

# PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

## Escuela de Posgrado



VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE RESERVA DE LEY  
CUANDO SE APLICA UN PROCEDIMIENTO DE PRORRATA NO  
CONTEMPLADO EN EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IGV, ELLO EN EL  
TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES INTERLINEALES

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster en Derecho  
Tributario que presenta:

*Vanessa Miluska Ojeda Simborth*

Asesor:

*Javier Gustavo Oyarse Cruz*

Lima, 2022



A mis padres Raúl y Margarita, por el apoyo constante e incondicional,  
tanto en mi vida personal como profesional.

A mis hermanos Luis Jano y Silvana, por el apoyo y la exigencia  
de culminar la Maestría.

A mi hija María Fernanda, por su gran apoyo y comprensión, y de quién tomé  
parte de su tiempo para culminar con el trabajo de investigación.

**Vanessa Ojeda**

## Resumen

Si bien el Estado tiene la facultad de ejercer la potestad tributaria imponiendo obligaciones tributarias, dicha facultad se encuentra limitada por los Principios Constitucionales Tributarios previstos en el artículo 74 de la Constitución, que actúan como garantía para todos los ciudadanos en caso de que se vean afectados sus derechos por las actuaciones arbitrarias del Estado; en ese sentido, los actos que realice la Administración Tributaria deben realizarse en cumplimiento de los principios constitucionales tributarios. Si bien la Administración Tributaria tiene como finalidad recaudar tributos para solventar los gastos del Estado, sin embargo, esta función casi siempre se ve afectada por el tratamiento tributario que suele darse a las operaciones que realizan los contribuyentes, como es el caso de las operaciones interlineales, cuya falta de tratamiento tributario generó interpretaciones erróneas respecto a su inclusión o no en el procedimiento de prorrata para determinar el crédito fiscal. La presente investigación tiene como objetivos determinar cómo la Administración Tributaria viene aplicando el procedimiento de prorrata para determinar el Crédito Fiscal cuando el contribuyente realiza operaciones interlineales, si el procedimiento de prorrata aplicado por la Administración Tributaria se encuentra regulado en el Reglamento de la Ley del IGV y si hacer uso de un procedimiento de prorrata no contemplado en el Reglamento de la Ley del IGV vulnera el Principio Constitucional de Reserva de Ley. Para el desarrollo de esta investigación se consideró necesario analizar, durante una línea de tiempo, los argumentos contenidos en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal respecto a los reparos al Crédito Fiscal y su procedimiento de prorrata, ello cuando las operaciones interlineales se encontraban fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, y posteriormente cuando fue regulado tributariamente mediante el Decreto Legislativo N° 980 publicado el 15 de marzo del 2007. Del análisis se advierte como problema que la Administración Tributaria para cumplir con la función de recaudar tributos viene determinando el Crédito Fiscal, de los contribuyentes que realizan operaciones interlineales, aplicando procedimientos de prorrata no previstos en el Reglamento de la Ley del IGV. En tal sentido, corresponde regular el tratamiento tributario a fin de que no se vulnere el Principio Constitucional Tributario de Reserva de Ley y que las acciones que realiza el Estado cuando cumple con su función recaudatoria sean realizadas mediante actos legítimos y no arbitrarios.

# ÍNDICE

Resumen	1
Índice	2
<b>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN</b>	<b>4</b>
1. Tema y Problema	4
2. Hipótesis	7
3. Objetivos	8
4. Enfoque Metodológico	8
<b>CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE</b>	<b>10</b>
2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL REGIMEN TRIBUTARIO	10
2.1.1 Potestad Tributaria	10
2.1.2 Principio de Reserva de Ley	13
2.1.3 Principio de Capacidad Contributiva	15
2.2 CREDITO FISCAL	16
2.2.1 Requisitos que otorgan derecho al credito fiscal	18
2.2.2 Requisitos para ejercer el derecho al credito fiscal	20
2.2.3 La prorrata del credito fiscal	22
2.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES INTERLINEALES	26
2.3.1 Operación interlineal antes del Decreto Legislativo N° 980	29
2.3.2 Operación interlineal despues del Decreto Legislativo N° 980	30
2.4 PROCEDIMIENTO DE PRORRATA EN LAS OPERACIONES INTERLINEALES	31
2.4.1 Interpretacion Jurídica	32
2.4.2. Vulneración de los principios constitucionales tributarios cuando se determina el credito fiscal mediante un procedimiento de prorrata no previsto en el reglamento	39
<b>CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>	<b>41</b>

3.1 Resoluciones del Tribunal Fiscal que recae sobre los periodos en los cuales las operaciones interlineales no contaban con tratamiento tributario	42
3.2 Resoluciones del Tribunal Fiscal que recae sobre los periodos en los cuales las operaciones interlineales han sido reguladas tributariamente mediante Decreto Legislativo N° 980	53
<b>CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN</b>	<b>69</b>
Conclusiones	85
Recomendaciones	89
Propuesta	89
Referencia Bibliográfica	90



# CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

## 1. TEMA Y PROBLEMA

El presente trabajo de investigación consiste en determinar si el crédito fiscal calculado mediante el procedimiento de prorrata es debidamente aplicado por la Administración Tributaria cuando el contribuyente realiza operaciones interlineales.

La Constitución Política del Perú ha encomendado al Poder Legislativo y Ejecutivo la capacidad de ejercer la potestad tributaria, pudiendo ambos imponer obligaciones tributarias mediante la creación de tributos a fin de obtener recursos que le permita afrontar el gasto público, como es el caso del Impuesto General a las Ventas que fue creado con la finalidad de gravar el consumo final de los bienes y servicios, siendo considerado este impuesto como uno de los tributos que genera mayor recaudación para el Estado y es recaudado a través de la Administración Tributaria - Sunat que se encarga de dirigir el control y cumplimiento de la obligaciones tributarias.

Este Impuesto General a las Ventas - IGV grava la capacidad contributiva del consumidor final, pero quien paga el impuesto al Estado no es el consumidor final sino el empresario, debiendo este impuesto por medio de la empresa alcanzar de manera efectiva al consumidor final y no gravar la riqueza del empresario. El IGV se presenta como el principal impuesto por determinar y pagar mes a mes, por lo que la empresa o contribuyente debe mantener el control de cada una de las operaciones que realice, de compra y de venta, en el marco de su actividad comercial por encontrarse sujeto al control que ejerce la Administración Tributaria cuando realiza sus funciones de fiscalización y recaudación.

El IGV se calcula en forma mensual y se determina deduciendo del impuesto bruto el crédito fiscal, pudiendo el contribuyente deducir el 100% del Crédito Fiscal siempre que cumpla con los requisitos que exige la Ley, caso contrario el Crédito Fiscal será determinado conforme al procedimiento de prorrata que prevé el Reglamento de la Ley del IGV.

La Administración Tributaria en las fiscalizaciones realizadas a compañías aéreas ha advertido que éstas han determinado el crédito fiscal mediante el procedimiento de prorrata por haber realizado operaciones gravadas y no gravadas, asimismo ha advertido que también han realizado operaciones que se encuentran excluidas en el ámbito de aplicación del impuesto como es el caso de operaciones interlineales, y que al no haber sido incluidas éstas últimas dentro del procedimiento de prorrata, procedió con reparar el Crédito Fiscal y el procedimiento de prorrateo determinado por el contribuyente, por considerar que las operaciones interlineales, por tratarse de operaciones excluidas del ámbito de aplicación, no otorgaban derecho a crédito fiscal y tampoco se habría cumplido con los requisitos sustanciales exigidos por la Ley del IGV.

Las operaciones interlineales no contaban con tratamiento tributario antes de marzo del 2007, lo que generó interpretaciones contradictorias entre el contribuyente y la Administración Tributaria respecto a la aplicación del procedimiento de prorrata, considerando el contribuyente que estas operaciones no debían ser incluidas dentro de cálculo de la prorrata, a diferencia de lo que opinaba la Administración Tributaria que si debían ser incluidas; lo que da lugar a los siguientes cuestionamientos: ¿Se encuentra facultada la Administración Tributaria incluir en el procedimiento de prorrata aquellas operaciones que no han sido consideradas por el Reglamento? ¿Incluir la Administración Tributaria a las operaciones interlineales dentro del procedimiento de prorrata, da lugar a la creación un nuevo procedimiento no regulado en el Reglamento de la Ley del IGV?

Cuando se interpreta normas tributarias puede hacerse uso de todos los métodos de interpretación admitidos por el ordenamiento jurídico, conforme lo prescribe la Norma VIII del Código Tributario, siendo los órganos resolutores que aplican el Derecho los que deberán demostrar que la interpretación utilizada es la más idónea dentro del ordenamiento jurídico y que esa interpretación ha sido obtenida como resultado de un proceso razonado y fundado en el derecho

y en los principios constitucionales que lo regulan. Siendo que hasta antes de marzo del 2007, cuando no se contaba con tratamiento tributario de las operaciones interlineales, la Administración Tributaria cuando reparaba el Crédito Fiscal se encontraba en la obligación de demostrar que la interpretación a la regla de prorrata, que permitía incluir a las operaciones interlineales, era la más adecuada e idónea, sin embargo, no lo hizo, lo que generó conflicto con el contribuyente.

Luego de años de controversia entre la Administración Tributaria y las empresas aéreas, el Estado a fin de solucionar este conflicto, reguló tributariamente las operaciones interlineales considerándolas como operaciones gravadas con el IGV, publicando el Decreto Legislativo N° 980 con fecha 15 de marzo del 2007, señalando que en cuanto al servicio de transporte aéreo internacional, las empresas que realicen el servicio de transporte aéreo pero que por acuerdo interlineal no fueron las que realizaron la venta del pasaje, podrán utilizar íntegramente el crédito fiscal que se haya contenido en el comprobante de pago por el servicio vinculado al transporte, por tratarse de operaciones consideradas como gravadas si cumplen con el procedimiento administrativo que señala el reglamento conforme a la modificatoria mediante Decreto Supremo N° 168-2007-EF publicado el 31 de octubre del 2007, caso contrario serían consideradas operaciones no gravadas.

A pesar de la modificatoria, la Administración Tributaria ha continuado realizando reparos en el Crédito Fiscal y en el procedimiento de prorrata, continuando así el conflicto entre el contribuyente y la administración respecto a un tema que debió haber sido superado con la modificatoria de la Ley y el tratamiento tributario de las operaciones interlineales, pero no fue así. Por lo tanto, conforme a lo expuesto, el problema de la presente investigación responderá a la siguiente pregunta: ¿La Administración Tributaria viene incurriendo en práctica legal indebida y vulnerando el Principio Constitucional de Reserva de Ley cuando aplica un procedimiento de prorrata del Crédito Fiscal no contemplado en el Reglamento del IGV cuando se realizan operaciones interlineales, a pesar de haber transcurrido 13 años de su tratamiento mediante Decreto Legislativo N° 980?

## 2. HIPÓTESIS

Por mandato constitucional la estructura del tributo debe ser regulada por Ley, o Decreto Legislativo en el caso de delegación de facultades, y sólo en casos excepcionales, se reserva la regulación de tributos mediante ley, es decir, se impide que el Poder Ejecutivo pueda ingresar a ese campo tributario especial por haber sido reservado constitucionalmente al Poder Legislativo, ello conforme al Principio de Reserva de Ley.

El Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC, con respecto a la Reserva de Ley, ha señalado que ésta es relativa, debido a que la propia ley puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento cuando requiera precisarse los alcances que la ley deba tener, como es el caso del art. 23° de la Ley del IGV que deriva al Reglamento la regulación del procedimiento de prorrata. En ese sentido, la Ley puede habilitar a la norma reglamentaria regular solo aspectos específicos respecto al impuesto y siempre que no se encuentre relacionado con los elementos del tributo (hecho generador, base para el cálculo, la alícuota, aspecto temporal, aspecto personal).

La Ley del IGV mediante el artículo 23 habilitó al Reglamento regular el Crédito Fiscal mediante el procedimiento de prorrata cuando el contribuyente realice operaciones mixtas y no pueda distinguir el destino de las mismas, siendo los órganos resolutores los que deberán demostrar que la interpretación utilizada para aplicar el derecho a un caso concreto, ha sido obtenida como resultado de un proceso razonado y fundado en el derecho, respetando los principios constitucionales que lo regulan, por lo que la Administración Tributaria cuando resuelva un caso en concreto, no puede realizar interpretaciones que amplíen el sentido de la norma aplicando un procedimiento que no se encuentra regulado en la Ley ni en el reglamento, o aplicar una base de cálculo del impuesto no regulado en la Ley, ya que de hacerlo atentaría contra el Principio de Reserva de Ley.

Asimismo, en el caso del IGV, cuando no se pueda utilizar el crédito fiscal por que la interpretación errónea del procedimiento de prorrata impida que el impuesto del IGV de compras no pueda ser trasladado al consumidor final, se atentaría contra el principio de capacidad contributiva, ya que el crédito fiscal busca que se alcance de manera efectiva al consumidor final y no gravar la riqueza del empresario por no ser lo que el impuesto general a las ventas pretende gravar, es por ello que se hace uso de la técnica del crédito fiscal, siendo que el empresario que vende productos pero que a su vez compra insumos que necesita para el producto que está vendiendo, se le permite deducir como crédito fiscal el impuesto pagado por la compra, y puede deducir al momento de la determinación del impuesto, los IGVs de las compras que haya realizado, por lo que es importante que el Estado garantice el derecho al Crédito Fiscal.

### **3. OBJETIVOS**

- Determinar cómo la Administración Tributaria viene aplicando el procedimiento de prorrata para determinar el Crédito Fiscal cuando el contribuyente realiza operaciones interlineales.
- Determinar si el procedimiento de prorrata aplicado por la Administración Tributaria se encuentra regulado en el Reglamento de la Ley del IGV.
- Determinar si hacer uso de un procedimiento de prorrata no contemplado en el Reglamento de la Ley del IGV, vulnera el Principio Constitucional de Reserva de Ley.

### **4. ENFOQUE METODOLÓGICO**

El problema será analizado a partir del enfoque jurisprudencial donde se presentarán casos en los cuales la Administración Tributaria ha venido realizando reparos en el IGV de los contribuyentes que realizan operaciones interlineales, haciendo uso la Administración Tributaria de un procedimiento de prorrata que no se encuentra previsto en el Reglamento del IGV, como aparece de las siguientes resoluciones:

- **RTF N° 3625-1-2010** emitido con fecha 07.04.2010 que revoca la Resolución de Intendencia de fecha 31.05.05 y comprende el reparo del IGV de enero a diciembre del 2000.
- **RTF N° 11831 -1 -2005** emitido con fecha 04.12.2015 que revoca la Resolución de Intendencia de fecha 10.02.10 y comprende el reparo del IGV de enero a diciembre del 2001.
- **RTF N° 3873 -3 -2017** emitido con fecha 05.05.2017 que revoca la Resolución de Intendencia de fecha 31.05.10 y comprende el reparo del IGV de enero 2003 a diciembre del 2004.
- **RTF N° 9100 -10- 2017** emitido con fecha 12.10.2017 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 30.09.2010 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2005.
- **RTF N° 9395 - 3-2007** emitido con fecha 24.10.2017 que revoca la Resolución de Intendencia de fecha 31.05.11 y comprende el reparo del IGV de enero a diciembre del 2006.

Asimismo se analizarán los casos contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal que han resuelto las controversias después de haberse regulado el tratamiento tributario de las operaciones interlineales mediante Decreto Legislativo N° 980 publicado con fecha 15 de marzo del 2007, si se ha mantenido la posición de la Administración Tributaria con respecto a los reparos o ha cambiado, ello luego de 13 años de la publicación del Decreto Legislativo ya mencionado, analizando las siguientes RTFs:

- **RTF N° 5672 – 1- 2018** emitido con fecha 30.07.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 31.05.2013 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2007.
- **RTF N° 8153 - 4 -2018** emitido con fecha 23.11.2018 que revoca la Resolución de Intendencia de fecha 29.08.14 y comprende el reparo del IGV de enero a diciembre del 2008.
- **RTF N° 5675 – 1- 2018**, emitido con fecha 30.07.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 07.10.2015 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2009.
- **RTF N° 8553 – 3- 2018** emitido con fecha 06.11.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 21.10.2016 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2010.
- **RTF N° 5676 – 1- 2018** emitido con fecha 30.07.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 13.07.2017 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2011.
- **RTF N° 7243 – 1- 2019** emitido con fecha 13.08.2019 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 10.08.2018 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2012.

## **CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE**

El presente trabajo de investigación contiene el Estado del Arte respecto al Principio Constitucional Tributario de Reserva de Ley como límite a la potestad tributaria, lo concerniente al tratamiento tributario de las operaciones interlineales y el procedimiento de prorrata a seguir cuando se determine el Crédito Fiscal, teniendo en consideración lo analizado por diversos autores, lo señalado en la jurisprudencia, así como los distintos pronunciamientos emitidos por los órganos resolutores administrativos.

### **2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL REGIMEN TRIBUTARIO**

Para efectos de la presente investigación y con la finalidad de determinar si el Crédito Fiscal determinado por la Administración Tributaria es conforme al Principio Constitucional Tributario de Reserva de Ley, se iniciará el presente trabajo con el estudio de la potestad tributaria y dos principios constitucionales tributarios, uno explícito que es el Principio de Reserva de Ley y otro implícito correspondiente al Principio de Capacidad Contributiva, los mismos que guardan relación con el IGV y la determinación del Crédito Fiscal.

#### **2.1.1 Potestad Tributaria**

La Potestad Tributaria es aquel poder con el que cuenta el Estado para imponer obligaciones tributarias que deben ser asumidas por sus gobernados a fin de generar recursos que le permitan financiar el gasto público y/o satisfacer las necesidades colectivas. Sainz (1991:76) señala que es aquella facultad que tiene el Estado para imponer en todos sus gobernados la obligación de aportar parte de su riqueza y con ello el Estado pueda ejercer sus atribuciones.

Esta Potestad Tributaria ha sido regulada en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que señala que los tributos se crean, modifican, derogan, o se establece exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo, este último en caso de delegación de facultades por el Legislativo, atribuyendo poder al Gobierno Central y a los Gobiernos Locales; respecto del Gobierno Central, reparte el poder tributario entre el Congreso y el Poder Ejecutivo, siendo el primero, el que se encarga de regular mediante impuestos y contribuciones, y el segundo, el que se encarga de regular mediante aranceles (tributo que grava las importaciones) y tasas (arbitrios, derechos, licencias). Y respecto del poder tributario de los Gobiernos Locales, les corresponde regular contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción territorial.

El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 918-2002-AA/TC, de fecha 25 de marzo del 2003, ha señalado que el Estado, para el desarrollo de sus actividades, requiere contar con recursos o sustento económico que le permita financiar los gastos públicos y satisfacer las necesidades colectivas, sustento económico que debe provenir de las contribuciones de los ciudadanos y que no están sujetas a la libre voluntad sino que el Estado, haciendo uso del poder que le ha sido conferido por el pueblo, establece unilateralmente las prestaciones económicas que deben ser satisfechas por los sujetos que determine, encontrándose facultado para crear tributos.

El artículo 43 de la Constitución señala que el gobierno de la República del Perú se encuentra organizado conforme al Principio de Separación de Poderes, es decir, el poder se encuentra distribuido para evitar la dictadura o la arbitrariedad, sin embargo, esta separación de poderes no es absoluta ya que el Estado a fin de dar solución a conflictos sociales puede delegar su facultad a otro poder del Estado, como se encuentra regulado en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú, que señala que el Poder Legislativo puede delegar la facultad de legislar mediante decretos legislativos al Poder Ejecutivo respecto de una materia específica y por un plazo determinado, los mismos que deben encontrarse establecidos en la ley autoritativa.

El Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00047-2004-AI/TC, de fecha 24 de abril del 2006, señaló que la Ley Ordinaria emitida por el Congreso contiene subtipos, siendo uno de ellos la Ley Autoritativa, mediante la cual delega la facultad de legislar al Poder Ejecutivo a través de Decretos Legislativos, Ley Autoritativa que indispensablemente debe contener dos elementos indispensables que son la materia específica a delegar y el plazo determinado para ejercer la delegación. En ese sentido, se tiene que el Poder Legislativo puede delegar en el Poder Ejecutivo potestad tributaria de regular los tributos mediante Decreto Legislativo.

Esta Potestad Tributaria reconocida constitucionalmente no es irrestricta, sino que tiene límites constituidos por los Principios Constitucionales Tributarios recogidos en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución, que han sido impuestos por el ordenamiento jurídico a fin de evitar la arbitrariedad por parte de los Poderes del Estado y actuar como garantías de las personas, por lo que la potestad tributaria no deberá ser ejercida en forma arbitraria y en vulneración de los derechos fundamentales de la persona.

Al respecto, Landa (2006: 41) señala que la potestad tributaria debe ser ejercida en función de los principios constitucionales por constituir una garantía en favor de los contribuyentes, y si el Estado va a ejercer una atribución que es exclusiva y legítima constitucionalmente, como exigencia a esta atribución, debe realizarlo como mínimo mediante la Ley. Asimismo, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 033-2004 – AI/TC, de fecha 28 de septiembre del 2004, señaló que la potestad tributaria es el poder que tiene el Estado para imponer el pago de tributos a los gobernados, el mismo que no puede ejercerse en forma arbitraria, sino que este poder se encuentra sujeto a los límites que señala el ordenamiento jurídico y que pueden ser de orden constitucional o legal. Conforme a lo expuesto, se tiene que el ejercicio de la potestad tributaria será legítimo en la medida que se respeten los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74 de la Constitución, caso contrario los actos serán ilegítimos y ejercidos en forma arbitraria.

### **2.1.2 Principio de Reserva de Ley**

Por mandato constitucional, sólo por ley se puede crear tributos, modificar, derogar o exonerar de los mismos, es decir que se encuentra reservado solo a la Ley la regulación del hecho imponible que comprende el aspecto material, la alícuota, los sujetos del tributo comprendido por el aspecto personal, la localización en determinado lugar inmerso en el aspecto espacial y su consumación en el tiempo o en un momento determinado comprendido en el aspecto temporal. Si bien esta facultad de legislar en materia tributaria sólo le corresponde al Poder Legislativo, puede también por mandato constitucional ser delegada al Poder Ejecutivo mediante una norma autoritativa que señale específicamente la materia y el plazo, conforme lo prescribe el primer párrafo del artículo 104° de la Carta Magna que señala que el Legislativo puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar mediante decretos legislativos, ello sobre una materia específica y por un plazo determinado.

Sin embargo, no todas las materias tributarias pueden ser delegadas al Poder Ejecutivo por encontrarse constitucionalmente reservado al Legislativo, como es el caso de los beneficios tributarios cuando constituyen parte integrante de un tratamiento tributario especial, conforme lo prescribe el último párrafo del artículo 79° de la Constitución que señala que solo puede establecerse un tratamiento tributario especial y en forma temporal para una determinada zona del país, siempre que haya sido aprobado mediante una ley expresa y contando con el voto favorable de los dos tercios de los Congresistas, toda norma tributaria que vulnere esta restricción será declarada inconstitucional.

En ese sentido, mediante la Reserva de Ley se le impide al Ejecutivo ingresar al campo tributario en determinadas materias por haberle sido reservado constitucionalmente al Legislativo, por lo que el Ejecutivo solo puede ingresar a regular en materia tributaria cuando el Legislativo le delegue esa facultad, encontrándose por tanto el Ejecutivo subordinado al Legislativo en materia tributaria, diferenciándose así el Principio de Reserva de Ley con el de Legalidad.

El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, de fecha 13 de abril de 2005, ha señalado que entre el Principio de Reserva de Ley y el Principio de Legalidad no existe identidad, debido a que el Principio de Legalidad en sentido general se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes, sean éstas generales o abstractas, en cambio, en el Principio de Reserva de Ley, por mandato constitucional, sólo por ley se regulan ciertas materias.

Cuando se emite una ley, ésta debe ser atendida por todos los órganos del Estado, siempre que haya sido emitida en cumplimiento de los requisitos que determinen su validez, y en atención al principio constitucional de legalidad y reserva de ley, caso contrario la ley o los decretos legislativos deben ser sometidas a un proceso constitucional si se advierte que son ilegítimas. Landa (2005: 41) señala que en materia tributaria el principio de reserva de ley supone que el ejercicio de la potestad tributaria otorgada a los dos poderes del Estado debe encontrarse sometida a la Constitución y no sólo a las leyes, encontrándose constitucionalmente limitada esta potestad para impedir todo tipo de arbitrariedad.

Se advierte por lo tanto que los límites a la potestad tributaria ejercida por el Estado constituyen garantía para los ciudadanos del abuso de ese poder, como es el caso de la Ley N° 28932 y los Decretos Legislativos N° 977 y N° 978, en los cuales el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 16-2007-AI/TC, de fecha 03 de abril del 2009, declaró inconstitucionales los incisos 1 y 5 del artículo 2° de la Ley N° 28932 por haberse facultado al Poder Ejecutivo legislar en materia tributaria respecto a los tratamientos tributarios especiales como incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias cuando dichas materias estaba reservadas constitucionalmente al Legislativo, y habiendo el Ejecutivo emitido los Decretos Legislativos N° 977 y N° 978 que regularon sobre materia tributaria, fueron también declarados inconstitucionales.

El Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC ha señalado que la Reserva de Ley es relativa debido a que la propia ley puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento cuando requiera precisarse los alcances que la ley

deba tener, como es el caso del art. 23° de la Ley del IGV que contiene la regulación para determinar el Crédito Fiscal cuando no pueda deducirse el 100% por haber realizado el contribuyente operaciones gravadas y no gravadas, derivando al Reglamento la regulación del procedimiento de prorrata cuando el contribuyente realiza estas operaciones.

### **2.1.3 Principio de Capacidad Contributiva**

La Constitución señala expresamente los principios constitucionales tributarios que sirven de límite a la potestad tributaria, sin embargo, se advierten de otros principios de imposición que si bien no están señalados en forma expresa en la Constitución, se encuentran implícitos, no siendo necesario que la Constitución los señale. Al respecto, Landa (2005: 6 - 7) señala que existen dos principios que no están expresamente previstos en el artículo 74° de la Constitución, pero que se pueden considerar implícitos, como es el caso del Principio de Generalidad y el de Capacidad Contributiva. Robles y De Souza (2005: 2 - 4) señalan como principios tributarios implícitos no recogidos en la Constitución vigente al Principio de Legalidad, Capacidad Contributiva, De no Privilegio Personal, de Razonabilidad y de Equidad.

Todos estos principios explícitos como implícitos van a incidir en el ejercicio de la potestad tributaria, actuando como límites para evitar el abuso de autoridad por parte del Estado, siendo el Principio de Capacidad Contributiva el que guarda relación con la capacidad económica que todo ciudadano peruano manifiesta mediante sus ingresos económicos y dependiendo de esa capacidad económica se encontrará en la obligación o no de contribuir al Estado mediante el pago de tributos. Landa (2005: 7) ha señalado con respecto a este principio que si bien las personas deben contribuir con impuestos directos, éstos deben ser otorgados en proporción directa con la capacidad económica que tenga cada uno de los sujetos, de tal modo que los sujetos que tenga mayor ingreso económico deberán pagar más y los que tengan menores ingresos deberán pagar menos, correspondiendo al Estado remitirse a indicadores objetivos y razonables de la capacidad contributiva de la persona guardando relación con su capacidad económica.

El Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 033-2004 – AI/TC, de fecha 28 de septiembre del 2004, ha señalado, con respecto a la capacidad contributiva, que constituye una categoría distinta a la capacidad económica y se determinará luego que sea evaluada la manifestación de riqueza del sujeto y contrapuesta a los fines que demanda el Estado para considerarla como hecho imponible, por lo que la capacidad contributiva debe guardar relación con el hecho sometido a imposición. En ese sentido, solo se encontrará obligado a contribuir con el pago de tributos la persona que obtenga ingresos, caso contrario, no tendrá el deber de contribuir.

En el caso del IGV, este impuesto grava la capacidad contributiva del consumidor final, pero quien paga el impuesto al Estado no es el consumidor final sino el empresario, siendo que para lograr que este principio de capacidad contributiva alcance de manera efectiva al consumidor final y no grave la riqueza del empresario, por no ser lo que este impuesto pretende gravar, el IGV hace uso de la técnica del crédito fiscal, es decir que el empresario que vende productos pero que a su vez compra insumos que necesita para el producto que está vendiendo, se le permite deducir como crédito fiscal el impuesto pagado por la compra, de tal suerte que si el empresario vende productos gravados, puede deducir al momento de la determinación del impuesto los IGVs de las compras que haya realizado y que se encuentran canalizados a través de las facturas u otros documentos que lo acrediten, de no producirse el traslado del impuesto.

## **2.2 CREDITO FISCAL**

La finalidad económica del IGV es gravar el consumo final de los bienes y servicios, debiendo ser neutrales al impuesto los consumos intermedios, no pretendiendo este impuesto gravar la capacidad contributiva del empresario sino la del consumidor final, pero quien paga el impuesto al Estado no es el consumidor final sino el empresario, y para llegar al consumidor final, el impuesto se vale de las transferencias que se dan en las diversas cadenas de comercialización de bienes y servicios que los empresarios realizan, gravando las operaciones de ventas y servicios con la característica que sean realizadas en el territorio peruano, como la venta de bienes muebles, la primera venta de inmuebles, los servicios prestados y utilizados en el país, las operaciones de importación y contratos de construcción, conforme el artículo 1 de la Ley del IGV.

Villanueva (2014:292) señala que el IGV tiene doble finalidad que consiste en la neutralidad para el empresario y afectación económica para el consumidor final, materializándose la neutralidad a través del crédito fiscal y la segunda mediante traslación del impuesto, por lo que no habría neutralidad si se le impidiera al empresario ejercer el derecho al crédito fiscal o si no tuviera la posibilidad de trasladar el impuesto a terceros, por lo que la neutralidad se materializa a través de la deducción del Crédito Fiscal y la traslación del impuesto.

El Crédito Fiscal es un derecho a favor del contribuyente que nace por mandato legal, y para poder acceder al mismo se debe cumplir con requisitos sustanciales y formales que se encuentran regulados en el artículo 18° y 19° de la Ley del IGV, que otorgan derecho a crédito fiscal y permiten ejercerlo; en ese sentido, las normas tributarias que regulan el IGV imponen el cumplimiento de determinados requisitos para que el empresario pueda acceder y deducir el crédito fiscal.

El Estado le tiene que garantizar al empresario el derecho al Crédito Fiscal y solo a través de este mecanismo el impuesto no termina impactando en la riqueza del empresario sino que impacta en el consumidor. ¿Qué sucedería si el Estado no garantiza el derecho al crédito fiscal e impide la deducción de impuestos válidamente pagados por la compra? Se podría señalar que el impuesto no alcanzaría al consumidor final de manera uniforme y única sino que gravaría a alguien a quien no debería gravar, que es al empresario, por no ser objeto de impuesto sino el consumidor final del producto que se está vendiendo, en ese sentido es importante que el Estado garantice el derecho al Crédito Fiscal para que se cumpla con el Principio de neutralidad y la Capacidad Contributiva que la Constitución garantiza a todos los contribuyentes.

Alva (2013:01) señala que el IGV se obtiene al realizarse la operación denominada impuesto contra impuesto, es decir calculando la diferencia de las ventas y compras que se produjeron durante el periodo, o deduciendo del impuesto que grava las ventas el impuesto que grava las

compras; en ese sentido, el empresario para determinar el impuesto a pagar al fin de mes realiza la deducción del IGV de ventas menos IGV de compras, logrando que en la capacidad económica el impuesto sea igual a cero, por lo que el impuesto no sale del bolsillo del empresario sino del consumidor final quien no tiene derecho al Crédito Fiscal y es el impactado con el impuesto, en atención al Principio de Neutralidad.

### **2.2.1 REQUISITOS QUE OTORGAN DERECHO AL CREDITO FISCAL**

Para que el empresario pueda tener derecho al crédito fiscal y deducirlo del IGV, debe cumplir con dos condiciones: la primera, que las adquisiciones o compras de bienes que realice la empresa sean considerados como costo o gasto conforme a la Ley de Impuesto a la Renta, es decir que la adquisición haya sido necesaria para las actividades que realiza la empresa y destinadas al proceso de producción o distribución y no empleadas en calidad de consumidor final, como por ejemplo, la adquisición o compra de gasolina por las empresas aéreas para poder realizar el servicio de transporte aéreo de pasajeros o de carga.

Como segunda condición, que esas adquisiciones realizadas por la empresa se encuentren destinadas a operaciones por las que el consumidor final deba pagar el impuesto, es decir que las adquisiciones se encuentren destinadas a operaciones gravadas con el IGV, por ejemplo, que la gasolina haya sido adquirido para realizar el servicio de transporte aéreo a pasajeros, servicio que se encuentra gravado con el IGV, encontrándose excluidas aquellas adquisiciones destinadas a operaciones exoneradas o inafectas en las que el impuesto no se va a trasladar al consumidor final por no encontrarse gravadas, siendo incluido como costo del bien o servicio, por ejemplo, que la adquisición o compra de la gasolina haya sido utilizada por la empresa aérea para realizar el servicio de transporte de carga, el cual se encuentra exonerado del IGV conforme el numeral 3 del Apéndice II de la Ley del IGV, o que haya sido utilizado para transportar a agentes pastorales de la Iglesia Católica, el cual se encuentra inafecto conforme el literal h) del artículo 2° de la Ley del IGV.

Si se cumple con estas dos condiciones, nace el derecho al Crédito Fiscal, encontrándose obligada la Empresa con contabilizar en el Registro de Compras y en forma separada las operaciones gravadas de las operaciones no gravadas, siendo la segunda condición de suma relevancia por cuanto no cumplir con ella, la empresa tendrá inconvenientes de poder ejercitar el derecho al crédito fiscal ya nacido.

### **2.2.1.1 DEL GASTO O COSTO DE LA EMPRESA**

Para poder acceder al derecho del Crédito Fiscal, la Legislación del IGV exige como uno de los requisitos sustanciales que las adquisiciones gravadas con el impuesto sean permitidas como costo o gasto de la Empresa de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme al inciso a del artículo 18°, es decir que estas adquisiciones deben ser necesarias para las actividades económicas de la empresa, debiendo cumplir por lo tanto con el Principio de Causalidad, caso contrario, de tratarse de liberalidades o gastos que no guarden relación con el objeto de obtener renta, no dará lugar al nacimiento del derecho de crédito fiscal.

Villanueva (2014:297) señala que si bien se pueden deducir gastos conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo esta deducción de gastos se encuentran limitada cuando la empresa realiza gastos personales y no gastos que hayan sido necesarios para producir renta o mantener la fuente, como sucede en los gastos de representación, en los gastos de mantenimiento, gastos recreativos a favor del personal, uso de vehículos, viáticos, entre otros; por lo que los gastos que sean necesarios para producir la renta y mantener la fuente son los que darán lugar a que el IGV abonado en el momento de la compra o adquisición pueda ser utilizado como Crédito Fiscal.

### **2.2.1.2 DEL DESTINO A OPERACIONES GRAVADAS**

La Legislación del IGV exige, como requisito sustancial, que las adquisiciones gravadas con el impuesto se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, conforme con el inciso

b del artículo 18°, es decir que el sujeto a pesar de actuar como empresario en la adquisición de bienes gravados, tiene que destinar esas adquisiciones a operaciones gravadas ya que de ser destinadas a operaciones exoneradas o inafectas, no sería titular del crédito fiscal y no tendría derecho a deducir monto alguno por esas operaciones no gravadas por lo que el IGV terminaría afectando al empresario, quien podría asumir el IGV como costo de sus productos o servicios.

Por lo tanto, son los requisitos sustanciales aquellos que determinarían si nace o no el derecho al crédito fiscal; al respecto, García Novoa (2007:86) señala con respecto a la afectación del derecho al crédito fiscal, que los requisitos sustanciales son aquellos que afectan la existencia del derecho de la empresa o contribuyente a la deducción del crédito fiscal, debido a que éstos definirán qué es lo que se deduce, por quién se deduce y cuándo se deduce, a diferencia de los requisitos formales que son los que afectan a la eficacia del derecho de crédito.

### **2.2.2 REQUISITOS PARA EJERCER EL DERECHO AL CREDITO FISCAL**

Habiendo cumplido la empresa con los requisitos sustanciales que dan lugar al nacimiento del derecho al crédito fiscal, para poder ejercer este derecho debe cumplir con los requisitos formales que prevé el artículo 19° de la Ley del IGV, que consiste en lo siguiente: a) Que el impuesto - IGV se encuentre consignado en forma separada en el comprobante de pago y con el cual se acredite la operación de compra del bien o del servicio afecto. b) Que se encuentren consignados en los comprobantes de pago el nombre del emisor y su número de RUC; y, c) Que hayan sido anotados debidamente en el Registro de Compras los comprobantes de pago, en los cuales conste el pago del IGV de compra, y conforme señala la ley que haya sido legalizado antes de su uso.

El Tribunal Fiscal, con respecto a los requisitos formales, ha flexibilizado su exigencia en atención al principio de realidad económica, señalando en la RTF N° 825-4-97 de fecha 27 de agosto de 1997, que no se puede desconocer el derecho al crédito fiscal por incumplimiento de los requisitos formales ya que ello terminaría convirtiendo un impuesto de valor agregado en un impuesto de tipo acumulativo, lo que generaría que se altere su naturaleza; en ese sentido, el no

permitir la deducción del crédito fiscal por el simple incumplimiento formal implicaría ir en contra del principio de neutralidad.

A pesar del pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a la flexibilización de los requisitos formales, las empresas se han encontrado sujetas a la pérdida del derecho al crédito fiscal por incumplir con estos requisitos, lo que generaba una vulneración hacia el derecho del contribuyente al impedirle hacer uso del crédito fiscal ya ganado y que incluso atentaba contra el principio de neutralidad, lo que ocasionó que el Poder Legislativo promulgara la Ley N° 29214, publicado el 23 de abril del 2008, que legalmente flexibilizó las formalidades exigidas para ejercer el derecho al crédito fiscal estableciendo que la anotación en el Registro de Compra de los comprobantes de pago debe realizarse en cualquier momento y que el ejercicio del crédito fiscal corresponde en el mes de su adquisición, asimismo, con respecto al registro de compras, que éste debe encontrarse legalizado antes de su uso y reunir los requisitos que señala el reglamento; sin embargo el Poder Ejecutivo emitió la Ley N° 29215 publicado el 23 de abril del 2008, que pretendió controlar el exceso de la flexibilización de la Ley 29214 señalando con respecto a la anotación, que será realizada en el mes de emisión o en el que corresponda a los 12 meses siguientes, y respecto al ejercicio señaló que corresponderá en el periodo al que corresponda la hoja en la que el comprobante de pago quede anotado.

Existiendo dos posiciones que regulaban la pérdida o no de deducir el crédito fiscal, el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 1580-5-2009, de fecha 20 de febrero del 2009, y con criterio de observancia obligatoria ha señalado que no es requisito formal, para ejercer el derecho al crédito fiscal, la legalización del Registro de Compras, siendo que se podrá ejercer el derecho al crédito fiscal en el periodo en el cual el comprobante de pago haya sido anotado en el Registro de Compras, siempre que se haya cumplido con emitir el comprobante de pago en cumplimiento de los requisitos que establece el Reglamento de Comprobantes de Pago, y en el caso que los comprobantes de pago incumplan con los requisitos legales, no se perderá el crédito fiscal si el pago se efectuó a través de medios de pago y se cumplieron los requisitos del reglamento.

A lo señalado por el Tribunal Fiscal, se suma lo regulado en el artículo 19° de la Ley del IGV que señala que no dará lugar a la pérdida del derecho al crédito fiscal el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionado con el Registro de Compras, en ese sentido, el contribuyente tendrá que acreditar la realidad de la adquisición mediante el comprobante de pago respectivo.

### **2.2.3 LA PRORRATA DEL CREDITO FISCAL**

Si bien la finalidad económica del IGV es gravar el consumo final de los bienes y servicios, sin embargo deben ser neutrales al impuesto los consumos intermedios, debido a que no se debe afectar económicamente al empresario, por ello es que debe trasladarse el impuesto al consumidor final o no afectarse la deducción del crédito fiscal, siendo el Estado el que tiene que garantizar al empresario el derecho al Crédito Fiscal y solo a través de este mecanismo el impuesto no terminaría impactando en su riqueza sino que impactaría en el consumidor, por lo que se reconoce al empresario el derecho a deducir el IGV de las compras en el IGV de las ventas; sin embargo cuando el empresario en la adquisición de bienes gravados destina esas adquisiciones a operaciones exoneradas o inafectas, no sería titular del crédito fiscal, y por tanto no tendría derecho a deducir por no cumplir con el requisito sustancial.

Cuando el empresario, dentro de las operaciones que realiza, no cumple con el segundo de los requisitos sustanciales que dan nacimiento al crédito fiscal como es que las adquisiciones, ya sean de bienes o de servicios, no se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, por haber sido destinadas a operaciones exoneradas o inafectas, la ley del IGV regula que en ese supuesto se debe determinar el crédito fiscal mediante un cálculo de prorrateo, a fin de determinar el grado de afectación de las compras gravadas en relación con las ventas gravadas, y así lograr que se aplique en forma proporcional el crédito fiscal frente al débito fiscal, conforme lo previsto en el artículo 23° de la Ley del IGV.

Al respecto, Villanueva (2014:365) señala que la regla de la prorrata tiene una conexión muy estrecha con las exoneraciones por que niegan la deducción del IGV de las compras ocasionando que se limite el principio de neutralidad, es decir que el sujeto al encontrarse impedido de deducir la totalidad del IGV de compras pasaría a constituir costo que podría afectar su margen de utilidad o ser trasladado al precio; sin embargo el Tribunal Fiscal, con respecto a la regla de prorrata, ha señalado mediante la RTF N° 04472-03-2005 de fecha 15 de julio de 2005, que es excepcional el procedimiento de la prorrata para determinar el Crédito Fiscal y que procede solo cuando el contribuyente de las operaciones que ha realizado, gravadas y no gravadas, no puede distinguir el destino de sus adquisiciones.

Conforme lo previsto en el numeral 6.1 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV, el empresario cuando realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá aplicar la regla de prorrata especial y sólo podrá deducir como crédito fiscal el IGV que corresponda a las compras destinadas a operaciones gravadas, siendo aquellas compras que han sido destinadas a operaciones no gravadas, no podrán ser deducidas como crédito fiscal; así también lo ha considerado el Tribunal Fiscal en la RTF N° 718-3-2000 de fecha 22 de agosto del 2000 en la que señaló que la prorrata tiene por objeto que los contribuyentes no tomen como crédito fiscal el impuesto de las adquisiciones que fueron destinadas a operaciones por las que el consumidor final no deba pagar el impuesto.

Cuando el empresario, además de realizar operaciones gravadas y no gravadas, no pueda discriminar el destino de las adquisiciones, es decir si estas adquisiciones fueron destinadas a operaciones gravadas o a operaciones no gravadas, deberá seguir el procedimiento que señala el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la LIGV, que es la regla de prorrata general, que consiste en calcular el crédito fiscal dividiendo el monto del total de las operaciones gravadas más el total de las exportaciones de los últimos 12 meses, con el total de las operaciones gravadas, más el total de las operaciones no gravadas, más el total de las exportaciones, cuyo resultado será multiplicado por 100.

$$\frac{OG + EX}{OG + EX + ONG} \times 100 = \%$$

Con respecto a este método de prorrata, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 2232-4-2002 de fecha 25 de abril del 2002, ha señalado que cuando la empresa realiza operaciones mixtas y no pueda identificar el destino de las adquisiciones, tiene sentido utilizar el sistema de prorrateo a fin de no utilizar un crédito fiscal por operaciones por las que no se va a pagar el impuesto.

Saenz, (Sáenz Rabanal, 2003) hace mención a los procedimientos que se encuentran establecidos en el reglamento, señalando que se tratan de dos mecanismos que son alternativos y concurrentes a la vez, es decir que considera a un mecanismo como operaciones de identificación específica porque el contribuyente al momento de determinar el Crédito Fiscal puede discriminar las adquisiciones que han sido destinadas a operaciones gravadas y cuáles no, sin embargo cuando el contribuyente no puede hacer una discriminación respecto de las operaciones que ha realizado, estará obligado con utilizar el método de prorrata.

### **2.2.3.1 OPERACION NO GRAVADA QUE DA LUGAR A LA PRORRATA**

Sólo estarán gravadas con IGV aquellos supuestos de hecho previstos en el artículo 1° de la Ley del IGV, sin embargo existen operaciones que si bien se encuentran en el ámbito de aplicación del impuesto, por la misma norma han sido consideradas como no gravadas; señalando el acápite i) numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV que las operaciones no gravadas son aquellas comprendidas en el artículo 1° de la LIGV, que si bien se encuentran en el ámbito de aplicación del impuesto, se encuentran exoneradas o inafectas.

Además de las operaciones señaladas en la Ley del IGV y en el Reglamento, también se entiende como operación no gravada al servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros,

siempre que no califique como una operación interlineal, salvo cuando la aerolínea que realiza el servicio de transporte lo efectúe en atención a un servicio que debe realizar a favor de la aerolínea que emitió el boleto aéreo.

### **2.2.3.2 OPERACIONES QUE NO DETERMINAN LA PRORRATA: OPERACIÓN NO CONSIDERADA COMO “NO GRAVADAS”**

El acápite ii) del numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV señala cuáles son las operaciones que no considera como “no gravadas” y por tal las excluye del procedimiento de la prorrata, siendo éstas: la transferencia de bienes que no sean considerados muebles, la transferencia de créditos realizada a favor del adquirente, la transferencia fiduciaria de bienes, las transferencias de bienes realizadas en Rueda o Mesa de Productos de las Bolsas de Productos que no impliquen la entrega física de bienes, la prestación de servicios a título gratuito que efectúen las empresas como bonificaciones a sus clientes sobre operaciones gravadas, entre otros.

Asimismo, el segundo párrafo del acápite ii) del numeral 6.2, artículo 6° del Reglamento señala que para el cálculo de la prorrata no se deben incluir los montos por las operaciones de importación de bienes y la utilización de servicios.

También se consideran operaciones que no determinan la prorrata: a) El retiro de bienes, que se encuentra exceptuado de las operaciones de venta de bienes y por tanto no gravadas con el IGV por tratarse de retiros que se encuentran vinculados al giro de negocio e incluidos en el precio del producto. b) La Transferencia antes de despacho a consumo, por no calificar como venta efectuada antes de despacho a consumo; en este caso el Tribunal Fiscal en la RTF N° 3475-3- 2005 y RTF N° 7447 -3- 2008 ha señalado que para que el empresario se encuentre en la obligación de aplicar la regla de prorrata, debe realizar operaciones que se encuentren reguladas en el artículo 1° de la LIGV y que éstas se encuentren exoneradas o inafectas, lo que no sucede con la transferencia de bienes no producidos en el país antes de haber solicitado su despacho a consumo, por entenderse que han sido realizadas fuera del país.

Con respecto a las operaciones no gravadas, Villanueva (2014:373) ha señalado que las operaciones no gravadas son el corazón o la piedra angular de la regla de la prorrata, en ese sentido, cuando se realicen operaciones no gravadas, se entenderá que estas operaciones afectarán el cómputo del crédito fiscal y exigirán la aplicación de la regla de prorrata.

Otras operaciones que no determinan la prorrata son aquellas que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto, como era el caso de las operaciones interlineales, ya que hasta antes del año 2007 las Operaciones Interlineales no se encontraban reguladas tributariamente y por tanto eran consideradas como operaciones excluidas del ámbito de aplicación del impuesto, siendo que el vacío de la norma o la falta de regulación generó conflictos entre el contribuyente y la Administración Tributaria al momento de determinar el crédito fiscal mediante el procedimiento de prorrata. Posteriormente, en el año 2007 se trató de solucionar el conflicto regulando tributariamente a las operaciones interlineales considerándolas como operaciones gravadas siempre que se cumpliera con los requisitos administrativos que señalaba el reglamento, caso contrario serían consideradas operaciones no gravadas. Es así que las operaciones interlineales a la fecha se encuentran sujetas a ser gravadas, dejando de ser consideradas como operaciones excluidas del ámbito de aplicación.

### **2.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES INTERLINEALES**

La prestación o utilización de servicios en el país son supuestos de hecho gravados con el IGV conforme el artículo 1° de la Ley del IGV, siendo el servicio de transporte de pasajeros una operación gravada por el impuesto que se aplica sobre la venta de pasajes que se expidan en el país bajo la condición de que el servicio inicie o termine en el país, sin importar el lugar donde haya sido vendido el pasaje o llevado a cabo el contrato, en el caso que la venta se haya producido en el extranjero, será gravado el servicio cuando haya sido utilizado desde el país, conforme el tercer párrafo del numeral 2 del artículo 3 de la LIGV.

Al respecto, La Torre (2001:8) señala que los servicios que han sido prestados íntegramente fuera del territorio nacional no se encuentran gravadas con el IGV aunque se hayan realizado compras o contratado servicios en el país para facilitar la prestación de servicios en el extranjero, en ese sentido, las operaciones que no sean prestadas en el país sino en el exterior son operaciones que no son gravadas con el impuesto y no dan derecho a crédito fiscal conforme el literal b del art.18° de la LIGV y por tanto no deben ser incluidas en el cálculo de la prorrata.

Las actividades consistentes en el servicio de transporte aéreo son realizadas por compañías aéreas mediante el uso de aeronaves, entendiendo por aeronaves a aquellos aparatos que son utilizados para circular en el espacio aéreo y que son aptos para el transporte de personas y cosas, siendo su naturaleza jurídica considerada bien inmueble y en el caso de sus motores considerados bienes muebles registrables, conforme las normas de la Ley de Aeronáutica Civil N° 27261, publicada el 10 de mayo del 2000.

La Ley de Aeronáutica Civil regula todo lo referente al Servicio de Transporte Aéreo señalando que son aquellos actos que se encuentran destinados a trasladar por vía aérea a las personas y también a las cosas, desde un punto que es denominado de partida a otro punto que es denominado el de destino, servicio que se realiza a cambio de una contraprestación. Este servicio de transporte puede ser realizado dentro del ámbito nacional, cuando es otorgado el servicio entre dos puntos del territorio nacional, o en el ámbito internacional, cuando el servicio es otorgado entre el territorio peruano y en un estado extranjero, lo que genera una relación comercial entre la empresa aérea y los pasajeros. Así como también regula aquellas actividades que se realizan entre las compañías aéreas y los contratos de utilización de aeronaves como son el Contrato de Arrendamiento de Aeronaves, Contrato de Fletamento de aeronaves, Contrato de Intercambio de Aeronaves y el Contrato de Arrendamiento o Fletamento Extranjero.

Las aerolíneas con la finalidad de lograr mejores oportunidades comerciales celebran acuerdos de cooperación comercial mediante las cuales acuerdan fórmulas de trabajo en conjunto, así como también celebran acuerdos de Código Compartido mediante el cual comercializan los vuelos que

son operados en las rutas autorizadas, como es el caso de las operaciones interlineales, que vienen a ser operaciones que realizan las compañías aéreas mediante acuerdos interlineales, en las que una compañía aérea vende el boleto aéreo y otra compañía aérea es la que realiza el servicio de transporte aéreo, sea de pasajeros o de carga.

Con respecto al servicio de transporte aéreo de pasajeros, se tiene que éste se encuentra gravado con el IGV y se aplica sobre la venta de los pasajes que hayan sido expedidos en el país y siempre que el servicio se inicie o termine en el país, conforme a lo previsto en el artículo 3 de la Ley del IGV.

Respecto al servicio de transporte de carga que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa, se trata de una operación que se encuentra exonerada del impuesto conforme lo previsto en el Apéndice II de la Ley del IGV, decisión tomada por el Estado a fin de eliminar el sobrecosto que generaba el impuesto a los exportadores cuando éstos contrataban este servicio, fundamento otorgado por la Comisión de Economía del Congreso Constituyente Democrático que elaboró la Ley N° 26200; sin embargo, esta exoneración perjudica a las empresas que prestan este tipo de servicios debido a que el IGV de sus adquisiciones no pueden ser deducidas como crédito fiscal sino que debe ser deducido como gasto o costo.

Con respecto al servicio de transporte de pasajeros prestado por estas compañías aéreas mediante operaciones interlineales, conforme aparece de la práctica, se tiene que se trata de una operación que es de uso constante y frecuente en el país, por lo que su falta de regulación tributaria ha generado conflictos de intereses al momento de determinarse el crédito fiscal, siendo por tanto este capítulo de gran relevancia porque contiene el desarrollo de cómo ha sido el tratamiento tributario a través del tiempo respecto a este tipo de operaciones interlineales.

### **2.3.1 OPERACIÓN INTERLINEAL ANTES DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 980**

Las operaciones interlineales realizadas por las compañías aéreas consisten en que la compañía aérea que realizaba el transporte aéreo no se trataba de la misma compañía que realizaba la venta de los pasajes aéreos, pero por acuerdos interlineales y operaciones de cooperación comercial regulados por la Ley de Aeronáutica Civil aprobado por Ley N° 27261 y su reglamento aprobado mediante Decreto Supremo N° 050-2001-MTC, eran consideradas como una sola operación, posición que no era compartido por la Administración Tributaria por no encontrarse regulado en las normas tributarias. Al respecto, Novoa (2009:4) señala que el contrato de transporte o la interlínea es un contrato multilateral realizado por las compañías aéreas con la finalidad de facilitar un itinerario, es decir que la venta del pasaje aéreo puede ser realizada por una compañía aérea y el transporte realizado por otra compañía.

Analizando la naturaleza jurídica de una operación de venta interlineal de pasajes de transporte aéreo, el artículo 127° de la Ley de Aeronáutica Civil señala que el transporte que se realiza por vía aérea y en forma sucesiva por diversos transportadores es considerado como una sola operación, sin importar que haya sido formalizado por uno o varios contratos. Al respecto, el párrafo 3 del artículo 1° del Convenio de Montreal, Convenio para la Unificación de ciertas reglas para el Transporte Aéreo Internacional de 1929, es un convenio que uniformiza y armoniza reglas importantes para el transporte aéreo de pasajeros y de carga, en el cual se señaló que el transporte que es realizado por varios transportistas en forma sucesiva será considerado como una sola operación cuando así lo hayan considerado las partes.

El contrato de transporte aéreo interlineal genera una transacción denominada operación interlineal, siendo esta operación interlineal que no se encontraba regulada en las normas tributarias por lo que eran consideradas como operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación del impuesto general a las ventas, siendo que su regulación solo se avocaba a la Ley N° 27261 “Ley de Aeronáutica Civil” y a su reglamento, en los cuales se establecía que el contrato de transporte aéreo interlineal generaba una transacción denominada operación interlineal, y la

relación contractual que establece el usuario del transporte aéreo se realizaba únicamente con el emisor o vendedor del boleto aéreo.

### **2.3.2 OPERACIÓN INTERLINEAL DESPUES DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 980**

Mediante Decreto Legislativo N° 980 publicado el 15 de marzo del 2007, se reguló tributariamente las operaciones interlineales siendo consideradas como operaciones gravadas para efectos del IGV. Se modificó el artículo 3 de la LIGV y se señaló respecto al transporte internacional de pasajeros, que la compañía aérea que emita el boleto aéreo y que conforme a las normas tributarias constituye sujeto del impuesto, no se trate de la misma aerolínea que efectúa el servicio de transporte, sino que por acuerdos interlineales sea otra aerolínea la que realiza el servicio, entonces esta última será la que utilice íntegramente el crédito fiscal contenido en los comprobantes de pago.

Posteriormente mediante Decreto Supremo N° 168-2007 – EF publicado el 31 de octubre del 2007, se reguló el numeral 18.3 del art. 18° del Reglamento de la LIGV, señalando los términos en los cuales las operaciones interlineales serían consideradas como operaciones gravadas bajo la condición que se siga el procedimiento que establezca el reglamento, y avocándonos al numeral 18.2 del artículo 18 del Reglamento de la Ley del IGV, se señala que el procedimiento para deducir el crédito fiscal consiste en que la compañía aérea que realizó operaciones interlineales deberá contar con la información respecto a los boletos aéreos emitidos como: el número y fecha de emisión, que la aerolínea que emitió el boleto aéreo se encuentre debidamente identificada, que se encuentre consignada la fecha en que la operación interlineal se realizó, que se encuentre consignado el valor en el boleto aéreo sin incluir el impuesto así como el total del valor contenido en el boleto aéreo en el caso que hubiese realizado el íntegro del transporte que figura en el boleto aéreo, requisito último que posteriormente fue modificado mediante Decreto Supremo N° 140-2008-EF publicado el 01 de diciembre del 2008.

Perderá la condición de operación gravada cuando esta relación detallada contenida en la información contenga errores u omisiones y será considerada operación no gravada, sin embargo, también señala el reglamento que en el caso de los errores, si éste no impide identificar la operación interlineal, la operación mantendrá su condición de gravada.

## **2.4 PROCEDIMIENTO DE PRORRATA EN LAS OPERACIONES INTERLINEALES**

Cuando las empresas aplican la prorrata deben aplicar el procedimiento que señala el reglamento y considerar dentro este procedimiento tanto a las operaciones gravadas como no gravadas, no pudiendo considerarse aquellas operaciones por las que no se paga el impuesto. El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 929-5-1997 de fecha 10 de junio de 1997, señaló que el silencio de la norma no autorizaba a incluir dentro del concepto de no gravadas a todas aquellas operaciones por las que no se pagaba el impuesto, menos aún aquellas que se encontraban excluidas del ámbito de aplicación del impuesto.

Antes del Decreto Legislativo N° 980, si bien no se encontraba regulada tributariamente las operaciones interlineales, sin embargo se encontraba regulada bajo la Ley de Aeronáutica Civil que señalaba que las operaciones interlineales deben ser tratadas como una sola operación, la Administración Tributaria no compartía este criterio señalando que se trataba de dos operaciones distintas, de servicios prestados entre compañías y por ese servicio prestado debía facturarse e incluirse el pago de IGV. Esta interpretación de la Administración conllevó a que realizara reparos al IGV y crédito fiscal determinado por la compañía aérea por considerar que además de la venta de pasajes, los servicios de transporte aéreo prestados por otra compañía aérea también se encontraban gravados con el impuesto, recalculando el crédito fiscal y determinando mediante el procedimiento de prorrata como aparece de la RTF N° 3625-1-2010.

Posteriormente la Administración Tributaria cambió de criterio de interpretación y aceptó que el Servicio de Transporte Aéreo no se trataba de un servicio que deba facturarse, pero arguyó que

por no haber pagado la compañía aérea que realizó el servicio el impuesto general a las ventas, no tenía derecho a deducir el Crédito Fiscal, realizando reparos en el IGV y crédito fiscal determinado por el contribuyente recalculando el Crédito Fiscal, como aparece de la RTF N° 11831-1-2015.

Cuando se generan conflictos entre los juristas por la aplicación errónea de la norma, los operadores de justicia al resolver ese conflicto y hacer uso de la interpretación, deberán demostrar que la interpretación utilizada ha sido la más idónea dentro del ordenamiento jurídico, obtenida como resultado de un proceso razonado y fundado en el derecho y en los principios constitucionales que lo regulan. Para determinar cómo es que la Administración Tributaria viene aplicando el procedimiento de prorrata regulado en el reglamento, es necesario conocer los métodos de interpretación regulados por el ordenamiento jurídico y cuáles son los permitidos por las normas tributarias.

#### **2.4.1 INTERPRETACION JURÍDICA**

Para resolver un caso concreto, es necesario conocer como primer paso las normas que regulan el hecho, como segundo paso conocer qué es lo que la norma dice y como tercer paso conocer qué es lo que quiere decir la norma, siendo este tercero el que nos lleva a la teoría de la interpretación.

Interpretar una norma es desentrañar lo que quiere decir la norma jurídica, asumiendo el intérprete un criterio mediante el uso de los métodos de interpretación que nos permitirá obtener conclusiones respecto a lo que quiso decir la norma. Villegas (1999 : 167) señala que interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance, siendo el intérprete quien debe determinar lo que la norma quiso decir y en qué caso esa norma es aplicable. Para poder interpretar una norma, el intérprete dispone de diversos métodos de interpretación que son admitidos por el ordenamiento jurídico, siendo los mas conocidos doctrinariamente los siguientes:

➤ **Método Literal:** Es el método que sustenta su alcance en el significado de las palabras que fueron utilizadas para describir la norma. Al respecto, Rubio Correa (2009: 238) señala que este método consiste en averiguar lo que la norma señala mediante el uso de la gramática o reglas lingüísticas propias del lenguaje escrito que se halla contenido en la norma. Siendo este método el primero en considerar cuando se empieza a interpretar la norma, excluyendo a los demás métodos de interpretación cuando el resultado interpretativo es suficiente, sin embargo, cuando existan casos en los cuales este método no es suficiente para llegar a conocer lo que la norma señala, se hace necesario usar otros métodos de interpretación. Villegas (2001: 168) señala que este método se limita a declarar el alcance que surge de las palabras contenidas en la norma, sin ampliarlo ni restringirlo y que según Griziotti puede llevar a conclusiones erróneas debido a que la terminología empleada por el legislador no haya sido la adecuada a la realidad que se pretendió legislar.

➤ **Método Lógico o de la Ratio Legis:** Es el método que consiste en determinar la razón de ser de la norma, qué es lo que quiso decir la norma. Al respecto, Rubio Correa (2009: 240) señala que este método consiste en el “qué quiere decir” de la norma y se obtiene desentrañando la razón de ser que se extrae del texto de la norma, buscando esclarecer la norma en base a lo connotado y no en la intención que tuvo el legislador al dar la norma. Villegas (2001: 169) señala que este método pretende responder la pregunta de qué quiso decir la ley, cuál es su espíritu o su ratio legis, no limitándose a las palabras de la ley ni al pensamiento del legislador, asimismo señala que este método puede ser **Extensivo** cuando a la norma se le da un sentido más amplio del que surge del mismo texto, y **Restringitivo** que es lo contrario, cuando a la norma se le da un sentido menos amplio del que surge del mismo texto.

Ambas interpretaciones, extensivas y restrictivas, fueron materia de pronunciamiento en la Corte Suprema de Justicia de la República mediante Sentencia Casatoria N° 4392-2013, de fecha 24 de marzo del 2015, en la cual se señaló que mediante la interpretación extensiva el intérprete amplía el sentido de la norma para ser aplicado a un caso no regulado en ella; y con respecto a la interpretación restrictiva señaló que el intérprete reduce el sentido de la norma, restringiendo el significado de una disposición.

➤ **Método Sistemático por comparación con otras normas:** Es el método que consiste en determinar lo que quiere decir la norma comparándola con otra que aclara su significado. Rubio Correa (2009: 243) señala que este método para ser aplicado tiene que ser utilizado con las siguientes restricciones: a) Debe ser aplicado entre dos normas de carácter general, no pudiendo compararse una norma de carácter general con una especial. b) no se aplica a las normas prohibitivas y a las que establecen sanciones por contener principios distintos a normas generales permisivas o autoritativas. c) Solo debe ser aplicado cuando los principios y conceptos son los mismos.

➤ **Método sistemático por ubicación de la norma:** Es el método que consiste en determinar lo que quiere decir la norma teniendo en cuenta el conjunto normativo o grupo al que pertenece la norma. Rubio Correa (2009: 247) señala que la interpretación debe realizarse teniendo en consideración el conjunto, subconjunto o grupo normativo en el cual se halla situada la norma a interpretar, a fin de que sea esclarecido, lo que quiere decir la norma, por los elementos conceptuales propios de la estructura normativa. Existe discusión respecto a este método en cuanto al conjunto o grupo al que pueda pertenecer la norma debido a que muchas veces se desconoce a cuál de los grupos o conjuntos normativos pueda pertenecer exactamente la norma bajo interpretación.

➤ **Método Histórico:** Es el método que consiste en que para llegar a conocer la intención de quien dictó la norma y entender por qué o para qué la dio, debe hacerse uso de todos aquellos antecedentes jurídicos de la norma, como exposiciones de motivos, debates parlamentarios, artículos de la época aparecidos en la prensa, opiniones doctrinales, entre otros. Rubio Correa (2009: 249) señala que en este método de interpretación, a fin de conocer la intención del legislador, se realiza recurriendo a los antecedentes jurídicos directamente vinculados a la norma, pudiendo ser en algunos casos esclarecedora sin embargo en otros casos no por constituir una forma cuestionable de entender el Derecho por su contenido conservador. Villegas (2001: 169) señala que para conocer la intención de quien dictó la ley se debe valer de todas aquellas circunstancias que se dieron al momento de dictarse la ley, como mensaje del poder ejecutivo, la discusión por parte del legislativo, debates parlamentarios, entre otros, identificando este método la voluntad de la ley con la voluntad del legislador.

➤ **Método Sociológico:** Es el método que consiste en que la interpretación de la norma debe realizarse teniendo en cuenta el grupo social o realidad social en el que va a aplicarse la norma. Rubio Correa (2009: 249) señala que en este método para esclarecer lo que quiere decir la norma, se tiene que recurrir a diversos datos que aporta la realidad social donde la norma va a ser aplicada, por ser el Derecho un instrumento de regulación social particular. Este tipo de interpretación es mayormente utilizado en el área penal a fin de reducir o atenuar la pena cuando se comete un delito.

➤ **Interpretación según la realidad económica:** Este método consiste en el criterio que para distribuir la carga tributaria se valora la capacidad contributiva teniendo en cuenta la realidad económica. Villegas (2001: 171) señala que en el caso de evasiones fraudulentas y prescindiendo de apariencias jurídicas engañosas, los jueces pueden aplicar la legislación según la realidad de los hechos económicos sin tener que demostrar la nulidad del acto jurídico que hubiera sido aparente o simulado. Este Principio de la Realidad Económica se encuentra regulado en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario que señala que la Sunat para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En el ámbito tributario, el legislador no ha acogido interpretación especial para las disposiciones tributarias, pudiendo utilizarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, conforme lo señala la Norma VIII del Código Tributario. En igual sentido lo prevé el artículo 6 del Modelo de Código Tributario para América Latina señalando que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, equiparando las normas tributarias a las demás normas del derecho en cuanto a los métodos de interpretación admisibles, salvo en el caso de la analogía, rechazándola cuando ésta suponga cambios en el hecho imponible como crear, modificar o exonerar tributos.

Con respecto a la analogía y a la interpretación extensiva y restringida, la Corte Suprema de Justicia de la República mediante Sentencia Casatoria N° 4392-2013, de fecha 24 de marzo del

2015, ha señalado que si bien estos tipos de interpretación no se encuentran prohibidos en el derecho tributario, debido a que el legislador no ha acogido ni limitado algún método para las disposiciones tributarias conforme la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, es que no se descarta la aplicación de la analogía, así como tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva; sin embargo, su uso se encuentra limitado por la prohibición de la misma Norma VIII cuando señala que en vía de interpretación no podrá crearse tributos ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los regulados en la ley, no resultando por tanto pertinentes la interpretación extensiva ni la restringida para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones, ya que podrían contravenir la norma VIII.

Ruiz de Castilla (2017:167-170) señala que los métodos de interpretación mas usuales en el derecho tributario son el Método Literal y el Método Lógico, recurriendo el intérprete al método literal cuando analiza la palabra, frase u oración que aparece en el texto de la norma, y al método lógico o ratio legis cuando la interpretación literal no permite llegar a una posición interpretativa que sea compatible con la política fiscal, derecho constitucional, derecho de la hacienda pública o derecho tributario. Con respecto a la Jurisprudencia, de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal se tiene que los métodos de interpretación más utilizados son el método literal, como aparece de la RTF N° 03925-1-2005 y N° 00136-4-2006, el método histórico, como aparece de la RTF N° 08166- 5-2004 y RTF N° 015888-7-2013, el método sistemático por comparación, como aparece de la RTF N° 00298-11-2013 y el método sistemático por ubicación de la norma, como aparece de la RTF N° 00308-7-2009.

Con respecto a la Sunat, cabe preguntarse si la Administración Tributaria se encuentra facultada a interpretar el alcance y sentido de las normas tributarias, y de ser positivo, cuál es el método de interpretación utilizado. Al respecto el artículo 93° del Código Tributario señala que las entidades representativas de las actividades económicas así como las entidades del Sector Público Nacional podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, en ese sentido, conforme lo establece la Resolución de Superintendencia N° 093-97/SUNAT “publicada el 4 de noviembre de 1997, la Sunat mediante la expedición de Informes da respuesta a las consultas formuladas respecto a temas tributarios, los que deberán ser puestos en conocimiento del

consultante y difundidos si el caso lo amerita; sin embargo, en caso de deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria no se podrá dar respuesta al consultante debiendo la Sunat proceder con elaborar el proyecto de ley o disposición reglamentaria que corresponda (art. 95° del Código Tributario); asimismo la mencionada Resolución de Superintendencia señala que mediante Directivas la Administración Tributaria puede emitir pronunciamiento para interpretar de manera general el sentido y alcance de las normas tributarias y cuando el caso por su importancia lo amerite y requiera ser de conocimiento general, deberá ser publicada en el Diario Oficial El Peruano.

De lo expuesto se advierte entonces que la Sunat tiene facultades de interpretación y la ejerce cuando emite Informes y Directivas, al respecto cabe preguntarse ¿si la Sunat cuando realiza la función de fiscalización, y a fin de establecer si el contribuyente cumple o no con sus obligaciones tributarias, realiza una labor interpretativa? La respuesta es positiva, el artículo 62° del Código Tributario señala que la Administración Tributaria tiene la facultad de fiscalización y la ejerce en forma discrecional de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la norma IV del título preliminar, es decir que optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley, en ese sentido la Administración Tributaria a fin de establecer si la empresa ha cumplido o no con sus obligaciones tributarias, tiene que evaluar en cada caso en concreto cada una de las operaciones realizadas por la empresa y así poder determinar si estas operaciones encuadran en los supuestos hipotéticos recogidos por las normas tributarias.

Sin embargo ¿Cuál es el método de interpretación usado por la Sunat cuando en la fase de fiscalización interpreta las normas jurídicas? El legislador en las normas tributarias ha incluido el Principio de la Realidad Económica, antes de la modificatoria del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18.07.2012, que se encontraba regulado en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar, posteriormente con la modificatoria fue incluido en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario que señala que la Sunat para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Se advierte que esta norma mencionada se trata de una medida antielusiva que busca evitar que el contribuyente reduzca o anule la carga impositiva haciendo uso de figuras jurídicas como la simulación, abuso de las formas jurídicas y fraude de ley, las que podrían generar un perjuicio al fisco al no poder recaudar los tributos que le correspondería. Con respecto a este método de interpretación, el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 00590-2-2003 de fecha 04.02.2003, reconoce el criterio de realidad económica no como un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, permitiendo que la Administración Tributaria haciendo uso de su facultad de fiscalización verifique los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes y pueda desconocer el crédito fiscal o el saldo a favor del exportador, entre otros, si advierte que se han realizado operaciones no reales.

El uso de este método de interpretación puede resultar abusivo en algunos casos, pudiendo la Administración Tributaria establecer un hecho imponible donde no lo hay, adecuando el hecho a la realidad económica a fin de que sea gravado; Ramón Valdez Costa (citado en Terrones López, 2005, p.2) señala que “La experiencia demuestra que la lucha entre los intereses opuestos del fisco y del contribuyente han derivado en la práctica a interpretaciones abusivas, o por lo menos de dudosa legitimidad, que no siempre han sido resueltas acertadamente por la jurisprudencia”.

Al emitirse la norma antielusiva, el legislador debió señalar en qué casos debe hacerse uso del principio de realidad económica, y siempre que no colisione con lo estipulado en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que señala que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos en los señalados en la ley, así como también esta norma no debe colisionar con el Principio Constitucional de Legalidad o de Reserva de Ley, como podría suceder en el caso de realizarse interpretaciones extensivas de las normas tributarias que pudieran crear tributos o extender las disposiciones tributaria a supuestos distintos en los señalados en la ley, como puede ser el caso que la Administración Tributaria pretenda incluir un hecho dentro de la hipótesis de incidencia invocando el criterio de realidad económica, a pesar que no se trata de un hecho gravable.

#### **2.4.2. VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS CUANDO SE DETERMINA EL CREDITO FISCAL MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO DE PRORRATA NO PREVISTO EN EL REGLAMENTO**

Si bien cuando se interpreta las normas tributarias, puede utilizarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, sin embargo los órganos que aplican el Derecho deben demostrar que la interpretación ha sido obtenida como resultado de un proceso razonado y fundado en el derecho y en los principios constitucionales que lo regulan, por lo que la Administración Tributaria cuando interprete una norma debe cumplir con realizar una interpretación adecuada al caso demostrando que dicho criterio interpretativo fue el más idóneo y resultado de un proceso razonado.

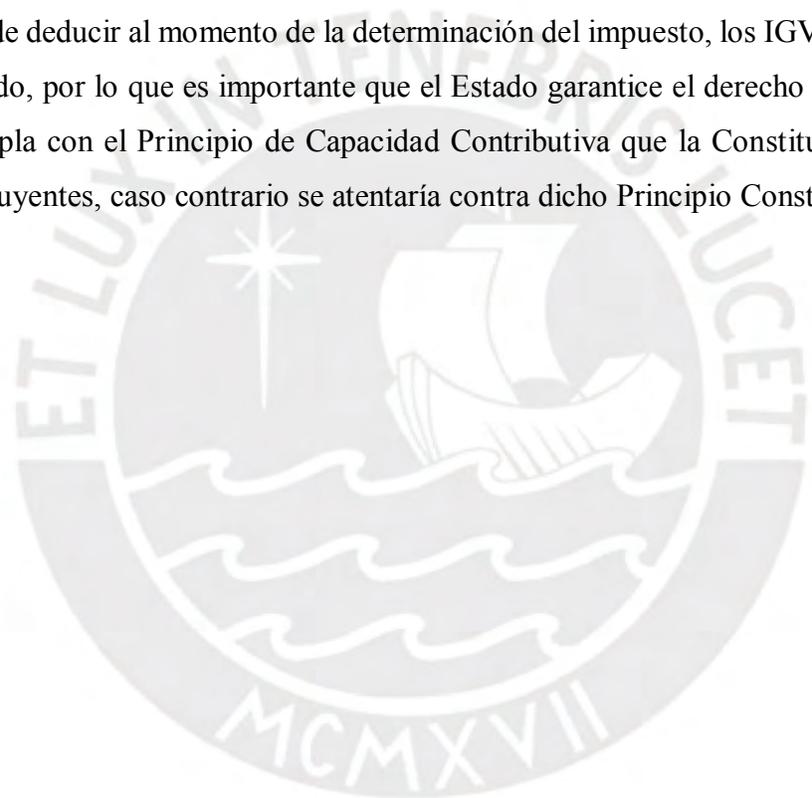
La Administración Tributaria no puede realizar interpretaciones extensivas que amplíen el sentido de la disposición para ser aplicado a un caso no regulado en ella. Tampoco se permite en vía de interpretación de manera analógica identificar supuestos o hechos que no estarían especificados en la norma tributaria, con mayor razón si se realiza una interpretación literal. Por lo tanto, cuando determine el crédito fiscal y tenga que aplicar la regla de prorrata, debe hacerlo en estricto cumplimiento de la legislación tributaria.

La determinación de un impuesto debe encontrarse establecida por ley como es el caso de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pudiendo la Ley habilitar a la norma reglamentaria regular solo aspectos específicos respecto al impuesto y que no se encuentre relacionado con el hecho generador de la obligación, la base para el cálculo, la alícuota, el aspecto temporal que contenga el momento del nacimiento de la obligación, aspecto personal que señale a quien le corresponde la calidad de acreedor tributario, deudor tributario, agente de retención o percepción en atención al Principio de Reserva de Ley.

Para determinar el Crédito Fiscal la Ley del IGV mediante el artículo 23 habilitó al Reglamento regular respecto a los procedimientos que se tienen que seguir cuando la empresa o contribuyente realice operaciones gravadas y no gravadas, señalando que sólo podrá determinarse el Crédito

Fiscal cuando se realicen operaciones gravadas y no gravadas, haciendo uso del procedimiento de identificación o del procedimiento de prorrata. De no aplicarse el procedimiento que regula el reglamento, se atentaría con el Principio de Reserva de Ley.

Asimismo, se debe permitir que por el principio de capacidad contributiva se alcance de manera efectiva al consumidor final y no gravar la riqueza del empresario, por no ser lo que el impuesto al valor agregado pretende gravar, es por ello que se hace uso de la técnica del crédito fiscal, el empresario que vende productos pero que a su vez compra insumos que necesita para el producto que está vendiendo, se le permite deducir como crédito fiscal el impuesto pagado por la compra, es decir que puede deducir al momento de la determinación del impuesto, los IGVs de las compras que haya realizado, por lo que es importante que el Estado garantice el derecho al Crédito Fiscal para que se cumpla con el Principio de Capacidad Contributiva que la Constitución garantiza a todos los contribuyentes, caso contrario se atentaría contra dicho Principio Constitucional.



### **CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

La Administración Tributaria es la entidad de Derecho Público que tiene como función procurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la facultad de recaudación, en ese sentido debe recurrir a diversos mecanismos operativos y legales para cumplir con su finalidad de recaudar, encontrándose facultada con fiscalizar a los sujetos del impuesto a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, exigiendo los documentos que sean necesarios y que le permitan establecer si los sujetos han observado los requisitos que exige la ley al momento de determinar su obligación tributaria y declarar.

En la etapa de fiscalización la Administración Tributaria detecta el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias, realizando los reparos respectivos en la determinación del impuesto cuando el sujeto obligado no ha seguido las normas pertinentes que exige la ley para la determinación del impuesto, en ese sentido el problema de investigación será analizado a partir del enfoque jurisprudencial donde se presentan casos en los cuales la Administración Tributaria en la etapa de fiscalización realizó reparos en el IGV del contribuyente por considerar que en el procedimiento de prorrata, al no encontrarse reguladas las operaciones interlineales y siendo consideradas como operaciones fuera del ámbito de aplicación, debían tomarse en cuenta para el cálculo del crédito fiscal, reparos que fueron impugnados y materia de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal, siendo los periodos generados por la controversia desde el año 2000 hasta la fecha.

Estos casos permitirán demostrar que en la práctica la Administración Tributaria viene aplicando un procedimiento de prorrata no previsto en el Reglamento de la Ley del IGV, y a pesar que desde el año 2007 ya se cuenta con un tratamiento tributario de las operaciones interlineales, por haberse modificado las normas del IGV, la Administración aún no ha superado esa deficiencia, y continúa realizando reparos aplicando una interpretación errónea no acorde a derecho, como aparece de las Resoluciones del Tribunal Fiscal que se analizan a continuación:

### **3.1 RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL QUE RECAE SOBRE LOS PERIODOS EN LOS CUALES LAS OPERACIONES INTERLINEALES NO CONTABAN CON TRATAMIENTO TRIBUTARIO**

**1. Resolución del Tribunal Fiscal N° 03625-1-2010** emitida con fecha 07.04.2010 que revoca la Resolución de Intendencia de fecha 31.05.2005 por el Reparó del IGV de enero a diciembre 2000.

En este caso la controversia radica en determinar si el arrendamiento de aeronaves fueron destinadas para la realización de operaciones interlineales, operaciones excluidas del ámbito de aplicación, y si éstas deben ser incluidas o no en el procedimiento de prorrata, así como si el procedimiento de prorrata aplicado se encuentra conforme o no al reglamento de la LIGV.

**El contribuyente** señaló que tiene derecho a crédito fiscal del IGV por haber realizado adquisiciones necesarias para el desarrollo de sus operaciones de transporte aéreo, aun cuando el débito fiscal corresponda a pasajes transportados por otra aerolínea, que ninguna de sus adquisiciones como combustible, derechos de aterrizaje y despegue, tasa de sobrevuelo y arrendamiento de aeronaves, son destinados en forma exclusiva a operaciones gravadas, exoneradas o excluidas del ámbito de aplicación del IGV debido a que en los vuelos se traslada conjuntamente a pasajeros con boletos gravados, exonerados y excluidos. Que aplicó el método de prorrata para determinar el crédito fiscal por haber realizado ventas de boletos gravadas y exoneradas, y no puede desconocerse el crédito fiscal pagado por el arrendamiento de aeronaves.

**La Administración** señaló que las operaciones interlineales se encontraban excluidas del ámbito de aplicación del IGV, siendo que de las liquidaciones del IGV de enero a diciembre del 2000 advierte que las adquisiciones de alquiler de aeronaves por los montos de S/. 79 922.00, S/. 72 279.00, S/. 71 905.00, S/. 72 465.00, S/. 72 258.00, S/. 73 068.00, S/. 72 549.00, S/. 72 258.00, S/. 663 986.00, S/. 474 035.00, S/. 834 971.64 y S/. 973 253.28, fueron destinadas exclusivamente

para el desarrollo de operaciones interlineales por lo que el IGV pagado por tal servicio no otorgaba derecho a crédito fiscal y para el cálculo de la prorrata del crédito fiscal no se consideran las operaciones excluidas del ámbito de aplicación del IGV, realizando reparos al débito fiscal por considerar que los servicios de transporte aéreo prestados por la empresa a otras aerolíneas se encontraban gravados con dicho impuesto y reparo al crédito fiscal por efecto de prorrata.

La Administración señaló que el impuesto pagado por la utilización del servicio de arrendamiento de aeronaves no otorga derecho a crédito fiscal por ser destinados exclusivamente a operaciones interlineales, operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto, por lo que recalculó el crédito fiscal para prorrata deduciendo del crédito fiscal declarado por el contribuyente el impuesto pagado por la utilización del servicio de arrendamiento de aeronaves respecto de cada periodo objeto de reparo, como aparece de la siguiente operación:

CF	-	Crédito Fiscal declarado por el contribuyente
IGV		Impuesto pagado por arrendamiento de aeronaves
<hr/>		
CF		Crédito Fiscal determinado por la Administración

**El Tribunal Fiscal** señaló que el reparo realizado por la Administración sólo fue sustentado en las liquidaciones del IGV elaborada por la empresa y no en los libros ni en la documentación contable. Que la Administración para verificar y controlar las obligaciones tributarias así como para determinar el crédito fiscal mediante la prorrata debió obtener la información a partir de los libros, registros contables y documentación sustentatoria a efecto de verificar las operaciones de venta realizadas, las adquisiciones efectuadas, el detalle de registro diferenciado según destino de las adquisiciones que permita determinar debidamente la obligación tributaria.

Señaló que la Administración no podría afirmar que las aeronaves arrendadas fueron utilizadas en su integridad en operaciones interlineales, asimismo que no se verifica documentación alguna

que sustente que el importe del crédito fiscal proveniente del alquiler de aviones a sujetos no domiciliados se encuentre exclusivamente destinado a operaciones interlineales, siendo la propia Administración que reconoce que la empresa durante los periodos también realizó operaciones gravadas con el impuesto y ante la existencia de operaciones gravadas, no se podía desconocer en su totalidad el crédito fiscal.

Finalmente, señaló que el procedimiento de prorrata realizado por la Administración solo consiste en una simple deducción y que no se ajustaba de modo alguno al procedimiento de prorrata previsto en el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV.

**2. Resolución del Tribunal Fiscal N° 11831 -1- 2015** emitido con fecha 04.12.2015 que revoca la Resolución de Intendencia de fecha 19.02.2010 por el reparo del IGV de enero a diciembre 2001

En este caso la controversia radica en determinar si la adquisición de servicios como alquiler de aeronaves y adquisición de bienes como gasolina, no otorgaban derecho a crédito fiscal por haber sido utilizadas para el desarrollo de operaciones interlineales, operaciones excluidas del ámbito de aplicación; si las operaciones interlineales deben ser incluidas o no en el procedimiento de prorrata, y si el procedimiento de prorrata aplicado se encuentra conforme o no a lo que señala el reglamento de la Ley del IGV.

**El contribuyente** señaló que la Administración requirió que se indicara el motivo por el cual no había gravado con IGV los servicios prestados a otras aerolíneas cuyos pasajeros adquirieron el pasaje por medio de boletos aéreos emitidos y vendidos por otra aerolínea, a lo que respondieron que no prestan servicio de transporte aéreo de pasajeros a las aerolíneas emisoras de los boletos aéreos sino que el servicio siempre es prestado al pasajero por la línea transportadora, que la contraprestación que corresponde al servicio de transporte aéreo brindado al pasajero es a favor de la aerolínea que ejecuta el transporte y no para la línea aérea que vendió el boleto aéreo, siendo la

aerolínea que vendió los boletos la que deberá reconocer a favor de la aerolínea que transportó a los pasajeros, el monto cobrado al pasajero que ha sido transportado.

Para el cálculo de prorrata señaló que no deben considerarse las operaciones excluidas del ámbito de aplicación como es el caso de las operaciones interlineales, que si bien realizó operaciones interlineales, sin embargo, su realización no originaba la pérdida de crédito fiscal ni la obligación de efectuar prorrata para determinar el crédito fiscal debido a que existía una operación gravada que se originó con la venta del boleto aéreo y que la empresa que prestó el servicio de transporte aéreo le correspondía utilizar el crédito fiscal al 100%. Que no está conforme con el procedimiento de prorrata aplicado por la Administración por no ser la misma que señala el reglamento.

**La Administración** señaló que la empresa realizó operaciones gravadas como transporte de personas que adquirieron sus boletos en el país emitidos por la propia empresa que transporta, así como operaciones no gravadas como es el transporte de carga internacional, venta de pasajes a la Iglesia Católica y otros, y operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación como operaciones interlineales. Siendo que en el caso de transporte aéreo de pasajeros efectuado mediante una operación interlineal, los ingresos obtenidos por la aerolínea transportadora por dichas operaciones se encontraban fuera del ámbito de aplicación del IGV, siendo el sujeto del impuesto la aerolínea emisora por la venta de pasajes.

Señaló que en la fiscalización se determinó que el alquiler de aeronaves y la adquisición de combustible fueron destinadas exclusivamente a operaciones interlineales, operaciones por las que no se paga el IGV y por tanto no otorgaba derecho a Crédito Fiscal, que la empresa no efectuó la contabilización separada de las adquisiciones de bienes y servicios de acuerdo a su destino, determinando que las adquisiciones por el ejercicio 2001 corresponden a adquisiciones de uso común por no ser posible establecer qué adquisiciones fueron destinadas exclusivamente a operaciones gravadas, no gravadas y fuera del ámbito de aplicación, y por ello, al haberse realizado operaciones conjuntas, debe aplicarse el método de prorrata.

Que, determinar el crédito fiscal mediante el método de prorrata por adquisiciones destinadas a operaciones de uso común, se pueden dar 2 posibles interpretaciones, la primera, aplicar el método de prorrata previsto en numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento del IGV, sin considerar los ingresos no gravados correspondientes a las operaciones interlineales por encontrarse fuera del ámbito de aplicación del impuesto; y la segunda, no aplicar el método de la prorrata por cuanto solo considera a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas y habiendo la empresa obtenido también ingresos por operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación, es que la incorporación de este tercer tipo de ingresos descalificaría al método de prorrata.

Señaló que al obtenerse ingresos por operaciones interlineales, el método de prorrata sería arbitrario y no podría tratarse de un mecanismo de cálculo exacto del valor agregado de una operación, y que de aplicarse este método sin considerar los ingresos por las operaciones interlineales por que el reglamento las excluye, y se aplica el resultado que se obtenga de dicho método contra el total del impuesto que gravó las adquisiciones de bienes y servicios, incluidas las que generaron los ingresos por operaciones interlineales, se propiciaría un incremento injustificado en el crédito fiscal de los contribuyentes, por lo que aplicó la siguiente fórmula:

1.- Determinó el IGV de adquisiciones que fueron destinadas a operaciones gravadas (OG) y no gravadas (ONG), para lo cual consideró la proporción mensual de los ingresos obtenidos por la empresa por OG y ONG entre el total de operaciones (OG, ONG y OEAA), calculando así un porcentaje que fue aplicado a la totalidad del impuesto por adquisiciones destinadas a OG y ONG.

$$\frac{\text{OG} + \text{ONG}}{\text{OG} + \text{ONG} + \text{OEAA}} = \% \quad (\text{aplicado a la totalidad del impuesto por adquisiciones destinadas a OG y ONG})$$

2.- Una vez determinado el IGV destinado a OG y ONG, se aplicó el método de prorrata previsto en el 6.2 del artículo 6 del Reglamento LIGV a fin de determinar el Crédito Fiscal al que tiene derecho la empresa, calculó el porcentaje correspondiente a los ingresos por operaciones gravadas y no gravadas respecto del total de operaciones realizadas por la empresa en el ejercicio 2001.

OG + EXP

---

OG + ONG + EXP

**El Tribunal Fiscal** señaló que no correspondía desconocerse la totalidad del crédito fiscal de las adquisiciones provenientes de gasolina y alquiler de aeronaves por no haberse verificado que dichos importes se hayan encontrado exclusivamente destinados a operaciones interlineales.

Con respecto al procedimiento de prorrata señaló que en las normas tributarias no se encontraba definido lo que debía entenderse por operaciones interlineales así como tampoco contaba con tratamiento tributario, si se trataba de operaciones gravadas o de operaciones no gravadas, y haciendo mención a la RTF N° 929-5-97 señaló que no habiendo definido la ley el concepto de no gravadas, cuya realización generaba la aplicación de la prorrata, el silencio de la norma no autorizaba a incluir dentro del concepto de no gravadas todas aquellas operaciones por las que no se pagaba el impuesto, menos aún aquellas que efectivamente se encontraban fuera del ámbito de aplicación.

Que para aplicar una operación como no gravada, debe estar prevista en el artículo 1° de la Ley del IGV y adicionalmente debe estar exonerada o inafecta del impuesto, en ese sentido señaló que los servicios de transporte internacional de pasajeros prestados a través de operaciones interlineales no estaban incluidas en la definición de operaciones no gravadas y por tanto no

correspondía que fueran consideradas operaciones no gravadas para efectos de la prorrata del crédito fiscal y menos aún facultaban a la Administración a aplicar un procedimiento de prorrata no previsto en el reglamento, señalando que el reparo fue indebidamente efectuado.

3. **Resolución del Tribunal Fiscal N° 3873 - 3- 2017** emitido con fecha 05.05.2017 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 31.05.2010 por el reparo del IGV de enero 2003 a diciembre 2004

**El contribuyente** señaló que se reparó el crédito fiscal por utilización de servicios prestados por no domiciliados pero que no todo el impuesto que se pagó por estas operaciones fueron destinados a operaciones gravadas y operaciones no gravadas, siendo que únicamente se utilizaron para tales operaciones las efectuadas a sujetos del exterior por concepto de seguros, arrendamiento de rotables, cursos de capacitación entre otros.

Con respecto al procedimiento de prorrata señaló que solo es posible aplicar el método de prorrata previsto en la normativa que regula el IGV, en las que se debe excluir a las operaciones interlineales tanto para determinar el numerador o denominador del ratio o coeficiente por calcular.

**La Administración** señaló que la empresa realizó tres operaciones: gravadas, no gravadas y aquellas que se encuentran fuera del ámbito de aplicación como son las operaciones interlineales, siendo que éstas últimas constituyen operaciones por las que no se debe pagar el IGV.

Que para determinar el crédito fiscal no puede aplicarse el método de prorrata debido a que ha sido diseñado para ser aplicado en aquellos casos donde no sea posible determinar el crédito fiscal de las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas y no gravadas, y siendo que la empresa al realizar tres tipos de operaciones, lo cual no se encuentra contemplado en la norma tributaria, procedió con aplicar el siguiente procedimiento:

- Determinar la parte del IGV de adquisiciones que fueron destinadas únicamente a operaciones gravadas (OG) y operaciones no gravadas (ONG), distinguiéndolas de la parte destinada a operaciones por las que no se deba pagar el impuesto, para ello consideró la proporción mensual de los ingresos obtenidos por la empresa por OG y ONG entre el total de las OG, ONG y operaciones excluidas del ámbito de aplicación (OEAA), calculándose así un porcentaje que aplicó a la totalidad del IGV por adquisiciones destinadas a OG y ONG.

$$\frac{\text{OG} + \text{ONG}}{\text{OG} + \text{ONG} + \text{OEAA}} = \% \quad (\text{Aplicado a la totalidad del IGV por adquisiciones destinadas a OG y ONG})$$

Una vez determinado el importe destinado a OG y ONG procedió con a aplicar el método de prorrata previsto en el numeral 6.2 del artículo 6° del reglamento.

**El Tribunal Fiscal** señaló que el servicio de transporte internacional de pasajeros prestados a través de operaciones interlineales en el que la empresa no ha emitido el boleto pero que realizó el transporte, estaba fuera del ámbito de aplicación del impuesto y por tanto no correspondía que se consideraran como operaciones no gravadas para efecto de la prorrata del Crédito Fiscal y menos aún se facultaba a la Administración Tributaria aplicar un procedimiento que no se encontraba previsto en las normas que regulan el impuesto, señalando que el reparo fue indebidamente efectuado.

4. **Resolución del Tribunal Fiscal N° 9100 –10- 2017** emitido con fecha 12.10.2017 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 30.09.2010 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2005.

**El contribuyente** señaló que ha realizado operaciones interlineales y que la Administración para determinar el crédito fiscal al cual tiene derecho, efectuó un procedimiento no previsto por la normatividad excediendo los alcances de la norma reglamentaria cuya disposición excluye de la fórmula de la prorrata a todas aquellas operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto, lo que hace que esas operaciones no tengan impacto en el método de la prorrata.

**La Administración Tributaria** señaló que la empresa en el periodo de enero a diciembre del año 2005 realizó operaciones gravadas que le otorgan derecho a crédito fiscal como combustible, derechos de aterrizaje, tasas de sobrevuelos, entre otros, pero que éstas también fueron destinadas a operaciones inafectas como operaciones interlineales o que se encuentran fuera del ámbito de aplicación y la ventas o expedición de pasajes aéreos realizados en el exterior, siendo el monto de las operaciones inafectas de S/. 452 494 681.

Que la empresa en algunos casos al no poder distinguir el destino de las operaciones, o que compras fueron destinadas a operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, para determinar el crédito fiscal, no aplicó correctamente el procedimiento de prorrata, señalando como crédito fiscal sujeto a prorrata aquel correspondiente a la proporción de ingresos gravados sobre la totalidad de ingresos incluyendo los inafectos o que se encuentran fuera del ámbito de aplicación, en forma mensual, aplicando finalmente los porcentajes de prorrata sobre el crédito fiscal declarado por el contribuyente, excluyendo aquel que en forma proporcional correspondería a los operaciones inafectas.

**El Tribunal Fiscal** en este caso señaló que el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria para hallar una proporción del crédito fiscal sujeto a prorrata no se encontraba previsto en la Ley del IGV ni en su reglamento, por lo que revocó la resolución apelada para que la Administración efectúe la reliquidación de la prorrata del crédito fiscal.

5. **Resolución del Tribunal Fiscal N° 9395 -3- 2017** emitido con fecha 24.10.2017 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 31.05.2011 por el reparo del IGV de enero a diciembre 2006

**El contribuyente** señaló que la Administración Tributaria para determinar el crédito fiscal ha creado un nuevo procedimiento que no se encuentra previsto en las normas tributarias, excediendo los alcances de la norma reglamentaria ya que ésta solo señala la existencia de 2 métodos o procedimientos aplicables, el método de atribución directa y el método de prorrata; que al haber realizado operaciones gravadas, no gravadas y operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación, sólo era posible aplicar el método de la prorrata en el cual debía excluirse las operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, tanto para determinar el numerador como el denominador, sin embargo la Administración consideró dentro de la prorrata las operaciones excluidas del ámbito de aplicación.

**La Administración** señaló que la empresa ha realizado operaciones mixtas, es decir, operaciones que se encuentran gravadas, operaciones no gravadas y operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, siendo éstas últimas por el importe de S/. 490 148 643.00 soles, conformado por comisiones por venta de productos duty free, boletos internacionales por rutas fuera de territorio peruano, y por operaciones interlineales.

Señaló que para determinar el crédito fiscal por adquisiciones de uso común destinadas a operaciones gravadas, no gravadas y fuera del ámbito de aplicación, no puede aplicarse el método de la prorrata por haber sido diseñado sólo para los casos en los que no sea posible determinar el crédito fiscal de las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas y no gravadas, mas no para operaciones excluidas del ámbito de aplicación. Señala que no siendo posible diferenciar de manera directa el destino de las adquisiciones efectuadas por la empresa a fin de determinar que adquisiciones fueron destinadas a operaciones excluidas del ámbito de aplicación, es que consideró efectuar la siguiente operación:

Determinó la parte del IGV de adquisiciones que fueron destinadas únicamente a operaciones gravadas y no gravadas distinguiéndolas de la parte destinada a operaciones por las que no se deba pagar el impuesto, considerando los ingresos obtenidos por la empresa por operaciones gravadas y no gravadas dividiéndola entre el total de operaciones gravadas, no gravadas y excluidas del ámbito de aplicación, obteniendo un porcentaje que es aplicado a la totalidad del IGV por adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas.

$$\frac{\text{OG} + \text{ONG}}{\text{OG} + \text{ONG} + \text{OEAA}} = \% \text{ (aplicado a la totalidad del IGV por adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas)}$$

Porcentajes que fueron aplicados al crédito fiscal de utilización común en operaciones gravadas y no gravadas, a efectos de obtener el crédito fiscal aplicable, al cual se le aplicó el porcentaje de la prorrata respectivo de acuerdo con el procedimiento de prorrata.

$$\frac{\text{OG} + \text{EX}}{\text{OG} + \text{EX} + \text{ONG}} \times 100 = \%$$

Reconociendo finalmente la Administración un crédito fiscal por S/. 51 068 684.00 soles y reparó el exceso en la cantidad de S/. 34 117 002.24, diferencia entre el total del crédito fiscal anotado en el Registro de Compras y el crédito fiscal reconocido por la Administración.

**El Tribunal Fiscal** señaló que para calificar a una operación como no gravada, debe estar prevista en el artículo 1° de la Ley del IGV y adicionalmente debe estar exonerada o inafecta del

impuesto, en el caso de las operaciones interlineales de transporte internacional consideradas fuera del ámbito de aplicación, no correspondía que fueran consideradas operaciones no gravadas para ser consideradas dentro de la fórmula de la prorrata del crédito fiscal, así como tampoco la Administración Tributaria se encontraba facultada para aplicar un procedimiento de prorrateo del crédito fiscal no previsto en las normas tributarias que regulan el IGV, concluyendo que no debió incluirse el monto de las operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación del impuesto dentro del procedimiento de prorrata al no tratarse de operaciones que califiquen como operaciones no gravadas.

### **3.2 RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL QUE RECAE SOBRE LOS PERIODOS EN LOS CUALES LAS OPERACIONES INTERLINEALES HAN SIDO REGULADAS TRIBUTARIAMENTE MEDIANTE DECRETO LEGISLATIVO N° 980**

A pesar de haberse regulado el tratamiento tributario de las operaciones interlineales mediante Decreto Legislativo N° 980 publicado con fecha 15 de marzo del 2007, se ha mantenido la posición de la Administración Tributaria con respecto a los reparos en el crédito fiscal y ha continuado aplicando un procedimiento de prorrata no previsto en el reglamento.

En los siguientes casos la controversia radica en determinar si el transporte aéreo de pasajeros en el país que realizó la empresa como parte de una venta interlineal debió ser gravado o no con el IGV y si el procedimiento de prorrata aplicado por la Administración Tributaria para calcular el Crédito Fiscal ha sido aplicado conforme a lo que establecen las normas tributarias que regulan el IGV.

**1.- Resolución del Tribunal Fiscal N° 5672 – 1- 2018** emitido con fecha 30.07.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 31.05.2013 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2007.

**El contribuyente** señaló que ha realizado operaciones interlineales consistente en transporte aéreo nacional de pasajeros, y si bien las operaciones interlineales se encuentran fuera del ámbito de aplicación del IGV, ello no generaba la pérdida del crédito fiscal ni la obligación de efectuar el procedimiento de prorrata de conformidad con la normativa del Decreto Legislativo N° 980 y su reglamento. Señala que cuando se presta el servicio de transporte de pasajeros mediante operación interlineal, se trata de un único servicio de transporte, existiendo por tanto un solo hecho imponible y no dos hechos imponibles, hecho imponible que se convierte en hecho generador de la obligación tributaria.

Que por sus adquisiciones relacionadas con los vuelos nacionales le es posible aplicar el método de la atribución directa ya que dichas adquisiciones se destinan a operaciones gravadas, que por las adquisiciones relacionadas a vuelos internacionales no le es posible discriminar por corresponder tanto a operaciones gravadas, no gravadas y fuera del ámbito de aplicación del impuesto, por lo que corresponde aplicar para estas últimas el procedimiento de prorrata, sin embargo la Administración Tributaria ha aplicado un procedimiento de prorrata que no se encuentra previsto en el reglamento al incluir dentro del procedimiento a las operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación.

**La Administración Tributaria** señaló que con la modificatoria del Decreto Legislativo N° 980 y su reglamento, se reconoció a las operaciones interlineales como operaciones gravadas con el IGV, por lo que el contribuyente al realizar operaciones interlineales ha realizado operaciones gravadas, así como ha realizado otras operaciones excluidas del ámbito de aplicación, indicando que todo servicio que no califique como operación interlineal y que es considerada operación gravada, será considerado como operación no gravada para cálculo de la prorrata.

Al advertir que el contribuyente sólo realizó operaciones gravadas y operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación señaló que corresponde determinar el crédito fiscal determinando una proporcionalidad mensual de los ingresos obtenidos por el contribuyente por operaciones gravadas entre el total de operaciones gravadas y operaciones fuera del ámbito de

aplicación, calculando un porcentaje mes a mes el cual aplicó al crédito fiscal de adquisiciones destinadas conjuntamente a operaciones gravadas y fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

$$\frac{\text{OG}}{\text{OG} + \text{OEAA}} = \%$$

**El Tribunal Fiscal** señaló que cuando se realicen operaciones consideradas como operaciones interlineales en la cual una empresa aérea emite y vende el boleto aéreo y otra aerolínea aérea es la que realiza el servicio de transporte de pasajeros, deben ser considerado como una sola operación, un sola unidad, no correspondiendo que la Administración Tributaria grave de manera independiente la emisión del boleto aéreo realizado por una compañía diferente a la que realiza el transporte y el servicio de transporte realizado por el contribuyente.

Con respecto al procedimiento de prorrata aplicado por la Administración, señaló que la Administración sustentó su reparo en un procedimiento de prorrata que no se encuentra contemplado en las normas que regulan el IGV, por lo que dicho reparo fue indebidamente efectuado.

**2.- Resolución del Tribunal Fiscal N° 8153 – 4- 2018** emitido con fecha 23.10.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 28/08/2014 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2008

**El contribuyente** señaló que la Administración reparó el débito fiscal respecto a la operación de transporte aéreo nacional de pasajeros por venta interlineal, donde realizó ventas interlineales de vuelos nacionales por el monto de S/. 144 700 835.00 soles. Señaló el contribuyente que las operaciones interlineales constituyen una sola operación, no existen dos hechos imposables sino

uno generador de la obligación tributaria, ya que en el sistema interlineal el sujeto de impuesto es la aerolínea emisora del boleto, tratándose de vuelos realizados en el territorio nacional, por lo que la Administración no debe considerar como dos operaciones gravadas a las operaciones interlineales.

Con respecto al procedimiento de prorrata señaló que la Administración Tributaria al momento de determinar el crédito fiscal, ha creado un nuevo procedimiento que excede los alcances de la norma reglamentaria del IGV, pues no se puede aplicar el IGV a las operaciones que se encuentran fuera de su ámbito de aplicación del impuesto, careciendo por tanto el método utilizado por la Administración de sustento legal.

**La Administración** señaló que el transporte aéreo de pasajeros dentro de una operación interlineal califica como una prestación de servicios afectos en el país, y que habiendo el contribuyente recibido una retribución y realizado el servicio de transporte, se trataría de una operación gravada con el impuesto, no pudiendo considerarse que dicha obligación tributaria nació en la fecha de emisión del comprobante de pago, puesto que el boleto aéreo fue emitido por un sujeto distinto del que prestó el servicio.

Respecto de la determinación del crédito fiscal señaló que no puede aplicarse el método de prorrata debido a que el contribuyente realizó operaciones mixtas, operaciones gravadas (ventas de boletos aéreos gravado con IGV, arriendo de bellies, venta interlineal nacional, notas de crédito por descuentos no sustentados) y operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación (venta interlineal internacional y venta en el extranjero de pasajes aéreos utilizados para vuelos internacionales que se inicien desde fuera del país), por lo que la empresa no puede deducir la totalidad del crédito fiscal por haber realizado operaciones fuera del ámbito de aplicación, sin embargo, señaló que se debe aplicar un procedimiento que debe ser razonable y proporcional que determine las adquisiciones de uso común destinadas a operaciones gravadas y fuera del ámbito del impuesto.

La Administración señaló que para determinar el crédito fiscal, corresponde determinar una proporcionalidad mensual de los ingresos obtenidos por la empresa por operaciones gravadas entre el total de operaciones gravadas (OG) y operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación (OFAA), calculando así un porcentaje mes a mes el cual fue aplicado a la totalidad del impuesto por adquisiciones destinadas a OG.

$$\frac{\text{OG}}{\text{OG} + \text{OFAA}} = \% \quad (\text{aplicó al CF de adquisiciones destinadas conjuntamente a OG})$$

**El Tribunal Fiscal** señaló con respecto a la operación interlineal de transporte aéreo nacional de pasajeros, que el contribuyente intervino en las operaciones interlineales en atención a un acuerdo cooperativo entre empresas aéreas, percibiendo un ingreso que provenía indirectamente del pago efectuado por los usuarios del servicio al emitirse los boletos aéreos, acogiéndose a las compensaciones realizadas por la Cámara de Compensaciones (Clearing House) de IATA. Que la venta interlineal debe considerarse como una sola unidad y siendo que el pago efectuado por el usuario del servicio de transporte ha sido gravada con el IGV al emitirse el boleto aéreo, no correspondía que la Administración gravara de manera independiente el servicio de transporte realizado por la empresa, sino que debió considerar como parte de una sola operación que originó la emisión del boleto aéreo, no existiendo perjuicio para el fisco debido a que la operación en su totalidad ha sido gravada al momento de emitirse el boleto aéreo cuyo importe total ha sido distribuido entre las aerolíneas que intervinieron en la venta del pasaje y el servicio de transporte aéreo de pasajeros.

Con respecto al procedimiento de prorrata señaló que la Administración reparó el crédito fiscal sustentándose en un procedimiento de prorrateo no previsto en las normas que regulan el IGV al

considerar a las operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación para la determinación del Crédito Fiscal, por lo que dicho reparo fue indebidamente efectuado.

**3. Resolución del Tribunal Fiscal N° 5675 – 1- 2018**, emitido con fecha 30.07.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 07.10.2015 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2009.

El **contribuyente** señaló que realizó operaciones interlineales en la modalidad de transporte aéreo nacional de pasajeros, habiéndose realizado ventas interlineales de vuelos nacionales por S/. 233'998, 605.00 soles. Que el sistema interlineal es utilizado cuando una aerolínea vende a un pasajero un boleto para ser transportado de una ruta a otra, que será volada parte de la ruta por la línea emisora del boleto y la otra parte de ruta restante por otra u otras líneas aéreas, ello cuando la línea aérea emisora del boleto no pueda cubrir parte de las rutas o que por diversas razones el vuelo no pueda ser realizado por la aerolínea emisora del boleto. Señala que la aerolínea que emite y vende el pasaje califica como contribuyente por realizarse en el momento de la venta el aspecto temporal de la hipótesis previsto en la ley de IGV, siendo afectada con el impuesto la aerolínea en el momento en que emite el comprobante de pago y/o percibe la retribución, por lo que la empresa que realiza el transporte aéreo no puede constituirse también como contribuyente ya que se estaría gravando dos veces una misma operación.

Con respecto al procedimiento para determinar el crédito fiscal, señala que por realizar operaciones mixtas, es decir operaciones gravadas (OG), no gravadas (ONG) y aquellas que se encuentran fuera del ámbito de aplicación (OFAA), por las adquisiciones donde no le es posible discriminar si corresponde a OG, ONG u OEAA le corresponde aplicar el procedimiento de prorrata, no pudiendo incluirse en el mismo las operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación por no haberlo incluido el reglamento, sin embargo la Administración las ha incluido dentro del procedimiento realizando un procedimiento de prorrata que no se encuentra regulado en las normas tributarias del IGV.

la **Administración Tributaria** señaló que el contribuyente realizó servicios de transporte aéreo de pasajeros en el territorio nacional y por encontrarse sometidas a impuesto, debió gravarlas con IGV. Con respecto al procedimiento de prorrata aplicable para la determinación del crédito fiscal señaló que el contribuyente sólo realizó operaciones gravadas y operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto, por lo que no procede que se aplique el procedimiento de prorrata establecido en el art. 6 del Reglamento de la LIGV, correspondiendo aplicar un procedimiento que considere las proporciones de los ingresos registrados y declarados por el contribuyente, para lo cual realizó el siguiente procedimiento:

Determinó las adquisiciones de uso común destinadas a operaciones gravadas (OG) y operaciones fuera del ámbito de aplicación del impuesto (OFAA), determinó una proporcionalidad mensual de los ingresos obtenidos por el contribuyente por operaciones gravadas entre el total de operaciones gravadas (OG) y operaciones fuera del ámbito de aplicación (OFAA), calculando así un porcentaje mes a mes, el cual aplicó al crédito fiscal de adquisiciones destinadas conjuntamente a operaciones gravadas y fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

$$\frac{\text{OG}}{\text{OG} + \text{OFAA}} = \% \quad (\text{aplicó al crédito fiscal de adquisiciones destinadas conjuntamente a operaciones gravadas y fuera del ámbito de aplicación})$$

**El Tribunal Fiscal** señaló que la empresa que emitió el boleto aéreo como la empresa que realizó el transporte aéreo de pasajeros tenían un acuerdo cooperativo mediante el cual hacían posible que el servicio de transporte aéreo de pasajeros se realice por rutas donde la empresa aérea que vendió el boleto no brindaba el servicio de transporte aéreo, siendo una práctica comercial que generaba ventajas a la operatividad del transporte aéreo y como resultado se repartían los ingresos obtenidos por dichas operaciones interlineales, ello mediante compensaciones que realizaba la

Cámara de Compensaciones Clearing House del IATA (International Air Transport Association). Que estas operaciones interlineales deben ser consideradas como una sola unidad siendo que el pago realizado por el usuario del servicio ya ha sido gravada con el IGV al momento de emitirse el boleto aéreo, por lo que no correspondía que la Administración Tributaria gravara de manera independiente el servicio de transporte. Operación que no ocasiona perjuicio para el Fisco debido a que la operación en su totalidad ha sido gravada al momento de emitirse el boleto aéreo cuyo importe total era distribuido entre las aerolíneas intervinientes.

Con respecto al procedimiento de prorrata señaló que la Administración no se encontraba facultada a aplicar un procedimiento de prorrateo del crédito fiscal no previsto en las normas que regulan el impuesto. Que la determinación del crédito fiscal como aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia tributaria, es uno de sus aspectos sustanciales y tiene que estar regulado por ley a fin de salvaguardar el principio de reserva de ley. Que habiendo la Administración reparado el crédito fiscal sustentándose en un procedimiento de prorrateo no previsto en las normas que regulan el IGV, dicho reparo fue indebidamente efectuado.

**4. Resolución del Tribunal Fiscal N° 8553 – 3- 2018** emitido con fecha 06.11.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 21.10.2016 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2010.

**El contribuyente** señaló que realizó operaciones de transporte aéreo nacional de pasajeros por venta interlineal, habiendo realizado ventas interlineales de vuelos nacionales por el monto de S/. 375 516 960.54 soles. Siendo que la contraprestación que corresponde al servicio de transporte aéreo brindado por el pasajero, es a favor de la aerolínea que ejecutó el servicio de transporte y no para línea aérea que vendió el boleto aéreo, sin embargo, debido a que la contraprestación es pagada por el pasajero a la línea aérea que emitió el boleto aéreo, se reconoce un cargo a favor de la línea aérea que realizó el transporte, efectuándose compensaciones a través de IATA Clearing House.

Asimismo, señala que en el sistema interlineal no existe una prestación de servicios entre aerolíneas, sino que se presenta una cesión contractual dado que la aerolínea emisora del boleto aéreo es reemplazada por la aerolínea transportadora, por lo que habiéndose prestado un único servicio de transporte, no existen dos hechos imponibles sino solo uno generador de la obligación tributaria, siendo en el sistema interlineal el sujeto de impuesto la aerolínea emisora del boleto tratándose de vuelos realizados en el territorio nacional.

Con respecto al procedimiento de prorrata señaló que la Administración Tributaria ha creado un nuevo procedimiento para la determinación del crédito fiscal, excediendo los alcances de la norma reglamentaria, no pudiendo aplicar el IGV a las operaciones que están fuera del ámbito de aplicación del impuesto, por lo que el método utilizado por la Administración carece de sustento legal.

La **Administración Tributaria** señaló que el contribuyente registra ventas de boletos aéreos por vuelos nacionales y que por tratarse de prestación de servicios debieron ser gravados con el IGV.

Que para efectos de determinar el crédito fiscal, señaló que el contribuyente había realizado operaciones de ventas internas gravadas con el IGV y operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto, siendo que éstas últimas no se debieron tomar en cuenta dado que la parte proporcional destinada a operaciones fuera del ámbito de aplicación no constituye crédito fiscal, por lo que determinó el crédito fiscal considerando los ingresos obtenidos por operaciones gravadas (OG) y lo dividió entre el total de operaciones gravadas (OG) y operaciones consideradas fuera del ámbito de aplicación (OFAA), obteniendo un porcentaje que fue aplicado a la totalidad del impuesto por adquisiciones destinadas a operaciones gravadas.

$$\frac{\text{OG}}{\text{OG} + \text{OFAA}} = \% \text{ (porcentaje que fue aplicado al CF de adquisiciones destinadas a OG)}$$

**El Tribunal Fiscal** señaló que por tener un acuerdo cooperativo la empresa que emitió el boleto aéreo y la empresa que realizó el transporte aéreo de pasajeros, hacían posible que el transporte aéreo de pasajeros sea realizado por rutas donde la empresa que vendió el pasaje no brindaba el servicio de transporte, habiendo emitiendo un único boleto aéreo, lo que es posible como parte de una práctica comercial que generaba ventajas a la operatividad del transporte aéreo, repartiéndose las empresas aéreas los ingresos que se obtenían de esas operaciones interlineales mediante compensaciones que realizaba la Cámara de Compensaciones Clearing House del IATA (International Air Transport Association. En ese sentido, señala que la operación de venta interlineal debe ser considerada como una sola unidad, además que el pago realizado por el usuario por el servicio de transporte fue gravado con IGV en el momento en que se emitió el boleto aéreo, lo que no ocasionó perjuicio para el Fisco por haber sido toda la operación gravada en su totalidad y el importe distribuido entre la aerolíneas intervinientes; no correspondiendo por tanto que la Administración haya procedido con gravar en forma independiente el servicio de transporte aéreo realizado por el contribuyente.

Con respecto al procedimiento de prorrata, señaló que la determinación del crédito fiscal se enmarca dentro de la hipótesis de incidencia tributaria, que es uno de sus aspectos sustanciales, y por tanto debe encontrarse regulado por ley a fin de salvaguardar el principio de reserva de ley; en ese sentido, la Administración no debió incluir en el procedimiento de prorrata a las operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación ya que no se encontraba facultada a aplicar un procedimiento de prorrateo del crédito fiscal no previsto en las normas tributarias que regulan el

IGV, y habiendo reparado el crédito fiscal sustentándose en un procedimiento de prorrateo no regulado por las normas que regulan el IGV, es que el reparo fue indebidamente efectuado.

**5. Resolución del Tribunal Fiscal N° 5676 – 1- 2018** emitido con fecha 30.07.2018 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 13.07.2017 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2011.

**El contribuyente** señaló que las operaciones interlineales realizadas que consisten en servicio de transporte aéreo, debe ser considerado como una única operación por existir un solo hecho económico que corresponde al hecho imponible generador de la obligación tributaria, siendo el sujeto del impuesto el emisor del boleto aéreo debido a que el momento en que se realiza el aspecto temporal de la hipótesis del impuesto es en el momento de pago y consecuente emisión del comprobante de pago, sin embargo la Administración pretende atribuirle un débito fiscal independiente solo por el servicio de transporte aéreo a pesar de haberse emitido comprobante de pago alguno, lo que generaría que se pagara doble impuesto por una sola operación.

Con respecto al procedimiento de prorrateo aplicado por la Administración, señaló que para calcular el crédito fiscal ha utilizado un procedimiento que no se encuentra contemplado en la ley del IGV ni en su reglamento, pues incluyó dentro del procedimiento a las operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación cuando no debió hacerlo por no haberlo señalado la norma.

La **Administración Tributaria** señaló que el contribuyente ha realizado ventas interlineales de vuelos nacionales por el monto de S/. 345 313 506.49 soles, siendo que el servicio de transporte aéreo de pasajeros cuando se realiza dentro de una operación interlineal califica como una operación gravada conforme a la modificatoria del IGV mediante Decreto Legislativo N° 980, por lo que debió gravarse con IGV el servicio de transporte aéreo de pasajeros prestado por la empresa, haciendo presente que no se estaría gravando dos veces una misma operación y asimismo que el

Estado no obtiene una doble recaudación, pues corresponde que en un mismo contribuyente nazca la obligación tributaria y no que sea uno el que emita el comprobante de pago y otro el que preste el servicio.

Con respecto al procedimiento de prorrata, señaló que el contribuyente realizó en el periodo dos operaciones, las gravadas con el impuesto y aquellas que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, que el contribuyente no podía discriminar el destino de sus adquisiciones, si éstas fueron destinadas a operaciones gravadas o a operaciones excluidas del ámbito de aplicación, por lo que consideró que no era aplicable el procedimiento de prorrata previsto en el reglamento, sino que tratándose de operaciones conjuntas sería aplicable una determinación proporcional para hallar el crédito fiscal que consistía en hallar la proporción mensual de los ingresos obtenidos por el contribuyente por operaciones gravadas y dividirlo entre el total de las operaciones gravadas y operaciones excluidas del ámbito de aplicación, siendo el porcentaje obtenido aplicado a la totalidad del impuesto pagado por adquisiciones destinadas a operaciones gravadas.

$$\frac{\text{OG}}{\text{OG} + \text{OFAA}} = \% \quad (\text{porcentaje que fue aplicado al crédito fiscal de adquisiciones destinadas a operaciones gravadas})$$

**El Tribunal Fiscal** señaló con respecto a las operaciones interlineales que el pago realizado por el usuario del servicio ha sido en su totalidad gravada con el IGV en el momento en que se emitió el boleto aéreo, por lo que no correspondía que la Administración gravara con el IGV y en forma independiente el servicio de transporte realizado por el contribuyente ya que debió considerarse como una sola operación la venta del pasaje y el servicio de transporte realizado por distintas empresas aéreas, ello por tratarse de operaciones interlineales en las cuales ha mediado un acuerdo cooperativo en el que se considera ambas operaciones como una sola operación; asimismo, analizando si esta operación ocasiona perjuicio o no al fisco, el Tribunal Fiscal señaló

que no existe perjuicio dado que la operación ha sido gravada al momento de emitirse el boleto aéreo.

Con respecto al procedimiento de prorrata, señaló que la Administración reparó el crédito fiscal sustentándose en un procedimiento de prorrateo que no se encuentra previsto en las normas que regulan el IGV, siendo así, el reparo fue indebidamente efectuado.

**6. Resolución del Tribunal Fiscal N° 7243 – 1- 2019** emitido con fecha 13.08.2019 que revocó la Resolución de Intendencia de fecha 10.08.2018 por el reparo del IGV de enero a diciembre del 2012.

**El contribuyente** señaló que en las operaciones interlineales no existe subcontratación entre las empresas aéreas por el servicio de transporte aéreo que una de ellas realiza, tratándose de acuerdos colaborativos que son propios de la industria aeronáutica en el cual una línea aérea emite el boleto aéreo y otra es la que realiza el transporte de pasajero, por lo que el servicio prestado sería solo uno, siendo el sujeto del impuesto el emisor del boleto aéreo por ser quien emite el boleto luego de percibir el pago por parte del usuario del servicio, siendo ese momento en que se realiza el aspecto temporal de la hipótesis del impuesto, por lo que el servicio prestado por el contribuyente como aerolínea transportadora no emisora de los boletos aéreos en las operaciones interlineadas es la que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Con respecto al procedimiento utilizado por la Administración para determinar el crédito fiscal, señaló que la Administración creó un nuevo procedimiento al utilizar un procedimiento que no se encontraba regulado en las normas tributarias, que consistió en aplicar a la totalidad del crédito fiscal la proporción existente entre las operaciones gravadas y las operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación del impuesto, cuando conforme a ley no se debió incluir a las operaciones excluidas del ámbito de aplicación.

La **Administración Tributaria** en este caso señaló que reparó la base imponible del IGV por un total de S/. 207 229 558.00 soles por ventas de boletos aéreos correspondientes al servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros realizados mediante una venta interlineal, cuya naturaleza jurídica luego de la modificatoria de la Ley del IGV mediante el Decreto Legislación N° 980 es de ser consideradas como operaciones gravadas. Que al calificar estas operaciones interlineales como un único servicio de transporte, la contraprestación debe corresponder a la aerolínea que efectivamente prestó el servicio y habiendo el contribuyente prestado el servicio de transporte, debió gravar con IGV al momento de percibir la contraprestación por medio de la Cámara de Compensación de la IATA.

Con respecto al procedimiento de prorrata, señaló que el contribuyente realizó operaciones gravadas y aquellas que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, no siendo aplicable el procedimiento de prorrata previsto en el reglamento por haberse realizado operaciones excluidas del ámbito de aplicación y por las cuales no es posible que se le otorgara derecho a crédito fiscal. Que al no haber sido posible diferenciar de manera directa el destino de las adquisiciones efectuadas por el contribuyente, si fueron destinadas a operaciones gravadas o a operaciones excluidas del ámbito de aplicación, utilizó un procedimiento que señaló sería razonable y proporcional para hallar el crédito fiscal, que consistió en hallar la proporción mensual de los ingresos obtenidos por el contribuyente por operaciones gravadas y dividirlo entre el total de las operaciones gravadas y fuera del ámbito de aplicación, obteniendo un porcentaje mes a mes que fue aplicado al impuesto pagado por las adquisiciones destinadas conjuntamente a operaciones gravadas y operaciones fuera del ámbito de aplicación, obteniendo así el crédito fiscal aplicable a las operaciones gravadas.

$$\frac{\text{OG}}{\text{OG} + \text{OFAA}} = \% \quad (\text{porcentaje que fue aplicado al crédito fiscal de adquisiciones destinadas a OG y OFAA})$$

El **Tribunal Fiscal** señaló que la operación de venta interlineal debe ser considerada como una sola unidad y siendo que el total del pago realizado por el usuario del servicio ha sido gravado con el IGV cuando se emitió el boleto aéreo, no correspondía que la Administración gravara de manera independiente el servicio de transporte realizado el contribuyente.

Con respecto al procedimiento de prorrata, señaló que la Administración para determinar el crédito fiscal aplicó un procedimiento de prorrateo no previsto en las normas tributarias que regulan el IGV, por lo que el reparo realizado fue indebidamente efectuado.

A pesar de la modificatoria de la Ley del IGV mediante el Decreto Legislativo N° 980 en el cual se considera a las operaciones interlineales como una sola operación, la Administración Tributaria ha insistido en considerar a la operación interlineal como aquella constituida por dos operaciones, una que se trataría de la venta de pasajes y otro que sería el transporte aéreo de pasajeros, al respecto el numeral 127.1 del artículo 127 de la Ley de Aeronáutica Civil N° 27261 señala que el transporte que se realiza sucesivamente por varios transportadores es considerado como una sola operación aérea, a ello se suma el párrafo 3 del artículo 1 del Convenio de Montreal, “Convenio para la Unificación de ciertas reglas para el transporte aéreo internacional de 1929”, que señala que para efectos del transporte internacional de pasajeros, el transporte que deban efectuar varios transportistas sucesivamente constituirá un solo transporte cuando las partes lo hayan considerado como una sola operación; en ese sentido, la operación de venta interlineal de pasajes aéreos o transporte aéreo sucesivo se trata de una operación propia del transporte aeronáutico de pasajeros que debe entenderse como una sola operación.

Por lo tanto, habiendo sido la venta del pasaje aéreo gravada con el IGV al momento de emitirse el boleto aéreo, no correspondía que la Administración Tributaria gravara de manera independiente el servicio de transporte, sino que debió considerarlo como parte de una sola operación, y en atención a los acuerdos interlineales debió permitir que la Empresa aérea que prestó el servicio aplicara el crédito fiscal, hecho que no ocasiona perjuicio para el Fisco debido a que se gravó la operación al momento de emitirse el boleto aéreo.

Con respecto al procedimiento de prorrata el Tribunal Fiscal señaló que el procedimiento de prorrateo aplicado por la Administración no se encontraba previsto en las normas que regulan el IGV, por lo que se trataría de reparos indebidamente efectuados.



## **CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN**

La Hipótesis en el presente trabajo de investigación consiste en que aplicar un procedimiento de prorrata para determinar el Crédito Fiscal distinto al que se encuentra regulado en el Reglamento de la Ley del IGV da lugar a una aplicación indebida que atentarían contra el Principio Constitucional de Reserva de Ley.

En el presente capítulo se analiza el problema que existe respecto a la determinación del Crédito Fiscal mediante la aplicación del procedimiento de prorrata cuando la empresa además de realizar operaciones gravadas y operaciones no gravadas, también realiza operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación.

La Administración Tributaria en diversos casos ha reparado el crédito fiscal señalando que el contribuyente ha realizado operaciones gravadas con el impuesto y operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación, señalando que no es aplicable el procedimiento de prorrata previsto en el reglamento debido a que el procedimiento de prorrata sólo es aplicable a operaciones gravadas y no gravadas, pero al haberse realizado operaciones excluidas del ámbito de aplicación no es posible que se otorgue a la empresa el derecho a crédito fiscal.

Conforme lo desarrollado del Marco Teórico, la Regla de Prorrata es el procedimiento que regula el Reglamento de la LIGV para determinar el Crédito Fiscal cuando la empresa realiza adquisiciones que son destinadas a operaciones mixtas y no le sea posible identificar el destino de esas adquisiciones de bienes y servicios, es decir, que la empresa no pueda señalar si fueron destinadas a operaciones gravadas o a operaciones no gravadas.

Nuestra legislación señala que cuando la empresa realice adquisiciones que son destinadas a operaciones mixtas y no se pueda discriminar el destino de las adquisiciones gravadas, es decir si fueron destinadas a operaciones gravadas o a operaciones no gravadas, será aplicable la regla de prorrata general prevista en el reglamento de la LIGV, en ese sentido, la Ley del IGV (art. 23°) habilitó al Reglamento regular respecto al procedimiento a seguir, señalando el reglamento que el crédito fiscal se calcula dividiendo el monto de las operaciones gravadas más el total de las exportaciones de los últimos 12 meses con el total de las operaciones gravadas más el total de las operaciones no gravadas más las exportaciones, el resultado se multiplica por 100. (6.2 art.6 RLIGV).

$$\frac{OG + EX}{OG + EX + ONG} \times 100 = \%$$

Para descubrir el sentido y alcance de la norma, tiene que ser ésta interpretada, por lo que los órganos que aplican el derecho son los que se encuentran facultados para interpretar hechos y normas al momento de resolver un conflicto de intereses, pudiendo utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho conforme lo señala la Norma VIII del Código Tributario, como son el Método Literal, Método Lógico, Método Histórico, Método Evolutivo o Interpretación según la realidad económica, siendo estos órganos que aplican el Derecho los que deberán demostrar que la interpretación utilizada ha sido la más idónea dentro del ordenamiento jurídico y que esa interpretación ha sido obtenida como resultado de un proceso razonado y fundado en el derecho y en los principios constitucionales que lo regulan, siendo tanto los órganos administrativos como los órganos jurisdiccionales los que al momento de resolver un conflicto de interés, deben señalar el criterio de interpretación utilizado y que éstos se interpretan en cumplimiento de los principios constitucionales que limitan la Potestad Tributaria.

Si bien la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado para imponer obligaciones tributarias regulada en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, esta Potestad no es

irrestringida, sino que tiene límites que han sido impuestos por el ordenamiento jurídico a fin de evitar la arbitrariedad por parte de los Poderes del Estado y actuar como garantías de las personas, en ese sentido la potestad tributaria no será ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Estos límites están constituidos por los Principios Constitucionales Tributarios recogidos en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución, como son el Principio de Reserva de Ley, de Igualdad, Respeto de los Derechos Fundamentales de la persona y no Confiscatoriedad, siendo el Principio de Reserva de Ley el que es materia de análisis en la presente investigación.

El Principio de Reserva de Ley tiene sustento en el Principio de Legalidad, en éste último, el Ejecutivo se encuentra subordinado al Legislativo y puede ingresar a regular en materia tributaria solo cuando el Legislativo le delegue esa facultad, sin embargo, con el Principio de Reserva de Ley se le impide al Ejecutivo ingresar al campo tributario en determinadas materias por haberle sido sólo reservado constitucionalmente al Legislativo. Cuando se emite una ley, ésta debe ser atendida por todos los órganos del Estado siempre que haya sido emitida en cumplimiento de los requisitos que determinen su validez, caso contrario debe ser sometida a un control constitucional.

El Principio de Reserva de Ley puede admitir derivaciones al reglamento cuando requiera precisarse los alcances que la ley deba tener; al respecto, si bien los elementos del tributo deben encontrarse regulados por ley, la misma ley puede habilitar a la norma reglamentaria regular un aspecto específico, como es el caso del artículo 23 de la Ley del IGV que señala que para determinar el Crédito Fiscal cuando el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el Reglamento, regulando así el reglamento de la LIGV dos tipos de procedimientos que deberá aplicarse, según corresponda, para determinar el Crédito Fiscal, procedimientos que deben ser atendidos por todos los órganos del Estado, caso contrario se excedería los límites de la potestad tributa y se produciría la vulneración de los Principios Constitucionales.

La Administración Tributaria para determinar el Crédito Fiscal mediante el procedimiento de prorrata, debe hacer uso del procedimiento previsto en el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, sin embargo en la práctica se advierte que la Administración Tributaria cuando hace uso de su facultad de fiscalización, ha venido aplicando una interpretación errónea del mencionado artículo reparando el crédito fiscal determinado por el contribuyente y creando un nuevo procedimiento de prorrata, argumentando que su interpretación se sustenta en que no es posible aplicar la prorrata que prevé el reglamento debido a que la empresa no solo ha realizado operaciones gravadas y no gravadas, sino también operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación como son las operaciones interlineales, en ese sentido refiere que el procedimiento de prorrata sólo es aplicable cuando se realizan operaciones gravadas y no gravadas.

**INTERPRETACIONES A LO LARGO DEL TIEMPO REALIZADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTES DE LA MODIFICATORIA DE LA LEY DEL IGV MEDIANTE DECRETO LEGISLATIVO N° 980:**

A fin de conocer si la interpretación realizada por la Administración Tributaria respecto a la determinación del crédito fiscal cuando se realizan operaciones interlineales ha sido la correcta o ha generado vulneración a los principios constitucionales Tributarios, se analizará los periodos correspondiente a los 7 años anteriores de la modificación del artículo 3 de la ley del IGV, mediante Decreto Legislativo N° 980 publicado con fecha 15 de marzo del 2007, correspondiente a los periodos 2000 hasta el periodo 2007, periodos en los cuales las operaciones interlineales eran tratadas como operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación del IGV:

**Interpretación 1:**

- Reparación del IGV de enero a diciembre 2000 (RTF N° 03625-1-2010 emitida con fecha 07.04.2010)

La Administración señaló que las operaciones interlineales realizadas por la empresa se encuentran excluidas del ámbito de aplicación del IGV, que de las liquidaciones del IGV de enero a diciembre del 2000 advierte que las adquisiciones de alquiler de aeronaves por los montos de S/. 79 922.00, S/. 72 279.00, S/. 71 905.00, S/. 72 465.00, S/. 72 258.00, S/. 73 068.00, S/. 72 549.00, S/. 72 258.00, S/. 663 986.00, S/. 474 035.00, S/. 834 971.64 y S/. 973 253.28, fueron destinadas exclusivamente para el desarrollo de operaciones interlineales por lo que el IGV pagado por tal servicio no otorgaba derecho a crédito fiscal y para el cálculo de la prorrata del crédito fiscal no se consideran las operaciones excluidas del ámbito de aplicación del IGV, realizando reparos: i) al débito fiscal por considerar que los servicios de transporte aéreo prestados por la empresa a otras aerolíneas se encontraban gravados con dicho impuesto, y ii) al crédito fiscal por efecto de prorrata.

- La Administración recalculó el crédito fiscal para prorrata: deduciendo del crédito fiscal declarado por el contribuyente el impuesto pagado por la utilización del servicio de arrendamiento de aeronaves respecto de cada periodo objeto de reparo, como aparece de la siguiente operación:

CF	-	declarado por el contribuyente
IGV		Impuesto pagado por arrendamiento de aeronaves
CF		determinado por la Administración

El procedimiento de prorrata realizado por la Administración solo consiste en una simple deducción y que no se ajustaba al procedimiento de prorrata previsto en el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento.

## **Interpretación 2:**

- Reparación del IGV de enero a diciembre 2001 (**RTF N° 11831 -1- 2015** emitido con fecha 04.12.2015)

**La Administración** señaló que en la etapa de fiscalización se determinó que la empresa realizó conjuntamente operaciones gravadas (OG), no gravadas (ONG) y operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación (OFAA) como operaciones interlineales; operaciones gravadas como transporte de personas que adquirieron sus boletos en el país emitidos por la propia empresa que transporta; operaciones no gravadas como el transporte de carga internacional, venta de pasajes a la Iglesia Católica y otros; y operaciones interlineales como transporte de personas que adquirieron boletos aéreos emitidos por otras líneas aéreas.

Señaló que en la operación de transporte aéreo internacional de pasajeros el IGV se aplica sobre la venta de pasajes u órdenes de canje que se expidan en el país, así como los que se adquieran en el extranjero para ser utilizados desde el país, que la hipótesis de afectación está en los boletos aéreos vendidos; en el caso del transporte aéreo nacional el servicio se presta íntegramente en el territorio nacional por lo que el objeto de afectación es la totalidad del servicio, siendo que en el caso de transporte aéreo de pasajeros efectuado mediante una operación interlineal los ingresos obtenidos por la aerolínea transportadora por dichas operaciones se encuentran fuera del ámbito de aplicación del IGV, siendo el sujeto del impuesto la aerolínea emisora por la venta de pasajes.

Señaló que en la fiscalización se determinó que el alquiler de aeronaves y la adquisición de combustible fueron destinadas exclusivamente a operaciones interlineales operaciones por las que no se paga el IGV y por tanto no otorga derecho a Crédito Fiscal, que la empresa no efectuó la contabilización separada de las adquisiciones de bienes y servicios de acuerdo a su destino, determinando que las adquisiciones por el ejercicio 2001 corresponden a adquisiciones de uso común por no ser posible establecer qué adquisiciones fueron destinadas exclusivamente a

operaciones gravadas, no gravadas y fuera del ámbito de aplicación, y por ello, al haberse realizado operaciones conjuntas, debe aplicarse el método de prorrata.

La Administración señaló que para aplicar el procedimiento de prorrata existen 2 interpretaciones: la primera, en la que se utiliza el método sin considerar los ingresos no gravados correspondientes a las operaciones interlineales, y la segunda, que el método de prorrata no sería aplicable por haber sido diseñado para aquellos casos en los que no sea posible determinar el crédito fiscal por adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas y no gravadas, no siendo el caso de la empresa ya que realizó una tercera operación, que se trata de operaciones interlineales, operaciones que se encuentran excluidas del ámbito de aplicación (OEAA) y por ello la incorporación de esta tercera operación descalificaría al método de prorrata.

La Administración señaló que para determinar el crédito fiscal mediante el método de prorrata por adquisiciones destinadas a operaciones de uso común, se pueden dar 2 posibles interpretaciones: **1)** aplicar el método de prorrata previsto en numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento del IGV, sin considerar los ingresos no gravados correspondientes a las operaciones interlineales por encontrarse fuera del ámbito de aplicación del impuesto; y **2)** no aplicar el método de la prorrata por cuanto solo considera a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas y habiendo la empresa obtenido también ingresos por operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación, es que la incorporación de este tercer tipo de ingresos descalificaría al método de prorrata.

Señaló que al obtenerse ingresos por operaciones interlineales, el método de prorrata importa una ficción, es arbitrario y nunca será un mecanismo de cálculo exacto del valor agregado de una operación, y que de aplicarse este método sin considerar los ingresos por las operaciones interlineales por que el reglamento las excluye, y se aplica el resultado que se obtenga de dicho método contra el total del impuesto que gravó las adquisiciones de bienes y servicios, incluidas las que generaron los ingresos por operaciones interlineales, se estaría propiciando un incremento injustificado en el crédito fiscal de los contribuyentes.

La Administración al señalar que era posible aplicar el método de prorrata, aplicó la siguiente fórmula: 1.- Determinó el IGV de adquisiciones que fueron destinadas a operaciones gravadas (OG) y no gravadas (ONG), para lo cual consideró la proporción mensual de los ingresos obtenidos por la empresa por OG y ONG entre el total de operaciones (OG, ONG y OFAA), calculando así un porcentaje que fue aplicado a la totalidad del impuesto por adquisiciones destinadas a OG y ONG.

$$\frac{\text{OG} + \text{ONG}}{\text{OG} + \text{ONG} + \text{OEAA}} = \% \quad (\text{aplicado a la totalidad del impuesto por adquisiciones destinadas a OG y ONG})$$

2.- Una vez determinado el IGV destinado a OG y ONG, se aplicó el método de prorrata previsto en el 6.2 del artículo 6 del Reglamento LIGV a fin de determinar el Crédito Fiscal al que tiene derecho la empresa, calculó el porcentaje correspondiente a los ingresos por operaciones gravadas y no gravadas respecto del total de operaciones realizadas por la empresa en el ejercicio 2001.

$$\frac{\text{OG} + \text{EXP}}{\text{OG} + \text{ONG} + \text{EXP}}$$

El procedimiento de prorrata no se ajusta al procedimiento regulado en el reglamento, sin embargo, esta misma interpretación ha sido aplicada por la Administración Tributaria en los siguientes periodos y por los cuales realizó reparos al IGV determinado por las empresas, siendo los reparos los siguientes:

- Reparación del IGV de enero 2003 a diciembre 2004 (RTF N° 3873 - 3- 2017 emitido con fecha 05.05.2017)
- Reparación del IGV de enero a diciembre del 2005 (RTF N° 9100 –10- 2017 emitido con fecha 12.10.2017)
- Reparación del IGV de enero a diciembre 2006 (RTF N° 9395 -3- 2017 emitido con fecha 24.10.2017)

**INTERPRETACIONES A LO LARGO DEL TIEMPO REALIZADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DESPUÉS DE LA MODIFICATORIA DE LA LEY DEL IGV MEDIANTE DECRETO LEGISLATIVO N° 980:**

- Reparación del IGV de enero a diciembre 2008 (RTF N° 8153 – 4- 2018 emitido con fecha 23.10.2018)

**Interpretación 3:**

La Administración señaló respecto al arriendo de bellies que éstos califican como arrendamiento de la capacidad de las bodegas de las aeronaves, lo que constituye un servicio gravado con el IGV. Respecto al transporte aéreo de pasajeros dentro de una operación interlineal señaló que califica como una prestación de servicios afectos en el país, habiendo la empresa aérea recibido una retribución, siendo ella quien realizó el servicio de transporte por lo que se trata de una operación gravada con el impuesto y debió ser gravada por la empresa.

Respecto de la determinación del crédito fiscal señaló que no puede aplicarse el método de prorrata ya que éste ha sido diseñado para los casos en que no sea posible determinar el crédito fiscal por adquisiciones de uso común destinadas a operaciones gravadas y operaciones no gravadas, sin embargo la empresa ha realizado además operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación, por lo que señaló que se debe aplicar un procedimiento que debe ser

razonable y proporcional consistente en determinar las adquisiciones de uso común destinadas a operaciones gravadas y fuera del ámbito del impuesto, señalando que sustenta su procedimiento de prorrata conforme al criterio contenido por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 11715-4-2007.

La Administración señaló que la empresa solo realizó operaciones gravadas (OG) con el impuesto (ventas de boletos aéreos gravado con IGV, arriendo de bellies, venta interlineal nacional, notas de crédito por descuentos no sustentados), y operaciones fuera del ámbito de aplicación (OFAA) (venta interlineal internacional y venta en el extranjero de pasajes aéreos utilizados para vuelos internacionales que se inicien desde fuera del país), por lo que corresponde determinar una proporcionalidad mensual de los ingresos obtenidos por la empresa por operaciones gravadas entre el total de operaciones gravadas (OG) y operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación (OFAA), calculando así un porcentaje mes a mes el cual aplicó al Crédito Fiscal de adquisiciones destinadas conjuntamente a OG y OFAA.

$$\frac{\text{OG}}{\text{OG} + \text{OFAA}} = \% \quad (\text{aplicó al CF de adquisiciones destinadas conjuntamente a OG y OFAA})$$

La Administración Tributaria ha realizado una interpretación errónea de la norma y aplicado un procedimiento de prorrateo distinto al señalado en el numeral 6.2 del artículo 6 del reglamento.

Similar interpretación errónea realizada por la Sunat se ha suscitado a lo largo del tiempo, a 13 años después de haberse regulado el tratamiento tributario de las operaciones interlineales, consideradas antes como operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, regulado mediante Decreto Legislativo N° 980 publicado con fecha 15 de marzo del 2007, manteniéndose la posición de la Administración Tributaria con respecto a los reparos y continuado aplicando un

procedimiento de prorrata no previsto en el reglamento, como aparece de los reparos realizados en cada ejercicio fiscal posteriores al 2007:

- Reparación del IGV de enero a diciembre del 2007 ( RTF N° 5672 – 1- 2018 emitido con fecha 30.07.2018)
- Reparación del IGV de enero a diciembre del 2008 (RTF N° 8153 – 4- 2018 emitido con fecha 23.10.2018).
- Reparación del IGV de enero a diciembre del 2009 (RTF N° 5675 – 1- 2018, emitido con fecha 30.07.2018).
- Reparación del IGV de enero a diciembre del 2010 (RTF N° 8553 – 3- 2018 emitido con fecha 06.11.2018).
- reparación del IGV de enero a diciembre del 2011 (RTF N° 5676 – 1- 2018 emitido con fecha 30.07.2018).

**INTERPRETACIÓN REALIZADA POR EL TRIBUNAL FISCAL ANTES DE LA MODIFICATORIA DE LA LEY DEL IGV MEDIANTE DECRETO LEGISLATIVO N° 980:**

**Respecto a la primera interpretación:**

El Tribunal Fiscal, respecto a la primera interpretación realizada por la Administración Tributaria, señaló que la Administración sustentó su reparo en las liquidaciones del IGV a las ventas de los meses de enero a diciembre del 2000 elaboradas por la Empresa y no en los libros ni en la documentación contable, que la Administración para verificar y controlar las obligaciones tributarias así como para determinar el crédito fiscal mediante la prorrata debió necesariamente obtener la información a partir de los libros, registros contables y documentación sustentatoria a efecto de verificar las operaciones de venta realizadas, las adquisiciones efectuadas, el detalle de

registro diferenciado según destino de las adquisiciones que permita determinar debidamente la obligación tributaria.

Señaló que la Administración no podría afirmar que las aeronaves arrendadas fueron utilizadas en su integridad en operaciones interlineales, asimismo que no se verifica documentación alguna que sustente que el importe del crédito fiscal proveniente del alquiler de aviones a sujetos no domiciliados se encuentre exclusivamente destinado a operaciones interlineales, siendo la propia Administración que reconoce que la empresa durante los periodos también realizó operaciones gravadas con el impuesto y ante la existencia de operaciones gravadas, no se podía desconocer en su totalidad el crédito fiscal.

Finalmente, señaló que el procedimiento de prorrata realizado por la Administración solo consiste en una simple deducción y que no se ajustaba de modo alguno al procedimiento de prorrata previsto en el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV..

**Respecto a la segunda interpretación:**

El Tribunal Fiscal, respecto a la segunda interpretación realizada por la Administración Tributaria, señaló que la Administración no se verificó que los importes del crédito fiscal provenientes de gasolina y alquiler de aeronaves se encuentren exclusivamente destinados a operaciones interlineales, por lo que no correspondía desconocerse la totalidad del crédito fiscal de dichas adquisiciones.

Que la ley aplicable al caso no había definido qué debía entenderse por operaciones interlineales y el tratamiento que debía dárseles, si se trataba de operaciones gravadas o de operaciones no gravadas, en ese sentido señaló que en la RTF N° 929-5-97 se había señalado que no habiendo definido la ley el concepto de no gravadas, cuya realización generaba la aplicación de la prorrata, el silencio de la norma no autorizaba a incluir dentro del concepto de no gravadas

todas aquellas operaciones por las que no se pagaba el impuesto, menos aún aquellas que efectivamente se encontraban fuera del ámbito de aplicación.

Que para aplicar una operación como no gravada, debe estar prevista en el artículo 1° de la Ley del IGV y adicionalmente debe estar exonerada o inafecta del impuesto, en ese sentido señaló que los servicios de transporte internacional de pasajeros prestados a través de operaciones interlineales no estaban incluidas en la definición de operaciones no gravadas y por tanto no correspondía que fueran consideradas operaciones no gravadas para efectos de la prorrata del crédito fiscal y menos aún facultaban a la Administración a aplicar un procedimiento de prorrata no previsto en el reglamento, señalando que el reparo fue indebidamente efectuado.

Luego de años de controversia entre la Administración Tributaria y las empresas que realizaban operaciones interlineales, como consecuencia de la falta de regulación tributaria respecto a las operaciones interlineales las mismas que eran consideradas como operaciones excluidas del ámbito de aplicación, la Administración Tributaria ha realizado interpretación errónea del procedimiento de prorrata, lo que motivó que con fecha 15 de marzo del 2007 se modificara el art. 3° de la Ley del IGV mediante Decreto Legislativo N° 980 en el cual se consideró a las operaciones interlineales como operaciones gravadas y con respecto al crédito fiscal señaló que en las operaciones consistentes en transporte aéreo internacional, las empresas que realizaran el transporte aéreo pero que por acuerdo interlineal no realicen la venta del pasaje, podrían utilizar íntegramente el crédito fiscal contenido en el comprobante de pago por el servicio vinculado al transporte; operación interlineal que fue regulada mediante Decreto Supremo N° 168-2007-EF publicado el 31 de octubre del 2007 y posteriormente modificado por el Decreto Supremo N° 140-2008-EF publicado el 01 de diciembre del 2008, no obstante se puso como condición que podrá ejercerse el derecho al Crédito Fiscal siempre que se cumpla con el procedimiento que establezca el reglamento, caso contrario sería considerada operación no gravada.

## **INTERPRETACION REALIZADA POR EL TRIBUNAL FISCAL DESPUÉS DE LA MODIFICATORIA DE LA LEY DEL IGV MEDIANTE DECRETO LEGISLATIVO N° 980:**

### **Respecto a la tercera interpretación:**

De la interpretación realizada por la Administración Tributaria después de la modificatoria de la Ley del IGV mediante Decreto Legislativo N° 980, que se considera una tercera interpretación y que ha sido materia de investigación, el Tribunal Fiscal señaló con respecto al arrendamiento de Bellies que se trata de una actividad aérea de transporte de carga internacional y que de conformidad con el numeral 3 del Apéndice II de la LIGV se encuentra exonerada de impuesto.

Con respecto al transporte aéreo nacional de pasajeros (venta interlineal), señaló que la empresa intervino en las operaciones interlineales en atención a un acuerdo cooperativo, respecto del cual percibía un ingreso que provenía indirectamente del pago efectuado por los usuarios al emitirse los boletos aéreos, que la venta interlineal debe considerarse como una sola unidad y siendo que el total del pago efectuado por el usuario del servicio ha sido gravada con el IGV al emitirse el boleto aéreo, no correspondía que la Administración gravara de manera independiente el servicio de transporte realizado por la empresa, señalando asimismo que no existió perjuicio para el fisco debido a que la operación en su totalidad ha sido gravada al momento de emitirse el boleto aéreo cuyo importe total ha sido distribuido entre las aerolíneas intervinientes.

Con respecto al procedimiento de prorrata señaló que la Administración reparó el crédito fiscal sustentándose en un procedimiento de prorrateo no previsto en las normas que regulan el IGV al considerar las OG y las OEAA para la determinación del Crédito Fiscal, por lo que dicho reparo fue indebidamente efectuado. Asimismo, señaló que la Administración incluyó en el procedimiento de prorrateo como operaciones gravadas el arriendo de bellies, cuando se trataba de una operación exonerada por tratarse de operaciones de transporte internacional de carga.

De todas estas interpretaciones realizadas por la Administración Tributaria se tiene que a pesar de la modificatoria, la Administración Tributaria ha continuado realizando reparos en el IGV determinado por el contribuyente interpretando erróneamente el reglamento en cuanto a la regla de prorrata.

Siendo el IGV un impuesto neutral, el Estado tiene que garantizar al empresario el derecho al Crédito Fiscal, a fin de que el impuesto no termine impactando en la riqueza del empresario sino en la del consumidor, si el Estado no garantiza el derecho al Crédito Fiscal e impide la deducción de impuestos válidamente pagados por la compra del empresario, entonces se tendría que este impuesto no estaría cumpliendo con su finalidad que es alcanzar al consumidor final de manera uniforme y única sino que estaría gravando a alguien a quien el impuesto no debería gravar, que es al empresario, por no ser objeto de impuesto, ya que sobre él recae el Impuesto a la Renta.

Al realizar la Administración Tributaria una interpretación errónea del procedimiento de prorrata que impide que el impuesto del IGV de compras no pueda ser trasladado al consumidor final, estaría atentando contra el principio de capacidad contributiva, ya que el crédito fiscal busca que se alcance de manera efectiva al consumidor final y no gravar la riqueza del empresario, por no ser lo que el impuesto al valor agregado pretende gravar, es por ello que se hace uso de la técnica del crédito fiscal, siendo que el empresario que vende productos pero que a su vez compra insumos que necesita para el producto que está vendiendo, se le permite deducir como crédito fiscal el impuesto pagado por la compra, pudiendo deducir al momento de la determinación del impuesto, los IGVs de las compras que haya realizado, por lo que es importante que el Estado garantice el derecho al Crédito Fiscal para que se cumpla con el Principio de Capacidad Contributiva que la Constitución garantiza a todos los contribuyentes, caso contrario se atentaría con este Principio Constitucional.

Asimismo, se tiene que el tratamiento tributario que se ha dado a las operaciones interlineales ha generado que tanto el contribuyente como la Administración Tributaria sostengan

interpretaciones contradictorias respecto de la aplicación del procedimiento de prorrata, siendo la Administración Tributaria que al incluir las operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación en la regla de prorrata, crea una nueva fórmula la misma que no se encuentra regulada en la Ley del IGV ni en su Reglamento.

Si bien cuando se interpreta las normas tributarias, puede utilizarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, los órganos que aplican el Derecho deben demostrar que la interpretación utilizada ha sido la más idónea dentro del ordenamiento jurídico y que esa interpretación ha sido obtenida como resultado de un proceso razonado y fundado en el derecho y en los principios constitucionales que lo regulan, sin embargo, la Administración Tributaria no ha cumplido con realizar una interpretación adecuada al caso ni demostrado que dicho criterio interpretativo fue resultado de un proceso razonado.

La Administración Tributaria realizó una interpretación extensiva que amplió el sentido de la disposición para ser aplicado a un caso no regulado en ella, comprendiendo en el caso de aplicación supuestos de hechos que no estarían en la norma de acuerdo a una interpretación literal, lo que le permitió determinar el crédito fiscal mediante un procedimiento de prorrata que no se encuentra regulado en la norma, lo que lo convierte en un procedimiento indebido cuya aplicación genera una práctica legal indebida, sobrepasando los límites de la potestad tributaria y vulnerando el Principio Constitucional de Reserva de Ley.

## CONCLUSIONES:

La creación, modificación o derogación de los tributos es de competencia exclusiva del Poder Legislativo que puede ejercer la potestad tributaria mediante la dación de Leyes, potestad que se encuentra limitada por los principios constitucionales tributarios; potestad que puede ser delegada al Poder Ejecutivo mediante Ley Autoritativa quien podrá ejercerla mediante Decretos Legislativos. La Potestad Tributaria no es absoluta sino que se encuentra limitada constitucionalmente para proteger a los ciudadanos en caso de arbitrariedad por parte de alguno de los dos poderes, cuando la Administración Tributaria cumpla con sus funciones de fiscalización deberá hacerlo bajo el cumplimiento de las disposiciones constitucionales caso contrario incurriría en abuso de autoridad.

El Impuesto General a las Ventas grava el consumo en la cadena de comercialización a través de empresarios, gravando bajo la modalidad de sustracción, halla el valor agregado mediante un cálculo aritmético que comprende la diferencia entre las ventas realizadas en un determinado mes, menos las compras realizadas en dicho mes por quien tiene la condición de empresario. Cabe precisar que, este impuesto no grava la capacidad contributiva del empresario sino la del consumidor final, por lo que, para llegar al consumidor final, el impuesto se vale de las transferencias que se dan en las diversas cadenas de comercialización de bienes y servicios que los empresarios realizan. El consumidor final es el objeto del gravamen, pero quien paga el impuesto al Estado no es el consumidor final sino el empresario.

Siendo el IGV un impuesto neutral, el Estado tiene que garantizar al empresario el derecho al Crédito Fiscal, a fin de que el impuesto no termine impactando en la riqueza del empresario sino en la del consumidor. Si el Estado no garantiza el derecho al Crédito Fiscal e impide la deducción de impuestos válidamente pagados por la compra del empresario, entonces se tendría que este impuesto no estaría cumpliendo con su finalidad que es alcanzar al consumidor final de manera uniforme y única sino que estaría gravando a sujeto distinto al que el impuesto no debería gravar,

que es al empresario, por no ser objeto de impuesto, ya que sobre él recae el Impuesto a la Renta. En ese sentido es importante que el Estado garantice el derecho al Crédito Fiscal para que se cumpla con el Principio de neutralidad y la Capacidad Contributiva que la Constitución garantiza a todos los contribuyentes.

Cuando no se pueda determinar el Crédito Fiscal porque el contribuyente realiza operaciones mixtas (operaciones gravadas y no gravadas), el Reglamento de la LIGV señala el procedimiento de prorrata a seguir para determinar el Crédito Fiscal cuando el contribuyente realiza conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas y no le sea posible identificar el destino de las adquisiciones de bienes y servicios que se encuentren sujetos al impuesto, (6.2 Art. 6 RLIGV), no señalando otro procedimiento que pueda ser aplicado cuando se realicen otro tipo de operaciones.

Las normas tributarias del IGV no regulaban el tratamiento tributario a las operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, habiendo existido un vacío legal que generó que tanto el contribuyente como la Administración Tributaria hayan sostenido interpretaciones contradictorias respecto de la aplicación del procedimiento de prorrata previsto en el Reglamento de la LIGV. El contribuyente cuando determinaba el crédito fiscal, consideraba que las operaciones excluidas del ámbito de aplicación no debían incluirse en el procedimiento de prorrata debido a que no habían sido consideradas por el legislador para calcular el crédito fiscal mediante dicho procedimiento; sin embargo, la Administración Tributaria cuando realizaba las fiscalizaciones, advertía que las empresas aéreas realizan operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, como es el caso de las operaciones interlineales, y consideró que para determinar el Crédito Fiscal mediante el procedimiento de prorrata debía incluirse dentro del mismo a las operaciones interlineales, aplicando así un procedimiento que no se encontraba regulado en el reglamento de la Ley del IGV, lo que lo convierte en un procedimiento indebido cuya aplicación generaba una práctica legal indebida. Método que ha venido siendo utilizado por la Administración Tributaria cada vez que advertía que las empresas aéreas realizaban operaciones interlineales.

Mediante Decreto Legislativo N° 980 publicado el 15 de marzo del 2007, se reguló tributariamente a las operaciones interlineales considerándolas como operaciones gravadas, incorporándose en la Ley del IGV la definición del Acuerdo Interlineal, considerado como el acuerdo celebrado entre dos aerolíneas mediante el cual una de ellas puede emitir el boleto aéreo y la otra aerolínea realizar el servicio de transporte; sin embargo, a pesar de la modificatoria y de haberse llenado el vacío que había en la LIGV respecto a las operaciones interlineales, la Administración Tributaria ha continuado realizando reparos en el IGV y Crédito Fiscal determinado por el sujeto obligado al impuesto, creando un nuevo procedimiento de prorrata e incluyendo en el mismo a las operaciones que se encontraban fuera del ámbito de aplicación, procedimiento que no es acorde con el reglamento.

El Tribunal Fiscal al pronunciarse sobre el procedimiento de prorrata aplicado por la Administración Tributaria, ha señalado que se tratan de procedimientos indebidos por no encontrarse regulados en el reglamento, los que habrían generado reparos indebidos. Las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal corresponden a pronunciamientos de reparos ocurridos en los periodos de enero a diciembre del año 2000 al año 2011, que han sido resueltos después de haber transcurrido más de 4 años de su apelación, habiendo sido la RTF N° 3625-1-2010 emitido con fecha 07.04.2010 que revoca la Resolución de Intendencia emitida con fecha 31.05.05, que comprende el reparo del IGV por el periodo enero a diciembre del 2000, la RTF N° 11831 -1 -2005 emitido con fecha 04.12.2015 que revoca la Resolución de Intendencia emitida con fecha 10.02.10, que comprende el reparo del IGV por el periodo enero a diciembre del 2001, la RTF N° 3873 -3 -2017 emitido con fecha 05.05.2017 que revoca la Resolución de Intendencia emitida con fecha 31.05.10, que comprende el reparo del IGV por el periodo enero 2003 a diciembre del 2004, la RTF N° 9395 - 3-2007 emitido con fecha 24.10.2017 que revoca la Resolución de Intendencia emitida con fecha 31.05.11, que comprende el reparo del IGV por el periodo enero a diciembre del 2006, la RTF N° 8153 - 4 -2018 emitido con fecha 23.11.2018 que revoca la Resolución de Intendencia emitida con fecha 29.08.14, que comprende el reparo del IGV por el periodo enero a diciembre del 2008; lo que nos permite llegar a la conclusión que las Resoluciones de Determinación emitidas por la Administración Tributaria aplicando un

procedimiento de prorrata no previsto en el reglamento, han sido dejadas sin efecto y se ordena a la Sunat proceda con recalcular el Crédito Fiscal.

Del estudio de estas Resoluciones, se advierte que son diversas Salas las que han emitido un pronunciamiento que no favorece a la Sunat y que declaran indebido el procedimiento de prorrata utilizado por la Administración e indebido el reparo realizado, como es el caso de la Sala 1 que emitió la RTF 3625-1-2010, RTF 11831-1-2005, RTF 5675-1-2018, RTF 5672-1-2018, RTF 5676-1-2018 y RTF 7243-1-2019, la Sala 2 emitió la RTF 11585 -2- 2007, la Sala 3 emitió la RTF 3873-3-2017, RTF 9395 – 3- 2007, RTF 8553 – 3- 2018, la Sala 4 emitió la RTF 11715- 4- 2007, y la Sala 10 emitió la RTF 9100-10-2017.

La Administración Tributaria no puede realizar interpretaciones extensivas que amplíen el sentido de la disposición para ser aplicado a un caso no regulado en ella. Por lo tanto, cuando la Administración determine el crédito fiscal y tenga que aplicar la regla de prorrata, debe hacerlo en estricto cumplimiento de la legislación tributaria, de no hacerlo o no aplicar el procedimiento de prorrata que regula el reglamento o hacer uso abusivo de la norma como es el de crear un nuevo procedimiento y aplicarlo, la potestad tributaria se estaría ejerciendo de manera arbitraria, vulnerando el Principio de Reserva de Ley al sobrepasar los límites impuestos por la Constitución, como son el cumplimiento de los Principios Constitucionales Tributarios.

## RECOMENDACIONES

### PROPUESTA:

Estos reparos indebidos realizados por la Administración Tributaria generados como consecuencia de un procedimiento de prorrata indebido creado por la propia Administración y que no se encuentra regulado en el reglamento, ha sido realizado en el momento que la Sunat ejerció su facultad de fiscalización, es decir en la etapa de fiscalización, siendo los auditores fiscales quienes han venido realizando una interpretación extensiva a la norma que regula el procedimiento de prorrata, al ampliar el sentido de la disposición para ser aplicado a un caso no regulado en ella, comprendiendo en el caso de aplicación supuestos de hecho que no estarían en la norma de acuerdo a una interpretación literal.

De acuerdo con lo investigado, y a fin de evitar que la interpretación realizada por los auditores fiscales pueda resultar abusivo al momento de interpretar la norma, como bien lo dijo Ramón Valdez Costa (citado en Terrones López, 2005, p.2) que “La experiencia demuestra que la lucha entre los intereses opuestos del fisco y del contribuyente han derivado en la práctica a interpretaciones abusivas, o por lo menos de dudosa legitimidad, que no siempre han sido resueltas acertadamente por la jurisprudencia”; es que se considera oportuno resolver el conflicto mediante una propuesta de mejora reglamentaria, en el cual se modifique el literal d) numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, en el cual se incorpore un párrafo que indique que las operaciones que se encuentren fuera del ámbito de aplicación no deben ser incluidas en el procedimiento de prorrata.

Se propone se modifique el literal d) numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, debiendo incorporarse en el literal d) lo siguiente:

“ d) (...) No debiendo incluirse en este procedimiento las operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación”.

## REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

### Libros

Landa, César (2005). Los principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.

Rubio, Marcial. (2009). SISTEMA JURIDICO -Introducción al Derecho.10ma Ed. Lima

Ruiz de Castilla, Francisco (2017). Derecho Tributario: Temas Básicos.1ra ed. Lima

SAÍNZ, Fernando (1991). Lecciones de derecho financiero. Madrid: Universidad Complutense

Villanueva, Walker.(2014). Tratado del IGV Regímenes Generales y Especiales. 1ra ed. Lima.

Villegas, Héctor. (1999). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.7ma ed. Buenos Aires.

### Artículos

Alva, Mario (2013). El crédito fiscal y la realización de operaciones gravadas y no gravadas: ¿cuándo aplicar la prorrata?. *Revista de Actualidad Empresarial*.

Novoa, Gerardo. (2009). Tratamiento tributario aplicable a la industria aérea. *Derecho & Sociedad*

Robles, Carmen del Pilar y De Souza, Miguel Angel. (2005). Derecho Constitucional Tributario y otros principios del Derecho Tributario no recogidos en la Constitución vigente. *Revista de Actualidad Empresarial*.

Sáenz, María (2003). El Crédito Fiscal. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*

Terrones, Roxana (2005). La interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Derecho & Sociedad*.

## **Legislación**

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

CONVENIO DE MONTREAL. (2003) Convenio para la Unificación de ciertas reglas para el Transporte Aéreo Internacional, publicado el 04 de noviembre del 2003.

PODER LEGISLATIVO. (2010) Ley N° 27261 “Ley de Aeronáutica Civil, publicada el 10 de mayo del 2000.

PODER EJECUTIVO. (2007) Decreto Legislativo N° 980, publicado el 15 de marzo del 2007.

PODER EJECUTIVO. (2007) Decreto Supremo N° 168-2007 – EF. Norma Reglamentaria del Decreto Legislativo N° 980, publicado el 31 de octubre del 2007.

PODER EJECUTIVO. (2008) Decreto Supremo N° 140-2008 – EF. Norma Reglamentaria del Decreto Legislativo N° 980, publicado el 01 de diciembre del 2008.

SUNAT. (1997) Resolución de Superintendencia N° 093-97/SUNAT “publicada el 4 de noviembre de 1997

## **Jurisprudencia Constitucional**

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (2003). Expediente N° 918-2002-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00918-2002-AA.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (2003). Expediente N° 2302-2003-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (2004) Expediente N° 033-2004 – AI/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (2005) Expediente N° 0042-2004-AI/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (2006). Expediente N° 00047-2004-AI/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047-2004-AI.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (2009) Expediente N° 16-2007-AI/TC. Sentencia: 03 de abril del 2009.

### **Sentencia Judicial**

PODER JUDICIAL. (2015) Sentencia Casatoria N° 4392-2013, de fecha 24 de marzo del 2015

### **Jurisprudencia Administrativa:**

Tribunal Fiscal. (1997). RTF N° 929-5-1997. Recuperado de [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=929&sala=5&anio=1997&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=929&sala=5&anio=1997&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal. (1997). RTF N° 825-4-1997. Recuperado de [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=825&sala=4&anio=1997&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=825&sala=4&anio=1997&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal. (2000). RTF N° 718-3-2000. Recuperado de [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=718&sala=3&anio=2000&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=718&sala=3&anio=2000&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal. (2002). RTF N° 2232-4-2002. Recuperado de [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=2232&sala=4&anio=2002&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=2232&sala=4&anio=2002&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal. (2005). RTF N° 3475-3-2005. Recuperado de [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3475&sala=3&anio=2005&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3475&sala=3&anio=2005&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal. (2005). RTF N° 4472-3-2005. Recuperado de [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=4472&sala=3&anio=2005&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=4472&sala=3&anio=2005&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal. (2009). RTF N° 1580-5-2009. Recuperado de [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1580&sala=5&anio=2009&admin=0&count=2&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1580&sala=5&anio=2009&admin=0&count=2&inputOpcion=rtfexp)

Tribunal Fiscal. (2003). RTF N° 00590-2-2003. Recuperado de [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_busq\\_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=590&sala=2&anio=2003&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=590&sala=2&anio=2003&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp)

### **Informe de Sunat**

Informe N° 270-2003-SUNAT/2B0000. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2702003.htm>

Informe N° 248-2009-SUNAT/2B0000. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i248-2009.pdf>