

ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL CONTRATO DE PERMUTA

El contrato es una de las instituciones jurídicas y económicas más importantes de nuestra sociedad, pues a través de esta institución las personas (naturales o jurídicas) realizan sus transacciones en el mercado, desde las más simples a las más complejas, respecto de su propiedad.

La clasificación del contrato es muy amplia, una es aquella que lo clasifica en contratos típicos y dentro de este grupo, según el derecho civil peruano y comparado y nuestra legislación civil (Código Civil), está el **contrato de permuta**.

En el presente trabajo, no será materia de estudio de la teoría del contrato, el contrato mismo, su clasificación o el contrato de permuta en detalle, sino, haremos un breve análisis de los efectos tributarios de un contrato en particular, la **Permuta de bienes inmuebles realizadas por personas (naturales o jurídicas) que no se dedican de forma habitual a la venta de bienes inmuebles, a la luz de nuestra legislación tributaria**.

a. EL CÓDIGO CIVIL: ARTÍCULO 1531.

Nuestro Código Civil vigente de 1984, en su artículo 1531, para el contrato de permuta, nos plantea las siguientes fórmulas:

- a. Cuando la intención de las partes consta en forma manifiesta, esta circunstancia es la que determina la figura contractual querida, al margen de la denominación que se le ha dado al negocio.
- b. Cuando no conste la intención de las partes en forma manifiesta, la calificación del contrato queda a la valoración comparativa entre las prestaciones, pudiendo presentarse los siguientes casos:
 1. Que el valor del bien resulte equivalente al valor de la prestación dineraria; en este caso el valor es de **permuta**.
 2. Que el valor del bien sea mayor al de la prestación en dinero, en cuyo caso, el contrato es también de **permuta**.
 3. Que el valor del bien resulte menor al de las prestaciones en dinero, caso en el cual el contrato es de compraventa.

Se precisa que en ambos casos estamos frente a la transmisión de bienes, frente a la **enajenación de bienes**.

b. EL IMPUESTO A LA RENTA.**¿La permuta de bienes inmuebles está gravada con el Impuesto a la Renta?.**

El inciso 2 del artículo 1 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo 179-2004-EF, precisa que este impuesto grava los resultados de la **enajenación (de bienes inmuebles)**. Se entiende por **enajenación** la venta, la **permuta**, la cesión definitiva, aporte de sociedades y en general todo acto de disposición por el que se transmita el dominio o la propiedad a título oneroso.

Es importante precisar que el artículo 2 de la norma jurídica arriba citada señala que “para efectos de esta Ley, constituye **ganancia de capital** cualquier ingreso que provenga de la **enajenación** de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

De conformidad con el numeral 4 inciso b) del artículo 2 citado, entre las operaciones que generan ganancias de capital, se encuentran la **enajenación** de “bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del Artículo 14º o de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría”.

Por otro lado el artículo 3 de TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, señala expresamente que “en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, (...)”.

De lo expuesto, el contrato de permuta de bienes inmuebles que celebra una persona (natural o jurídica) con otra, es una transacción o enajenación gravada con el **IMPUESTO A LA RENTA**. En el caso de personas jurídicas, los bienes inmuebles a permutar forman parte de los bienes de capital y constituye activo de la empresa. Así lo prevé el inciso e) del artículo 28 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que dicha transferencia o enajenación, mediante contrato de permuta, es realizada por un contribuyente que realiza actividad empresarial y genera renta de tercera categoría.

c. EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.**¿La permuta de bienes inmuebles está gravada con el Impuesto General a las Ventas?.**

El literal d) del artículo 1 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Supremo N° 055-99-EF, señala que este impuesto grava **la primera venta de inmuebles que realicen los constructores del mismo**; en este mismo sentido el literal d) del inciso 1 del artículo 1 del Reglamento del TUO¹.

El numeral 1 inciso a) del artículo 3 de la norma citada, para efectos de la aplicación del impuesto, define **VENTA** a “Todo acto por el que se transfieren 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”. En este mismo sentido el Literal a) inciso 3 del artículo 1 del Reglamento del TUO, Decreto Supremo N° 29-94-EF, define **VENTA** como “Todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, **PERMUTA**², dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Nótese que la norma señala que el impuesto grava la primera venta de inmuebles que realicen los **constructores**. El primer párrafo del inciso e) del artículo 3 del TUO, para efectos de la aplicación del impuesto, define **CONSTRUCTOR** a “cualquier persona que se dedique en forma **habitual** a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella”.

Por lo tanto, la norma señala que para que la venta de inmuebles esté gravada por el impuesto general a las ventas, el vendedor deber ser una persona (natural o jurídica) que tenga como **actividad habitual** la venta de inmuebles construidos por él o por un tercero para él.

¿En qué consiste la habitualidad o cómo se puede determinar la habitualidad?.

El artículo 9 del TUO del IGV, señala que la **habitualidad** se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa. En esta misma línea, el primer y

¹ Decreto Supremo N° 29-94-EF: Se encuentran gravadas con el IGV la primera venta de inmuebles ubicados en el territorio nacional que realicen los constructores de los mismos.

² Artículo 5 del TUO del Impuesto a la Renta: Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, **PERMUTA**, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

segundo párrafo del inciso 1 del artículo 4 del Reglamento de IGV, precisa que para calificar la **habitualidad** a que se refiere el Artículo 9° del Decreto, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó. Así mismo, en el caso de operaciones de venta, se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo, su venta o reventa, debiendo de evaluarse en los dos últimos casos el **carácter habitual** dependiendo de la frecuencia y/o monto.

Para determinar el **carácter habitual** o la **habitualidad**, los párrafos quinto y sexto del inciso 1 del artículo 4 del Reglamento de IGV, señalan que tratándose de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 3° del Decreto (TUO del IGV), **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.

Así mismo, no se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior y siempre se encontrará gravada con el Impuesto, la transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados, total o parcialmente, para efecto de su enajenación.

Por lo tanto, una persona (natural o jurídica) que celebra un contrato de permuta de bienes inmuebles y que no se dedique de forma habitual a la venta los mismos, y que además, tampoco ha realizado ventas de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un periodo de doce meses, y por último, tampoco ha mandado a edificar o ha edificado un inmueble, total o parcialmente, para ser enajenado; no podrá ser sujeto pasivo del impuesto, pues éste no se encuadra dentro de los supuestos que establece el TUO del Impuesto General a las Ventas y su reglamento, y por tanto, el contrato de permuta será una transacción que no estará gravada con el **IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**.

¿Si una operación no está gravada con el IGV, se gira factura?

De conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, actualizada al 01 de enero del 2009 por Resolución de Superintendencia N° 233-2008/SUNAT, sí se debe emitir factura, con la indicación especial que no consigna monto por IGV. Ahora bien, si la persona que vende el inmueble, siendo propietaria, no tiene comprobantes de pago, para ellos se requiere una **liquidación de compra**.

El numeral 1.3 del inciso 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, en su parte in fine señala, respecto a liquidación de compra, que la mediante Resolución de Superintendencia, se podrá establecer otros casos en los que se deba emitir liquidación de compra.

d. EL IMPUESTO PREDIAL.

El impuesto predial es un tributo creado por el gobierno central y, administrado y fiscalizado por el gobierno local.

De conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza.

El carácter de sujeto pasivo del impuesto, se atribuirá con arreglo a la situación jurídica configurada al 1 de enero del año a que corresponde la obligación tributaria. Cuando se efectúe cualquier **transferencia (contrato de permuta, por ejemplo)**, el adquirente asumirá la condición de contribuyente a partir del 1 de enero del año siguiente de producido el hecho³.

El inciso b) del artículo 14 de la norma arriba citada, señala que los sujetos pasivos o contribuyentes del impuesto, están obligados a presentar declaración jurada cuando se efectuó cualquier transferencia de dominio de un predio. En caso de transferencias, de conformidad con el artículo 16, deberá cancelarse el íntegro del impuesto adeudado hasta el último día hábil del mes siguiente de producida la transferencia.

Para determinar la base imponible del impuesto predial, se debe seguir las reglas previstas en el artículo 11 de la citada norma jurídica.

De lo expuesto, en tanto que, mediante la celebración de contrato de permuta se realice una transferencia de dominio de un predio, se deberá cancelar el íntegro del **IMPUESTO PREDIAL** adeudado el último día hábil del mes siguiente de producida la transferencia.

e. EL IMPUESTO DE ALCABALA.

El impuesto de alcabala, al igual que el predial, es un tributo creado por el gobierno central y, administrado y fiscalizado por el gobierno local.

El artículo 21 de del Texto Único Ordenado de la Ley Tributación Municipal, aprobado por 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,

³ Artículo 10 del Decreto Supremo 156-2008-EF.

cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio; de acuerdo a lo que establezca el reglamento. Los sujetos pasivos o contribuyentes, según el artículo 23, es el comprador o adquirente del inmueble.

La base imponible de impuesto de alcabala, es el valor de transferencia, el cual no podrá ser menor al valor de autovalúo 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 Informática⁴. El pago del impuesto debe realizarse según las reglas previstas en el artículo 26 de la citada norma⁵.

De lo expuesto, en tanto que, mediante la celebración de contrato de permuta se realice una transferencia de dominio de un predio, se deberá cancelar el íntegro del **IMPUESTO DE ALCABALA** hasta el último día hábil del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia, y, al contado.

f. CONCLUSIONES.

- a. La transferencia o enajenación de un bien inmueble, vía PERMUTA, está gravada con el Impuesto a la Renta.
- b. La transferencia o enajenación de un bien inmueble, vía PERMUTA, está gravada con el Impuesto General a las Ventas. Se debe girar factura y/o liquidación de compra.
- c. La transferencia o enajenación de un bien inmueble, vía PERMUTA, está gravada con el Impuesto Predial.
- d. La transferencia o enajenación de un bien inmueble, vía PERMUTA, está gravada con el Impuesto de Alcabala.

Autor: Daniel Rojas Henríquez.

Asesor Legal.

⁴ Artículo 24 del Decreto Supremo 156-2008-EF.

⁵ Artículo 26 del Decreto Supremo 156-2008-EF: 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 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.