

## LOS CONTRATOS COMERCIALES: EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

COMMERCIAL CONTRACTS: EFFECTS IN THE IMPLEMENTATION OF  
TAX RULES

ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA\*

Docente Auxiliar de la Facultad de Ciencias Contables  
Universidad Nacional Mayor de San Marcos-UNMSM / Lima-Perú

[Recepción: Abril de 2016/ Conformidad: Mayo 2016]



### RESUMEN

Debido al vasto intercambio comercial de la era actual, en el presente siglo se han establecido modernos parámetros para determinar los modos y bienes materia de contratación. El tradicional contrato de compra-venta ha cedido paso a diversos tipos de contratos ajustados a situaciones cada vez más específicas, lo que ha obligado a los países a contar con un ordenamiento contractual que posibilite un adecuado desarrollo en materia económica y social. En ese contexto, el contrato como instrumento jurídico se modifica continuamente en la medida en que se modifican las formas de la cooperación económica entre los sujetos contratantes.

El presente trabajo se relaciona con el estudio de determinados contratos considerados como comerciales o contratos de empresas, razón por la cual deben ser examinados y/o emitidos a la luz de las normas del Código Civil, Ley General de Sociedades u otras normas jurídicas específicas vigentes en el país. Estos contratos en doctrina legal denominados “típicos” se encuentran normados o regulados por nuestra legislación peruana. Son ejemplos de este tipo de contratos los contratos de compromiso de venta, los contratos de compra-venta con reserva de propiedad, los contratos para la venta de bienes en consignación, los contratos referidos al aporte social, los contratos de venta de bienes futuros y los contratos de arras confirmatorias y arras de retractación.

### Palabras Clave:

Contratos comerciales; contratos típicos y atípicos, Ley del Impuesto a la Renta; Ley del Impuesto General a las Ventas; bienes o servicios gravados o no gravados.

### ABSTRACT

Due to the vast commercial trade of the current era, in this century modern parameters have been established to determine the ways and goods procurement. The traditional contract of sale has given way to various types of contracts increasingly tailored to specific situations, which has forced countries to have a contractual arrangement that enables adequate development in economic and social matters. In that context, the contract as a legal instrument is continuously modified to the extent that the forms of economic cooperation change between the contracting parties.

This work relates to the study of certain contracts, considered as commercial or undertaking contracts, as why it should be examined and / or issued in the light of the rules of the Civil Code, Corporations Act or other specific legal rules in force in the country. These contracts in legal doctrine called “typical” are controlled or regulated by our Peruvian law. Examples of these types of contracts are: contracts binding sale, contracts of sale with reservation of ownership, contracts for the sale of goods on consignment, contracts relating to social contributions, contracts of sale of future goods and contracts, and confirmatory arras and arras of withdrawal.

### Keywords:

Commercial contracts; typical and atypical contracts, Law on Income Tax; Tax Law General Sales; goods or services taxed or not taxed.

\* Magíster en Tributación – UNAC. Contador Público – UNMSM. Email:adolfosantacruz@terra.com.pe

## INTRODUCCIÓN

Según el Artículo N° 1351 del Código Civil, el contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial. Las partes determinan libremente su contenido, el que no debe ser contrario a normas legales imperativas. Dicho de esa manera, supone la existencia de dos o más partes con plena capacidad para contraer obligaciones.

El contrato tiene como objeto un contenido patrimonial, es decir, se refiere a bienes o intereses con un contenido económico.

De acuerdo al régimen jurídico peruano establecido en el Código Civil, las partes que intervienen en un contrato se obligan recíprocamente a cumplir con las prestaciones establecidas. Es así que, si una de las partes incumple su prestación, incumple su obligación y, por ende, el mismo contrato. No existirá un contrato mientras las partes no den su conformidad. Debido a ello, son obligatorios por lo que se exprese en ellos.

### Características del Contrato

Podemos señalar las siguientes:

- La **formatividad**: Las partes concuerdan y expresan su coincidencia con la figura creada por la Ley.
- La **subjetividad**: El contrato es obra de personas con capacidad jurídica para asumir obligaciones y obtener derechos.
- La **voluntariedad**: El contrato es absolutamente libre y voluntario.
- La **eticidad**: Se relaciona con el principio de buena fe, que debe primar entre las partes.
- La **conmutabilidad**: Son aquellos contratos en los que las partes tienen una relación de equivalencia proporcional entre sus prestaciones a cumplir.

Los contratos por su valoración pueden ser onerosos cuando cada parte cumple una prestación en favor de la otra. A esta clase corresponde la mayor parte de los contratos. También pueden ser gratuitos cuando una parte entrega un beneficio a la otra, sin recibir nada a cambio.

Por su autonomía los contratos pueden ser:

- **Principales**: Porque tienen una vida jurídica o autonomía propia, porque no dependen jurídicamente de otros contratos. Por ejemplo: la compra-venta y el suministro.
- **Accesorios**: Su objeto específico es que sirvan de complemento a otro contrato principal. No tienen autonomía. Por ejemplo: la prenda, la hipoteca, etc.
- **Derivados**: Cuando surgen de otro contrato que es el principal como en el caso del subarrendamiento o un subcontrato de obras.

Por su naturaleza los contratos pueden ser:

- **Civiles**: Son aquellos de carácter común, establecidos entre personas no comerciantes.
- **Comerciales**: Son los celebrados por comerciantes o empresas y se relacionan con los denominados “actos de comercio”.
- **Administrativos**: Los celebrados por las entidades del Estado con particulares para proporcionar servicios a la ciudadanía o para adquirir bienes para su propio uso.

Finalmente, por su regulación los contratos pueden ser:

- **Innominados o atípicos**: Cuando no se incluyen en ninguna norma legal. Sin perjuicio de ello, deben someterse a las reglas generales del Código Civil. En este tipo de contratos predomina la denominada “Ley de partes”.
- **Contratos típicos**: Son contratos con una regulación legal específica que establece sus características y alcances.

## MARCO TEÓRICO

### Código Civil

El Libro VII: Fuentes de las obligaciones – Sección Primera – Contratos en general del Código Civil, establece en su Título I - Artículos 1351 al 1371, las disposiciones generales de los contratos; entre ellas el régimen legal y contenido, primacía de la voluntad de los contratantes, garantía y seguridad del Estado, validez del contrato, reserva y efectos de los contratos, personas prohibidas de adquirir derechos reales con

contratos, la rescisión y resolución contractual, entre otros. El Título II – El consentimiento, Artículo 1373 al 1401, comprende aspectos tales como el perfeccionamiento del contrato, la contra oferta, ofertas alternativas y cruzadas, la aceptación tácita, eficacia y caducidad de la oferta y las cláusulas generales de contratación, entre otros. Asimismo, los títulos III y IV, Artículos 1402 al 1413 se relacionan con el objeto y las formas del contrato.

### Normatividad Tributaria

La Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

**Artículo 2:** 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 aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Entre las operaciones que generan ganancias de capital de acuerdo a esta Ley se encuentran:

B) La enajenación de:

2) Bienes muebles cuya depreciación o amortización admite esta Ley.

**Artículo 5:** 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 transmite el dominio a título oneroso.

**Artículo 32:** En los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado de los bienes, servicios y demás prestaciones para efectos del impuesto, será el valor de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo, tanto para el adquirente como para el transferente.

Para los efectos de esta Ley se entiende por valor de mercado:

3) Para los bienes del activo fijo, cuando se trate de transacciones respecto de las cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el que corresponda a dichas transacciones. Cuando se trate de bienes respecto de las cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el valor de tasación.

4) Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32 A.

### Artículo 57:...

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

a) En las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Las rentas de las personas jurídicas se consideraran del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. Las normas señaladas serán de aplicación para la imputación de los gastos.

### CONTRATOS CONSIDERADOS TÍPICOS Y LOS ALCANCES DE SU EVALUACIÓN CONTABLE Y TRIBUTARIA

El Art. N° 57 de la LIR reconoce el criterio contable del devengado para la tributación de las rentas de las empresas, pero no lo define. Es así que, según este criterio establecido en el párrafo 22 del marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera y la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 – Presentación de Estados Financieros las transacciones se reconocen cuando ocurren, se registran y presentan en los estados financieros, y no cuando se cobran o pagan. Este reconocimiento contable debe efectuarse en el ejercicio económico que corresponda a su devengo. Asimismo, los gastos deben asociarse directa y simultáneamente con los ingresos del ejercicio.

Según el Tribunal Fiscal (RTF N° 274-98 y otras posteriores), el devengo jurídicamente surge cuando se genera el derecho a cobrar la renta, sea que esta se perciba o no. Así lo estableció también García Mullín cuando señaló que “el derecho de cobro nace con la sola existencia de un título que genera un derecho a percibir la renta, sea o no exigible”. Tomando en cuenta este criterio esencialmente jurídico, la norma tributaria no utiliza, en todos los casos, el tratamiento contable del devengo. Es así que en algunas situaciones genera diferencias, cuyo análisis sería materia de otro artículo.

Tomando en consideración los anteriores alcances referidos al Impuesto a la Renta y otros relacionados específicamente con el Impuesto General a las Ventas, el presente trabajo desarrolla el análisis jurídico y tratamiento legal-tributario de los siguientes contratos:

### **Contratos de compromiso de venta o contratos preparatorios**

Son contratos principales, vale decir autónomos, que expresan un compromiso para celebrar un contrato futuro de carácter definitivo. También se les denomina “contratos preparatorios o previos”, en tanto expresan un deseo de contratar en el futuro, siendo sus características las siguientes:

- Hay un compromiso de contratar. Las partes se comprometen a celebrar en el futuro otro contrato de carácter definitivo.
- Su efecto es futuro. Es un contrato preparatorio que debe contener los elementos esenciales del contrato definitivo.
- No es accesorio del contrato definitivo, porque existe antes que él. En otras palabras, es un contrato principal que culmina con la celebración del contrato definitivo, que empieza a surtir efecto con este segundo acuerdo.

#### Tratamiento del impuesto a la renta

Conforme a lo establecido por el criterio contable del devengado al que se refiere el Art. N° 57 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), este concepto requiere que se produzcan los hechos sustanciales generadores de renta y que el derecho al ingreso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.

Como hemos señalado, el contrato de “compromiso de venta” es independiente al “contrato definitivo de venta”. Debido a ello, solo en este último contrato se genera el ingreso para efectos contables y financieros, así como la renta para efectos del Impuesto a la Renta es lo que se devenga, es decir, se materializa mediante la entrega de un bien o, en su caso, la prestación de un servicio. Debido a su autonomía, el contrato preparatorio, en tanto que solo expresa un deseo de contratar a futuro, no cae dentro del campo de aplicación del Impuesto a la Renta.

#### Tratamiento del impuesto general a las ventas

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto autónomo, por lo tanto, no necesariamente coincidente con el Impuesto a la Renta. Según el Art. 1° de la Ley del IGV, este impuesto grava la venta en el país de bienes muebles (inciso a), la prestación de servicios en el país (inciso b), y, en su caso, la primera

venta de inmuebles que realizan sus constructores (inciso d).

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo precedente, con la norma aclaratoria establecida por el Decreto Legislativo N° 116, reglamentado por el Decreto Supremo N° 161-2012-EF, a partir del 1 de agosto 2012, se definió jurídicamente que el IGV grava también a los anticipos sobre ventas; vale decir, a los pagos recibidos por una empresa antes de que cumpla con la entrega del bien o la prestación del servicio. En otras palabras, mientras el IGV grava lo percibido por la empresa en forma previa al cumplimiento de su obligación contractual, el Impuesto a la Renta grava aplicando el criterio del devengado; es decir, en oportunidad de la entrega del bien o la culminación del servicio, aun cuando su pago no sea exigible. Dada la autonomía del contrato preparatorio, no estaría gravado con alguno de los supuestos a los cuales se refiere el Art. 1° de la Ley del IGV.

### **Contrato de compra-venta con reserva de propiedad**

Este contrato cuyo pago se debe efectuar al crédito, considerando el plazo y los intereses convencionales que correspondan al tiempo transcurrido, tiene como principal característica que aún cuando se produzca la entrega del bien al comprador, el vendedor se reserva el derecho a la propiedad hasta que se pague el precio convenido (todo el precio o una parte determinada de él, según el acuerdo correspondiente). Es así que, tratándose por ejemplo de bienes inmuebles, aún cuando existe una transferencia física de la propiedad con los riesgos y beneficios que corresponden a su goce, no se efectúa la transferencia jurídica de la misma, y queda pendiente la escritura pública de la propiedad.

#### Tratamiento del impuesto a la renta

De acuerdo con el criterio de ingreso o renta para efectos contables y en su caso, tributarios, en la venta de bienes, la regla general para su devengamiento es la transferencia de la propiedad. De acuerdo con ello, el concepto contable del devengo, involucra reconocimiento. De este modo, resulta necesario que se cumpla con lo siguiente:

1. Sea probable que el beneficio económico asociado a la partida llegue o salga de la empresa.

2. El costo o valor sea medible confiablemente.
3. Se efectúe la transferencia del riesgo y las ventajas de la propiedad del bien hacia el comprador.
4. Desvinculación del vendedor de la gestión o uso ordinario del bien vendido.

Para reconocer un ingreso como renta gravada se debe transferir el riesgo aunque no se transfiera jurídicamente la propiedad, porque el vendedor se desvincula del uso del bien. Ello sucede con la venta en la que el vendedor se reserva la propiedad jurídica del bien hasta que se termine de pagar.

El bien se entrega de inmediato al comprador. En ese momento, el vendedor reconoce el ingreso contable y el hecho gravable, ante lo cual debe emitir el comprobante de pago. Para que se genere la renta rige la visión económica (real) y ello corresponde a la entrega física del bien.

#### Tratamiento del impuesto general a las ventas

El IGV grava la venta de bienes en el país y, de ser el caso, la primera venta de inmuebles que efectúe su constructor. De acuerdo con dicha norma, se considera venta al acto por el que se transfieren bienes a título oneroso. La consideración es independiente de la designación que se dé al contrato que origina la transferencia y de las condiciones pactadas.

La obligación tributaria en la venta de bienes se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la que se entregue el bien, lo que ocurra primero (Art. 4° inciso a) LIGV).

La transferencia con reserva de propiedad es una venta para efectos del IGV al transferirse bienes a título oneroso. En el contrato bajo comentario, la obligación tributaria nace cuando se produce la entrega del bien.

#### **Contratos para la venta de bienes en consignación**

Contrato por el que una empresa (consignadora) entrega a otra (consignataria) bienes para que se ofrezcan al público y se vendan. En ese supuesto, la empresa consignataria comprará el bien en el momento en el cual lo transfiera a un tercero. Ello significa que será simultáneamente compradora y vendedora. En otras palabras, la venta solo se produce cuando los bienes se transfieren a terceros.

#### Tratamiento del impuesto a la renta

Según el Artículo 57° de la LIR las rentas de la tercera categoría se producen en el ejercicio comercial en que se devenguen.

De acuerdo con la NIC N° 18 se reconocerá el ingreso cuando el vendedor haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de la propiedad y que la empresa no retenga el control efectivo ni la continuidad de la administración de los productos

En las ventas en consignación el ingreso es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el comprador a terceras personas (RTF 09308-3-2004). Los ingresos se reconocen y se grava la renta en ambas empresas por la venta de bienes en consignación, cuando el consignatario transfiera la mercadería con los riesgos y beneficios de la propiedad (NIC 18) a un tercero.

#### Tratamiento del impuesto general a las ventas

La obligación tributaria del IGV se produce cuando se venden los referidos bienes, oportunidad en que se perfecciona la operación.

En la venta de bienes la obligación tributaria del IGV nace cuando se emite el comprobante de pago o en la fecha que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

En el momento en que el consignatario realiza la venta a un tercero, se genera el hecho imponible del IGV, tanto para el que entregó el bien en consignación (comitente) como para el consignatario que vendió a un tercero.

#### **Los contratos referidos al aporte social**

Los contratos referidos a los aportes al capital social para la constitución de una empresa o para la ampliación de dicho capital, pueden ser efectuados en dinero o en especie. En este último caso, ello sucede mediante un aporte de bienes.

Los aportes en dinero para constituir una empresa deben ser desembolsados según las condiciones del pacto social, a las que se refieren los artículos N° 22 al 30 de la Ley General de Sociedades. Los aportes en dinero no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta ni con el Impuesto General a las Ventas.

El aporte de bienes inmuebles se reputará efectuado cuando el aportante otorgue la escritura pública de transferencia correspondiente. El aporte social requerirá en todos los casos de la entrega de la propiedad jurídica a favor de la empresa que se constituye o incrementa su capital. Es así que, la transferencia física y la escritura Pública del inmueble son absolutamente imprescindibles para que la empresa receptora del aporte pueda incorporarla como activo inmovilizado sujeto a depreciación y como capital social pagado.

La entrega de aportes de bienes muebles (maquinaria o vehículos, por ejemplo) y la documentación referida a su propiedad debe ser efectuada como máximo cuando la empresa receptora otorgue las escrituras públicas de constitución o aumento de capital, según sea el caso.

El Art. N° 27 – Valuación de aportes no dinerarios de la Ley General de Sociedades establece que “en la Escritura Pública donde conste el aporte de bienes debe insertarse un Informe de valorización en el cual se describan los bienes objeto del aporte, los criterios empleados para su valuación y su respectivo valor”.

#### Tratamiento del impuesto a la renta

Según la LIR se entiende por enajenación de bienes al aporte a sociedades por el que se transfiere el dominio a título oneroso (Art. 5° LIR).

El aporte de bienes por sujetos que tributan rentas de tercera categoría genera renta gravada y debe ingresar al activo inmovilizado de la empresa receptora del aporte. La depreciación es considerada un gasto deducible.

El reconocimiento de la renta gravable por la empresa aportante será efectuado (devengado) a la entrega del bien aportado. Se perfecciona jurídicamente con la escritura pública correspondiente. Consecuentemente, debe incluirse como ingreso gravable sujeto al pago a cuenta del Impuesto a la Renta en el mes de transferencia de propiedad.

Asimismo, deberá tomarse en consideración lo dispuesto por el Art. N° 32 de la LIR, referido al valor de mercado de los bienes para efectos tributarios. Dicho artículo señala que se considera valor de mercado cuando se produzca una transferencia de bienes del activo fijo “el que corresponda a sus transacciones frecuentes y, cuando no se cuente con transacciones frecuentes, el valor de mercado será el de la tasación”.

Resulta recomendable que la tasación sea efectuada por un profesional independiente en calidad de perito tasador competente y colegiado.

#### Tratamiento del impuesto general a las ventas

El Art. 3° de la Ley del IGV considera 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 la transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. Adicionalmente, el Art. 2° del Reglamento señala expresamente a la transferencia de bienes dentro del concepto de aportes sociales.

El nacimiento de la obligación tributaria del IGV se produce en la fecha de emisión del comprobante de pago o en la fecha de entrega del bien, lo que ocurra primero. En el caso de los aportes sociales en especie, corresponderá a la fecha de la entrega del bien, tomando en consideración los aspectos legales descritos en párrafos anteriores.

#### **Contrato de venta de bienes futuros**

En la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato se sujeta a la condición suspensiva de que tenga existencia (Art. 1534 - Código Civil).

Si el bien no llega a existir la condición no se cumple y la venta quedará sin efecto. Esto ocurre, por ejemplo, en el uso de la venta de inmuebles sobreplanos realizado por una empresa constructora-inmobiliaria.

Si el comprador asume el riesgo de pago previo – parcial o total – el contrato siempre estará sujeto a la condición suspensiva de su existencia futura. Si el bien llega a existir, producirá efectos desde ese momento y el comprador estará obligado a efectuar el pago íntegro del precio pactado.

#### Tratamiento del impuesto a la renta

En un contrato de compra-venta de un bien futuro los ingresos o renta no se devengan hasta que se produzca la condición suspensiva de que el bien exista. Los pagos adelantados, aunque correspondan al total de la venta, no afectan al resultado del ejercicio en que se percibieron. El ingreso corresponderá al ejercicio de la entrega del bien.

La NIC N° 18 – Ingresos precisa que mayormente la transferencia de riesgos y beneficios de la propiedad coincide con la transferencia del título legal o con la posesión de los compradores.

Según Jan R. Williams, el ingreso contable se registra cuando el proceso de realización termina y ya ocurrió una transacción.

#### Tratamiento del impuesto general a las ventas

Como señalamos en el contrato de compromiso de venta, mediante el Decreto Legislativo N° 1116, reglamentado por el Decreto Supremo N° 161-2012-EF, a partir de agosto 2012, en atención al principio de legalidad<sup>1</sup>, el IGV grava a los anticipos sobre ventas, vale decir a los pagos recibidos por una empresa antes de la entrega del bien. En otras palabras, tratándose del IGV, también se grava a “lo percibido” a diferencia del Impuesto a la Renta que grava lo devengado.

#### **Contrato de arras de retractación**

De acuerdo con los artículos N° 1480 al 1483 del Código Civil, el “Arras de retractación” es un contrato preparatorio; vale decir, previo al contrato definitivo (por ejemplo de compra-venta de inmuebles) mediante el cual se efectúa un depósito y se concede a las partes el derecho a retractarse. Si se retracta la parte que entrega las arras, las pierde en provecho del otro contratante. Si se retracta quien recibe las arras, debe devolverlas dobladas al tiempo de ejecutar su derecho al retracto.

Si se celebra el contrato definitivo, quien recibe las arras las devolverá de inmediato o las imputará sobre su crédito según la naturaleza de la prestación

#### **Tratamiento del impuesto a la renta**

Según el último párrafo del artículo tercero de la LIR, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

En las arras de retractación cuando quien utiliza las arras se retracte, el depósito efectuado será pérdida para este y ganancia gravable para la otra parte. Si quien incumple el contrato es el vendedor el monto adicional que este devuelva será renta gravable para la otra parte. Para dicho propósito, debe tomarse en

consideración lo señalado por el Art. 3° de la LIR, según el cual constituye renta gravada cualquier ingreso o ganancia que se derive de operaciones con terceros.

#### **Tratamiento del impuesto general a las ventas**

Según el Art. 3° numeral 3 del Reglamento del IGV – modificado por el Decreto Legislativo N° 1116 desde agosto del 2012 – la entrega de dinero en calidad de arras de retractación no está afecta al IGV hasta que exista la obligación de entregar o transferir el bien, siempre que el depósito por arras no supere en conjunto el 3% del valor total de venta. Si el depósito supera dicho porcentaje, nacerá la obligación tributaria por el importe total entregado. En este supuesto establecido por la legislación tributaria, el arras de retractación – no obstante ser un contrato preparatorio según el Código Civil – debido a la autonomía de la norma tributaria, adquiere la figura del anticipo sobre ventas.

En los casos de prestación o utilización de servicios la obligación tributaria nace en el momento y por el monto que se percibe, inclusive si se le considera depósito, arras, garantía o similares.

En conclusión, las arras de retractación (venta de bienes) tienen el carácter de contrato preparatorio sin IGV en tanto no superen el 3% del valor total de la venta. Si superan dicho porcentaje, serán un anticipo gravado totalmente con el IGV.

#### **CONCLUSIONES**

1. El contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear (establecer una relación contractual), regular (ver los alcances de la relación contractual), modificar (establecer ajustes al contrato que pueden ser mediante Adendas) o extinguir (rescindir) o resolver una relación jurídica patrimonial.
2. Los “contratos típicos” se caracterizan por estar regulados por una norma legal específica o, en su caso, dentro de los alcances del Código Civil.
3. Mediante el criterio contable del devengado, las transacciones se reconocen cuando ocurren, se registran y presentan en los estados financieros y no cuando se cobran o pagan. Los gastos deben asociarse directa y simultáneamente con los ingresos del ejercicio.

<sup>1</sup> Este principio señala que los impuestos se determinan por Ley.

4. Las normas del Impuesto a la Renta – Artículo N° 57 de la LIR – establecen que las rentas de la tercera categoría (empresas) se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Sin embargo, la LIR establece algunos criterios diferenciales conocidos como devengado jurídico, el cual, en algunas situaciones, difieren del devengado contable.
5. El Impuesto General a las Ventas es un impuesto autónomo con características que, en determinadas situaciones, difieren del devengado para efectos del Impuesto a la Renta.
6. Los contratos preparatorios son contratos autónomos que generan un compromiso de contratar a futuro con carácter definitivo; por tanto, no caen dentro del campo de aplicación del Impuesto a la Renta. Dada la autonomía del contrato preparatorio, no estaría gravado con alguno de los supuestos por los cuales se rige la Ley del I.G.V.
7. El contrato de compra-venta con reserva de propiedad se caracteriza porque, aun cuando se produzca la entrega del bien al comprador, el vendedor se reserva la propiedad jurídica del bien hasta que se termine de pagar el precio convenido. Se encuentra devengado y, por lo tanto, gravado con el Impuesto a la Renta porque el vendedor se desvincula del uso del bien al transferirlo físicamente. La transferencia con reserva de propiedad es una venta para efectos del IGV por cuanto se transfieren bienes a título oneroso.
8. Mediante el contrato para la venta de bienes en consignación, una empresa (consignataria) recibe bienes de otra (consignadora). La empresa consignadora facturará la venta cuando la primera venda el bien a un tercero. En las ventas en consignación se reconoce la renta en ambas empresas para efectos del I.R. cuando los productos son vendidos por el consignatario a terceras personas. Igual tratamiento corresponde para el IGV, naciendo la obligación tributaria cuando se venden los referidos bienes, oportunidad en la que se perfecciona la operación.
9. Los aportes en especie al capital social están gravados con el Impuesto a la Renta cuando se transfiere jurídicamente la propiedad. Los bienes del activo inmovilizado deben ser transferidos al valor de mercado – Artículo 32 de la LIR –, principalmente mediante una tasación efectuada por perito tasador independiente. El Artículo 2° del Reglamento de la Ley del I.G.V. señala expresamente como gravada con este impuesto a la transferencia de bienes como aportes sociales.
10. El contrato de venta de bienes futuros se sujeta a la condición suspensiva de que el bien tenga existencia. En este contrato, los ingresos o rentas no se devengan hasta que el bien exista, consecuentemente, la renta corresponderá al ejercicio en que se entregue el bien. El I.G.V. grava los anticipos sobre ventas. Es así que el contrato de venta de bienes futuros se encuentra gravado con dicho impuesto.
11. El arras de retractación es un contrato preparatorio mediante el cual se efectúa un depósito que concede a cualquiera de las partes el derecho a retractarse. Si alguna de las partes incumple el contrato, la otra parte tendrá un ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta, derivado de operaciones con terceros (Artículo 3° de la LIR). La entrega del bien en calidad de arras no se encuentra gravado con el I.G.V. si en conjunto no supera el 3% del valor de la venta. Si lo supera, nacerá la obligación tributaria por el importe total entregado.

## RECOMENDACIÓN

1. Incorporar en la currícula de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM el estudio de la legislación referida a los contratos incluidos en el Código Civil; así como la legislación societaria y sus alcances incorporados en la Ley General de Sociedades.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Segunda edición oficial del Código Civil. Ministerio de Justicia. Abril 2010.
2. Ley N° 26887. Ley General de Sociedades. 1998.
3. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.
4. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 12294-EF y normas modificatorias.
5. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias.
6. Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto al Consumo. Decreto Supremo N° 29-94-EF y normas modificatorias.
7. Huayanay, H. y diversos autores (2000). Contratos – Doctrina, legislación y modelos. Edición 2000.
8. Vincenzo Roppo (2009). El Contrato. Gaceta Jurídica S.A. Primera edición peruana.