

Régimen de Deduciones y la Definición de Construcción

A partir del 1 de diciembre de 2010 también estarán sujetas al Régimen de Deduciones (es decir, comprendidas en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT) las prestaciones económicas derivadas del contrato de construcción gravado con el Impuesto General a las Ventas (IGV). Así lo dispone la R. de S. N° 293-2010/SUNAT (en adelante "la Resolución")

Aunque la SUNAT podría haber creado una definición especial de "contrato de construcción" en base a la Ley de Deduciones, y solo para propósitos de este régimen, a fin de evitar problemas de interpretación y aplicación se ha preferido utilizar como referencia la definición para dicha operación contemplada en la LIGV.

Esto reviste coherencia con el presupuesto impositivo del SPOT, en el sentido que las deducciones están asociadas fundamentalmente a operaciones gravadas con el IGV.

Entonces, para efecto de las deducciones, según la Resolución, se entiende como contratos de construcción a los que se celebren respecto de las actividades comprendidas en el inciso d) del artículo 3° de la LIGV, con excepción de aquellos que consistan exclusivamente en el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario.

1. Los contratos de construcción según la Ley del IGV

El inciso d) del artículo 3° de la LIGV establece que para los efectos de la aplicación del IGV se entiende por construcción a las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

Ante la ausencia de una norma que precise dicha definición, no pueden pasar inadvertidas algunas reflexiones sumamente importantes sobre el particular ya que, sin duda, este será el mayor problema en la aplicación de la deducción en los contratos de construcción.

Así, corresponde formularse cuanto menos dos interrogantes: En primer lugar, ¿la definición de construcción de la LIGV es constitucional?, y luego, si lo fuera, ¿cuál es entonces la CIIU vigente para tal objeto?

Como se puede notar, ocurre que el Régimen de Deduciones no está creando un nuevo problema sino aviva y da actualidad a una vieja problemática del IGV.

Pueden plantearse dos posiciones válidas respecto a la discusión sobre la constitucionalidad, en el siguiente sentido:

i) La definición de construcción de la LIGV es inconstitucional porque al asociarse a las actividades clasificadas como construcción en la CIIU de las Naciones Unidas no

se define con suficiencia el aspecto material del supuesto gravado, lo cual violenta los principios de Seguridad Jurídica, Legalidad y Reserva de Ley, entre otros.

ii) La definición de construcción de la LIGV es constitucional porque el aspecto material del supuesto gravado queda cubierto al asociarse a las actividades clasificadas como construcción en la CIIU de las Naciones Unidas.

Esta segunda tesis ha sido compartida por la SUNAT y el TF, todavía sin una motivación suficiente.

En cuanto a la CIIU de las Naciones Unidas aplicable se tienen cuatro posiciones, que ciertamente suponen su constitucionalidad, en el siguiente sentido:

i) Se aplicará la revisión de la CIIU vigente a nivel internacional y a la fecha de la entrada en vigencia de la LIGV. Es decir, deberá considerarse la CIIU aprobada por las Naciones Unidas que estuviera vigente al día siguiente de la publicación del Dec. Leg. N° 821 (LIGV), inclusive para operaciones realizadas con posterioridad a dicha fecha, por ejemplo durante el presente mes de noviembre de 2010.

ii) Se aplicará la revisión de la CIIU vigente a nivel internacional, siempre que hubiera sido aprobada por la autoridad nacional competente, y a la fecha de la entrada en vigencia de la LIGV. Lo que distingue a esta interpretación de la anterior es la previa aprobación de la autoridad pública competente, que reconozca el carácter oficial de una revisión de la CIIU ya vigente a nivel internacional.

iii) Se aplicará la revisión de la CIIU vigente a nivel internacional y a la fecha de la realización del hecho imponible. Bajo esta perspectiva, habrá de aplicarse directamente la CIIU aprobada por las Naciones Unidas al momento de la configuración de la hipótesis de incidencia tributaria. Es decir, por poner un ejemplo, para saber si una operación de noviembre de 2010 está gravada con IGV deberá recurrirse a la CIIU de las Naciones Unidas vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria de ese periodo.

iv) Se aplicará la revisión de la CIU vigente a nivel internacional, siempre que hubiera sido aprobada por la autoridad nacional competente, y a la fecha de la realización del hecho imponible. Esta cuarta interpretación se distingue de la inmediata anterior en la previa aprobación de la autoridad pública competente, que reconozca el carácter oficial de una revisión de la CIU aprobada a nivel internacional. Siguiendo el mismo ejemplo, para saber si una operación de noviembre de 2010 está gravada deberá recurrirse a la CIU de las Naciones Unidas que en el país haya sido oficializada por la autoridad competente, pese a que pueda existir una revisión más reciente ya aprobada a nivel internacional.

Nuestro planteamiento es plenamente vigente en razón a que mediante Resolución Jefatural N° 24-2010-INEI, publicada el 29 de enero de 2010, el Instituto Nacional de Estadísticas e Informática (INEI) ha establecido oficialmente en el país la adopción de la cuarta revisión de la CIU (2008) de todas las actividades económicas (CIU - Revisión 4), que permitirá establecer y consolidar un esquema conceptual uniforme para relevar información a nivel de empresas y establecimientos productivos de bienes y servicios.

Como se sabe, muchas empresas vienen definiendo a los contratos de construcción gravados con el IGV sobre la base de la tercera revisión de la CIU (CIU - Revisión 3) que fue aprobada por la Comisión de Estadística en febrero de 1989, aunque en el año 2002 se aprobó la CIU - Revisión 3.1, que tenía prácticamente la misma estructura de la CIU - Revisión 3, a excepción de tres grupos de actividades económicas.

En tal sentido, corresponde determinar la CIU aplicable, para delimitar la operación gravada con IGV y la detracción en los contratos de construcción, desde la discutible perspectiva de reconocer que dicha derivación es plenamente constitucional.

Cabe señalar que este tipo de disyuntivas son muy frecuentes a nivel internacional (de las cuales nuestro país no está exento), como ocurre en el caso de las contrapuestas teorías estáticas y dinámicas que defienden la vigencia de determinadas Directrices o Comentarios de la OCDE en la interpretación de los tratados internacionales celebrados en materia tributaria.

2. Nuestra perspectiva

Es evidente el déficit constitucional del aspecto material del supuesto gravado en referencia desde una perspectiva formal. Por ello es necesaria una pronta corrección por parte del legislador tributario.

Materialmente su constitucionalidad estaría siendo superada en la práctica ante la ausencia de una controversia interpretativa directa. De ocurrir ello, será preciso que para cada caso concreto se examine la afectación del contenido esencial de un derecho fundamental o la correspondencia con los principios constitucionales a partir de un test de constitucionalidad.

Ahora bien, las garantías constitucionales y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional informan que sobre la apli-

cación de la CIU, las primeras dos interpretaciones expuestas en el punto anterior guardan una mayor consistencia jurídica en sus argumentos. Esta sería la interpretación que más se ajusta a la Constitución Política y a sus fuentes de interpretación.

Debe tenerse presente que el legislador no puede abdicar a su función de regular todos los aspectos del tributo aunque, excepcionalmente, bajo la polémica postura del TC, pueda delegarse algunos aspectos no esenciales o nucleares a las normas reglamentarias, y con parámetros precisos.

Esta derivación excepcional, admitida por el TC, es hacia normas infraconstitucionales, que completan todos los aspectos esenciales del supuesto gravado, y en determinadas circunstancias solamente.

Resulta relevante precisar que la CIU no es una norma jurídica pues no establece con autonomía supuestos y consecuencias jurídicas con alcance general.

Por esa razón se puede afirmar que fue la LIGV la que capturó o fijó a la clasificación de la CIU con alcances para definir jurídicamente a un supuesto gravado como es la construcción.

Sería inadmisiblemente constitucionalmente que a medida que varíe la versión de la CIU (a nivel internacional o en el Perú) varíen también los alcances de la hipótesis de incidencia del IGV analizada. Dicha variación solo puede ser dictada por una Ley.

Esta postura supondría no aplicar la CIU - Revisión 4 ya que la LIGV no autorizó para que se irradien sus efectos normativos impositivos a las sucesivas revisiones de la CIU, que sería una manera de lesionar los principios de Seguridad Jurídica y Reserva de Ley.

Así, la certeza y conocimiento del supuesto gravado obligaría a utilizar un documento definido, es decir, la versión de la CIU que se encontraba vigente al momento de la entrada en vigor de la LIGV, o inclusive –desde otro enfoque– dicha versión siempre que haya sido aprobada previamente por la autoridad competente.

Aunque el INEI ha señalado que la CIU puede usarse para fines administrativos, no debe perderse de vista que la Resolución Jefatural N° 24-2010-INEI está enmarcada solo en la formulación de estadísticas oficiales, esto es, para consolidar un esquema conceptual uniforme para relevar información a nivel de empresas y establecimientos productivos de bienes y servicios, basado en los requerimientos del Sistema de Cuentas Nacionales y en la demanda de los requerimientos de información sectorial.

Ciertamente, no sería razonable que se plantee utilizar la CIU – Revisión 4, porque sería una abierta actuación contra la perspectiva constitucional. Sin duda, no creemos que la SUNAT proponga una postura tan cuestionable. Evidentemente, a la base de lo señalado se encuentra nuestra consideración en el sentido que la utilidad de los documentos como la CIU para propósitos fiscales gozará de plena legitimidad y validez constitucional en tanto se hayan respetado los principios constitucionales correspondientes, como la Reserva de Ley, la Seguridad Jurídica, entre otros.

Finalmente, como en otras ocasiones, es posible que en una próxima norma reglamentaria pueda dictarse una pre-

cisión sobre la CIU aplicable en la definición de construcción de la LIGV, siendo preferible que eso esté contemplado expresamente en la misma Ley.



APOSTILLA:

La CIU en la detección a los servicios empresariales

Para el caso del SPOT aplicable a los "Otros servicios empresariales" (actividades jurídicas, de contabilidad, de investigación de mercados, de asesoramiento empresarial, de arquitectura e ingeniería, etc.) el Anexo 3 de la R. de S. N° 183-2004/SUNAT indica que deberá utilizarse la CIU - Revisión 3, siempre que no estén comprendidas en la definición de intermediación y tercerización del mismo anexo. Este es un supuesto distinto al de contratos de construcción.

3. La CIU - Revisión 3 y la CIU - Revisión 4

Regularmente la CIU es revisada para subsanar las debilidades en las clasificaciones, para que reflejen cambios en la tecnología o en la organización económica, responden a nuevas y permanentes demandas de información y logren una mayor comparabilidad o convergencia entre las diferentes clasificaciones regionales.

Al respecto se ha dicho que *"en los años transcurridos desde la publicación de la tercera revisión de la CIU la estructura económica de muchos países del mundo ha cambiado a un ritmo sin precedentes. El surgimiento de nuevas tecnologías y nuevas divisiones del trabajo entre organizaciones ha creado nuevos tipos de actividades y nuevas formas de industrias, planteando retos a los encargados de proporcionar datos estadísticos y a los usuarios de esos datos"*⁽¹⁾.

La CIU - Revisión 4 fue elaborada por la Organización de Naciones Unidas y su correspondencia con la CIU - Revisión 3 ha sido parte del trabajo realizado por el equipo de nomenclaturas de la Dirección Nacional de Cuentas Nacionales con el apoyo del Centro de Investigación y Desarrollo del INEI.

La importancia de este instrumento estadístico radica en que su uso permitirá contar con información actualizada que refleje de mejor manera la estructura del aparato productivo, redundando en beneficio de las decisiones de política económica que se tomen, constatándose que en las últimas décadas con la aparición de nuevas tecnologías y divisiones del trabajo, se han creado nuevos tipos de actividades y nuevas formas de industrias⁽²⁾.

Como se explicó en líneas anteriores, existe un problema interpretativo para saber si debemos usar la CIU - Revisión 3 o la CIU - Revisión 4.

La SUNAT, en el Informe N° 45-2009-SUNAT/2B0000, emitido el 25 de marzo de 2005, aplicó la CIU - Revisión 3 para calificar a una actividad como construcción.

Lo que llama la atención es que la SUNAT haya tomado como definitiva la clasificación que hiciera el INEI.

En todo caso, esto nos lleva a pensar que si actualmente el INEI haría una interpretación de la clasificación de una actividad determinada, lo más seguro es que seguiría lo señalado por la Resolución Jefatural N° 24-2010-INEI, es decir, aplicaría la CIU - Revisión 4. Por tal razón la SUNAT debería tener mayor celo en este tipo de análisis.

Actividades de Construcción según la CIU - Revisión 3

La División 45 tiene la siguiente estructura:

- 4510 - Preparación del terreno
- 4520 - Construcción de edificios completos y de partes de edificios; obras de ingeniería civil
- 4530 - Acondicionamiento de edificios
- 4540 - Terminación de edificios
- 4550 - Alquiler de equipo de construcción y demolición dotado de operarios

Actividades de Construcción según la CIU - Revisión 4

Las Divisiones 41, 42 y 43 tienen la siguiente estructura:

- 41 Construcción de edificios
 - 410 Construcción de edificios
 - 4100 Construcción de edificios
- 42 Obras de ingeniería civil
 - 421 Construcción de carreteras y vías de ferrocarril
 - 4210 Construcción de carreteras y vías de ferrocarril
 - 422 Construcción de proyectos de servicio público
 - 4220 Construcción de proyectos de servicio público
 - 429 Construcción de otras obras de ingeniería civil
 - 4290 Construcción de otras obras de ingeniería civil
- 43 Actividades especializadas de construcción
 - 431 Demolición y preparación del terreno
 - 4311 Demolición
 - 4312 Preparación del terreno
 - 432 Instalaciones eléctricas y de fontanería y otras instalaciones para obras de construcción
 - 4321 Instalaciones eléctricas
 - 4322 Instalaciones de fontanería, calefacción y aire acondicionado
 - 4329 Otras instalaciones para obras de construcción
 - 433 Terminación y acabado de edificios
 - 4330 Terminación y acabado de edificios
 - 439 Otras actividades especializadas de construcción
 - 4390 Otras actividades especializadas de construcción

4. Un contrato de construcción calificado como arrendamiento

Como ya se adelantó, mediante la Resolución se ha señalado que, para efectos de las detecciones, no se entiende como contratos de construcción a aquellos que consistan exclusivamente en el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario. Esto aunque sean actividades comprendidas en el inciso d) del artículo 3° de la LIGV.

La finalidad de esta excepción es considerar a dichas operaciones como "Arrendamiento de bienes" para aplicarles un porcentaje menor de detección.

Debe destacarse el carácter exclusivo del supuesto indicado, de modo que si tales operaciones no cumplieran esa condición, las mismas serán tratadas como "contratos de construcción".

(1) ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS. *Clasificación Industrial Uniforme de todas las actividades económicas (CIU) - Revisión 4*. ONU, New York, 2009, pág. X.

(2) INEI. *Clasificación Internacional Industrial Uniforme - Revisión 4*, Dirección Nacional de Cuentas Nacionales, enero de 2010, pág. 3.