

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



“PROBLEMÁTICA GENERADA POR LA FALTA DE DEFINICIÓN DE INMUEBLE EN LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS”

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Alejandra Patricia Agüero Herrera
Código 20062278

Asesor
Ronald Armando Vargas Reynoso

Lima – Perú
Septiembre de 2021

**THE PROBLEM OF THE NON-
DEFINITION OF REAL ESTATE IN THE
VALUE ADDED TAX LAW**



TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vi
ABSTRACT.....	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: LA TÉCNICA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS 2	
1.1 La imposición al consumo.....	2
1.2 Antecedentes de la imposición al consumo.....	10
1.3 Impuesto General a las Ventas en el Perú	12
CAPÍTULO II: PRINCIPIOS QUE LIMITAN Y FUNDAMENTAN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN EL PERÚ.....	16
2.1 Principios de capacidad contributiva y neutralidad fiscal	16
CAPÍTULO III: ANÁLISIS CRÍTICO DE LA PRIMERA VENTA DEL BIEN INMUEBLE REALIZADO POR EL CONSTRUCTOR.....	27
3.1 La Primera venta de inmuebles realizada por el constructor de los mismos.....	27
3.2 Concepto de inmueble cuya transferencia se encuentra dentro del supuesto de incidencia tributaria señalado en la Ley del Impuesto General a las Ventas	30
3.3 Crítica de la dinámica traslativa del Impuesto General a las Ventas a la luz de los principios constitucionales de capacidad contributiva y neutralidad fiscal	49
3.4 Afectación de los principios de capacidad contributiva y neutralidad fiscal del Impuesto General a las Ventas en una cadena de construcción	50
CONCLUSIONES	52
RECOMENDACIONES	53
REFERENCIAS.....	54
BIBLIOGRAFÍA	59

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Esquema explicativo de la técnica de la imposición al consumo.....	10
Figura 1.2 Esquema explicativo de la técnica del Impuesto General a las Ventas en Perú	15



RESUMEN

El presente trabajo analiza la problemática generada por la falta de definición de “bien inmueble” en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento. La investigación hace un repaso de la técnica impositiva del impuesto y los principales principios que regulan y fundamentan la imposición del IGV en legislación peruana.

Asimismo, indagamos posibles definiciones de bien inmueble tomando como referencia los informes publicados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que se sustentan en la legislación civil, sectorial, normas técnicas, entre otros

Como parte del análisis, concluimos que el vacío legal ocasionado por la no definición de inmueble para fines del supuesto gravado con el IGV podría generar que la venta de terrenos parcialmente construidos transferidos en un ciclo de construcción no se encuentre gravada, produciéndose la acumulación del impuesto y la afectación a la neutralidad del impuesto.

Finalmente, se sugiere modificar la Ley del Impuesto General a las Ventas para incorporar una definición de bien inmueble para que el impuesto afecte a toda la cadena de construcción.

Palabras clave: Impuesto General a las Ventas, inmueble, neutralidad fiscal, construcciones.

ABSTRACT

This paper analyzes the problem generated by the non definition of "real estate" in the value-added tax (VAT) Law for tax purposes. The investigation reviews the tax technique and the main principles that regulate and base the imposition of VAT in the Peruvian legislation.

Likewise, we investigated possible definitions of real estate considering the judgment outlined by the Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) and the Tax Court have outlined in the last years.

As part of the analysis, we conclude that the non-definition of "real estate" for VAT purposes could generate that the sale of partially built land transferred in a construction cycle is not taxed, causing the VAT accumulation and the impact on the neutrality.

Finally, it is suggested to modify the VAT Law and incorporate a definition of real state to avoid the accumulation of the tax.

Keywords: value added tax, real estate, construction, tax neutrality

INTRODUCCIÓN

Entre los supuestos gravados con el Impuesto General a las Ventas (IGV en adelante) se encuentran como hipótesis de incidencia la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos (Aguero, 2015, p. A8).

Al respecto, podría afirmarse que la imposición a la primera venta de bienes inmuebles no sólo tiene por finalidad gravar el valor agregado en la comercialización de bienes construidos para su venta, sino también tendría por objetivo cumplir un rol antielusivo cuando los contratos de construcción eran el único supuesto gravado con el impuesto.

Sin embargo, no se optó por gravar expresamente a las transferencias de terrenos parcialmente construidos dentro de un ciclo de construcción en el que intervienen múltiples y sucesivos constructores, hasta la culminación del inmueble y venta al consumidor final.

Bajo este escenario, el presente trabajo tiene por finalidad demostrar la problemática generada por la falta de una definición expresa de inmueble cuya primera venta sólo está sujeta al Impuesto General a las Ventas cuando estamos ante una cadena de construcción.

Para tal efecto, desarrollaremos en el primer capítulo la técnica de la imposición al consumo adoptada por el Impuesto General a las Ventas. En el segundo capítulo nos enfocaremos en analizar los principios capacidad contributiva y neutralidad fiscal que rigen el impuesto. Finalmente, en el tercer capítulo, analizaremos el concepto de bien inmueble cuya primera venta está sujeta al Impuesto General a las Ventas a efectos de demostrar que la falta de una definición de inmueble podría producir la acumulación del impuesto y la afectación a la neutralidad fiscal.

CAPÍTULO I: LA TÉCNICA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Para efectos fiscales, Luque Bustamante (s.f) establece que:

La técnica impositiva adoptada por un tributo constituye una herramienta necesaria de interpretación porque es vital que la norma tributaria se interprete de tal forma que se mantenga el natural equilibrio que debe existir entre la recaudación, la naturaleza del impuesto y la capacidad contributiva y económica del sujeto pasivo. (p. 2)

Consideramos que la técnica de un tributo evita que cualquier sujeto de la relación jurídico – tributaria desnaturalice el tributo en cuestión. Es por ello, que consideramos importante iniciar nuestra investigación analizando la técnica general del impuesto y su aplicación en Perú.

1.1 La imposición al consumo

El impuesto, a diferencia de otros tributos, es uno que no genera una contraprestación directa o mediata a favor del contribuyente por parte del Estado. Por tal motivo, el impuesto es exigido a quienes se encuentren en las situaciones expresamente reguladas en las leyes que manifiesten capacidad contributiva.

La capacidad contributiva se expresa fundamentalmente de tres maneras: i) a través del patrimonio, ii) a través de la renta y iii) a través del consumo.

El IGV es un impuesto que grava las revelaciones de riqueza que pueden evidenciarse en consumos como compra de bienes, prestación de servicios, entre otros.

Los autores Togo y Mamani (2018) sostienen que, para efectos fiscales, el consumo sirve, tal como sucede con la renta y el patrimonio:

Como una guía de capacidad contributiva, a partir del cual, el Estado en su poder de imperio puede establecer impuestos para financiar el gasto público. No

obstante, este tipo de imposición puede dar lugar a un patrón de distribución regresivo (p. 34)

a) Tipos de imposición

- La imposición directa recae sobre los ingresos y bienes de individuos o entidades. En este caso, el tributo tiene relación directa con la capacidad económica (o contributiva) del contribuyente.
- La imposición indirecta grava el consumo de bienes y servicios. Este tipo de impuesto es asumido por el consumidor final, formando parte del precio del bien o servicio.

Coincidimos con Borda y Caballero (2016) cuando comentan que el beneficio de la imposición directa es su progresividad, gravando a quienes ostentan mayores ingresos y/o patrimonio; en cambio, la dificultad en su recaudación hace fácil su elusión. De otro lado, en la imposición indirecta el tributo se traslada a los precios recaudándose a través de los agentes de retención quienes no soportan la carga fiscal (Sección Predominio de impuestos indirectos, párr. 1).

Por su lado, Arnaudo (1961) señala que el costo de los servicios se solventa mediante los impuestos indirectos y directos. De un lado, los impuestos indirectos se agregan al costo de producción y en consecuencia son pagados en la proporción en que se gastan los ingresos en la compra de servicios y bienes. De otro lado, los impuestos indirectos recaen sobre las categorías de ingreso más elevados puesto que por definición son asumidos por las personas una vez percibido el ingreso y en forma progresiva según su importe (p. 45).

b) Tipo de impuestos indirectos sobre el consumo

Los impuestos al consumo suelen recaer sobre bienes y/o servicios ya sea de manera general o específica.

Al respecto, Zolezzi (1983) señala que un impuesto a las ventas se diferencia por su amplitud dado que comprende todos los bienes o gran parte de ellos, así como también todos los servicios (p. 13).

c) Características de la imposición indirecta al consumo

- No se puede realizar la personalización de la imposición con el consumidor final, mediante las deducciones establecidas por ley y por medio de la progresividad. Sin embargo, existen otras técnicas que se acercan a una personalización como son las exenciones del consumo de primera necesidad y un impuesto que grave consumos lujosos o suntuarios.
- Son impuestos proporcionales para que sea progresivo debe existir una personalización de la imposición.
- Son impuestos repercutibles porque el contribuyente tiene atribuido el derecho – deber de repercusión.
- Son instantáneos porque sus hechos impositivos como la venta carecen de periodo impositivo por la naturaleza de las cosas se agota enseguida.

d) Una de las formas de la imposición al consumo es el valor agregado

El valor agregado como finalidad de gravamen de IGV, se genera en cada etapa del proceso de producción y comercialización, que incide sobre el precio de los bienes, servicios, eliminando así el efecto de piramidación.

Celdeiro (1983) señala que un impuesto de este tipo es un tributo de varias etapas, no acumulativo y de única incidencia en el precio. El impuesto nace en cada etapa del ciclo de producción y comercialización de bienes y servicios. Se caracteriza por afectar una sola vez en el precio final evitándose el efecto de piramidación dado que sólo impacta la porción que representa el valor agregado en cada una de las transferencias (p. 104).

Este tipo de impuesto presenta divisiones técnicas, los cuales pueden ser de dos tipos:

- Impuestos monofásicos: son aquellos que se generan solo en una de las fases o etapas del proceso productivo o de comercialización del bien transferido o servicio prestado. Es decir, gravan el valor de las ventas de un bien o servicio en una sola fase de la cadena ya sea a nivel de fabricante, mayorista, minorista o consumidor.

Al respecto, Zolezzi (1983) establece que este tipo de imposición se caracteriza por gravar una sola etapa del ciclo de producción y comercialización, siendo un impuesto único que puede ser cobrado en cualquier fase ya sea en la etapa inicial (al por mayor) hasta la etapa de venta final (al consumidor efectivo) (p. 15)

En ese sentido, Alva (2013) opina que este tipo de impuestos puede afectar en la etapa primera (fase del productor), en la etapa intermedia (fase del mayorista) o en la etapa última (fase del minorista). (p. 13)

- Impuestos plurifásicos: son aquellos que gravan las distintas etapas de producción y distribución de los bienes y servicios.

Estos impuestos pueden recaer sobre el valor pleno o sobre el valor agregado.

- En el primer caso “valor pleno”, el impuesto se aplica en todas las fases del proceso, sobre el importe total de las ventas que se realicen desde el momento inicial de la producción hasta la distribución del mismo al consumidor final.
- En el segundo caso “valor agregado”, el impuesto recae solo por el valor agregado, es decir, no se grava el precio global de cada etapa sino solo el valor agregado o añadido.

Al respecto, Zolezzi (1983) señala que el impuesto al valor agregado es uno de tipo plurifásico que, si bien grava todas las fases del ciclo de producción y comercialización, el objeto del gravamen no es el valor total sino únicamente el valor agregado o mayor valor que gana en cada fase (p. 12).

e) Métodos para determinar el valor agregado

En relación con los métodos de los cuales se puede aplicar el método del valor agregado, existen mecanismos que ayudan a eliminar los posibles efectos acumulativos que se puedan generar en el ciclo económico.

En ese sentido, Córdova (2006) señala que existen varias técnicas para gravar el valor agregado y eliminar los efectos acumulativos de la imposición al consumo en todo el ciclo de producción y distribución, tales como la regla de adición o deducción, pudiendo ser sobre base real o financiera (página 1049).

Así pues, se conocen dos métodos para lograr tal determinación del valor agregado, como son:

- La técnica de adición que consiste en determinar la base imponible mediante el cálculo de las retribuciones atribuidas por un contribuyente en un periodo dado los factores de la producción, teniéndose la ventaja de fundamentar la liquidación con el balance.
- La técnica de sustracción, la base imponible se determina por la diferencia entre la producción sujeta al impuesto y las compras sujetas al impuesto durante un tiempo determinado.

Esta técnica a su vez contiene ciertas formas para determinar la materia imponible:

- a) Base real, la base imponible se obtiene por la diferencia entre las compras y ventas en un periodo determinado y las retribuciones atribuidas por la empresa a los factores de producción tomándose la producción real y física de un determinado tiempo.
- b) Base financiera, la materia imponible se obtiene por diferencia entre compras y ventas en un tiempo determinado, sin tener en consideración los inventarios existentes al cierre del ejercicio fiscal.

A su vez la modalidad de base financiera permite dos posibilidades para determinar el impuesto al valor agregado:

- La modalidad de base contra base, se aplica la tasa del impuesto contra la diferencia existente entre la base de compras y ventas gravadas.
- La del impuesto contra impuesto, implica que el monto a ingresar al fisco se determina por la diferencia existente entre el impuesto cobrado mediante las ventas y el impuesto abonado en las compras.

Al respecto, tal como establece la Administración Tributaria, la deducción sobre base financiera supone descontar del impuesto por las ventas de un periodo determinado, el impuesto de las adquisiciones y/o importaciones efectuadas en el mismo periodo, sin ser relevante para estos efectos que los bienes vendidos se originen en la producción del periodo anterior o de stocks producidos en periodos distintos, a pesar de que los bienes adquiridos no se hayan utilizado en la producción del periodo actual (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2003, Informe 311-2003-SUNAT/2B0000, párr. 25).

En esa línea, en un litigio administrativo por aplicación del crédito fiscal con otros tributos o con el IGV de periodos anteriores a la generación de dicho crédito fiscal, el Colegiado señaló:

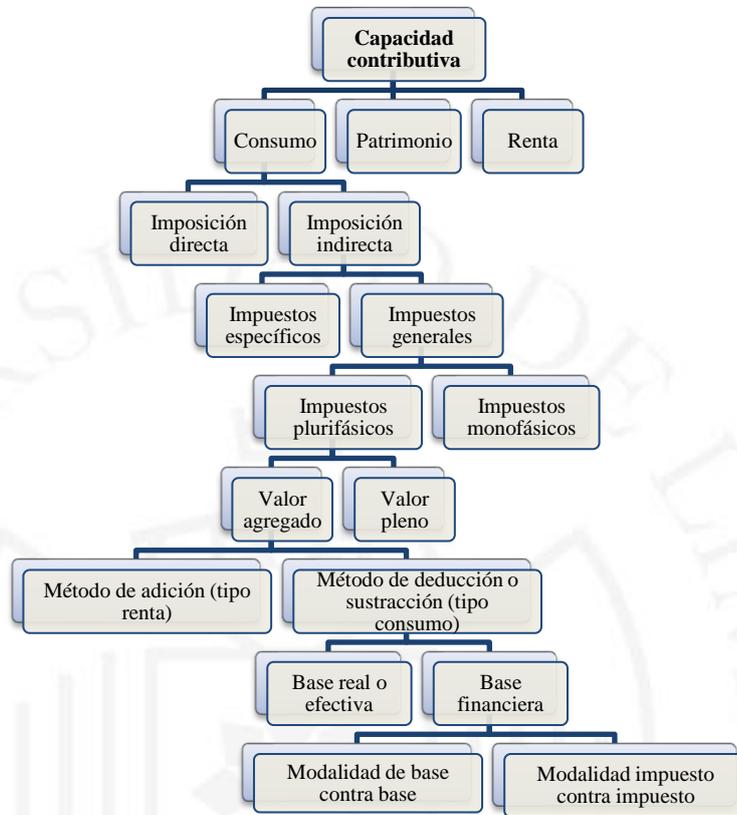
Que el IGV en el Perú ha sido estructurado como un impuesto cuyo valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera, es decir, se permite emplear

como crédito fiscal el impuesto que gravó en un mes las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas de ese mismo periodo u otros periodos, diferenciándose así del método de sustracción sobre base real, en que este último considera que el crédito fiscal puede ser ganado por cualquier insumo o bien utilizado en un proceso de producción, sin importar cuando fueron adquiridos... Que el sistema de deducciones sobre base financiera no permite la aplicación retroactiva del crédito fiscal a operaciones de venta gravadas con el impuesto, así estas se encuentren directamente vinculadas, teniendo derecho el contribuyente a su aplicación a partir de la fecha de su anotación en el registro de compras respectivo, así como del cumplimiento de los demás requisitos formales y sustanciales (Tribunal Fiscal, 1997, Resolución 791-4-1997, párr. 4);

Que, permitida la deducción del crédito fiscal en referencia, así como su aplicación en el mes y en el arrastre del saldo en los periodos sucesivos, la compensación discutida no procede al no responder a los criterios técnicos que fundamentan el sistema del impuesto al valor agregado adoptado ni tampoco ajustarse a la legislación pertinente. (Tribunal Fiscal, 1997, Resolución 791-4-1997, párr. 9)

Figura 1.1

Esquema explicativo de la técnica de la imposición al consumo



1.2 Antecedentes de la imposición al consumo

Fue en Alemania en que el gravamen al consumo bajo el mecanismo del valor agregado apareció por primera vez, siendo implementado en Francia en 1954. Si bien gran parte de los países de Latinoamérica adoptaron dicha estructura, fue Brasil el pionero en adoptar un régimen con las particularidad de un impuesto al valor agregado.

Alva (2013) explica que:

Con respecto a la Unión Europea, el IVA es un impuesto armonizado de tal modo que la legislación de cada Estado miembro debe procurar adaptarse a las normas comunitarias que se dictan en esta materia. En España el Impuesto al Valor

Agregado se instauró en 1986, cuando dicho país ingresó formalmente a la Unión Europea, para lo cual se sustituyó al impuesto sobre el tráfico de empresas. En el mundo se le conoce como el Impuesto al valor agregado – o IVA-, y en nuestro país se llama impuesto general a las ventas – o IGV -. Ambos tienen la característica de ser un impuesto de tipo indirecto que tiene como principio fundamental la neutralidad económica y que pretende gravar el consumo de bienes y servicios en todas las fases económicas del proceso de producción, de allí que sea plurifásico, pero no acumulativo. En muchos casos afectamos el impuesto general a las ventas en las operaciones o inclusive lo pagamos, pero no tomamos en cuenta la propia mecánica del IVA. (p. 13)

En el Perú, la imposición al consumo tiene sus orígenes en el Impuesto a los Timbres Fiscales. Este impuesto gravaba las ventas y cualquier operación que generara movimiento de fondos, y que afectara el íntegro del precio de venta sin considerar deducción alguna. En ese sentido, este impuesto calificaba como uno de tipo plurifásico (todas las etapas) acumulativo sobre el valor total y no sobre el valor agregado.

Posteriormente, con el Impuesto a los Bienes y Servicios se caracterizó por ser un impuesto de tipo monofásico, gravando únicamente la venta de bienes a nivel fabricante o importador, con un crédito fiscal del 70%, y que contaba con tasas diferenciales

Adicionalmente se gravaba la actividad de construcción y determinados servicios con tasas diferenciales. Como consecuencia de posteriores modificaciones, el impuesto fue cambiando sus características a efectos de asimilarse en uno estructurado bajo la forma del valor agregado.

Así pues, en nuestro país, la disposición de riqueza expresada mediante el consumo tiene un gravamen bajo la aplicación de dos impuestos: el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y el IGV.

Al respecto, con la publicación del Decreto Legislativo 190 entró en vigor el actual IGV que se caracteriza por ser un impuesto general al consumo estructurado bajo el mecanismo del valor agregado. Cabe precisar que, con dicha norma si bien manteníamos una tasa única para las operaciones en general; seguíamos manteniendo tasas determinadas para distintos productos.

En el tiempo este régimen ha sufrido una serie de cambios hasta llegar al Decreto Legislativo 775 que fue publicado el 31 de diciembre de 1993 y que con algunas variantes es el régimen actual Decreto Legislativo 821.

1.3 Impuesto General a las Ventas en el Perú

Ahora bien, el Impuesto General a las Ventas en Perú grava la transferencia de bienes y servicios dentro del ciclo de producción y distribución, adoptando para ello la técnica de gravar únicamente el valor agregado en cada una de las fases de dicho ciclo, evitando, de este modo, la acumulación del impuesto y, por ende, las distorsiones económicas que ésta genera en el precio.

Alva (2013) señala que el Impuesto General a las Ventas (IGV) constituye:

Uno de los impuestos indirectos cuya recaudación en materia tributaria ha ido en aumento en los últimos tiempos, en el Perú. Que es un tributo que afecta la totalidad de las operaciones llevadas a cabo en el ámbito comercial y que afecta tanto a las personas jurídicas como a las personas naturales sin negocio. Estas últimas son las que, de manera indirecta, asumen el pago del IGV sin posibilidades de trasladar a terceros el impuesto, al no contar con algún mecanismo de traslación o crédito fiscal. (página 5)

A su turno, Villanueva (2014), señala que “el IGV es un impuesto general al consumo de bienes y servicios cuyo principio económico fundamental es el de neutralidad”, otorgando una “cualidad única al IGV, en el sentido que los contribuyentes no soportan su carga económica”. (p. 19)

En ese sentido, Veiga (2014) ha sostenido que la neutralidad en un impuesto al valor agregado involucra que el gravamen exigido a todos los involucrados (esto es, hasta el consumidor final) en el ciclo de producción y distribución del bien/ servicio no genera distorsión alguna debido a la posibilidad de deducir el impuesto de las adquisiciones en cada fase, bajo la observación de determinados requisitos. (p. 19)

Al respecto, el artículo 18 del Decreto Supremo 55-99-EF establece que el impuesto de las adquisiciones (denominado crédito fiscal) se compone del IGV detallado

de manera discriminada en un comprobante de pago que sustente la adquisición de bienes, servicios y/o contratos de construcción, así como el impuesto pagado en la importación de bienes o con ocasión de la utilización de servicios prestados por nos domiciliados.

La mencionada norma también establece que el derecho al crédito fiscal se sujeta a dos requisitos sustanciales:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.
- b) Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.
- c) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Cabe precisar que, cuando las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción o importaciones no estén destinadas a operaciones gravadas con el IGV, el impuesto solo podrá ser considerado como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, generándose, en consecuencia, el efecto acumulativo previamente desarrollado.

a) La técnica para la determinación del valor agregado en el impuesto general a las ventas peruano

El IGV aplicable en Perú es estructurado como un impuesto al valor agregado, indirecto que grava el consumo con absoluta generalidad y sin discriminaciones. Es decir, la regla debe ser afectar con el impuesto todo el ciclo de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios. Es por ello que es de tipo plurifásico estructurado bajo método de sustracción, adoptando como método de deducción el de la base financiera, mediante el cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las operaciones de ventas y compras que se hayan realizado en el periodo.

Es un impuesto que no genera acumulación. Esta característica supone que no se produzca una sucesión impositiva que termine generando un gravamen sobre impuesto, ni se aplique la imposición sobre la materia imponible gravada en la etapa anterior. A diferencia de uno acumulativo que considera el impuesto gravado en fase previas y que viene incorporado en el costo del producto o servicio, afectando seriamente el precio del mismo.

Nuestro IGV está diseñado bajo el método de la deducción sobre base financiera, esto implica que el valor de la etapa anterior se aplica contra el valor de la siguiente etapa, independientemente a que los bienes sean vendidos o no, así como incorporados en los bienes que en dicho periodo se transmiten.

Acoge el mecanismo de impuesto contra impuesto que implica otorgar al contribuyente un crédito fiscal por las adquisiciones del periodo, que se aplica contra el débito fiscal (impuesto bruto) calculado en el mismo periodo.

Así, tal como sostiene Luque (2003) este impuesto es un tributo de tipo indirecto que grava el consumo y que utiliza el mecanismo del valor agregado, estructurándose bajo la técnica de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto. A partir de ello, el IGV sólo impacta en el valor agregado en cada fase del ciclo de producción y distribución de bienes y servicios, siendo su finalidad imposibilitar la acumulación del tributo y la piramidación de los precios de los bienes y servicios sujeto a tributación. (p. 174)

Esto ha sido señalado también por el Colegiado indicando que “el legislador adoptó respecto al primero la técnica del impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado calculado con el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto, con derecho a un crédito fiscal con deducciones amplia”. (Tribunal Fiscal, 2000, Resolución 1374-3-2000, p. 4)

De similar manera, el Colegiado estableció que, para efectos del crédito fiscal, que este impuesto utiliza un sistema de deducciones financieras o amplias, lo que conlleva a que pueda deducirse no sólo las

compras que formen parte del bien vendido, sino que incluye a las que se van consumiendo en el proceso o simplemente constituyen una erogación de la actividad. (Tribunal Fiscal, 2003, Resolución 2607-5-2003, p. 3).

Esto sólo es posible gracias al mecanismo que ha adoptado el IGV dado que da la posibilidad al contribuyente de recobrar el IGV que gravó sus compras (sea cual fuere, de bienes, servicio, contratos de construcción y/o importaciones) contra el IGV que grave sus operaciones sujetas a imposición de cada periodo. La diferencia entre ambos importes constituye el IGV a pagar a la SUNAT o, de tener mas adquisiciones, un saldo a favor del IGV que puede aplicarse en periodos siguientes hasta su total aplicación.

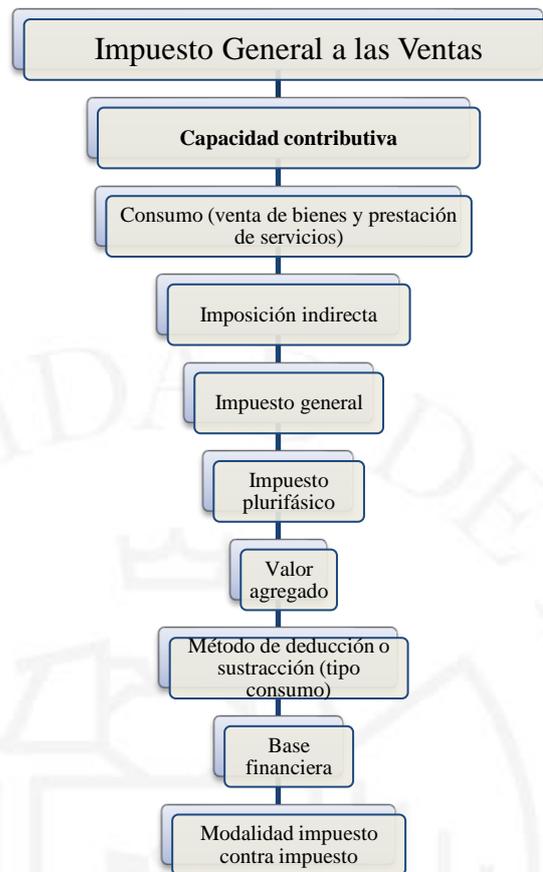
Sobre el particular, el Colegiado ha reconocido que el IGV ha sido regulado bajo la técnica antes desarrollado de forma tal que no se genere el efecto de pirimidación de los precios. (Tribunal Fiscal, 2015, Resolución 04488-3-2015 p. 5)

b) Esquema de la técnica de estructuración del Impuesto General a las Ventas en Perú

A fin de esquematizar la técnica utilizada para estructurar el IGV en Perú hemos preparado el siguiente mapa conceptual:

Figura 1.2

Esquema explicativo de la técnica del Impuesto General a las Ventas en Perú



CAPÍTULO II: PRINCIPIOS QUE LIMITAN Y FUNDAMENTAN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN EL PERÚ

2.1 Principios de capacidad contributiva y neutralidad fiscal

La Constitución Política del Perú ha dotado al Estado de potestad tributaria, es decir la potestad de legislar en materia tributaria y la ha limitado a través de los principios constitucionales tributarios. Estos principios han sido dispuestos en el artículo 74 de la Constitución Política y son los siguientes: principio de reserva de ley, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad y de respeto a los derechos fundamentales.

Sin embargo, existen otros principios que son utilizados en la doctrina y jurisprudencia tributaria, nos referimos al principio de capacidad contributiva,

neutralidad fiscal, principio de seguridad jurídica y de solidaridad; siendo los dos primeros materia de desarrollo en la presente tesis.

a) Principio de capacidad contributiva

Entendemos como capacidad contributiva a la aptitud que presenta un sujeto para ser contribuyente de alguna carga fiscal.

Es importante tener en cuenta que la capacidad contributiva está estrechamente vinculada con la capacidad económica. Para algunos autores el principio de capacidad económica y contributiva tienen el equivalente significado, como lo describe el tributarista Barrios (1966): “Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad” (pp. 62-63)

Por otro lado, existen otros tributaristas e incluso el mismo Tribunal Constitucional que se han pronunciado y establecido marcadas diferencias entre ambos principios. Es así que señalan lo siguiente:

Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente o que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: “aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene una vinculación inquebrantable con el hecho imponible, esto quiere decir que el tributo debe tener en cuenta la capacidad contributiva o económica de los contribuyentes. Sólo así podrá respetarse la posibilidad del sujeto obligado a tributar, siendo el impuesto un tributo que no viole la capacidad de pago del contribuyente. De esta manera, se alinea el supuesto legitimador para tal imposición respetando el principio de justicia fiscal en el cual se debe guiar el legislador. (Tribunal Constitucional, 2004, Sentencia 033-2004-AI/TC, fundamentos 11 y 12)

De modo que, cuando el Colegiado reafirma que cualquier tributo debe imponerse respetando la capacidad contributiva del sujeto incidido, lo que hace es corroborar que la relación entre tributo y capacidad económica/contributiva representa el ámbito que, en general, legitima la existencia de tal capacidad como principio fiscal tácito en el ámbito constitucional (Tribunal Constitucional, 2002, Sentencia 2727-2002-AA/TC, fundamento 8.)

Ahora bien, en base a lo expuesto somos de la postura que la capacidad económica y contributiva tienen definiciones distintas; mientras que, la capacidad económica son todos aquellos indicios reveladores de riqueza, la capacidad contributiva es la riqueza que podría soportar alguna carga fiscal tomando en cuenta las condiciones particulares de cada contribuyente en relación con las rentas y los ingresos que reciban.

Por otro lado, es importante indicar que el principio de capacidad contributiva si bien no se encuentra de manera expresa en la Constitución Política del Perú, es un principio derivado del principio de igualdad.

Tan es así que el Tribunal Constitucional estableció que los principios constitucionales recogidos en la carta magna impuestas al legislador (o que por disposición expresa tenga potestad tributaria) se han ido desarrollando en la jurisprudencia constitucional (Tribunal Constitucional, 2004, Sentencia 53-2004-AI/TC, p. 24).

Inclusive, el Colegiado señaló que el principio de no confiscatoriedad es un “concepto jurídico indeterminado” dado que no puede ser regulado en términos genéricos sino que debe ser examinado en cada caso concreto, debiéndose observar el tipo de tributo y el contexto del obligado a cumplir con la obligación tributaria (Tribunal Constitucional, 2002, Sentencia 2727-2002-AA/TC, fundamento 5).

De este modo, este principio constitucional está implícito en la Constitución no siendo necesaria su incorporación expresa, dado que se establece como base para el cálculo de la cantidad que cada sujeto incidido debe contribuir para solventar el gasto público. Cabe precisar que, el cumplimiento de este principio no sólo asegura evitar un caso de confiscatoriedad sino que encuentra su origen en el principio de igualdad recogido constitucionalmente (Tribunal Constitucional, 2004, Sentencia 00053-2004-PI/TC, fundamento 1).

Acosta (2000) sostiene lo siguiente: “El principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto expresión o concreción del derecho a la igualdad” (p. 4).

En rigor, consideramos que el principio de capacidad contributiva es inherente a toda carga tributaria (tributos, tasas, contribuciones especiales; entre otros) graduándolos u originándolos.

Este principio exige al Estado, en el diseño y exigencia de tributos, la obligación de sustentar estas imposiciones en lineamientos imparciales de la capacidad contributiva de los contribuyentes como sujetos sometidos a imposición.

De esta forma, se establece como una limitación para el legislador en el diseño de tributos y, de otro lado, constituye un mecanismo para la aplicación de éstos.

Como mencionamos en el Capítulo I, la capacidad contributiva se manifiesta principalmente mediante tres indicadores de riqueza:

- Patrimonio
- Renta
- Consumo

Ante la existencia de alguna manifestación de riqueza, el legislador tiene la potestad de incluirla como hipótesis de incidencia de alguna carga fiscal.

Es así como, el IGV grava el gasto, que se manifiesta a través de compras de bienes o utilización de servicios.

De acuerdo con la técnica empleada en la estructuración del Impuesto General a las Ventas, el sujeto incidido con este impuesto es el consumidor final. Bajo dicha premisa, dentro del ciclo de producción, distribución o comercialización, los sujetos intervinientes solo son responsables de su traslado a la Administración Tributaria.

Entonces, en el caso particular del Impuesto General a las Ventas, el sujeto pasivo de derecho no coincide con el sujeto de hecho (consumidor final) y la manifestación de riqueza recae sobre este último.

Es importante que la estructura legislativa del impuesto sea eficiente y que el crédito fiscal logre ser trasladado por todo el ciclo económico (producción, comercialización y distribución) hasta llegar al consumidor. De lo contrario, algún sujeto de derecho estaría forzado a considerar dicho crédito fiscal como costo distorsionando sus ingresos.

b) Neutralidad fiscal

Como mencionamos en el punto i. del presente Capítulo, el IGV ha sido estructurado con el objeto de trasladar la carga impositiva de todo el ciclo económico (producción, comercialización y distribución) al consumidor final.

Para ello es necesario que la técnica del impuesto y la legislación que se adopte permita dicha traslación.

Es así como nuestro Impuesto General a las Ventas hace efectiva la traslación mediante el mecanismo de impuesto contra impuesto con lo cual el débito fiscal (operaciones de ventas) es compensado contra con el crédito fiscal (operaciones de compras) del periodo.

Así pues, la neutralidad como principio rector del IGV busca el traslado del impuesto es todo el ciclo económico, por lo cual, el mecanismo utilizado para lograr tales fines son la interacción del impuesto aplicado a las compras y ventas. Siendo que, el consumidor final será aquel que no podrá descargar el IGV y finalmente lo asumirá, afectándolo económicamente con un mayor precio del bien.

Cardeña (2020) opina que

La neutralidad del IVA permite que la magnitud de la tasa del IVA se mantenga respecto al empresario, ya que asumirá el impuesto generado o devengado por sus propias ventas, deduciendo el impuesto que ha gravado sus compras, manteniendo la misma ganancia. En cambio, el consumidor final es quien no puede descargar el impuesto que se le traslada en el precio de venta y tiene que asumirlo, por lo que la tasa sí le afecta económicamente al pagar un mayor precio del bien, es por ello que considera al IGV como un impuesto indirecto. (p. 7)

La regulación vigente en nuestro país establece que la determinación del Impuesto General a las Ventas a pagar se realiza de manera mensual y que, si al aplicar el crédito fiscal contra el IGV de ventas, se genera un saldo a favor, éste es arrastrable a los siguientes periodos.

Este principio es también recogido por la Decisión 599 Comunidad Andina de Naciones, la cual señala que “técnicamente es recomendable promover la neutralidad del impuesto tipo valor agregado a fin de no causar distorsiones en la economía”. (Comunidad Andina, Decisión 599, Considerando 6)

Añade la referida Decisión 599 que

La neutralidad ... se materializa en el derecho al crédito fiscal, por el cual el empresario tiene el derecho a restar de los impuestos generados por las operaciones gravadas que realice, los impuestos repercutidos o trasladados por la compra o importación de bienes o la utilización de servicios. (Comunidad Andina, Decisión 599, Artículo 2)

Al respecto, Escalante (2019) señala que:

El IGV está diseñado de forma tal que las etapas intermedias del proceso productivo sean neutrales a imposición alguna y la carga impositiva sea trasladada al último adquirente de la cadena de comercialización, denominado consumidor final. La legislación del IGV recoge el criterio de neutralidad dentro de los artículos 18 al 25 de la Ley del IGV, al establecer un sistema de impuesto contra impuesto, mediante el cual el IGV que sea pagado en la adquisición de bienes y servicios (crédito fiscal), pueda ser aplicado contra el IGV originado por las futuras operaciones gravadas que realice un determinado contribuyente (débito fiscal) (p. 53).

Agrega que el crédito fiscal que permite la configuración de la neutralidad en la imposición del impuesto podrá ser aplicado sólo si está relacionado a operaciones gravadas con el mismo tributo y, de otro lado, califiquen como costo/ gasto para efectos del Impuesto a la Renta. Otro aspecto relevante es que el comprobante de la adquisición esté inscrito en los registros contables del contribuyente. Nótese que, el impuesto que afectó las adquisiciones y que exceda el impuesto que afectó las ventas podrá ser utilizado como crédito fiscal en los meses siguientes.

Gamba (2008) resalta que la neutralidad del impuesto se logra gracias a la posibilidad de aplicar como crédito fiscal el impuesto de las adquisiciones. Ello dado que mediante la figura del crédito fiscal el contribuyente adelanta al Estado solamente el valor agregado de cada fase del ciclo de producción y comercialización, lográndose incidir económicamente en el consumidor final con el 100% del impuesto que afectó las etapas previas (p. 8).

Esta misma posición ha sido expuesta por la Administración Tributaria al señalar que con la posibilidad de descontar el crédito fiscal del IGV se logra dicha neutralidad,

pues cada sujeto incidido con el impuesto paga al Estado la parte del tributo que corresponde en cada fase. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2003, Informe 311-2003-SUNAT/2B0000, pp. 4-5)

En esa misma línea Bravo (2005) señaló que el IGV ha sido diseñado como un impuesto al valor agregado, al ser un tributo de tipo indirecto que afecta el consumo. Su forma de estructuración evita los efectos que genera la piramidación y acumulación, permitiendo la inspección de la Administración Tributaria. Así, no se produce distorsión económica alguna llegando al consumidor final de manera neutral, no obstante caracterizarse por su regresividad (p. 31).

En esa misma línea, consideramos que la neutralidad fiscal es principalmente un principio de carácter económico y está basado en situaciones empresariales y de mercado.

Desde una perspectiva económica, la neutralidad tiene genera que el impuesto cumpla con su función sin obstruir en las acciones de los agentes económicos; por ejemplo, si durante el ciclo económico algún sujeto de derecho no pueda trasladar el impuesto, lo que sucederá es que dicho impuesto se asigne como un costo del producto/servicio y ello incremente el precio. Entonces un potencial consumidor final podría optar por no adquirir el bien o servicio dado el costo elevado.

De similar manera opina Chávez (2012) que:

En tanto Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto sobre la demanda final pues el Principio de Neutralidad del impuesto para el empresario hace que este no se vea afectado económicamente por el impuesto pues al no incorporarlo como costo en el precio se traslada el impuesto a terceros, involucrando a estos agentes económicos en su control, quienes por su interés de "ejercer el derecho al crédito fiscal exigirán a su proveedor factura, quien a su vez está forzado a incluirlo en su declaración tributaria como débito fiscal", evitando la acumulación del impuesto en el precio del bien o servicio hasta alcanzar al consumidor final. (párr. 1)

Se puede evidenciar la importancia de la neutralidad en las etapas del ciclo productivo y el impacto económico al ser un derecho de los contribuyentes el traslado de la carga fiscal, así como la recuperación del impuesto a través de su deducción. El Proyecto de Ley, PL 7311/2020-CR que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas para el perfeccionamiento del impuesto ha señalado que:

Ahora bien, desde entonces, la neutralidad del IGV se consigue a través de la aplicación de dos derechos atribuidos al contribuyente, los mismos que son estructurales en el Impuesto: (i) El derecho a trasladar económicamente la carga del Impuesto que grava sus operaciones hacia los adquirentes o usuarios de los bienes o servicios que distribuyen, y (ii) El derecho al crédito fiscal a través del cual el fisco reconoce la recuperación del impuesto que hubiese gravado sus compras destinadas al desarrollo de su actividad mediante el descuento al impuesto bruto, impidiendo así que constituya un costo/ gasto del negocio.

Pues bien, desde la aplicación del IVA en el Perú, con limitaciones en imprecisiones técnicas en un principio, se ha seguido un proceso evolutivo que lo ha venido acercando cada vez más a la técnica empleada en los países más avanzados, lo que le permitiría alcanzar sus objetivos de recaudación con neutralidad, sin embargo, en la actualidad quedan todavía algunas asignaturas pendientes, tales como el derecho pleno y sin limitaciones que deberla tener el contribuyente del tributo a la aplicación del crédito fiscal, el cual por diversas impurezas técnicas en nuestra legislación actual, permiten que el contribuyente termine en ciertas circunstancias soportando económicamente la carga del impuesto. (Congreso de la República, Proyecto de Ley, PL 7311/2020-CR, 2020, p. 5)

Es entonces la neutralidad fiscal un principio que soporta la correcta aplicación del IGV, así como el equilibrio de derechos de los contribuyentes que ejercen su derecho a descargar el impuesto utilizado en sus adquisiciones y ventas.

Sin embargo, las imprecisiones del legislador en el texto normativo generan limitaciones a los contribuyentes respecto a una adecuada aplicación de la neutralidad, generando diversas consecuencias y/o perjuicios a su economía, tales como: (i) Que dentro del ciclo de producción se asuma el impuesto, aun cuando no se ha llegado al consumidor final; (ii) Imposibilidad de aplicar el crédito contra el débito fiscal que gravó las operaciones; (iii) incremento del precio de los bienes por la piramidación del impuesto.

Las impresiones legislativas generan entonces el incumplimiento de los principios rectores del IGV y, en consecuencia, un perjuicio a los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, los contribuyentes que realizan ventas/ servicios no gravadas con el IGV pierden la posibilidad de ejercer el derecho al crédito fiscal.

Sáenz (2001) opina que:

Cuando el sujeto adquiere bienes y servicios gravados con el impuesto y lo destina a la realización de operaciones gravadas y no gravadas, al no poder aplicar el total del impuesto pagado en sus adquisiciones, no se cumple el objetivo final que consiste en gravar el valor agregado de las operaciones (p. 364).

Por su parte, Luque (2003) expresa que “el desconocimiento injustificado del crédito fiscal origina los desdeñables efectos de piramidación y acumulación y, en ciertos casos de confiscación” (p. 175).

Sobre el particular Risso señala que un contribuyente favorecido con una exoneración del IGV adopta la posición de un consumidor final al tener que soportar la carga impositiva total de sus adquisiciones (esto es, no tiene derecho a aplicar como crédito fiscal el impuesto que afectó sus adquisiciones) al no poder trasladar dicho impuesto contra el impuesto a pagar (según se cita en Hinostroza, 2016, p. 23).

Es así que, una distorsión fiscal puede generar un perjuicio en un ciclo productivo, cuando solo en una de las etapas de realiza el gravamen forzando que los contribuyentes no puedan trasladar el impuesto a las demás etapas, generando que el IGV de sus operaciones no pueda ser recuperado.

Es por ello, que en Capítulo III desarrollaremos a mayor escala la problemática de las impresiones acerca de la definición de “inmueble” en nuestra legislación para efectos de la primera venta de inmueble efectuado por el constructor, gravado con el IGV.



CAPÍTULO III: ANÁLISIS CRÍTICO DE LA PRIMERA VENTA DEL BIEN INMUEBLE REALIZADO POR EL CONSTRUCTOR

3.1 La Primera venta de inmuebles realizada por el constructor de los mismos

Entre los supuestos gravados con el impuesto regulado en el artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas regulado en el Decreto Supremo 55-99-EF se encuentra la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

En efecto, el artículo 1 del Decreto Supremo 55-99-EF dispone que el IGV grava las siguientes operaciones:

- a) La venta en el país de bienes muebles.
- b) La prestación o utilización de servicios en el país;
- c) Los contratos de construcción;
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos. Asimismo, salvo excepciones, la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo.
- e) La importación de bienes. (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999, Artículo 1)

Por su parte el artículo 9.1 del mismo texto legal ha establecido como contribuyentes del IGV a las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicomitidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión, que desarrollen actividad empresarial que:

- Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución;
- Presten en el país servicios afectos;
- Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;
- Ejecuten contratos de construcción afectos;
- Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles;
- Importen bienes afectos. Tratándose de bienes intangibles se considerará que importa el bien el adquirente del mismo. (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999, Artículo 9)

Asimismo, tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando importen bienes afectos o realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto. (Ministerio de Economía y Finanzas, Decreto Supremo 55-99-EF, Artículo 9).

De otro lado, el literal e) del artículo 3 del Decreto Supremo 55-99-EF, califica como 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, tal como se señala a continuación:

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. Para este efecto se entenderá que el inmueble ha sido construido parcialmente por un tercero cuando este último construya alguna parte del inmueble y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción. (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999, Artículo 3)

De conformidad con el numeral 1 del artículo 4 del Decreto Supremo 29-94-EF, tratándose de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 3 de la norma antes citada, se presume la habitualidad de acuerdo con lo siguiente:

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. En caso se realice en un solo contrato la venta de dos o más inmuebles, se considerará que la primera transferencia es la del inmueble de valor inferior (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999, Artículo 3).

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

De las normas antes citadas, se desprende que sólo calificará como contribuyente aquel sujeto (persona natural o jurídica) que encaje en el concepto de constructor para propósitos del IGV ya sea por el criterio de habitualidad o cuando el inmueble transferido hubiese sido mandado a edificar -en su totalidad o en parte- para su posterior venta.

Con relación al nacimiento de la obligación del IGV en la primera venta de inmuebles, el inciso f) del Artículo 4 del Decreto Supremo 55-99-EF “establece que la obligación tributaria nace en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total” (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999, Artículo 4).

Por su parte, según el literal c) del numeral 1 del Artículo 3 del Decreto Supremo 29-94-EF, define a la fecha en que se percibe la contraprestación “como la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero” (Ministerio de Economía y Finanzas, 1994, Artículo 3).

Tratándose de pagos parciales, el numeral 3 de la referida norma ha establecido que, la obligación tributaria nace en el momento y por el monto que se percibe, inclusive cuando se denomine “arras, depósito o garantía” sólo si superan el 3% del valor total del inmueble” (Ministerio de Economía y Finanzas, 1994, Artículo 3).

Así, conforme a las normas antes comentadas, el momento que determina el nacimiento del impuesto se genera con el pago, aun cuando el mismo sea parcial o se realice a título de arras, depósito o garantía siempre que éstas superen, de forma conjunta, el tres por ciento del valor total del inmueble.

3.2 Concepto de inmueble cuya transferencia se encuentra dentro del supuesto de incidencia tributaria señalado en la Ley del Impuesto General a las Ventas

En lo que respecta al concepto de “inmueble” para efectos del supuesto de hecho gravado “la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos”, no hemos identificado en la normativa del IGV una definición, como si existe para determinar quien califica como contribuyente y el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto, que nos pueda llevar a concluir cuando estamos ante un inmueble cuya primera venta se encuentra sujeta a imposición.

Nótese que el legislador, cuando se tratan de bienes muebles, si ha establecido una definición propia para efectos del IGV. Así, el inciso b) del Artículo 3 de su Ley los ha definido como los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos sobre los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

En ese contexto, la Norma VIII del Título Preliminar del Decreto Supremo 133-2013-EF respecto a la interpretación de las normas tributarias señala que al aplicar las normas tributarias podrán utilizarse todas las técnicas de interpretación permitidos por el derecho. Siendo que, en vía de interpretación no puede crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las directivas tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Norma VIII del Título Preliminar).

En esa línea, también la Norma IX del mencionado Título Preliminar del Decreto Supremo 133-2013-EF, establece que en lo no previsto por las normas tributarias resultan

de aplicación normas diferentes, siempre que no se les contrapongan ni las alteren (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Norma VIII del Título Preliminar).

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal en sendas resoluciones, ha establecido que ante la ausencia de una definición en la legislación tributaria resulta válido acudir otras normas; ello, en la medida que estas normas no la desnaturalicen.

A modo de ejemplo, la discusión y pronunciamientos del Tribunal Fiscal ha sido amplia respecto a la interpretación de lo que debió entenderse, en su momento, por el concepto de lo “devengado” para fines del Impuesto a la Renta, dado que el legislador no había definido lo que debía entenderse para su aplicación en la correcta determinación del momento en que se generaba el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto.

Así, entre otras resoluciones, el Tribunal Fiscal en la Resolución 9518-2-2004 estableció que:

Tal como se ha indicado en líneas anteriores, los ingresos de tercera categoría se consideran producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la renta menciona, no es definido expresamente por ello, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “devengado” recurriendo al concepto que le otorga la doctrina contable, ya que ello permitirá determinar el periodo en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos . (Tribunal Fiscal, 2004, p. 7)

En dicho caso, no estaba definido el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia que es uno de los aspectos indispensables para la configuración del tributo, lo que originó que los contribuyentes, la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial hayan recurrido a las normas contables, a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de manera directa, de manera parcial o total.

De lo anterior podemos advertir que, ante una norma jurídica que no es clara, o no es clara respecto a su aplicación, el contribuyente puede hacer uso de criterios y métodos que permitan encontrarle un significado a tal norma.

Terrones (2005) señaló que

El intérprete tiene como misión el develar la significación subyacente en cada norma jurídica y para lograr tal objetivo dispone de diversos métodos de interpretación que son admitidos por el Derecho. Léase al respecto el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en la parte que establece que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. (p. 107)

Agrega que doctrinariamente, suelen mencionarse diversos métodos de interpretación, atendiendo a la técnica empleada en la creación de la norma, sin que entre ellos se advierta algún orden de prelación para su empleo.

A su vez, Valdés (1996), ha afirmado que la tarea del intérprete de tener por objetivo establecer el verdadero alcance de la norma. Para tal efecto, el intérprete puede utilizar los métodos de interpretación admitidos, alcanzar resultados extensivos/restrictivos del sentido gramatical de las terminologías utilizadas en la normativa en forma impropia/ imprecisa y darles contenido a los vacíos normativos recurriendo a la integración analógica. (p. 266)

A su turno, Sanz De Urquiza también señala que la interpretación tiene sentido cuando se busca el significado o el qué quiere decir la norma en relación con una realidad fáctica. La norma sola no tiene sentido. Es decir, la interpretación es necesaria cuando queremos averiguar qué quiere decir la norma, o cuando sabiendo ello, tenemos que aplicar al caso concreto y esa aplicación resulta difícil. La interpretación es necesaria entonces:

- a. Cuando existiendo norma jurídica, ésta no es clara, o
- b. Cuando siendo la norma jurídica clara, su aplicación es difícil". (según se cita en Obregón Sevillano, 2011, p. 363)

Resulta necesario entonces, que se determine el significado de la norma interpretada y su aplicación en el asunto particular; para tales fines, el Derecho nos brinda criterios, métodos de interpretación que orientan la línea argumentativa que permita dotar de significado a la norma jurídica.

Obregón (2011), señala que las posiciones de interpretación son las lineamientos utilizan para llegar a determinar el real sentido de la norma que desentrañamos. Así, por ejemplo, respecto del criterio tecnicista ha señalado que este:

Es el criterio que busca encontrar la interpretación adecuada dentro del contenido mismo de la norma, dentro del mismo derecho, para lo cual recurre a métodos como el literal, el lógico, histórico, sistemática, dogmática, etc. Este método excluye lo extrajurídico. (p. 366)

Según Sanz de Urquiza, la interpretación de la norma jurídica tiene tres momentos:

- a. El momento 1, en el cual se estudia la norma en sí misma, dentro de su propio texto, para considerarla en el ámbito del derecho al cual está destinada.
- b. El momento 2, donde surge la dimensión histórico-cultural, en la cual se analizan los hechos o situaciones actuales en las que se está interpretando.
- c. El momento 3, donde afloran los aspectos subjetivos que rodean la interpretación y que de alguna manera la condicionan, tanto a la interpretación como al intérprete. En este momento es donde se da la opinión final. (según se cita en Obregón Sevillano, 2011, pp. 364-365)

Para fines de la interpretación de una norma jurídica, se entiende que, el intérprete podrá hacer uso de diversos métodos que permitan dotar de significado a la norma, en función a la finalidad, la fuente, entre otros aspectos.

Rubio (2003) señaló que los principales métodos de interpretación son:

- El método literal: Utiliza como variable el lenguaje con el que está construida la norma y para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras.

- El método de la interpretación lógica: Se determina en base al análisis del texto de la norma para hallar la razón de ser de ésta, su sentido y alcance sin limitarse a la gramática del texto. Busca la razón de ser intrínseca para descubrir el espíritu de la misma.
- El método sistemático: Se entiende que la norma viene dentro de un grupo mayor dentro de todo el ordenamiento por ello se interpretará según su comparación con otras normas del mismo rango o según su ubicación dentro del todo jurídico.
- El método histórico: Tiene como variable todos los antecedentes de la norma, posiciones de los legisladores, actas, exposiciones de motivos, proyectos legislativos, normas erogadas y todo el contexto histórico.
- El método sociológico: Su variable es el contenido de las conductas consideradas obligatorias en la sociedad.
- El método teleológico: Tratar de ver cuál es la finalidad máxima de la norma, (finalidades metajurídicas). (pp.134,136,140,152,153)

Al respecto, Rubio (2009) señaló que el que interpreta debe tener una perspectiva axiomática de interpretación compuesta por una composición ponderada de los criterios tecnicista, axiológico, sociológico, teleológico. Ello conlleva a tomar un punto de partida y una metodología de interpretación particular y propia a su punto de vista que no necesariamente coincidirá con otros. (p. 236)

Toda vez que cada intérprete puede elaborar su propio marco global de interpretación, así como seleccionar la aplicación de los criterios y métodos que existen y que son autónomos al momento de optarse dependiendo de quién está como interprete, el efecto de la interpretación no siempre es el mismo, persistiendo de esta manera el problema de una inseguridad jurídica generada por la indefinición de un concepto tan indispensable para la determinación de un hecho gravado en IGV.

Ante esta circunstancia, vemos que la definición de inmueble podría tener dos posiciones opuestas, las cuales se llega a partir del uso de los criterios y métodos de interpretación antes señalados:

- a) Definición de inmueble en función a la finalidad que tuvo el legislador y la razón de ser de la norma cuando se incorporó en la normativa del Impuesto General a las Ventas a la primera venta de inmuebles como un nuevo supuesto de hecho gravado con el impuesto.

Ante la falta de definición del bien materia de imposición, consideramos importante identificar cual fue el contexto en el que se modificó la normativa del impuesto y cuál fue la motivación que tuvo el legislador cuando incluyó, como un nuevo supuesto de hecho sujeto al IGV, la primera enajenación de inmuebles realizada por su constructor.

Para dichos efectos, se busca la razón de ser, el objetivo, la finalidad de la norma, cuando el legislador incluyó dentro de la Ley del IGV este supuesto gravado, así como la intención que tuvo el legislador.

Al respecto, la línea interpretativa a desarrollar tiene base en un criterio técnico, dónde los métodos que soportan la argumentación están complementados con la literalidad y la finalidad de la norma, métodos de interpretación, en base al análisis de la literalidad de la norma para hallar la motivación de la misma, su sentido y alcance.

Bajo esta premisa, se busca una interpretación que encuentre el auténtico sentido de la ley tomando en cuenta el análisis de su motivación. Obregón (2011), señaló que sirven para este método los siguientes elementos:

- La Ratio Legis, que es la razón de ser de la norma, es decir, su objeto o finalidad, pero que es diferente de la intención del legislador, que es el método histórico.
- La Realidad de las Cosas, es decir, hay que estar más que a la Ley a su contenido concreto, siendo en materia tributaria la realidad económica la que mejor conduce al sentido de la norma fiscal (p. 367)

A modo de ejemplo, sobre la problemática e interpretación de la regulación del supuesto gravado de venta de bien inmueble para el IGV, Tribunal Fiscal, a través de la Resolución 03925-1-2005 respecto a la

controversia que consistía en establecer si resultaba aplicable la exoneración prevista en el Apéndice I del Decreto Supremo 29-94-EF en el supuesto que el comprador del bien fuese una persona jurídica, señaló que el referido “beneficio” resultaba aplicable a la primera venta de inmuebles que efectuaras sus constructores, cuyo valor de enajenación no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias, siempre que sean destinados únicamente a vivienda y cumplan con ciertas características reguladas en su reglamento. (Tribunal Fiscal, 2005, p. 2)

En esa línea, el Colegiado, recurriendo en primer lugar al método de interpretación literal, señaló

Que de acuerdo al Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, destinado significa con destino, pero sin haber tomado posesión del mismo, con misión, finalidad o aplicación determinadas, y destinar es ordenar o determinar algo con relación a un fin, mientras que vivienda es la habitación, casa, morada, lugar habitado o habitable, concepto que en términos similares ha sido recogido por la Resolución del Tribunal Fiscal 5429-3-2003 (por vivienda debe entenderse la construcción que se emplea para vivir, morar o residir) (Tribunal Fiscal, 2003, p. 2).

Asimismo, el Colegiado precisó que tomándose en cuenta el uso del bien y las definiciones de vivienda desarrolladas previamente, el beneficio antes indicado sólo puede aplicar a personas naturales y no jurídicas. Ello dado que los segundos no tienen la capacidad de habitar o morar un inmueble. (Tribunal Fiscal, 2003, pp. 2-3)

Asimismo, el Tribunal Fiscal, en la citada resolución, utilizó el método de la “ratio legis”, precisando el motivo de la exoneración antes indicada, esto es que la exoneración es la disminución del valor de los bienes en el monto de la alícuota beneficiando a los consumidores finales en el marco de la promoción del acceso a la población a propiedad privada regulada en la Ley 26912 (Tribunal Fiscal, 2003, p. 3).

Finalmente, en respuesta a uno de los argumentos del contribuyente, el Tribunal Fiscal señaló en la resolución antes citada que

Que de otro lado es preciso señalar que el método de interpretación de la ratio legis, en el que se busca el sentido y razón de ser de las normas, para en base a ello extraer una consecuencia interpretativa, es un método válido y común de la interpretación de normas tributarias, conforme lo destaca Marcial Rubio Correa en su obra Interpretación de las normas Tributarias siendo que la precitada norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, admite todos los métodos de interpretación admitidos en derecho, por lo que carece de validez lo argüido por la recurrente al respecto. (Tribunal Fiscal, 2003, p. 3).

Respecto a la finalidad que tuvo el legislador al incluir este supuesto de hecho y el contexto en el que se gravó, Luque (2003) precisó que:

La inclusión como hipótesis de incidencia de la primera venta de inmuebles por el constructor tuvo un origen distinto: se buscó con ello combatir la elusión tributaria, dado que las empresas de construcción habían encontrado la forma de enervar el nacimiento de la obligación tributaria asumiendo ellas mismas el rol de inmobiliarias. (p. 202)

El legislador procuró con ello alcanzar con el impuesto a todo sujeto que construyera para sí o por encargo. Nótese que antes de la existencia de esta hipótesis de incidencia el que construía para sí no originaba el pago del impuesto (no había “contrato” de construcción ni retiro de servicios gravado), se vio oportuno para beneficio del Estado establecer que todo que construyese para su enajenación también debía pagar el impuesto.

De este modo, en la imposición a la primera enajenación de inmuebles, además de gravar el valor agregado en la comercialización de los inmuebles construidos para su venta, dicha norma habría tenido un fin antielusivo, por cuanto esta nueva hipótesis de incidencia habría sido incorporada principalmente para evitar la elusión del impuesto cuando, en un primer momento, únicamente se encontraba gravado los contratos de construcción.

En ese contexto, antes de la vigencia de la norma que incluyó dicho supuesto de hecho, los contribuyentes -empresas constructoras- eludían el impuesto que hubiese correspondido a los contratos de construcción si construían en un terreno de su propiedad para luego vender el inmueble acabado, operación que no estaba gravada con el impuesto.

En atención a la existencia de un evidente valor agregado en la comercialización de los inmuebles construidos para su venta y en la necesidad de evitar, además, la elusión del impuesto sobre el valor agregado en la actividad de construcción es que el legislador habría optado por incorporar como una de las hipótesis de afectación del IGV a la primera venta de bienes inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

No se gravó las siguientes ventas de los inmuebles por considerarse éstas como operaciones entre consumidores finales, salvo que la venta la realicen empresas vinculadas económicamente con el constructor y a un precio por debajo del valor de mercado, afectación que también tenía un fin antielusivo.

Nótese que, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en el Informe 044-2001-SUNAT/K00000,

A efectos de determinar si la venta de un inmueble se encontraba afecta al IGV, sostuvo que la Tercera Disposición Transitoria del Decreto Legislativo 775 establece que la afectación a la primera venta de inmuebles sólo es aplicable a la primera venta del inmueble cuya construcción se haya iniciado a partir del 10 de agosto de 1991, habiéndose precisado en la Novena Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo 29-94-EF que la determinación de dicha fecha sería la del otorgamiento de la Licencia de Construcción; concluyendo que el legislador previó que el documento que normalmente acredita el inicio de la construcción del inmueble -y por ende si la venta del mismo efectuada por su constructor puede ser considerada como operación afecta- es la Licencia de Construcción. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2001)

Siendo ello, así, resaltó la importancia de determinar que operaciones requerían la tramitación de dicha licencia a la fecha de emisión del citado dispositivo, a efectos de establecer si calificaba como inmueble o no para efectos del IGV.

Para tal efecto, se remitió al artículo 1.01 del Reglamento para el Otorgamiento de Licencias de Construcción donde se definió a la Licencia de Construcción como la autorización que otorgan los Consejos Municipales, por un plazo de 36 meses para llevar a cabo obras de edificación, ampliación, remodelación, refacción y demolición; siendo de observancia obligatoria para el propietario y el constructor.

En ese sentido, si bien la norma no precisó qué se entiende por inmueble si estableció que la licencia de construcción sería el documento que acredita el inicio de la construcción del inmueble sujeto a imposición; y, en consecuencia, que los inmuebles sujetos al IGV serían aquellos que se autorizan a través de dicho documento.

Así, según esta posición, la transferencia del inmueble materia de imposición sería respecto de un inmueble cuya construcción califica como edificación.

A mayor abundamiento, la venta del terreno no se encuentra gravada con el IGV y su valor debe ser excluido de la base imponible del impuesto aplicable a la primera venta del inmueble. Así las cosas, parecería ser que el legislador quiso gravar solo la edificación, la misma que, conforme a la legislación sobre la materia que analizaremos más adelante, para ser tal debe estar en condiciones de usarse para los fines que dispuso su construcción.

A partir de ello, lo que pretende afectarse con la imposición al valor agregado sería únicamente la edificación y no cualquier construcción.

Como se puede observar, las normas especiales estarían definiendo el concepto de edificación (y, en consecuencia, de inmueble para efectos del impuesto) como aquella construcción apta para su habitabilidad o utilización.

- b) Concepto de inmueble de conformidad con las disposiciones del Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo 295 (Presidencia de la República, 1984)

Al respecto, otra línea argumentativa pueda generar un espacio de atención para efectos de definir lo que se debe entender por bien inmueble para fines del IGV.

Para estos efectos, se puede llegar a obtener otra definición de inmueble distinto al desarrollado en el punto anterior en la medida que se analice la norma que grava la venta de “bien inmueble” dentro del grupo de normas que componen el ordenamiento jurídico peruano, para tales efectos se puede interpretar la norma según su comparación con otras normas del mismo rango o según su ubicación dentro del todo el ordenamiento jurídico.

Rubio (2003) señala que el método sistemático se sustenta en el hecho que toda normativa tiene principios subyacentes que les dan sentido y que considerando los principios incorporados en el derecho positivo puede dar mayor contenido al significado de la normativa. Al respecto, señala que el método sistemático puede ser de dos tipos:

- Método sistemático por comparación: se busca el sentido de la norma sobre la base de la atribución de principios y conceptos que si son claros en otras normas del sistema tributario.
- Método sistemático por ubicación de la norma: se busca el sentido de la norma considerando su ubicación en un cuerpo normativo. (pp. 141-142).

Respecto a la interpretación sistemática, Shoschana (2018) ha señalado que este tipo de interpretación toma en cuenta todas (o parte) las normas de un sistema legal para aterrizar su significado. Así, este método tiene como fundamento un entendimiento de la norma interpretada dentro del contexto específico, como es el sistema legal aplicable en el que se encuentra regulada. (p. 162)

Calvo (2012) señala lo siguiente:

En una primera aproximación a esta metodología, como ya indicamos anteriormente, las normas tributarias no demandan peculiaridad alguna. Es cierto que al ser más intensa la producción de normas que en otros campos del Derecho los métodos histórico y sistemático juegan un mayor papel. En relación con el

primero, tener presente la finalidad de las frecuentes modificaciones en el ordenamiento tributario será siempre una herramienta interpretativa útil, por lo que se refiere al citado método histórico. Más fecundo aún es el método sistemático debido principalmente a dos razones: la existencia de varios ordenamientos tributarios y la repetición de situaciones ante el gravamen paralelo de determinados fenómenos económicos (renta, elementos patrimoniales concretos, etc.). Ambos motivos aconsejan en caso de duda la contemplación de otras normas distintas de las que se interpreta pero que regulan fenómenos económicos y jurídicos similares”. (como se cita en Donayre Gabriel, 2014, p. 197).

Como se puede observar, otra forma de interpretación de las normas puede ser también analizando el ordenamiento jurídico en general, toda vez que este debe ser armónico y no generar contradicciones, salvo que se encuentre expresamente definido un concepto particular aplicable a una norma especial.

Asimismo, la normativa tributaria también permite que se pueda utilizar el ordenamiento jurídico en vía de interpretación, como lo señala la Norma IX del Decreto Supremo 133-2013-EF que establece que en lo no previsto en este o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; y supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo, y los Principios Generales del Derecho. De otro lado, la Norma III que establece que son fuentes del Derecho tributario: las normas jurídicas, la jurisprudencia, las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria y la doctrina jurídica (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Título Preliminar).

En línea con ello, el Artículo IX del Título Preliminar del Decreto Legislativo 295 señala que las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza (Presidencia de la República, 1984, Título Preliminar).

De acuerdo con el Artículo 885 del Código Civil, se considera inmueble al suelo, subsuelo y sobresuelo, debiendo sus partes integrantes y accesorias seguir tal condición.

Sobre el particular, de acuerdo con los Artículos 887 y 888, es parte integrante lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien; y son accesorios los bienes que (sin perder su individualidad) están permanentemente afectados a un fin económico u ornamental con respecto a otro bien (Presidencia de la República, 1984, Artículos 887, 888).

Además, en el artículo 886 del Código Civil se señala de manera general que los bienes muebles son aquéllos que pueden llevarse de un lugar a otro, así como las construcciones en terreno ajeno hechas para un fin temporal y los materiales de construcción si no están unidos al suelo. Así, de una interpretación a contrario, podría concluirse que las obras en curso en un terreno calificarían como bien inmueble, aun cuando no estén listos para habitarse (Presidencia de la República, 1984, Artículo 886).

Al respecto, la remisión al Código Civil también ha sido realizada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria para determinar cuándo se está ante un bien inmueble. En el Informe 329-2002-SUNAT/K00000 se señala que:

Los bienes considerados inmuebles para el Código Civil también califican como tales para el IGV, salvo que esta última norma –como dispositivo especial y por autonomía del derecho tributario- los hubiere considerado expresamente como muebles, tal es el caso de las naves y aeronaves, las cuales, si bien son bienes inmuebles para el Código Civil, la norma tributaria las ha considerado como muebles (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2002, p. 1).

Cabe indicar que este criterio ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal 941-2-2001, en la que se indicó que la transferencia de un terreno con una construcción no culminada (con un grado de avance de casi el 18%, conforme se indica en dicha RTF), se encontraba gravada con el impuesto, debiendo excluirse el valor del terreno. (Tribunal Fiscal, 2001, p. 4)

Así, según esta posición, la transferencia del inmueble materia de imposición podría ser respecto de un inmueble cuya construcción haya iniciado, sin que sea relevante que la misma haya culminado o siquiera que tenga un avance mínimo de construcción.

Es preciso advertir que, en reiterados pronunciamientos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, la SUNAT si bien tiende a recurrir a las normas del Código Civil toda vez que el mismo contempla una distinción entre bienes muebles e inmuebles, ha concluido que, aun cuando puede determinarse civilmente que los bienes materia de consulta califican como bienes inmuebles su transferencia no se encuadra dentro del supuesto de incidencia tributaria señalado en la Ley del Impuesto General a las Ventas, como primera venta de inmuebles. (Administración Tributaria, 2002, Informe 329-2002-SUNAT/K0000)

Así, en el mismo Informe 329-2002-SUNAT/K0000 antes citado, la SUNAT concluyó que:

Si bien el sobresuelo o “aires” constituye un inmueble, su transferencia no se encuadra dentro del supuesto de incidencia tributaria señalado en el inciso d) del artículo 1 del TUO de la Ley del IGV, al no ser dicho inmueble producto de una construcción, sino que constituye una extensión de propiedad territorial, un espacio vacío respecto del cual se tiene derecho a elevar la construcción. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2002, p. 2).

De otro lado, en el Informe 044-2001-SUNAT/K0000 antes comentado, la SUNAT opinó que la primera venta de terrenos en los que se han efectuado obras de habilitación urbana no se encuentra dentro del campo de aplicación del IGV. La Administración Tributaria llegó a dicha conclusión estableciendo, entre otros argumentos, que las normas del IGV han regulado un tratamiento diferenciado entre la venta del terreno y la edificación, debiéndose tener en cuenta que el legislador ha asimilado el término construcción al de “edificación” y, edificación, según el Reglamento para el Otorgamiento de Licencias de Construcción es “la acción y efecto de ejecutar una

obra para ser ocupada por el hombre o para que realice sus actividades”. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2001, p. 2).

Al respecto, el Reglamento para el Otorgamiento de Licencias de Construcción vigente a la fecha, aprobado mediante Decreto Supremo 035-2006-VIVIENDA, define a las edificaciones como “las estructuras arquitectónicas que requieren cumplir condiciones mínimas de habitabilidad para albergar a las personas en el desarrollo de cualquiera de sus actividades” (Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, 2006, Artículo 2.2).

Asimismo, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones aprobado mediante Decreto Supremo 006-2017-VIVIENDA, define a la edificación como el:

“Resultado de construir una obra de carácter permanente sobre un predio, que cuente como mínimo con proyecto de habilitación urbana aprobado; y, cuyo destino es albergar a la persona en el desarrollo de sus actividades. Comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella” (Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, 2017, numeral 2, Artículo 3).

En ese mismo sentido, el Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, aprobado mediante el Decreto Supremo 29-2019-VIVIENDA, entiende por edificación al:

Resultado de construir una obra de carácter permanente sobre un predio, que cuente como mínimo con proyecto de habilitación urbana aprobado; y, cuyo destino es albergar a la persona en el desarrollo de sus actividades. Comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella. (Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, 2019, Artículo 57).

Por su parte, el Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley 27157 (Ley de Regularización de Edificaciones, del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común) aprobado mediante Decreto Supremo 035-2006-VIVIENDA, define a las edificaciones como a:

“Las estructuras arquitectónicas que requieren cumplir condiciones mínimas de habitabilidad para albergar a las personas en el desarrollo de cualquiera de sus actividades.” (Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, 2006, numeral 2, numeral 2.1, Artículo 2.1)

De otro lado, en su Artículo 51, define a las edificaciones nuevas como:

Obra que se ejecuta, totalmente o por etapas, sobre un terreno baldío, cumpliendo las condiciones mínimas de habitabilidad establecidas en las normas de edificación vigentes.

Como se puede observar, las normas especiales estarían definiendo el concepto de edificación (y, en consecuencia, de inmueble para efectos del impuesto) que se caracterizaría por ser una construcción apta para su habitabilidad o utilización.

Asimismo, en el Informe 039-2014-SUNAT/4B0000, la SUNAT también se analizó el término “edificación” al atender una consulta sobre pagos parciales en la primera enajenación de inmuebles donde estableció que:

Siendo que en el caso consultado se transfiere un bien inmueble, conformado por el suelo y los bienes adheridos físicamente a éste (edificación), al tratarse de una sola operación se debe emitir, por el monto percibido, un único comprobante de pago. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2014, p. 2)

Considerando los criterios antes comentados, la remisión a las normas del Código Civil para determinar el concepto de inmueble no sería absoluta, sino que debe tenerse

en cuenta el supuesto de incidencia tributario señalado en la normativa del impuesto como primera venta de inmueble.

Ahora bien, toda vez que el IGV grava la transferencia de un inmueble construido, consideramos también válido remitirnos a la definición de “construcción” que la propia legislación del IGV contempla, a efectos de determinar cuándo nos encontramos ante un inmueble construido.

De acuerdo con el inciso d) del Artículo 3 de la Ley del Decreto Supremo 55-99-EF, para efectos del impuesto, se entiende como "construcción" a las actividades clasificadas como construcción en la CIU de las Naciones Unidas. (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999, Artículo 3)

Cabe indicar en este punto que la definición de “construcción” no está contemplada únicamente para la hipótesis de incidencia de los contratos de construcción gravados con el IGV sino para propósitos generales del impuesto, lo que se aprecia del encabezado del artículo 3 de la Ley del IGV, que señala que “para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por ... construcción”.

Ahora bien, la CIU - Revisión 4 (CIU aplicable según Informe 003-2011-SUNAT/2B0000) considera dentro de las actividades de construcción a la construcción de edificios de todo tipo que incluye obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter provisional; las obras de ingeniería civil; y, las actividades especializadas de construcción (p.e. construcción de partes de edificios y de obras de ingeniería civil sin asumir la responsabilidad de la totalidad del proyecto) (Clasificación Internacional Industrial Uniforme, Revisión 4)

Como vemos, los conceptos antes citados revisten características que no coinciden con el concepto de inmueble sujeto a imposición, cuya característica más importante es la habitabilidad del inmueble para ser considerado como tal o, en todo caso, el cumplimiento de los lineamientos necesarios para que sea utilizado para el fin para el cual fue construido.

Bajo nuestro punto de vista, consideramos que el concepto de primera venta de inmuebles no comprendería cualquier tipo de construcción realizada en un terreno por el sólo hecho que califique como inmueble para efectos civiles. (Agüero, 2015, p. A10).

Es así como el Reglamento de la Ley del IGV establece que también se entenderá como “primera venta de inmueble” a los trabajos de ampliación, remodelación y restauración (Agüero, 2015, p. A10).

En ese sentido, las demás construcciones parciales que no califiquen como aquellas estarán fuera del campo del impuesto. Esto se sustenta, además, en que la ampliación, remodelación o restauración que grava el impuesto se refiere a la que se haya realizado sobre un inmueble ya culminado (Agüero, 2015, p. A10).

En efecto, el inciso d) del artículo 10 del del Decreto Supremo 55-99-EF señala que:

Tratándose de inmuebles en los que se efectúen trabajos de ampliación, la venta de la misma se encontrará gravada con el impuesto, aun cuando se realice conjuntamente con el inmueble del cual forma parte, por el valor de la ampliación (...) también se encuentra grava la venta de inmuebles respecto de los cuales se hubiera efectuado trabajos de remodelación o restauración por el valor de los mismos (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999, Artículo 10).

En ese contexto, la ampliación, remodelación o restauración debe ser hecha sobre un bien que debe calificar primero como inmueble para efectos del IGV (Agüero, 2015, p. A11).

De lo anterior, se desprendería que “la primera venta de inmueble” que grava el impuesto es la primera venta del inmueble terminado susceptible de ser

usado para el fin para el cual fue construido: vivienda, oficinas, entre otros (Agüero, 2015, p. A11).

Adicionalmente a ello, la forma en que está redactado el supuesto sujeto a imposición nos llevaría a concluir que, en una cadena de construcción (esto es, de múltiples transferencias de predios parcialmente construidos) sólo una de las transferencias conformantes de la cadena podría ser la gravada (Agüero, 2015, p. A9).

De acuerdo con lo establecido por Villanueva (2012), el legislador sólo habría tenido la intención de gravar todo el valor agregado de una edificación, en el momento en que ésta contenga el valor añadido total de la edificación, aunque ello resultaría subjetivo. (p. 169)

En línea con ello, Márquez sostuvo que la finalidad de este tipo de impuesto es la de someter a imposición el proceso de producción de las edificaciones únicamente (como se cita en Villanueva, 2012, p. 73).

Al respecto, Villanueva (2012) sostiene que este autor señala que uno de las exigencias para que se encuentre gravada la primera venta de inmuebles es que debe realizarse con posterioridad a la construcción de la edificación (Villanueva, 2012, p. 73).

Mas allá de la posición que pueda adoptarse, lo cierto es que la falta de definición de “primera venta de inmueble” para efectos del impuesto genera más de una posición respecto a lo que comprende dicho concepto y, en consecuencia, a los supuestos que podrían o no encajar en la operación sujeta a imposición.

3.3 Crítica de la dinámica traslativa del Impuesto General a las Ventas a la luz de los principios constitucionales de capacidad contributiva y neutralidad fiscal

Por lo anterior, podría suceder que en una cadena de construcción las transferencias no estén gravadas hasta que el inmueble cumpla las características que -de acuerdo la normativa del IGV- califique como la primera venta de un inmueble.

En consecuencia, si la última transferencia calificara como “primera venta de inmueble” (cuya edificación haya culminado y sea susceptible de ser usada para la cual fue construida) la anterior transferencia no estaría gravada con el impuesto (al no calificar como la primera venta de inmuebles) y los impuestos que gravaron los bienes, servicios y contratos de construcción adquiridos no podrán ser aplicados como crédito fiscal, sino como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, según corresponda (Agüero, 2015, p. A9).

Esto último es particularmente grave si se tiene en cuenta que, el objetivo principal de la técnica del valor agregado que adopta el IGV es precisamente evitar su acumulación, y ello no será posible si no se gravan todas las transferencias en la eventualidad que el proceso de construcción sea desarrollado por diversos constructores, quienes, adquiriendo inmuebles parcialmente construidos por otros, procedan a continuar construyéndolos hasta su culminación (Agüero, 2015, p. A8).

Ello es así porque dichos constructores no podrán recuperar el impuesto que grave sus adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción como crédito fiscal, por no estar destinadas a operaciones gravadas con el impuesto (Agüero, 2015, p. A8).

Así, tal como se desprende de una de las interpretaciones desarrolladas en el punto anterior, la forma en que está redactado el supuesto sujeto a imposición (la primera venta de inmuebles ubicados en el territorio nacional que realicen los constructores de los mismos) nos llevaría a concluir que, en una cadena de construcción (esto es, de múltiples transferencias de predios parcialmente construidos) sólo una de las transferencias conformantes de la cadena podría ser la gravada.

Así, en una cadena de construcción las transferencias no estarán gravadas hasta que el inmueble cumpla las características que -de acuerdo la normativa del IGV- califique como la primera venta de un inmueble.

En consecuencia, si la última transferencia calificara como “primera venta de inmueble” la anterior transferencia no estaría gravada con el impuesto y los impuestos que gravaron los bienes, servicios y contratos de construcción adquiridos no podrán ser aplicados como crédito fiscal sino como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, según corresponda (Agüero, 2015, p. A8).

Si bien esta problemática se genera por una de las interpretaciones desarrolladas en el punto anterior, lo cierto es que la falta de una definición expresa genera inseguridad jurídica en los contribuyentes que formen parte de un ciclo de construcción y una eventual afectación de la capacidad contributiva de los consumidores finales.

3.4 Afectación de los principios de capacidad contributiva y neutralidad fiscal del Impuesto General a las Ventas en una cadena de construcción

Atendiendo a la técnica y objetivos del impuesto, en nuestra opinión el legislador debió gravar de manera expresa cada una de las transferencias ocurridas en la referida cadena de construcción, a fin de que no quede duda de que el impuesto pagado en cada una de las etapas de dicha cadena pueda ser recuperado como crédito fiscal por el adquirente hasta que la construcción se encuentre culminada y el inmueble pueda ser ocupado (Agüero, 2015, p. A9).

La referencia de la ley a una primera venta como la gravada podría llevarnos a sostener, bajo una de las posiciones desarrolladas, que solo una de las ventas en una cadena de construcción será la gravada, debiendo ser ésta la última de la cadena, esto es, la referida al inmueble susceptible de ser ocupado para el fin para el cual fue construido, es decir aquel inmueble que “se vende en el mercado inmobiliario en su estado final, con todo el valor añadido total del inmueble” (Agüero, 2015, p. A10).

No obstante, ello generaría que el IGV de las adquisiciones no pueda ser recuperado como crédito fiscal, acumulándose y formando parte de la base imponible del impuesto que grave la posterior primera venta del inmueble.

Esta circunstancia generaría que los principios de capacidad contributiva y neutralidad fiscal se vean afectados.

Como indicamos en el capítulo II, para lograr la afectación al valor agregado, y, por ende, la neutralidad del impuesto en los consumos intermedios, el impuesto adopta la técnica al valor agregado que se estructura bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, con derecho a la aplicación del crédito fiscal contra el impuesto bruto generado en las operaciones gravadas de cada periodo.

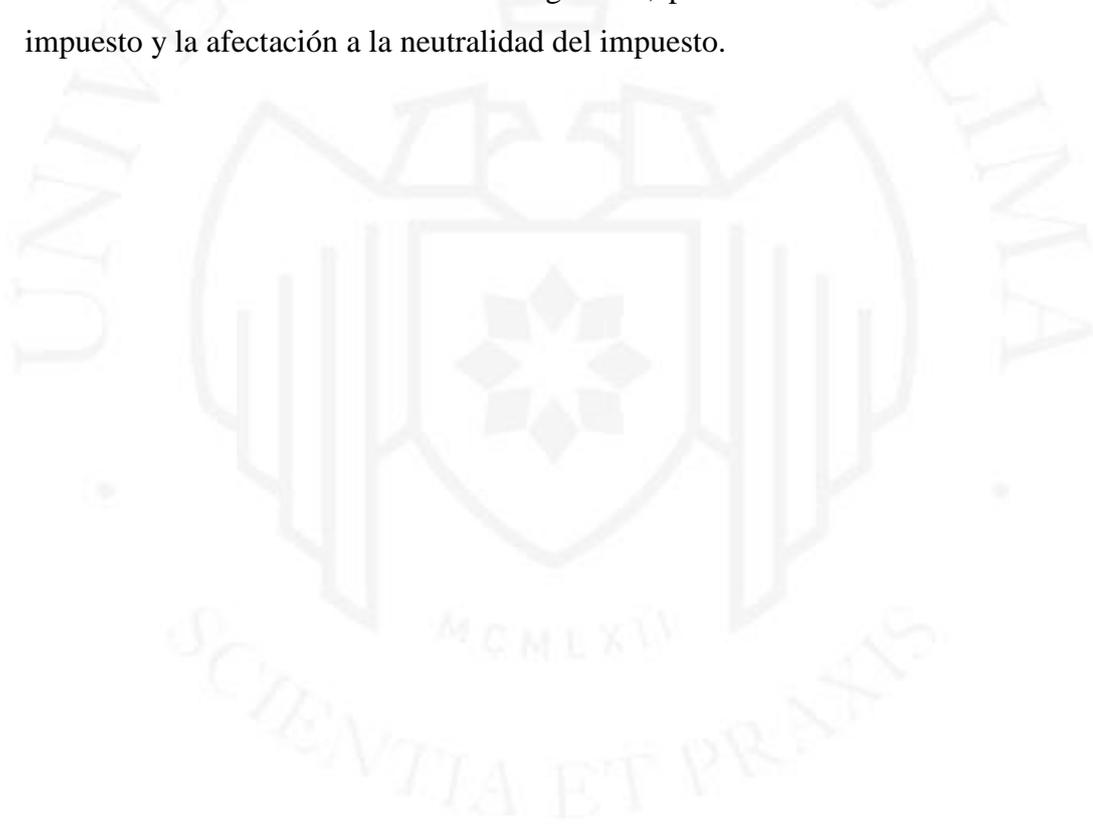
Así, la finalidad de la neutralidad en el referido impuesto es no interferir en las decisiones de los intervinientes en la cadena de producción y comercialización de los bienes o servicios. De este modo, el crédito fiscal es el mecanismo que impide la incorporación del impuesto que gravó etapas anteriores de la cadena en el valor de venta o el valor de la retribución de los bienes o servicios gravados.

En ese sentido, la existencia del crédito fiscal permite al fisco ir reintegrando al contribuyente el impuesto pagado a cuenta, de modo que su desconocimiento injustificado originaría un incremento inadecuado de la recaudación en perjuicio del referido contribuyente, afectándose, de esta manera, la neutralidad del impuesto.

Por tal motivo, el hecho que el legislador no haya gravado la transferencia de terrenos parcialmente edificados en un ciclo de construcción generaría la afectación del principio de la neutralidad fiscal y, como correlato, el principio de capacidad contributiva al generarse un incremento inadecuado de la recaudación.

CONCLUSIONES

- La Ley del Impuesto General a las Ventas grava la primera venta de inmuebles realizada por los constructores de los mismos, sin especificar qué se entiende por inmueble.
- El vacío legal ocasionado por la no definición de inmueble para fines del supuesto gravado con el IGV de “primera venta de bien inmueble realizado por el constructor” podría generar que la venta de terrenos parcialmente construidos transferidos en un ciclo de construcción no se encuentre gravada, produciéndose la acumulación del impuesto y la afectación a la neutralidad del impuesto.



RECOMENDACIONES

- Sugerimos modificar la Ley del Impuesto General a las Ventas la hipótesis de incidencia relacionada a la primera venta de inmuebles por el siguiente texto:

“Artículo 1.- OPERACIONES GRAVADAS

El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

(..)

d) Las ventas de construcciones que aumenten el valor agregado de terrenos hasta la primera venta del inmueble culminado, esto es, cuando sea susceptible de habitarse o utilizarse”.

Con la modificación sugerida, no quedaría duda que el impuesto afecta a toda la cadena de construcción de forma tal que los contribuyentes del impuesto puedan aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó sus adquisiciones, evitando la acumulación del impuesto.

REFERENCIAS

- Agüero, A. (2015). El IGV en el contrato de construcción y la primera venta de inmuebles. *Revista Informativo Caballero Bustamante*, 806.
- Arnaudo, A. (1961). Política fiscal y redistribución del ingreso. *Revista de Economía y Estadística*, 5(1-2). <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/reve/article/view/3487>
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de incidencia tributaria*.
https://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf
- Alba Gil, C. (2014). *La delimitación IVA - TPO en las operaciones inmobiliarias*. Editorial Dykinson.
- Barrios Orbegoso, R (1988). Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el estado y que benefician a la colectividad.
- Bravo Cucci, J. (2005). *La imposición al consumo en el Perú. Algunos comentarios en torno a los efectos del Iva en el caso de servicios*.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792504.pdf>
- Bravo Sheen, D. (1998). *La imposición al consumo en el Perú: estudio teórico-práctico de la ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo*. Estudio caballero Bustamante.
- Borda, D, y Caballero, M. (2016). Sección de Predominio de impuestos indirectos. Eficiencia y equidad tributaria. Una tarea en construcción.
[Eficiencia y equidad tributaria. Una tarea en construcción](#)
- Cardeña Sucasaca, F.L. (2019). *Problemática actual y propuesta del tratamiento tributario del igr en la utilización de servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados a consumidores finales, la necesidad de su regulación en la política tributaria del Perú moderno* [Tesis de magister, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
[Cardeña Sucasaca Problemática actual propuesta1.pdf \(pucp.edu.pe\)](#)
- Celdeiro, E. C. (1983). *Imposición a los consumos. La ley*. <http://biblio.econ.uba.ar/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=108928>
- Chávez Gonzales, M. (2012, 13 de julio). La neutralidad del IGV: un análisis económico. *ConexiónEsan*.

<https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2012/07/13/neutralidad-igv-economia/>

Clasificación internacional industrial uniforme (CIU) de las Naciones Unidas, sección f, construcción.

<https://www.gob.pe/institucion/sunat/informes-publicaciones/394120-clasificacion-industrial-internacional-uniforme-ciiu>

Comunidad Andina de Naciones. (1998). Decisión 599. Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado SICE - Comunidad Andina - Decisión 599 (oas.org)

Presidencia de la República. (1984). Decreto Legislativo 295 de 1984. Código Civil Sistema Peruano de Información Jurídica - SPIJ (minjus.gob.pe)

Jarach, D. (2013). *Finanzas públicas y derecho tributario* (4ª. ed.). AbeledoPerrot <https://static-laley.thomsonreuters.com/LALEYARG/product/files/41461337/41461337.pdf>

Hinostroza Chuquillanqui, M. (2016). Impacto financiero de la exoneración del impuesto general a las ventas en las empresas de la región amazónica. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Perú. repositorioacademico.upc.edu.pe/upc/handle/10757/621502

Luque Bustamante, J (2003). *El Impuesto General a las Ventas, tratamiento del crédito fiscal*. VII Jornadas de derecho tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)

Luque Bustamante, J. La técnica del valor agregado como herramienta en la interpretación de las normas del impuesto general a las ventas

Obregón Sevillano, T. (2011). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, 25.

Rodríguez Dueñas, C. (2000) La imposición al consumo en el Perú: análisis y perspectiva, noviembre 1999. Primer congreso institucional: el sistema tributario peruano: propuesta para el 2000.

Terra, Ben J. M., & Julie Kajus. (2009). *A guide to the european vat directives* (vol. 1) (introduction to European VAT), IBFFD.

Togo Coca, T., y Mamani Flores, D. (2018). Revista de análisis tributario núm. 3. La vinculación del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

[Revista 3 - Telma Togo.pdf \(ait.gob.bo\)](#)

Tribunal Fiscal. (1997). Resolución 791-4-1997. Lima. [1997_4_0791.pdf \(mef.gob.pe\)](http://1997_4_0791.pdf)

Tribunal Fiscal. (2000). Resolución 1374-3-2000. Lima.
[2000_3_1374.pdf \(mef.gob.pe\)](#)

Tribunal Fiscal. (2001). Resolución 941-2-2001. Lima.
[2001_2_0941.pdf \(mef.gob.pe\)](#)

Tribunal Fiscal. (2003). Resolución 2607-5-2003. Lima.
[2003_5_02607.pdf \(mef.gob.pe\)](#)

Tribunal Fiscal. (2003). Resolución 5429-3-2003. Lima.
[2003_3_05429.pdf \(mef.gob.pe\)](#)

Tribunal Fiscal. (2004). Resolución 9518-2-2004. Lima.
[2004_2_09518.pdf \(mef.gob.pe\)](#)

Tribunal Fiscal. (2005). Resolución 03925-1-2005. Lima.
[2005_1_03925.pdf \(mef.gob.pe\)](#)

Tribunal Fiscal. (2015). Resolución 04488-3-2015. Lima.
[2015_3_04488.pdf \(mef.gob.pe\)](#)

(Tribunal Constitucional. (2004). Sentencia 033-2004-AI/TC. Pleno del Tribunal
Constitucional Lima.
[0033-2004-AI \(tc.gob.pe\)](#)

Tribunal Constitucional. (2002). Sentencia 2727-2002-AA/TC. Sala Primera del
Tribunal Constitucional. Lima.
[02727-2002-AA.pdf \(tc.gob.pe\)](#)

Tribunal Constitucional. (2004) Sentencia 53-2004-AI/TC. Pleno Jurisdiccional del
Tribunal Constitucional. Lima.
[00053-2004-AI.pdf \(tc.gob.pe\)](#)

Tribunal Constitucional. (2002) Sentencia 2727-2002-AA/TC. Sala Primera del
Tribunal Constitucional. Lima.
[02727-2002-AA.pdf \(tc.gob.pe\)](#)

Valdés Costa, Ramon. (1996). Curso de Derecho Tributario, Editorial Depalma. Temis
y M.P.
[3767.-Curso-de-Derecho-Tributario-Valdes.pdf \(fundacion-rama.com\)](#)

Veiga Calvo, Francisco. (2014). La cuestionable (a veces) neutralidad del IVA. Blog
SIGA, Espacio Tributario.
https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/la-cuestionable-veces-neutralidad-del-iva

Ministerio de Economía y Finanzas. (1999) Decreto Supremo 55-99-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

[IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO \(sunat.gob.pe\)](http://sunat.gob.pe)

Ministerio de Economía y Finanzas. (1994). Decreto Supremo 29-94-EF. Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

[Sistema Peruano de Información Jurídica - SPIJ \(minjus.gob.pe\)](http://minjus.gob.pe)

Ministerio de Economía y Finanzas. (2013). Decreto Supremo 133-2013. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

[Sistema Peruano de Información Jurídica - SPIJ \(minjus.gob.pe\)](http://minjus.gob.pe)

Ministerio de Economía y Finanzas. (2006). Decreto Supremo 035-2006-VIVIENDA. Ley de Regularización de Edificaciones, del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común

[Sistema Peruano de Información Jurídica - SPIJ \(minjus.gob.pe\)](http://minjus.gob.pe)

Ministerio de Economía y Finanzas. (2017). Decreto Supremo 006-2017-VIVIENDA. Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones.

[Sistema Peruano de Información Jurídica - SPIJ \(minjus.gob.pe\)](http://minjus.gob.pe)

Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). Decreto Supremo 29-2019-VIVIENDA. Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación.

[Sistema Peruano de Información Jurídica - SPIJ \(minjus.gob.pe\)](http://minjus.gob.pe)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2003). Informe 311-2003-SUNAT/2B0000. Lima.

[INFORME N° 311-2003-SUNAT/2B0000](http://sunat.gob.pe)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2001). Informe 044-2001-SUNAT/K00000. Lima.

[INFORME N° 044-2001-SUNAT/K00000](http://sunat.gob.pe)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2002). Informe 329-2002-SUNAT/K00000. Lima.

[INFORME N° 329-2002-SUNAT/K00000](http://sunat.gob.pe)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2002). Informe 039-2014-SUNAT/4B0000. Lima.

[INFORME FINAL \(sunat.gob.pe\)](http://sunat.gob.pe)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2002). Informe 003-2011-SUNAT/2B0000. Lima.



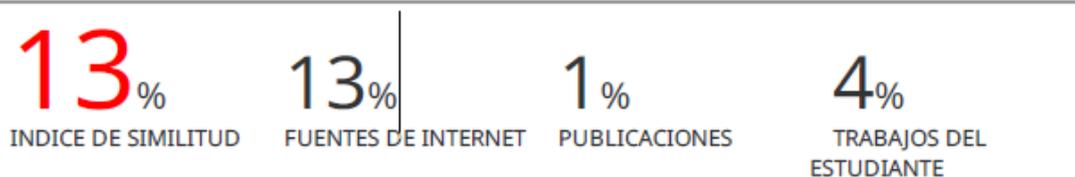
BIBLIOGRAFÍA

- Agüero, A. (2015). El IGV en el contrato de construcción y la primera venta de inmuebles. *Revista Informativo Caballero Bustamante*, 806.
- Alva, M. (2013). *Manual práctico del Impuesto General a las Ventas*. Perú: Pacífico Editores SAC.
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de incidencia tributaria*.
- Bravo Sheen, D. (1988). La imposición al consumo en el Perú: estudio teórico-práctico de la ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. *Estudio Caballero Bustamante*.
- Celdeiro, E.C. (2006). *Imposición a los consumos. La ley, 1983. Córdova, Alex. Aspectos técnicos del impuesto general a las ventas: necesidad de preservarlos*. Palestra.
- Donayre, G. (2014). La interpretación jurídica: propuestas para su aplicación en el derecho tributario. *Derecho y Sociedad edición, 23*.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12569>
- Gamba, C. (2008). Sobre las leyes N° 29214 y 29215 mediante las que se “flexibilizan” los requisitos formales para deducir el crédito fiscal: ¿retroactividad o interpretación de las normas conforme a la constitución? *Revista peruana de derecho tributario*. Universidad de San Martín de Porres. *Tax Law Review*.
- Gil Alba, C. (2014). *La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*. Dykinson.
- Escalante, G. (2019). *La neutralidad del Impuesto General a las Ventas en el desarrollo de proyectos bajo la modalidad de obras por impuestos*. Universidad Católica San Pablo. Vol.10.
- Jarach, D. (2013). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Cangallo. <https://static-laley.thomsonreuters.com/LALEYARG/product/files/41461337/41461337.pdf>
- Luque Bustamante, J. (2003). El Impuesto General a las Ventas, tratamiento del crédito fiscal. *VII Jornadas de derecho tributario*.
http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev41_JLB.pdf.
- Obregón Sevillano, T. (2011). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, 25.

- Risso, C. (2003). *El crédito fiscal en el Impuesto General a la Ventas peruano. Impuesto General a las Ventas tratamiento del crédito fiscal. Jornadas nacionales de derecho tributario*. Instituto peruano de investigación y desarrollo tributario. http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev41_JLB.pdf.
- Rodríguez Dueñas, C. (2000) *La imposición al consumo en el Perú: análisis y perspectiva., noviembre 1999*. Primer congreso institucional: el sistema tributario peruano.
- Rubio Correa, M. & Moller, A. Z. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. ARA Ed.
- Rubio Correa, M. (2009). El sistema jurídico: Introducción al derecho (.). El sistema jurídico: Introducción al derecho (10a. ed.) (). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sáenz, MJ. (2001) . *El crédito fiscal. El impuesto general a las ventas tratamiento del crédito fiscal. Jornadas nacionales de derecho tributario*. Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario.
- Shoschana Zusman, T. (2018). *La interpretación de la ley. Teoría y métodos*. Fondo editorial PUCP.
- Terra, B., & Kajus, J. (2021). *A Guide to the European VAT Directives 2021*.
- Terrones López, R. (2005). La interpretación de las normas tributarias a la luz de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario. *Derecho y Sociedad*, 24.
- Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV, Regímenes general y especiales*. Editora Instituto Pacífico.
- Villanueva, W. (2012). *Manual IGV*. Instituto Pacífico.
- Zolezzi Möller, A. (1983). El Impuesto a las Ventas: su evolución en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 5

PROBLEMÁTICA GENERADA POR LA FALTA DE DEFINICIÓN DE INMUEBLE EN LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

1	vsip.info Fuente de Internet	4%
2	idoc.pub Fuente de Internet	1%
3	www.slideshare.net Fuente de Internet	1%
4	es.scribd.com Fuente de Internet	1%
5	hdl.handle.net Fuente de Internet	1%
6	www.derecho.usmp.edu.pe Fuente de Internet	1%
7	davidapazablog.files.wordpress.com Fuente de Internet	1%
8	www.docstoc.com Fuente de Internet	1%
9	vdocuments.site Fuente de Internet	

		1 %
10	repositorio.unc.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
11	repositorio.uap.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
12	tesis.ucsm.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
13	prezi.com Fuente de Internet	<1 %
14	repositorio.upn.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
15	repositorio.ulima.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
16	iat.sunat.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
17	www.scribd.com Fuente de Internet	<1 %

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias < 30 words

Excluir bibliografía

Activo

LIBRARY