

EL IGV EN LA PRIMERA VENTA DE INMUEBLES

LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

SUMARIO

I. Introducción. - II. Primera venta de Inmuebles y el régimen del IGV aprobado por el Decreto Legislativo N° 775. - III. La Primera venta de Inmuebles y el régimen del IGV aprobado por el Decreto Legislativo N° 821. - IV. La Habitualidad en la venta de Inmuebles en el actual régimen del IGV. - V. La Habitualidad es el Impuesto a la Renta. - VI. La determinación del Crédito Fiscal en el actual Régimen del IGV.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende establecer las diferencias básicas entre el régimen del IGV -Impuesto General a las Ventas, aplicable también al Impuesto de Promoción Municipal, ambos con la tasa acumulada del 18%- contenido en el Decreto Legislativo N° 775, y el que surge del Decreto Legislativo N° 821, contenido en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF de 14 de abril de 1999, en lo que se refiere al aspecto material del presupuesto de hecho regulado en la norma para el caso de la primera venta de inmuebles.

También en este trabajo se analiza la definición de habitualidad para efectos de la aplicación del IGV en ambos regímenes, y se compara tal definición con la que es aplicable para el Impuesto a la Renta según la legislación que regula este último tributo.

De otro lado, este trabajo aborda el tema de la prorrata del crédito fiscal cuando estamos frente a una venta de inmuebles inafecta al IGV. Conviene recordar aquí que la legislación del IGV define la venta como todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso y también incluye en el concepto de venta el retiro de bienes bajo ciertas condiciones.

Es importante tener en cuenta que cuando se hace mención del IGV, en realidad se está incluyendo también al Impuesto de Promoción Municipal, que al igual que el IGV es administrado por la SUNAT pero que a diferencia del IGV no constituye un ingreso del Gobierno Central sino a favor de los Gobiernos Locales. La razón por la cual se menciona únicamente al IGV para referirse tanto a este impuesto como al Impuesto de Promoción Municipal, radica en el hecho que a este último tributo se le aplican las mismas normas que regulan el IGV. Ambos tributos recaen sobre la misma base imponible, el IGV con la tasa del 16% y el Impuesto de Promoción Municipal con la tasa del 2%, de donde resulta la tasa acumulada del 18%.

II. PRIMERA VENTA DE INMUEBLES Y EL RÉGIMEN DEL IGV APROBADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 775.

1. El literal d) del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 775 grava con el IGV la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

A su vez, el literal e) del artículo 3 de dicho Decreto Legislativo contiene la definición de "constructor" señalando que es: "Cualquier persona que construya

por encargo de un tercero o que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos en parte por un tercero para ella”.

Como se puede observar, en primer lugar califica como constructor toda persona que construye para un tercero. No interesa al respecto si los materiales que integrarán la construcción son íntegramente comprados a su propio nombre por el constructor para ser incluidos en el precio de la obra, o si el constructor sólo compra a su nombre algunos materiales y otros son adquiridos por el propietario de la obra, o si la integridad de los materiales son adquiridos por dicho propietario -hipótesis esta última en que el valor de los materiales no integrará, por supuesto, el precio de la construcción a ser facturado por el constructor-.

En segundo lugar, la norma bajo análisis califica como constructor a aquella persona que se dedica **en forma habitual** a la venta de inmuebles. Nótese que, en este caso, el constructor no tiene encargo alguno de otra persona para construir. Para la norma es irrelevante que el bien sea construido totalmente por la persona que se dedica en forma habitual a la venta de inmuebles o que ésta encargue a un tercero parte de la construcción y, consecuentemente, construya él mismo la otra parte. Empero, la disposición legal que venimos comentando omitió referirse al caso en que la persona que se dedica en forma habitual a la venta de inmuebles encargue a un tercero la totalidad de la construcción.

Al producirse dicha omisión, resultaba que, bajo el régimen del Decreto Legislativo N° 775, no calificaba como constructor la persona dedicada en forma habitual a la venta de inmuebles, respecto del inmueble cuya construcción total había sido encargada por él a un tercero. Consecuentemente, no estaba afecta al IGV la primera venta de ese inmueble por quien encargó su construcción total a un tercero, puesto que tal transferencia no encajaba en la hipótesis prevista en el literal e) del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 775 al no haber sido realizada por el constructor de dicho inmueble.

2. Al amparo de las normas del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, en cuanto regulan la determinación del crédito fiscal cuando el contribuyente realiza operaciones gravadas y no gravadas, surgiría como una interpretación literal que la transferencia de un inmueble por quien no califica como constructor influya en tal determinación, como una operación no gravada que reduce el crédito fiscal.

Tal interpretación literal surge del numeral 6 del artículo 6 del Reglamento citado, en cuanto señala que para determinar la prorrata del crédito fiscal se deben incluir *“el total de las operaciones del mismo periodo (se refiere a los doce últimos meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito), considerando las gravadas y no gravadas”*.

El Decreto Legislativo N° 775 y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF no consignaban expresamente un tercer grupo de operaciones - como sí lo hace el Reglamento actualmente vigente-, denominadas **“operaciones no consideradas como operaciones no gravadas”**, que resultan neutras a los efectos de la prorrata del crédito fiscal -es decir, no reducen el crédito fiscal-.

Sin embargo, consideramos válido interpretar que las operaciones inafectas -o, cuando menos algunas de las operaciones inafectas como es el caso de la

transferencia de un inmueble que no califica como primera venta de inmuebles efectuada por su constructor- no deben reducir el crédito fiscal, gozando al efecto de neutralidad en función de la interpretación lógica de las normas que regulan la aplicación del IGV bajo la vigencia del ya derogado Decreto Legislativo N° 775 y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF.

III. LA PRIMERA VENTA DE INMUEBLES Y EL RÉGIMEN DEL IGV APROBADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 821.

- Actualmente, las normas del IGV aplicables son las contenidas en el Texto Único Ordenado de la Ley del IGV y del Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF -en adelante el TUO-, que recoge lo establecido en el Decreto Legislativo N° 821 y normas posteriores, y en el Reglamento del Título I de dicha Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 136-96-EF y normas modificatorias.
- El literal d) del artículo 1 del TUO grava con el IGV: *"La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos"*. A su vez, el literal e) del artículo 3 del TUO define al constructor como: *"Cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella"*.

La norma vigente subsana la omisión en que incurrió el Decreto Legislativo N° 775, pues califica también como constructor a la persona que se dedica **en forma habitual** a la venta de inmuebles construidos totalmente por un tercero para ella. En esta forma, en las siguientes tres situaciones califica como constructor una persona que se dedica en forma habitual a la venta de inmuebles:

- Si el inmueble es construido totalmente por ella;
- Si el inmueble es construido parcialmente por ella y parcialmente por un tercero para ella; y,
- Si el inmueble es construido totalmente por un tercero para ella.

En cambio, la norma actualmente vigente suprime de la calificación como constructor el caso de quien construye por encargo de un tercero. Tal supresión resulta pertinente, porque en tal caso lo que existe es un contrato de construcción, gravado con el IGV como tal, y no una primera venta de inmuebles a favor de quien encargó la construcción.

IV. LA HABITUALIDAD EN LA VENTA DE INMUEBLES EN EL ACTUAL RÉGIMEN DEL IGV

- La habitualidad no está definida, como correspondería, en la ley del IGV que ha sido recogida por el TUO, sino en la norma reglamentaria.

En tal sentido, la reglamentación resulta violatoria del principio de legalidad consagrado en la Constitución Política, que no permite que el poder tributario se ejercite -en materia de impuestos distintos a los derechos arancelarios- por un decreto supremo como es el Reglamento de la Ley del IGV. El ejercicio del poder tributario comprende la regulación integral del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, uno de cuyos aspectos es el aspecto material que consiste en la descripción hipotética del hecho o conjunto de hechos sustantivos que de

realizarse darán origen al nacimiento de la obligación tributaria y que constituyen el objeto del tributo.

Ahora bien, al definir la habitualidad el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento del Título I de la Ley del IGV tiene tres párrafos que deberían ser objeto de análisis.

2. El primer párrafo de dicho numeral 1 señala que para calificar la habitualidad a que se refieren el inciso e) del artículo 3 y el artículo 9 del TUO, la SUNAT considerará la naturaleza, monto o frecuencia de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó. En primer lugar, los tres supuestos mencionados -naturaleza, monto o frecuencia- no tienen que darse acumulativamente sino que basta que esté presente alguno de ellos para que se configure la habitualidad, pero previamente se debe analizar la operación realizada a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto la celebró.

Dentro de este orden de ideas, nos parece, por ejemplo, que si el sujeto que celebró la operación puede demostrar que construyó para su propio uso y no para vender, pero que en un momento dado tuvo que vender el inmueble para obtener la liquidez suficiente para continuar el giro del negocio, ello no lo hace calificar como habitual. Bajo esta premisa, no interesaría, por tanto, que el precio por el cual se realizó la venta sea significativo y tampoco que hubieran otras ventas de inmuebles realizadas por él si es que todas ellas tuvieron el mismo objeto, esto es, obtener liquidez para mantenerse en el negocio.

Pero, es cuestionable, además, esta definición reglamentaria de habitualidad, por cuanto priva al vendedor de seguridad jurídica. En efecto, en definitiva él puede pensar que no califica como habitual. Meses o años más tarde, como consecuencia de una fiscalización, la SUNAT órgano administrador del IGV podría estimar que estaba equivocado, emitiendo y notificando una Resolución de Determinación y una Resolución de Multa.

En virtud de la Resolución de Determinación, la SUNAT pondría en cobranza el IGV supuestamente omitido, más intereses moratorios, al calificar la venta del inmueble como una operación gravada con dicho tributo.

De otro lado, la Resolución de Multa pondría en cobranza la multa prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, más intereses moratorios. Según dicho numeral, constituye una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones -entre otros conceptos- actos gravados, así como declarar datos falsos -en este caso, declarar que la venta de inmuebles está inafecta cuando a juicio de la SUNAT está gravada- que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Esta infracción está actualmente sancionada con una multa del 50% del tributo omitido, sin perjuicio de la posibilidad que contempla el artículo 179 del Código Tributario para obtener la rebaja de dicha multa mediante el acogimiento al llamado "Régimen de Incentivos", pero que supone renunciar a la interposición de cualquier recurso impugnatorio.

La falta de precisión en la definición de habitualidad, independientemente de la legalidad de la norma que contiene dicha definición, somete pues a los contribuyentes a una total inseguridad respecto de si la venta que realizó es o no una operación afecta al IGV.

Ni siquiera le es posible a ese contribuyente consultar previamente a la SUNAT si la operación que va a realizar constituye una transferencia de inmuebles gravada con el IGV y si, específicamente, él califica como habitual. El artículo 93 del Código Tributario no permite que un contribuyente pueda formular una consulta escrita ante el órgano administrador del tributo sobre hechos concretos y antes de que éstos se realicen. Sólo permite que formulen consulta escrita las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, y nunca sobre hechos concretos sino sobre el sentido y alcances de las normas tributarias.

Como es fácil observar, la calificación de si una persona se dedica o no en forma habitual a la venta de inmuebles, es una cuestión que debe ser analizada caso por caso, en razón de la imprecisión de la definición contenida en la norma reglamentaria del IGV.

3. La interpretación que hacemos del primer párrafo del referido numeral 1 se fortalece cuando se analiza el segundo párrafo de dicho numeral, según el cual en el caso de operaciones de venta se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo o su venta, debiendo evaluarse en este último caso el carácter habitual dependiendo de la frecuencia y/o monto. Es decir, esta regla estaría precisando que la frecuencia y/o el monto sólo deben ser tomados en consideración si el bien que se está transfiriendo fue adquirido o producido para su venta y no para su propio uso o consumo.
4. Adicionalmente, el quinto párrafo del referido numeral 1 contiene una presunción de habitualidad. Según dicho párrafo se presume la habitualidad cuando el enajenante realiza la venta de por lo menos dos inmuebles en un período de doce meses.

La parte final del quinto párrafo del numeral 1, relacionada con la presunción de habitualidad, señala que de realizarse en un solo contrato la venta de dos o más inmuebles debe entenderse que la primera transferencia es la del inmueble de menor valor. Tal presunción no es de pleno derecho sino que admite prueba en contrario, pudiendo constituir la prueba en contrario, por ejemplo, el hecho que se esté transfiriendo un bien que no fue adquirido o producido para su venta - como lo señala el segundo párrafo del tantas veces citado numeral 1-.

V. LA HABITUALIDAD EN EL IMPUESTO A LA RENTA

1. Por Decreto Supremo N° 054-99-EF de 13 de abril de 1999 se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta -en adelante, TUO DE LA LIR-.

El artículo 5 del TUO DE LA LIR señala que para efectos de dicha ley se entiende por enajenación: *“la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se trasmite el dominio a título oneroso”*.

Mientras que para efectos del IGV la legislación usa como concepto genérico el de “venta”, entendiendo por tal toda transferencia de bienes a título oneroso y el retiro de bienes -la ley define qué bienes está comprendiendo en sus alcances-, el TUO DE LA LIR para referirse a todo tipo de transferencia de bienes usa como concepto genérico el de “enajenación”.

2. El inciso c) del artículo 3 del TUO DE LA LIR incluye entre las ganancias y beneficios gravados con el Impuesto a la Renta: *“los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes”*.

De otro lado, el inciso a) del artículo 4 del TUO DE LA LIR presume que existe habitualidad, en la enajenación de bienes inmuebles hecha por personas naturales, cuando el enajenante haya efectuado en el curso del ejercicio, en el ejercicio precedente o en ambos, por lo menos dos compras y dos ventas de inmuebles, salvo que sea de aplicación el inciso b) del artículo 3.

3. Según el inciso b) del artículo 3 del TUO DE LA LIR, en lo que a inmuebles se refiere, constituyen rentas gravadas los resultados provenientes de la enajenación de:

a) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización. Basta entonces que una persona natural enajene un terreno urbanizado o lotizado para que sus resultados constituyan rentas gravadas. No se requiere un cierto número de operaciones previas.

b) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación. Desde la primera venta el resultado de la enajenación constituye renta gravada, sin que corresponda determinar si la persona natural transferente es o no habitual.

c) Bienes inmuebles adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas. Esta regla contiene dos hipótesis. Bajo la primera hipótesis, constituyen rentas gravadas los resultados provenientes de la enajenación de un bien inmueble que fue adquirido en pago de una operación habitual -por ejemplo, un abogado que presta servicios legales y cuyos honorarios son pagados por el cliente adjudicándole un inmueble que luego es vendido por el abogado-. Según la segunda hipótesis, constituyen rentas gravadas los resultados provenientes de la enajenación de un bien inmueble para cancelar créditos provenientes de operaciones habituales -por ejemplo, el caso de una empresa que compra y vende mercaderías y para realizar ese objeto se endeuda, procediendo a cancelar el crédito mediante la adjudicación de un bien inmueble a la persona natural acreedora, y esta última a enajenar el referido bien acto seguido.

d) Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de: (i) personas jurídicas o empresas constituidas en el país; (ii) empresas unipersonales domiciliadas en el país; y, (iii) establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría.

Como se puede apreciar, en ninguna de estos casos se trata de la enajenación de bienes por personas naturales.

e) Denuncios y concesiones, que según la Ley General de Minería tienen la condición de bienes inmuebles.

En los casos precedentes, excepto el mencionado en el literal d), si la enajenación es efectuada por una persona natural no hay que calificar previamente si ésta es o no habitual.

4. Con las excepciones mencionadas en el punto V.3 precedente, interesa analizar cuándo es que el inciso a) del artículo 4 del TUO DE LA LIR presume la existencia de habitualidad en la enajenación de bienes hecha por personas naturales.

Como antes se ha visto, para que se presume tal habitualidad previamente a la transferencia del inmueble objeto de análisis hay que determinar si el enajenante ha realizado otras operaciones referidas a inmuebles, dentro de un determinado período.

Ese período cubre la integridad del año precedente a la operación bajo análisis, así como el tiempo transcurrido desde el 1 de enero del año en curso hasta el día en que se realiza la operación bajo análisis.

A su vez, durante ese período y antes de la operación bajo análisis, el enajenante tendrá que haber efectuado cuando menos dos compras o dos ventas de inmuebles. Si ello ocurrió, la operación bajo análisis generará resultados gravados con el Impuesto a la Renta.

Nótese que las operaciones precedentes tienen que consistir necesariamente en compras y ventas y no en cualquier tipo de adquisición de inmuebles o transferencia de inmuebles respectivamente, distintas a "compras" y "ventas".

Así, por ejemplo, supongamos que una persona natural transfirió un inmueble el 1 de noviembre de 2002.

Para que esa persona natural pueda ser considerada habitual y, consecuentemente, los resultados de la transferencia efectuada el 1 de noviembre de 2002 constituyan rentas gravadas con el Impuesto a la Renta, tendría que ocurrir lo señalado en el párrafo siguiente:

Esto es, que entre el 1 de enero de 2001 y el 1 de noviembre de 2002, hasta inmediatamente antes de efectuada la transferencia mencionada en esta última fecha, la persona natural hubiera realizado por lo menos dos compras y dos ventas de inmuebles. Este requisito no quedaría cumplido y, por lo tanto, los resultados de la transferencia efectuada el 1 de noviembre de 2002 no estarían gravados con el Impuesto a la Renta porque no se podría presumir la habitualidad del transferente, si durante el período anotado, por ejemplo, éste efectuó cinco compras pero solamente una venta.

Una vez efectuadas dos compras y dos ventas en el período considerado por la norma, quedarán gravados los resultados de cualquier clase de enajenación de inmuebles que se efectúe hasta el final del segundo año que se toma en cuenta. Nótese que para estos efectos la operación que genera resultados gravados puede ser una venta o calificar como cualquier otro tipo de transferencia.

5. La habitualidad debe ser juzgada en cada año.

Así, puede ocurrir que una persona natural haya realizado una transferencia de inmuebles el 1 de noviembre de 2002 cuyos resultados están gravados con el impuesto a la Renta porque el transferente realizó por lo menos dos compras y dos ventas de inmuebles, precedentes, entre el 1 de enero de 2001 y el 1 de noviembre de 2002.

Imaginemos que esa persona no realiza ninguna otra transferencia de inmuebles

hasta terminar el año 2002.

Supongamos también que entre el 1 de enero de 2001 y el 1 de noviembre de 2002 esa persona había realizado dos compras y dos ventas de inmuebles, antes de efectuar la transferencia de fecha 1 de noviembre de 2002. Las dos compras las efectuó en el año 2001 y las dos ventas precedentes en marzo de 2002. A su vez, la transferencia efectuada el 1 de noviembre de 2002 consistió en una venta.

Esa persona natural, en razón de los datos expuestos, al iniciarse el año 2003 habría efectuado tres ventas en el 2002 y ninguna compra ni venta en el 2002 ni en el 2003. Si el 15 de enero de 2003 vende uno de los inmuebles que había comprado en 2001, no calificaría como habitual porque precedentemente -entre el 1 de enero de 2002 y el 15 de enero de 2003- efectuó tres ventas pero no tuvo compras. En consecuencia, la operación a realizarse el 15 de enero de 2003 no generaría resultados gravados con el Impuesto a la Renta. Esto en virtud de que la habitualidad se computa de año a año.

6. Como se puede apreciar, la presunción de habitualidad que regula el TUO DE LA LIR, respecto de personas naturales que transfieren inmuebles, prescinde de elementos subjetivos como el monto de la operación o la frecuencia de las operaciones realizadas, siendo así que las normas del IGV no precisan montos ni cómo se determina la frecuencia.

Dentro de este orden de ideas, las normas del Impuesto a la Renta sí otorgan al contribuyente seguridad jurídica, pudiendo haber sido reiteradas en la legislación del IGV, en vez de la definición imprecisa de habitualidad que esta última legislación contiene.

Por otro lado, como también se ha visto, el TUO DE LA LIR precisa en qué casos no se aplica la presunción de habitualidad y, por lo tanto, se consideran rentas gravadas, forzosamente, los resultados de ciertas enajenaciones de inmuebles. Lo propio pudo haber hecho la legislación del IGV.

VI. LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL ACTUAL RÉGIMEN DEL IGV

1. El Reglamento del Título I de la Ley del IGV actualmente vigente expresamente contempla, además de las operaciones gravadas y de las operaciones no gravadas, un tercer tipo de operaciones a las que denomina "*operaciones no consideradas como no gravadas*", con el fin de excluirlas de la determinación del crédito fiscal y de la prorrata de dicho crédito.

En otras palabras, estas operaciones no consideradas como no gravadas no reducen el crédito fiscal, porque no son tomadas en cuenta para el prorrateo, de forma tal que a dichos efectos gozan de neutralidad.

2. Respecto de este tema aparentemente hay dos normas contradictorias en el Reglamento. Una primera norma contenida en el acápite i) del numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento. Y una segunda norma contenida en el acápite ii) del citado numeral 6.2.

Según la primera norma se entiende como operación no gravada -y, en consecuencia, sí influye en la prorrata- la venta de inmuebles cuya adquisición

estuvo gravada, siempre que se realice en el país. A su vez, esa misma norma entiende como operación no gravada a las comprendidas en el artículo 1 del Decreto que se encuentren exoneradas o inafectas.

La segunda norma incluye entre las "operaciones no consideradas como no gravadas" -y que, por lo tanto, no reducen el crédito fiscal y no intervienen para efecto de la prorrata- la transferencia de bienes no considerados muebles.

En otras palabras, según la primera norma, si la venta de inmuebles está inafecta -por no ser primera venta de inmuebles realizada por su constructor-, es una operación no gravada que se considera para determinar el crédito fiscal y que, por lo tanto, influirá en la reducción de dicho crédito. En cambio, según la segunda norma, la transferencia de bienes no considerados muebles -por lo tanto, la transferencia de inmuebles inafecta al IGV- es una operación no considerada como no gravada que, por lo tanto, no reduce el crédito fiscal y no interviene en la prorrata.

3. ¿Cómo salvar esta contradicción? Consideramos que las reglas contenidas en el acápite ii) del citado numeral 6.2 son las que priman sobre las normas contenidas en el acápite i) del citado numeral, por ser las primeras especiales, y estas últimas generales.

La categoría "operaciones no gravadas", siempre estuvo regulada y es de carácter general porque teóricamente en esa categoría se incluían antiguamente las hoy denominadas "operaciones no consideradas como no gravadas".

Estas últimas constituyen una nueva categoría desprendida de la categoría general y en esa virtud sus normas califican como especiales, aplicándose la regla de que cuando hay una contradicción entre dos normas pero una es general y la otra especial, prima la especial.