

# INTRODUCCIÓN

## PRINCIPIOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS EN EL IVA

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto que pretende gravar la capacidad contributiva objetiva que se refleja a través del consumo de bienes y servicios finales. Este, debido a su estructura, no permite personalizar la aptitud del contribuyente de soportar tal carga tributaria según sus condiciones personales y familiares (capacidad contributiva subjetiva).

No obstante tratarse de un impuesto ciego en términos de capacidad contributiva subjetiva, se intenta atenuar tal observación disponiendo las exoneraciones de los productos que integran la canasta básica familiar para que el impuesto no recaiga en el consumidor final que no tenga la suficiente aptitud impositiva. Complementariamente, se implementa un Impuesto Selectivo (ISC) que recaiga sobre determinados consumos, los suntuosos o de lujo o el consumo de bienes no esenciales, que permita trasladar una mayor carga tributaria para los consumidores con mayor capacidad contributiva subjetiva.

De cualquier forma, debe quedar claro que el IVA es un impuesto general al consumo de bienes y servicios cuyo principio económico fundamental es el de neutralidad, que en el ámbito del impuesto tiene distintas manifestaciones.

Neutralidad en el sentido de que el empresario durante la cadena de comercialización no asume costo económico por concepto del IVA, aunque sí costos financieros en los hechos gravados en los que está obligado a empozar el impuesto sin haberlo necesariamente percibido. Asimismo, neutralidad en el sentido de que las decisiones de consumo de los bienes y servicios no deben estar influidas por la carga impositiva. Esto se logra diseñando un impuesto general al consumo de bienes y servicios, cuya piedra angular en nuestra opinión gira en torno al concepto de servicios, hecho gravado que puede servir de instrumento al objetivo de generalidad, y es comprensivo de la circulación de riqueza a través de medios o servicios tangibles

o intangibles, o cualquier otro intercambio de bienes o servicios que no encaje en los formatos tradicionales de los negocios.

A su vez, otro factor que influye en la generalidad, está dado por el planteamiento técnico del sujeto contribuyente del IVA, en la definición del sujeto pasivo o sujeto empresario, cuya idea fundamental es incorporar a los sujetos que ofrecen bienes y servicios de consumo en el mercado compitiendo entre sí. En este sentido, la habitualidad juega un papel importante para comprender como sujetos empresarios o contribuyentes del IVA a aquellos que intervienen en el mercado desarrollando una actividad económica que pone a disposición del consumidor los bienes y servicios que satisfagan sus necesidades. También en la definición del sujeto contribuyente debe incorporarse al sujeto empresario que actúe en cualquier etapa de la cadena de comercialización de bienes y servicios.

Finalmente, la neutralidad del impuesto se manifiesta en la igualdad de trato impositivo entre el consumo interno e internacional de bienes y servicios, lo que explica que cualquier impuesto que afecte el consumo de bienes y servicios en el mercado interno se debe replicar para los provenientes del extranjero. A ello obedece que se graven con el impuesto la importación de bienes y la utilización de servicios.

También tiene importancia gravitante en el impuesto el concepto de "consumo", el cual viene a ser la manifestación de capacidad contributiva objetiva que pretende gravar el impuesto, aunque jurídicamente el hecho gravado del impuesto no sea el consumo.

En efecto, en el comercio internacional, las exportaciones de bienes y servicios tienen como elemento fundamental para aplicar la exoneración, inafectación o gravamen con tasa 0% que el consumo de tales bienes y servicios se produzca en el extranjero. Así, en la exportación de bienes se exige que su consumo definitivo se produzca en el mercado extranjero y, en la exportación de servicios, que el uso, explotación o aprovechamiento se produzca en el extranjero.

En la exportación de bienes, la acreditación del consumo en el mercado extranjero se produce a través de un acto formal ante la autoridad aduanera correspondiente a través de la Declaración de Aduanas, en la que se expresa la decisión de destinar los bienes al consumo definitivo en el mercado extranjero; mientras que en la exportación de servicios se debe probar que el consumo de los servicios se ha producido en el extranjero para gozar de la exoneración, inafectación o afectación con tasa 0%.

Simétricamente, en los bienes y servicios provenientes del extranjero, el primer hecho gravado del impuesto es la importación definitiva de bienes porque solo a partir de ella los referidos bienes pueden circular en el mercado nacional para su destino al consumidor final. De modo que la importación temporal de bienes no está sujeta al impuesto porque su consumo definitivo en el mercado local no está autorizado y, en consecuencia, el impuesto no incide sobre este tipo de operaciones. En la utilización

de servicios provenientes del extranjero, el consumo o empleo de tales servicios en el territorio nacional da lugar a la exigencia del impuesto.

También el consumo explica por qué determinados bienes no son considerados bienes muebles para efectos del impuesto. Es el caso de los títulos valores, acciones, bonos, derecho de crédito, entre otros, que se excluyen de tal calificación a fin de no gravar con el impuesto la transferencia definitiva de tales bienes. La razón de tal exclusión está dada porque tales bienes no son susceptibles de consumo final, sino que constituyen bienes de inversión sobre los que no debe recaer el impuesto.

En las ventas inmobiliarias, la exigencia que el vendedor sea constructor genera la necesidad de atribuir a las transferencias de inmuebles, la condición de bienes susceptibles de consumo, bienes de cambio o bienes destinados a la venta, porque de no ser así se estarían gravando bienes de inversión o no destinados a la venta. El consumo también explica la exclusión de los terrenos dentro de la base imponible de las ventas inmobiliarias, porque tales bienes no se consumen a través de su depreciación.

El consumo, además, explica por qué los autoconsumos y las operaciones a título gratuito terminan siendo gravados en un Impuesto al Valor Agregado en que el concepto fundamental es la onerosidad de las operaciones sometidas a su incidencia. En efecto, el Impuesto al Valor Agregado recae sobre el valor agregado en cada etapa, sea que este puede calcularse bajo el método del producto nacional o el método de la renta nacional. Lo cierto es que la onerosidad está presente en la oferta de bienes y servicios (tipo consumo) o en el pago de la renta a los factores de producción (tipo renta).

No obstante ello, los autoconsumos internos o transferencias gratuitas (autoconsumo externo) se encuentran sometidos al impuesto porque cualquier consumo final de bienes y servicios fuera de la cadena de comercialización debe soportar la carga económica del impuesto. Así, si el sujeto contribuyente o empresario autoconsume bienes fuera de la cadena de comercialización, en un ámbito privado que revela su comportamiento como consumidor final debe soportar la carga económica del impuesto.

En nuestra legislación, el gravamen de los autoconsumos internos y transferencia gratuitas está regulado bajo la figura del retiro de bienes, respecto del cual se dispone la prohibición de trasladar el impuesto al adquirente de los bienes y se señala que su pago no constituye costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta. Estas disposiciones resultarían coherentes si lo que se gravara únicamente fueran los consumos finales de bienes y servicios, casos en los cuales, el sujeto que efectúe el consumo final de tales bienes y servicios deberá soportar su pago sin posibilidad de deducirlo para fines del Impuesto a la Renta, porque de lo contrario no estaría soportando el costo económico íntegro del impuesto.

El valor agregado, sin interesar la forma de su medición en función de la producción o del pago de las rentas a los factores de producción, también permite explicar la construcción jurídica del impuesto. En efecto, Derouin (1981:421) explica que bien la operación gravable se construye “[...] no desde el punto de vista de la parte que recibe el bien o el servicio y lo consume –es decir, lo destruye–, sino desde el punto de vista de la que lo suministra –es decir, la produce–. Así pues, la operación sometida al impuesto es menos una operación que da lugar al consumo, que una operación que procede de una producción”.

En este sentido, y en cuanto al valor agregado se refiere, la contabilidad nacional permite definirlo desde dos perspectivas, en función del producto nacional o de la renta nacional y, en esa perspectiva, se hace la distinción entre operaciones de producción y operaciones de reparto, entendiendo por estas últimas las que asignan recursos a los agentes económicos.

Este aporte conceptual es importante para excluir de la aplicación del impuesto a las operaciones de reparto, las que son remuneradas como factores que han contribuido la generación del valor agregado. Es el caso de las remuneraciones de los trabajadores, el pago de dividendos a los accionistas o el pago de intereses a las entidades financieras, las cuales se excluyen del impuesto. También las operaciones de reparto comprenden las operaciones de redistribución de los ingresos y capitales, y se excluyen del campo de aplicación del impuesto el pago de primas e indemnización de los seguros, los juegos y loterías.

No obstante, la contraprestación total que se paga por el intercambio de bienes y servicios y sobre la cual se aplica el impuesto comprende las remuneraciones de los factores de producción, tales como las remuneraciones de accionistas, los intereses pagados a entidades financiera y los beneficios de los accionistas, en otras palabras, la contraprestación está constituida por los costos directos o indirectos, gastos generales de ventas y de administración, así como el margen bruto de ganancias, suma total a la que se aplica el impuesto.

En cuanto a la construcción jurídica del impuesto, los conceptos nucleares del impuesto giran en torno al crédito fiscal que materializa la neutralidad de costos impositivos para el empresario; a la territorialidad del impuesto en el sentido que solo se gravan las operaciones que tengan un nexo de conexión con el territorio nacional; a la contraprestación que se paga por el intercambio de bienes y servicios y al sujeto pasivo del impuesto, que como empresario organizador de actividades económicas pone a disposición del consumidor final los bienes y servicios que satisfagan sus necesidades.

Dada la estrecha e íntima relación entre los principios económicos que hemos explicado en esta introducción y los institutos jurídicos que se construyen en la norma para lograr tales objetivos, es conveniente realizar siempre una lectura e interpretación finalista de la norma, procurando que los fundamentos técnicos y económicos del impuesto se respeten sobre la base de la interpretación del texto escrito de la norma jurídica.

En nuestra jurisprudencia administrativa no se ha prestado atención a la interrelación entre los principios económicos y jurídicos del impuesto para la interpretación de las normas reguladoras del impuesto, en cambio, curiosamente se han destacado las características técnico-económicas del Impuesto al Valor Agregado Peruano. En efecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1374-3-2000 de fecha 20 de diciembre de 2000 señala que el “legislador adoptó la técnica del impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado calculado sobre el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto, con derecho a un crédito fiscal con deducciones amplias”.

- a) Es un impuesto plurifásico: en función de los sujetos que integran la cadena de producción y comercialización y de la totalidad de transferencias de bienes y servicios dentro de la cadena de producción y comercialización.
- b) Es un impuesto no acumulativo: porque la incidencia económica del impuesto en una etapa anterior no se traslada a la subsiguiente como parte del costo y, en consecuencia, se evita el efecto cascada o efecto acumulativo del impuesto (impuesto sobre impuesto previamente pagado).
- c) Valor agregado sobre base financiera: el cálculo del valor agregado se realiza bajo el método de sustracción (ventas vs. compras) el cual puede efectuarse sobre base real o sobre base financiera; el primero supone computar la producción lograda en un período, y deducir el monto de los gastos efectuados para adquirir mercaderías, materias primas, insumos ingresados al ciclo productivo de dicho período.

Por el segundo, el valor agregado se obtiene confrontando el total de ventas de un período contra el total de compras del mismo período. No interesa en este segundo sistema que las ventas correspondan a la producción del período, ni que las compras se hayan incorporado o no en el ciclo productivo de dicho período, basta que financieramente se hayan producido las ventas y compras, a los efectos de obtener el valor agregado.

- d) Base financiera de impuesto contra impuesto: el cálculo del valor agregado puede efectuarse con arreglo a dos sistemas: el sistema de sustracción de la base contra base o el de deducción de impuesto contra impuesto. Por el primero, se detrae de las ventas de un período, las compras del mismo período y se aplica el impuesto a la diferencia ( $1000 - 500 = 500$ .  $IGV = 95$ ); por el segundo, se detrae del impuesto de las ventas de un período, el impuesto de las compras de dicho período ( $190 - 95 = 95$ ). Como se aprecia, los resultados son exactamente los mismos, se producen únicamente diferencias en caso de que existan alícuotas reducidas o exoneraciones.
- e) Deducción de tipo consumo en cuanto a inversiones: en cuanto a la deducción del impuesto que afecta la adquisición de bienes de capital, se propone doctrinariamente tres sistemas: 1) El sistema de deducción tipo producto: en el cual no se admite la

deducción del IGV, que haya afectado la adquisición de dichos bienes; se produce, en consecuencia, la acumulación del impuesto o, como señala Cosciani (1969), su doble imposición económica, por cuanto el costo de dicho bien se incorporará como parte del costo de la mercadería producida por la empresa; 2) El sistema de deducción tipo renta: en el cual se permite la deducción parcial y periódica del impuesto, en función a la vida útil del bien y al plazo de depreciación establecido; y 3) El sistema tipo consumo: en el cual se admite la deducción inmediata del IGV, que haya afectado la adquisición de dichos bienes.

La adopción de uno u otro sistema obedece a la complejidad que pueda revestir su implementación (razones administrativas) y esencialmente a objetivos de política fiscal, incentivar o limitar el uso de bienes de capital, según se permita la deducción total e inmediata del impuesto o simplemente se niegue tal posibilidad.

Dicho lo anterior, conviene abordar la finalidad de la obra. Como observará el lector, se ha buscado examinar la estructura jurídica del impuesto desde un punto de vista teórico y jurisprudencial. Se ha abordado, en un primer capítulo, el debate doctrinario en relación con la norma jurídica tributaria en el IVA, la hipótesis de imposición y la obligación tributaria, y se han repasado las distintas tesis en relación con el hecho gravado (consumo, valor agregado o cada operación concreta), así como el examen de las tres relaciones jurídicas que integran el impuesto (la obligación tributaria, la relación jurídica de crédito fiscal y la relación jurídica de repercusión).

A partir de ello, en los siguientes capítulos se realiza un análisis detallado de los hechos gravados con el impuesto, destacando como el hecho gravado más relevante el de la prestación de servicios. Tomando en cuenta que en nuestra legislación se ha optado por dar una definición positiva de servicios, lo que conduce a un esfuerzo de interpretación que materialice la finalidad de generalización del impuesto y, al mismo tiempo, concrete con claridad el núcleo fáctico de los hechos gravados que encajan en tal hipótesis de imposición.

En esa tensión, entre la vocación de generalidad del impuesto y la necesidad de precisar el detalle del núcleo fáctico de la hipótesis de imposición, hemos planteado la superación del tradicional concepto de prestaciones de dar, hacer y no hacer, dado que este contenido luce muy limitado y no corresponde con las infinitas posibilidades de circulación de los bienes y servicios que se pueden producir en el mercado; además que en el Derecho Civil moderno tal división ha quedado superada.

También hacemos un análisis exhaustivo de la institución central del impuesto, el crédito fiscal, destacando su perfil procesal, en especial el cúmulo de deberes formales que pretendían ser impuestos por la Administración Tributaria y nuestra jurisprudencia administrativa como constitutivos del derecho al crédito fiscal, lo que definitivamente afectaba el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, exigiéndose formalidades que en caso de cumplimiento defectuoso o incumplimiento determinaban la pérdida del derecho al crédito fiscal, a pesar de la demostración de

la realidad de las operaciones. Relacionado con este capítulo se analiza la regla de la prorrata de crédito fiscal y los supuestos de reintegro del crédito fiscal.

En otro apartado de la obra, analizamos la base imponible del impuesto, y destacamos la valoración subjetiva de dicha magnitud en contraposición con el Impuesto a la Renta, en que la regla general de la base imponible es un valor objetivo de mercado independiente del pacto contractual, y se produce un régimen de estanqueidad parcial entre el IVA y el Impuesto a la Renta. Decimos parcial porque en caso que la valoración fuera inferior al valor de mercado, cabe que la Administración Tributaria ajuste el valor contractual al valor de mercado, en nuestro entendimiento, como potestad exclusiva de esta, pero no como regla de valoración al que se encuentre sujeto el contribuyente en sus autoliquidaciones del impuesto.

También el momento de nacimiento de la obligación tributaria o devengo del impuesto explica la particular división de hechos gravados en nuestra legislación que ha sub-clasificado los servicios en los contratos de construcción; la diferencia más relevante es que en estos últimos el impuesto se devenga exclusivamente con la percepción del impuesto, mientras que en los servicios, en general, el impuesto se puede devengar con la emisión del comprobante de pago o con la culminación del servicio.

Además, hemos creído conveniente hacer un análisis de los nuevos regímenes de recaudación del impuesto, las retenciones, las percepciones del impuesto y la institución novedosa de las detracciones. Lo destacable de estos nuevos regímenes es que el impuesto no se recauda solo en cabeza del proveedor de los bienes y servicios, sino también en cabeza del cliente, usuario de los servicios o adquirente de los bienes (retenciones) o la recaudación del impuesto en cuentas intangibles bancarias cuyos depósitos de fondos está a cargo del cliente o usuario.

En las detracciones, observamos la regulación de un deber jurídico formal que nace en el seno de una relación jurídica privada, puesto que se dispone que un porcentaje de la contraprestación total se deposite en una cuenta bancaria abierta a nombre del proveedor que sirve solo para el pago de tributos, lo que constituye un sistema en el que se asegura la recaudación en cuentas bancarias intangibles.

Finalmente, quisiera en esta introducción agradecer a las personas que han propiciado que esta obra sobre el Impuesto al Valor Agregado sea posible, a Enrique Díaz, amigo personal, a Maribel Leguía, quien tuvo la disposición de hacer una revisión exhaustiva de la obra, aunque, claro está, cualquier error u omisión es de responsabilidad del autor, a mis colaboradores, Blanca Mamani y Saúl Villazana, dedicados alumnos de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, y a Karina Montestruque, a quien le he robado el tiempo que deberíamos compartir, por su amor, apoyo y comprensión.

Lima, mayo de 2009