una persona que tiene el derecho de usufructo de un bien, goza de la posibilidad de percibir los beneficios y frutos que puedan fluir de él, aun cuando no sea la propietaria del mismo, lo que no significa que posea el derecho de disposición (enajenación). Sin embargo, creemos que ésa no es la acepción de transferencia a la que se refiere la LIGV, la que no hace mención alguna a riesgos y beneficios sino a bienes muebles.

Al igual que un sector de la doctrina nacional<sup>(12)</sup>, sostenemos que la transferencia de propiedad es un elemento fundamental e integrador del aspecto material de la hipótesis de incidencia del IGV, en el caso de transferencias de bienes, sean éstos muebles o inmuebles. Esa es precisamente la razón por la que no se considera como venta para efectos del IGV, a la transferencia fiduciaria de activos en el marco de un contrato de fideicomiso de titulación o a la transferencia de bienes futuros, en tanto que ellas no implican en rigor una transferencia de propiedad<sup>(13)</sup>. En ese sentido, puede advertirse que transferencia se emplea como sinónimo de *enajenación*<sup>(14)</sup>, la que implica una obligación con *presta-*

*ción de dar con carácter definitivo*, y no en el sentido de entrega en uso o en usufructo, u otras modalidades que importen obligaciones con *prestaciones de dar con carácter temporal*. Así también, para que se configure un retiro de bienes tiene que producirse una transferencia de propiedad del bien y no su simple entrega física, no efectuada con carácter definitivo.

Sostener que la transferencia del derecho de propiedad no es un elemento necesario para configurar el hecho imponible venta de bien mueble, permitiría concluir en el sentido que podría calificar como un hecho gravado la venta de un bien ajeno (inclusive un bien público), pues poco importaría que quien transfiera el bien sea o no su propietario. Bajo ese mismo razonamiento que privilegia únicamente el aspecto económico de las transacciones, olvidando que el hecho imponible requiere para su configuración diversos efectos jurídicos, no habría duda alguna en el sentido de que la comercialización de estupefacientes o la de órganos humanos calificaría como una venta gravada, sin perjuicio de calificar como actos prohibidos por el ordenamiento jurídico. En ese sentido, respecto del IGV, los efectos jurídicos de los contratos, y en general de los negocios jurídicos, serían absolutamente relativizados y reducidos a meras formalidades.

Adicionalmente, encontraríamos una serie de situaciones absurdas que nos llevarían a discernir, por citar algunos ejemplos, si la entrega de un bien en usufructo, en arrendamiento, o inclusive un arrendamiento-venta, califica como una venta o como un servicio. Similar circunstancia tendríamos respecto al reintegro del crédito fiscal por la venta de activos fijos antes de los dos años de su puesta en funcionamiento, pues cualquier entrega física de dichos activos, sin importar si fue o no en propiedad, al calificar como "venta" generaría la obligación de reintegro.

Veamos cómo se plantea la cuestión en el derecho comparado. La Sexta Directiva del Consejo de la Comunidad Económica Europea (hoy Unión Europea) del 17 de mayo de 1977, dispone en el numeral 1 del artículo 5°, que:

*"Se entenderá como "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario". Sin embargo, en su numeral 4 b), se incluye en la calificación de hecho gravado, a "la entrega material de bienes en virtud de contratos (...) cuando se pacte que se adquirirá su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo".*

En similar sentido se pronuncia la Ley del Impuesto sobre

(11) Artículo 1583° del Código Civil.

(12) RUIZ DE CASTILLA, Francisco. *Software y Tributación*. Fondo Editorial PUC, pág. 100. BOTTO DENEGRI, Francisco. *Marco tributario aplicable a la titulación de activos*. EN: Revista de Estudios Privados, N° 4, pág. 159-160.

(13) En opinión compartida por nosotros, BOTTO DENEGRI, refiriéndose al dominio fiduciario y del derecho de fideicomiso y diferenciándolo del derecho de propiedad, sostiene que "... la Ley de Bancos y la Ley del Mercado de Valores habría creado un nuevo derecho real, lo cual es absolutamente posible legalmente. Este derecho tiene naturaleza propia e independiente." BOTTO DENEGRI, Francisco. Ob. Cit., pág. 159.

(14) Enajenar significa "pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún derecho sobre ello".

el Valor Añadido española, sancionada por Ley 37/1992, cuando en su artículo 8° dispone que:

*"Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."*

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

2. También se considerarán entregas de bienes(...) 4°. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva. 5°. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes".

En Argentina, el literal a) del artículo 2° de la Ley del IVA, según texto aprobado por Ley 23.349, expresa que para efectos de dicho impuesto se considera como venta a:

*"Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio".*

En Chile, el Impuesto a las Ventas y Servicios aprobado por D.L. 1.606, dispone en su artículo 2° que se entenderá por venta, a:

*"... toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta".*

Por su parte, en Venezuela, el artículo 4° del Decreto Ley 126, dispone que por venta se entenderá a:

*"... la transmisión de propiedad de bienes muebles realizada a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles..."*

Finalmente, el artículo 78° de la Ley 125/91 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado del Paraguay, entiende por enajenación (venta) a:

*"... toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario."*

Será irrelevante la designación que las partes confieran a la operación, así como la forma de pago.

Quedan comprendidos en el concepto de enajenación operaciones tales como:

a) La afectación al uso o consumo personal por parte del dueño, socios y directores de la empresa, de los bienes de ésta.

b) Las locaciones con opción de compra o que de algún modo prevean la transferencia del bien objeto de la locación.

c) Las transferencias de empresas; cesión de cuotas parte de sociedades con o sin personería jurídica; fusiones; absorciones; adjudicaciones al dueño, socios y accionistas, que se realicen por clausura, disolución total o parcial y liquidaciones definitivas, de firmas comerciales, industriales o de servicios.

d) Contratos de compromiso con transferencia de la posesión.

e) Los bienes entregados en consignación."

Como puede advertirse, en el caso de las legislaciones antes mencionadas, la entrega (venta) de bienes corporales (muebles) presupone siempre la transferencia del derecho de propiedad (transmisión del poder de disposición)<sup>(15)</sup>, pero adicionalmente, algunas de las normas antes señaladas, incluyen como supuestos de hecho gravados determinados supuestos en los que si bien no se ha producido aún la transferencia de propiedad, el legislador considera que al efectuarse la entrega física del bien se producirá una utilidad económica inmediata al cesionario<sup>(16)</sup>.

Luego de tal constatación, y haciendo un paralelo con nuestro ordenamiento jurídico, puede observarse que la Ley peruana no ha optado por la alternativa técnica de considerar como "venta" a supuestos que no han implicado aún una transferencia de propiedad de bienes, pero que eventualmente en el futuro pueden generar dicho efecto jurídico. En el caso de nuestro ordenamiento jurídico, consideramos que tales operaciones calificarán como hechos impositivos cuando se produzca la transferencia de propiedad de los bienes involucrados. Por tanto, reafirmamos nuestra posi-

(15) Es importante notar que comentaristas clásicos a la Segunda Directiva (antecedente de la Sexta Directiva), como es el caso de Philippe Derouin, señalan que la referencia a transmisión del poder de disposición, no debe asimilarse a transferencia de propiedad, sino al cúmulo de facultades de hecho de las que goza el poseedor de un bien. El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE. EDESA 1981. No obstante ello, autores más recientes, como Francisco Clavijo Hernández que comentan la Sexta Directiva, son del entendimiento contrario pues consideran que transmisión del poder de disposición es transferencia de propiedad. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario. Los Tributos en particular. Marcial Pons, 1998.

(16) TEJERIZO LÓPEZ, José Juan. Impuesto sobre el Valor Añadido. EN: Curso de Derecho Tributario - Parte Especial. Marcial Pons, 2000, pág. 582.

ción en cuanto consideramos que para la UGV habrá "venta" cuando efectivamente se produzca la transferencia de propiedad del bien.

No obstante ello, debemos advertir que, recientemente, el Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 588-2-2001, se ha pronunciado en un entendimiento distinto al expresado anteriormente, resolviendo en el sentido que la entrega de un bien mueble en el marco de un contrato de compraventa con reserva de propiedad, califica como un hecho imponible, aun cuando no se haya producido la transferencia de la propiedad de dicho bien, criterio que consideramos incorrecto. Ciertamente, parece no haber unanimidad en el Tribunal respecto de dicho tema, en tanto la misma Sala 2 del Tribunal Fiscal, por RTF N° 759-2-2000, señala que la transferencia de propiedad es uno de los elementos principales para la configuración de una venta gravada de bienes muebles. En el mismo sentido que la anterior resolución, la RTF N° 225-5-2000, refiriéndose al supuesto en cuestión, señala que:

*"... las prestaciones de dar que implican la transferencia de bienes en propiedad, están comprendidas en las operaciones de venta de bienes muebles, en tanto que la definición de servicios comprende las prestaciones de hacer y, excepcionalmente, cuando el servicio es definido como arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, a las prestaciones de dar que importen la cesión en uso de bienes muebles."*

## 2.2. Existencia del bien materia de la transferencia: compraventa sobre bienes futuros

Un presupuesto fundamental para que opere la transferencia de un bien, adicionalmente a acreditar la propiedad del mismo, es que éste tenga existencia: no puede venderse algo que aún no existe. Más ¿existencia física o jurídica? Como estamos operando con categorías normativas y siempre en el plano jurídico, debemos concluir que se trata de existencia jurídica, la única que es relevante para el derecho<sup>(17)</sup>.

En el caso de compraventas sobre bienes futuros, el hecho imponible se producirá cuando el bien materia del contrato llegue a tener existencia, pues antes de ello no habrá posibilidad de transferir en propiedad, presupuesto fundamental para la configuración del hecho imponible materia de análisis.

Veamos algunos supuestos de contratos de compraventa sobre bienes futuros, que son los que generan controversia:

- a. Una empresa vende su producción de espárragos procesados del año 2003 por adelantado y recibe como contraprestación el 50 por ciento del monto total pactado. ¿Cuándo se producirá el hecho imponible? No dudamos que en este caso la venta se producirá cuando los bienes sean efectivamente entregados al comprador (entrega física o tradición), momento en el cual se produce la transferencia de propiedad de los bienes muebles<sup>(18)</sup>. Y para ser entregados previamente han tenido que existir, criterio que ha sido recogido con acierto por el Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 640-5-2001 y la RTF N° 69-2-2001<sup>(19)</sup>.

- b. Una empresa constructora vende departamentos en planos (aún no construidos o en proceso de construcción), recibiendo el íntegro o parte del precio de venta por anticipado. ¿En qué momento se produce el hecho imponible? Aquí estamos frente a un supuesto de hecho distinto: transferencia en propiedad de bienes inmuebles, la cual opera no con la entrega física del bien, sino con el sólo acuerdo de voluntades que genera la obligación de transferir la propiedad del inmueble<sup>(20)</sup>. Respecto de este tipo de operaciones, existe también un pronunciamiento del Tribunal Fiscal, a través de la RTF N° 256-3-99, de la cual se concluye que para que opere una transferencia gravada de bienes inmuebles, debe existir la edificación del inmueble respectivo<sup>(21)</sup>.

(17) Respecto de los hechos relevantes para el derecho, recomendamos revisar CARVALHO, Paulo de Barras. *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*. Capítulo III. Editorial Abaco, 2002.

(18) Artículo 947° del Código Civil.

(19) Es importante notar como la RTF N° 69-2-2001, hace alusión a la "obligación de transferir la propiedad ..." como elemento de configuración del hecho imponible, mientras que en oportunidad posterior, a través de la RTF N° 588-2-2001, la misma Sala del Tribunal de forma inexplicable prescinde de ese criterio. De otra parte, cabe notar como el Tribunal Fiscal, a través de diversas Resoluciones, ha expresado que la transferencia de propiedad es un elemento configurador del hecho imponible venta.

(20) Artículo 949° del Código Civil.

(21) Una pregunta inquietante y que no ha sido materia de discusión ni pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal es la siguiente: ¿a partir de cuándo se entiende que existe el inmueble? ¿Será: a) con la culminación de los trabajos de construcción, b) con el acta de entrega de la obra a su propietario, c) con la conformidad de obra, d) con la declaratoria de fábrica, o, e) con la inscripción registral del inmueble?