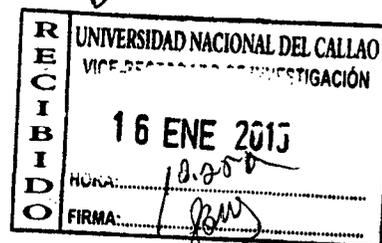
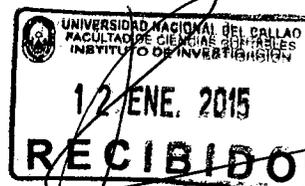
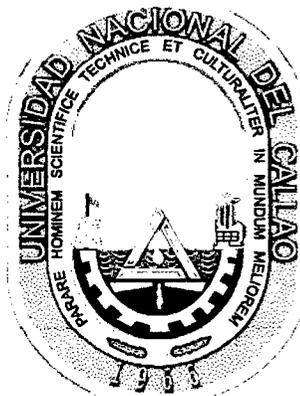
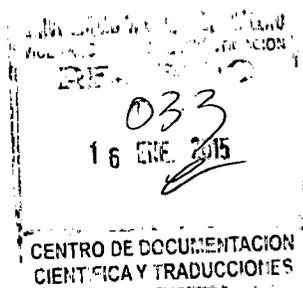


UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

INSTITUTO DE INVESTIGACION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES



INFORME FINAL DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS REQUISITOS FORMALES Y SUSTANCIALES PARA EJERCER EL DERECHO AL CREDITO FISCAL

AUTOR: JUAN RAMON SANCHEZ PANTA

(PERIODO DE EJECUCION: del 01/12/2013 al 30/11/2014)

(Resolución Rectoral N° 1135-2013-R-Callao)

Callao, 2014

INDICE

ÍNDICE	01
RESUMEN	03
ABSTRACT	04
INTRODUCCIÓN	05
CAPITULO I: MARCO TEÓRICO	12
1.1 Antecedentes de la investigación	12
1.2 Bases teóricas	18
1.3 Reseña histórica	30
1.4 Base Legal	32
1.5 Definición de términos	34
1.6 Variables e Hipótesis	39
CAPÍTULO II: LOS REQUISITOS SUSTANCIALES Y FORMALES	42
2.1 Gasto o costo de la empresa	49
2.2 Operaciones gravadas con el IGV	53
2.3 El comprobante de pago	54
2.4 Sujeto habilitado	61
2.5 El Registro de Compras	62
CAPÍTULO III: DERECHO AL CRÉDITO FISCAL	68
3.1 Técnica del valor agregado	68
3.2 Distorsión del IGV	71
3.3 Liquidez de la empresa	72
CAPÍTULO IV: PERDIDA DEL CRÉDITO FISCAL	74
4.1 Registro de operaciones sin las formalidades exigidas.....	74
4.2 Incongruencias tributarias	75
4.3 Acción confiscatoria contra el contribuyente	79

MATERIALES Y MÉTODOS	81
RESULTADOS	84
DISCUSIÓN	86
CONCLUSIONES	88
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	89
ANEXOS	92
Anexo 1: Matriz de Consistencia	93



RESUMEN

El presente trabajo aporta una visión al problema generado cuando una norma que modifica uno de los requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, abre la posibilidad de perderlo, debido a una redacción imprecisa, susceptible de interpretaciones literales que pueden llevar a la alteración del efecto de traslación que caracteriza al IVA, provocando distorsiones a la técnica del valor agregado.

El marco histórico se desarrolla en el Capítulo I, señalando los antecedentes de la investigación, las bases teóricas del impuesto al valor agregado, una reseña histórica y la base legal del IGV en el Perú. El tema central de la investigación se desarrolla en el Capítulo II, al describirse cada uno de los requisitos sustanciales y formales, presentando además una gama de jurisprudencia relacionada con el tema. En el Capítulo III, se explica los problemas que acarrea consigo la distorsión de la técnica del valor agregado y los problemas económicos y financieros que provoca en las empresas y finalmente, en el Capítulo IV, se analiza la pérdida del crédito fiscal relacionada con el Decreto Legislativo N° 1116, las incongruencias tributarias que se presentan al hacer la comparación con otras normas vigentes y se presenta una descripción de cómo se configura la acción confiscatoria.

Para esta investigación se estudiaron las normas que regulan los requisitos sustanciales y formales, sus modificatorias y complementarias, recurriéndose, además, a la doctrina nacional y extranjera, al derecho comparado y al examen de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal.

Finalmente, al término de la investigación se observó que la técnica del valor agregado puede verse distorsionada por la imprecisión de las normas modificatorias y complementarias de los requisitos sustanciales y formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, concluyéndose en que la Administración Tributaria debe promover la integración de las normas dispersas y publicitarlas para no perjudicar al contribuyente.

ABSTRACT

This paper provides an overview of the problem generated when a rule that modifies one of the formal requirements to perform the right to use the tax credit, opens the possibility of losing it, due to imprecise redaction, susceptible to literal interpretations that may lead to altered translation effect that characterizes the VAT, causing distortions to the technique of value added.

The historical framework is developed in Chapter I, pointing out the background to the research, the theoretical basis of value added tax, a historical review and legal basis of IGV in Peru. The focus of the research is conducted in Chapter II, in describing each of the substantive and formal requirements, also presenting a range of jurisprudence on the subject. In Chapter III explained the problems associated with it the distortion of the technique of value added and economic and financial problems caused in companies and finally, in Chapter IV analyzed the loss of the tax credit related with Legislative Decree N° 1116, tax inconsistencies that arise when comparing with other standards and a description of how the confiscatory action is configured occurs.

For this research we studied the rules governing the substantive and formal requirements, as amended and supplemented, in addition, having recourse to national and foreign doctrine, to comparative law and jurisprudence examined by the Tax Court were studied.

Finally, at the end of the investigation it was observed that the technique of value added can be distorted by the vagueness of the amended and supplemented rules of substantive and formal requirements for to perform the right to tax credit, concluding that the Tax Administration should promote the integration of dispersed rules and publicizing them to avoid prejudicing the taxpayer.

INTRODUCCIÓN

Uno de los tributos que intervienen en la mayor cantidad de operaciones, que llevan a cabo de manera diaria las personas generadoras de rentas empresariales es el Impuesto General a las Ventas (IGV), ya sea en calidad de vendedores de bienes, prestadores de servicios, constructores, importadores o como vendedores de inmuebles en su primera venta, quienes se encargan por mandatos de la ley de cobrar el IGV, y cuando actúan como adquirientes o usuarios de servicios soportan la carga del IGV.

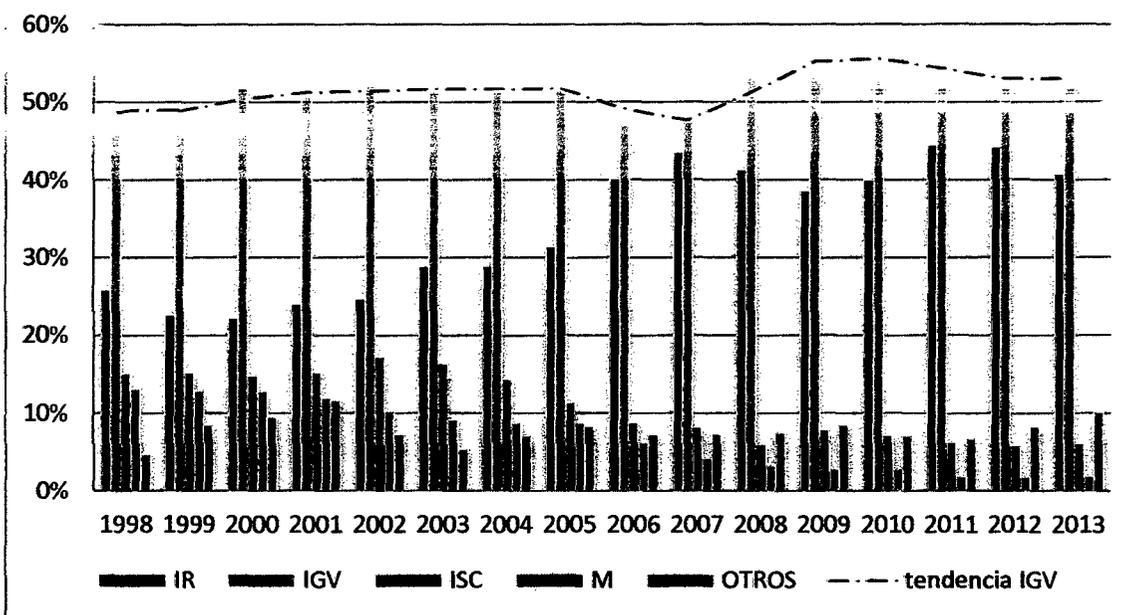
Hay que tener presente que el IGV califica como un impuesto plurifásico, estructurado en base de la técnica del valor agregado bajo el método de sustracción adoptando de manera específica la deducción sobre base financiera que considera la comparación de impuesto contra impuesto. Ello equivale a decir, que la obligación tributaria se obtiene de deducir del débito fiscal (IGV de ventas) el crédito fiscal (IGV de adquisiciones); sin embargo para ejercer el derecho al crédito fiscal se ha establecido requisitos sustanciales y requisitos formales señalados en los artículos 18° y 19° del TUO de la Ley del IGV aprobado mediante Decreto Supremo N°055-99/EF, publicado el 15 de abril de 1999.

De acuerdo con la información estadística de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y del Banco Central de Reserva del Perú (BCRP), en la estructura del presupuesto público anual ejecutado, los ingresos tributarios representan en promedio un 88% de la recaudación registrada en los últimos cuatro años.

En orden de importancia tributaria el Impuesto General a las Ventas (IGV) es el tributo que más aporta a la recaudación representando alrededor del 52% de los ingresos tributarios, pero a la vez presenta tasas de incumplimiento muy altas, de alrededor del 30% anual en los últimos cuatro años, lo cual ha

determinado que su constante modificación y ajustes, a fin de corregir esta situación para aumentar la tasa de cumplimiento y aumentar la recaudación.

INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL 1998-2013 (en porcentajes)



Fuente: SUNAT
Elaboración: Propia

EXPOSICION DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION

Con fecha 07 de julio del 2012 se publicó el Decreto Legislativo N° 1116, que modifica la Ley del IGV e ISC y la Ley que establece el Régimen de Percepciones del IGV. La finalidad de esta norma era perfeccionar algunos supuestos de nacimiento de la obligación tributaria, la determinación de la base imponible y la aplicación del crédito fiscal, así como la regulación aplicable a las operaciones de exportación, cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión tributaria, garantizando la neutralidad en las decisiones de los agentes económicos; así como, para perfeccionar los sistemas de pago del IGV flexibilizando su aplicación y mejorando los mecanismos de control, respetando los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En su exposición de motivos, en el último párrafo de la propuesta legislativa 2.2 sobre el requisito de la anotación en el Registro de Compras para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, se señaló que:

[...] frente a la flexibilización que se propone debe hacerse notar que la SUNAT mantiene parte del control de la determinación del impuesto en tanto se exige, para no perder el derecho al crédito fiscal, que la anotación de los comprobantes de pago y documentos a los que alude el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV en el Registro de Compras sea anterior al requerimiento de exhibición y/o presentación del mismo.

De modo tal que si se utiliza el crédito fiscal antes del momento en que se efectúa el registro del comprobante pago en la hoja que corresponda al periodo por el que se efectúa la declaración, no procede efectuar reparo alguno por este motivo, salvo que la anotación se realice con posterioridad a que surta efecto la notificación del requerimiento en el que se solicite la exhibición y/o presentación del registro de compras, pues solo en ese supuesto se produce la pérdida del crédito fiscal.

De otro lado, el Informe N° 132-2012-SUNAT/4B0000 del 17 de diciembre del 2012, señaló lo siguiente:

Se pierde el derecho al crédito fiscal en caso la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV¹—en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes— se efectúe luego que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras, aun cuando dicho requerimiento no se encuentre dentro del marco establecido por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, respecto del período del

¹ a) Que el IGV esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, la Nota de Débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el Fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.

Los comprobantes de pago y documentos, a que se hace referencia en el presente inciso, son aquellos que, de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal.

IGV señalado en tal requerimiento. (Conclusión)

Con la aprobación de estas normas se infiere que hay una tendencia a que el aspecto formal prime sobre el aspecto sustancial, ya que al mostrar inflexibilidad en el cumplimiento de los requisitos formales, el afán de recaudación de la Administración Tributaria se encamina hacia el desconocimiento del crédito fiscal deducido por los contribuyentes obligándolos a determinar un monto mayor de impuestos que excede a los que realmente les corresponde..

Hay que recordar que la limitación del derecho al crédito fiscal debe aplicarse equilibradamente, considerando siempre los límites del poder tributario establecidos en el artículo 74° de la Constitución, respetando así los principios de legalidad y de no confiscatoriedad.



En ese sentido ,el derecho al crédito fiscal debe basarse en la exigencia de que la operación haya existido y en el cumplimiento de los requisitos sustanciales, es decir que al adquirirse bienes y servicios, estos se destinen a operaciones gravadas con IGV que sean permitidas como costo o gasto, lo que equivale a que sean un factor de producción que interviene directamente en las fuentes productoras de renta o en la generación de ingresos vinculados al giro del negocio. Por lo tanto, el incumplimiento de aquellos requisitos formales, facilitadores de la labor de fiscalización, no puede determinarla pérdida del derecho al crédito fiscal, sino que por el contrario su reparación debe ser de carácter de subsanable y solo debe generar una sanción.

De conformidad con lo señalado en el artículo 62° del TUO del Código Tributario, aprobado por D. S. N° 133-2013-EF, la administración tributaria puede desconocer el uso del derecho al crédito fiscal en el momento de fiscalizar a un contribuyente, al exigirles el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales señalados en el artículo 18° y 19° del TUO de la ley del IGV aprobado por D. S. N° 055-99/EF.

El desconocimiento del derecho del crédito fiscal origina que el IGV deje de ser

un impuesto al valor agregado, pasando a convertirse en un impuesto a las ventas, por lo que su aplicación no tendría sustento legal y su cobro sería confiscatorio.

Luego de identificado el problema, la pregunta general formulada fue la siguiente:

¿En qué medida se relaciona el tratamiento tributario de los requisitos formales y sustanciales con el derecho a ejercer el crédito fiscal?

de la cual se derivaron las siguientes tres interrogantes secundarias en base a las variables materia de esta investigación:

- ¿De qué manera se relaciona el registro de operaciones sin las formalidades exigidas con la técnica del valor agregado?
- ¿De qué manera se relacionan las incongruencias tributarias con la acción confiscatoria contra el contribuyente?
- ¿De qué manera se relaciona la distorsión del IGV con la liquidez de las empresas?

OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

Ante las preguntas formuladas, la investigación se orientó a lograr los siguientes objetivos:

Objetivo general

- Determinar la relación del tratamiento tributario de los requisitos formales y sustanciales con el derecho a ejercer el crédito fiscal.

Objetivos específicos

- Determinar la relación del registro de operaciones sin las formalidades exigidas con la técnica del valor agregado.

- Determinar la relación de las incongruencias tributarias con la acción confiscatoria contra el contribuyente.
- Determinar la relación de la distorsión del IGV con la liquidez de las empresas.

IMPORTANCIA Y JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACIÓN

La importancia de la presente investigación radica en que considerando que el IGV es uno de los impuestos más importantes para el Estado, ya que mediante su recaudación se financia casi la mitad del Presupuesto de la República y que además es un impuesto de fácil recaudación para la Administración Tributaria, el legislador al diseñar su funcionamiento restringió el derecho a la compensación de poder deducir el tributo pagado por las compras o adquisiciones realizadas, llamado crédito fiscal, estableciendo en la ley condiciones o requerimientos básicos, fundamentales, de carácter pecuniario para tener derecho a esta deducción, pero también condicionó su ejercicio al cumplimiento de formalidades relacionadas con la documentación y registro que debe sustentar la operación de compra.

Resulta interesante conocerla prioridad de los requisitos sustanciales y formales en el ejercicio del derecho al crédito fiscal, relacionándolos con la técnica del valor agregado, descubriendo si existe o no alguna incongruencia tributaria que conlleve a acciones confiscatorias contra el contribuyente.

Si bien hay bastante información respecto del IGV, es poca la información que relacione los condicionamientos al uso del crédito fiscal con la distorsión que puede experimentar este impuesto al prevalecer lo formal sobre lo sustancial, por lo que la información analizada es un aporte de conocimientos que van a orientar al contribuyente sobre cómo ejercer su derecho al crédito fiscal.

La utilidad de la presente investigación se manifiesta como fuente de consulta dentro de la temática tributaria, que beneficia a los contribuyentes y estudiantes de esta especialidad ya que sirve como fundamentación y guía para ejercer el

derecho al crédito fiscal.

No hay duda que los resultados obtenidos servirán de base para que el legislador identifique las incongruencias tributarias que al respecto se han ido desarrollando con las normas modificatorias alrededor del crédito fiscal y que de alguna manera desvirtúan la técnica del valor agregado.

Otro motivo para justificar la elección del tema de investigación fue la identificación de procedimientos que se han ido incorporando en la legislación del IGV con afán recaudatorio sin tener presente que dichas medidas conllevan a acciones confiscatorias y por ende sobrepasan la potestad tributaria y vulneran principios constitucionales como el de la no confiscatoriedad.

Finalmente, este estudio es relevante por cuanto se orienta a constituir un paso necesario para los futuros investigadores relacionados con el tema desarrollado al contribuir con información sistematizada y analizada.



CAPITULO I

MARCO TEORICO

1.1 Antecedentes de la investigación

Como ya se ha señalado, es poca la información analítica desarrollada sobre los requisitos sustanciales y formales que condicionan el uso del crédito fiscal relacionándolos con la distorsión que puede experimentar el IGV, por lo mismo, es pertinente prestar atención a los comentarios que algunos tributaristas han realizado al respecto, como el argentino Darío González (2005) que en un documento de trabajo preparado para el CIAT señaló lo siguiente sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA):



[...] es decir aquél en el que el valor agregado se determina por método de sustracción sobre base financiera, de acuerdo con la técnica de impuesto contra impuesto –o sea, por el llamado también método indirecto– y que adopta el principio de imposición exclusiva en el país de destino, para evitar la acumulación de cargas en el tráfico internacional de bienes y servicios, asegurando que el tributo recaiga sobre el consumo realizado en el país que lo aplica.

El IVA es un tributo que tiene como hecho imponible cada una de las ventas de bienes y prestaciones de servicios que tiene lugar desde la iniciación del circuito económico conformado por los ciclos de producción y distribución hasta llegar a los consumidores finales o, en su caso, desde la importación hasta la venta o prestación de servicios.

Los sujetos trasladan al precio el importe que resulta de aplicar la alícuota del impuesto sobre el importe total de dichos precios, facturándolo en forma discriminada –con posibles excepciones en las transacciones con consumidores finales–, a la vez que para determinar su obligación tributaria, deducen el importe de ese componente, del precio que le

hubieran facturado otros sujetos del impuesto en virtud de sus adquisiciones o el tributo pagado a raíz de importaciones realizadas.

El impuesto se traslada hacia adelante, a lo largo de la referida cadena hasta llegar al consumidor final, quién paga como parte integrante del precio un importe equivalente al resultante de aplicar la alícuota del gravamen sobre dicho precio antes de la traslación de aquel importe, pues los efectos acumulativos de la imposición plurifásico se eliminaron a través de la deducción indicada en el párrafo precedente; esa deducción, a su vez, evita posibles efectos de piramidación que distorsionen los precios finales.

De lo expuesto surge, que el IVA es un impuesto general al consumo, plurifásico, de etapas múltiples, no acumulativo, que asigna la carga a través de un mecanismo de traslación directa a los precios para captar la capacidad contributiva de los consumidores finales. (p.1-2)



Así mismo, Javier Luque Bustamante (2010), en el libro homenaje al Dr. Berenguel, compartió un ensayo bastante interesante sobre la hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas, destacando lo siguiente:

Como es ampliamente reconocido por la doctrina, la estructura de la norma tributaria es idéntica a la de cualquier norma jurídica, pues encierra una hipótesis, un mandato y una sanción.

La "*hipótesis de incidencia*", como Geraldo Ataliba denomina a esta descripción hipotética consagrada en esta norma, es un concepto que implica una abstracción, la descripción de un hecho cuya ocurrencia en la realidad resulta material y jurídicamente posible. Por ello, cuando ésta se realiza deja de ser una hipótesis para convertirse en un hecho concreto, que en el caso particular de las normas tributarias es denominado por el referido autor como "el hecho imponible". [...]

Señala así Ataliba que la hipótesis de incidencia es la descripción legislativa de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica de

un hecho contenido en la ley. [...]

En tal sentido dicha descripción legislativa (y por ello necesariamente hipotética) de un hecho presenta varios aspectos, cuya reunión le da entidad, siendo estos aspectos los siguientes: (i) *Material*; (ii) *Espacial o territorial*; (iii) *Subjetivo o personal*; (iv) *Temporal*; y (v) *Cuantitativo*. [...]

Con respecto al caso específico del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia, materia del presente trabajo, debemos iniciar nuestro análisis recordando que resulta frecuente conceptualizarlo como aquél aspecto de la hipótesis de incidencia que establece o precisa cuándo nace la obligación tributaria. [...]

Cómo se observa, el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia indica en qué momento se deberán entender realizados todos los aspectos de ésta, ya sea porque el legislador entiende que en ese momento se han perfeccionado todos los aspectos que la integran o porque la circunstancia elegida por el legislador denota un indicio razonable de la existencia de un hecho imponible en perfeccionamiento. [...]

El aspecto temporal puede estar ligado a la forma como ocurren los hechos gravados; [...]. Por ello, en el caso del IGV, todas las operaciones gravadas se configuran de manera inmediata, no se requiere una serie de momentos a través del tiempo para que el hecho imponible se configure o se entienda configurado, por lo tanto, entendemos que el IGV es un impuesto de realización inmediata. [...]

Como sabemos, en nuestra legislación el periodo para determinar la obligación tributaria correspondiente al IGV es mensual y, por lo tanto, el impuesto bruto o débito fiscal correspondiente al contribuyente por cada periodo tributario será la suma de los impuestos brutos determinados correspondientes a las operaciones gravadas en dicho periodo. (p.1002-1010)

Con respecto al crédito fiscal, el tributarista Mario Alva Mateucci (2011), hizo un análisis de su regulación en la ley, de cuya exposición extraemos lo siguiente:

El Impuesto General a las Ventas califica como un impuesto plurifásico, el cual se encuentra estructurado sobre la base de la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción, adoptando de manera específica como método de deducción el de base financiera. Sobre esta base el valor agregado se obtiene producto de la diferencia que se presenta entre las ventas y las compras que fueron realizadas en el periodo. [...]

Con relación al sistema para efectuar las deducciones sobre base financiera, se adopta el de impuesto contra impuesto; ello equivale a decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (impuesto que grava las operaciones realizadas o ventas) el crédito fiscal (impuesto que grava las adquisiciones realizadas o compras).

Si se observa con detalle, en este tipo de operaciones siempre existirán dos componentes claramente delimitados, por un lado tendremos el débito fiscal (IGV relacionado con las ventas) y el crédito fiscal (IGV relacionado con las compras). En la actualidad el IGV es un tipo de tributo cuya periodicidad es mensual. [...]

Si observamos, para que opere la técnica del valor agregado en el caso del IGV se requiere que las operaciones de adquisición sean gravadas y que las operaciones de venta también se encuentren gravadas. El problema que rompe este esquema es cuando existen operaciones de débito o de ventas exoneradas pero adquisiciones gravadas, con lo cual no se podría utilizar el total del IGV contenido en las facturas de adquisiciones. (p.261-262)

De otro lado, en la VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, el tributarista Alex Córdoba (2003), en ponencia individual sobre los requisitos sustanciales del crédito fiscal, detalló lo siguiente:

Desde un punto de vista económico, un impuesto plurifásico no acumulativo debe tener un impacto tributario equivalente a un tributo monofásico aplicado a nivel del consumidor final, de tal manera que el

impuesto únicamente incida sobre el valor agregado total del bien o servicio que se destina al consumo y que es el hecho imponible gravado con el impuesto. No obstante, si el tributo se estructurara jurídicamente en función a esa finalidad económica (gravar el consumo final), surgiría como inconveniente la dificultad de la Administración Tributaria de tener que fiscalizar a un universo mayor de contribuyentes (los consumidores finales) y el diferimiento del pago del tributo al momento en que efectivamente se produzca el consumo definitivo de los bienes y servicios. Como respuesta a estos problemas, surge la técnica de imposición sobre el valor agregado, [...]

El resultado antes mencionado sólo puede conseguirse mediante una correcta aplicación del mecanismo de neutralización del impuesto pagado en cada etapa del ciclo de producción y comercialización de los bienes y servicios, de tal manera que el tributo incida únicamente sobre el valor agregado en cada una de ellas.

[...]la modalidad de "impuesto contra impuesto" "(...) implica el funcionamiento de un verdadero crédito fiscal, según el cual el responsable puede descontar del impuesto generado por las ventas del período, los impuestos discriminados en las compras del mismo período."

[...] el "crédito fiscal" aparece como un instrumento que permite que la imposición al consumo afecte económicamente al consumidor final y no a los fabricantes y mayoristas, quienes trasladan la carga impositiva del tributo hacía aquél mediante el uso del referido crédito fiscal. [...]

Con relación a los requisitos de carácter sustancial, la legislación comparada suele establecer dos exigencias: (i) que el impuesto que se pretende deducir haya sido asumido como consecuencia de las exigencias de la empresa; y (ii) que las adquisiciones por las que se pagó el impuesto a deducir sean destinadas a operaciones gravadas.

En nuestro ordenamiento positivo, los requisitos sustanciales del crédito fiscal se encuentran contemplados en el artículo 18° de la Ley del



Impuesto General a las Ventas, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 55-99-EF. (p.235-245)

Finalmente, la tributarista Carolina Risso (2003), en su ponencia sobre el crédito fiscal peruano señaló que el reconocimiento del crédito fiscal encuentra su fundamento en las propias características técnico-económicas del IGV, ante lo cual hizo un análisis legislativo arribando, entre otras, a las siguientes afirmaciones:

El primero de los requisitos formales mencionados resulta innecesario pues deriva de la propia definición del crédito fiscal establecida en el artículo 18° de la Ley: “El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de los servicios prestados por no domiciliados.”

Los demás requisitos responden a obligaciones formales destinadas a facilitar el control y fiscalización del Impuesto, cuyo incumplimiento es sancionado con la pérdida del crédito fiscal.

Algunas de estas obligaciones resultan ser excesivamente gravosas para los contribuyentes, siendo censurable que el legislador haya optado por delegar en el reglamentador aspectos sustanciales de sus alcances, dada la gravedad de su castigo y su incidencia directa en la correcta determinación del impuesto: [...]

El incumplimiento de los requisitos formales que razonablemente puedan establecerse para efectos de simplificar las labores administrativas debe ser objeto de sanciones administrativas, pero no puede por si mismo originar la pérdida del crédito fiscal cuando existen otros medios probatorios que permiten acreditar la fehaciencia de las adquisiciones destinadas a la generación de un mayor valor agregado imponible.

El desconocimiento del crédito fiscal proveniente de adquisiciones



fehacientes, en base a razones meramente formales, rompe el objetivo de neutralidad del impuesto, pudiendo originar serias distorsiones en la formación de los precios o un efecto confiscatorio, según la mayor carga impositiva pueda ser trasladada a los consumidores finales o no. (p.323-325)

Como puede observarse, el tema de investigación ha sido tratado en artículos de publicaciones periódicas o como ponencias en Congresos de Tributación, debido a que estos son medios más actualizados para la difusión del conocimiento, pero son aportes inconexos, sin organización, lo que lleva al propósito de la presente investigación de convertirse en una guía completa que ayude al contribuyente, al estudiante al investigador y al legislador a tener un panorama general y detallado sobre el derecho al uso del crédito fiscal y las implicancias de considerar los requisitos sustanciales y formales en la técnica del valor agregado.



1.2 Bases teóricas

Para abordar el tema, fue necesario acudir a los fundamentos teóricos que rodean la técnica del valor agregado, encontrando algunos aportes de autores que se centran en algunas particularidades.

Impuesto indirecto

Una de las clasificaciones jurídicas del impuesto que modernamente se consideran de mayor importancia considera que éste puede clasificarse en directo e indirecto bajo el criterio de posibilidad de traslación².

Al respecto, Villegas (2007:161) refiere que los impuestos directos no son trasladables ya que son exigidos a las mismas personas que se pretende que los paguen y que gravan periódicamente la riqueza por sí misma, independientemente de su uso, en situaciones que suelen durar en el tiempo; en cambio los impuestos indirectos si son trasladables puesto que se cobran a

² Por traslación se entiende la transferencia económica de la carga impositiva de su pagador a un tercero. (Villegas, 2009:161)

una persona suponiendo que ésta se indemnizará a expensas de otra y que gravan la riqueza, no en sí misma sino en cuanto su utilización hacen presumir capacidad contributiva, en actos o situaciones accidentales como los consumos.

Se sabe que en el Perú, el IGV es un impuesto indirecto que grava al consumo, en una situación bastante particular, sobre la cual se tomó la opinión de Pedro Flores Polo (1986) que pareció la descripción más exacta para las circunstancias:

Los impuestos “indirectos” gravan los gastos o consumos; son impersonales, porque no interesa la persona del contribuyente; son “trasladables” o sea que en principio es posible pasarle la carga tributaria a otro contribuyente; y se dice que son más fáciles de recaudar y administrar porque no requieren un seguimiento a nivel individual de los contribuyentes; a veces se cobran en el acto mismo del consumo o gasto (caso del Impuesto General a las Ventas [...], etc.), y no necesitan una burocracia altamente especializada, abaratándose notoriamente el costo administrativo del impuesto. (p.350)



Dicho autor además expresó su preocupación por la falta de enseñanza al contribuyente de los elementos esenciales de su deber tributario, preocupación con la que coincide el presente trabajo, por lo que advierte que el rechazo a pagar impuestos es porque se confunde la obligación tributaria con el destino que el Estado le da a los recursos recaudados.

Potestad tributaria

No obstante, no hay que olvidar que si bien la Administración Tributaria tiene la facultad de recaudar los tributos, determinar la obligación tributaria, fiscalizar su cumplimiento y sancionar las infracciones tributarias, también tiene la obligación de actuar dentro de los límites constitucionales, tal como lo ha manifestado el tributarista Iván Barco (2009) cuando dice:

Es de tal importancia el concepto de la primacía de la Constitución que en el Perú, el Tribunal Constitucional (órgano colegiado altamente especializado) adoptando la tendencia internacional al respecto, ha considerado su presencia a través de sendas resoluciones especializadas, las cuales han expuesto el desarrollo de por lo menos cinco principios vinculados: principio de concordancia práctica con la Constitución, principio de declaración de inconstitucionalidad como última ratio, principio de eficacia integradora de la Constitución, principio de unidad de la Constitución y el principio de constitucionalidad.

Por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculada por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de fuerza normativa de la Constitución. Solo así el ejercicio de la potestad tributaria de parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucional. (p.325-326)

Con respecto a esto último, mediante la STC N° 2689-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en el sentido de que “[...] los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; [...]” (fundamento 12).

En esa misma sentencia, el Tribunal Constitucional, profundizó y precisó también el principio de supremacía de la Constitución en los fundamentos jurídicos 15 y 16, estableciendo lo siguiente:

[...], se debe señalar que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho –incluso la administración pública– deben considerar a

la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, [...].
(fundamento 15)

Por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales [...].
(fundamento 16)

Por último, definiendo el concepto de potestad tributaria, Villegas (2002) lo sintetizó en los siguientes términos:



Es la obligación que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas. (p.252)

Como el problema tributario es de por sí muy complejo, su fiscalización y control también lo es, y esto se manifiesta en las incongruencias que muchas veces se observa en la legislación tributaria al privilegiarse la recaudación sin considerar la construcción del desarrollo nacional. Por eso es necesario revisar la doctrina antes de hacer modificaciones a la legislación para que un impuesto esté bien estructurado y sea aceptado por todos.

Impuesto al Valor Agregado

El simple hecho de que este impuesto sea el que le reporte mayores ganancias al fisco no quiere decir que la administración tributaria tenga pleno control sobre este, ya que desde sus inicios, el IVA se ha destacado por poseer un sistema de recaudación por autodeterminación donde el contribuyente efectúa

la determinación tributaria y realiza la extinción de la obligación tributaria. Existe un número significativo de contribuyentes que a lo largo de la historia ha observado una actitud de rechazo hacia esta obligación tributaria y por consecuencia se produce la evasión

Por ello, los aportes de investigadores como el economista Alfredo Serrano (2006), son básicos para revisar la doctrina a fin de establecer un impuesto bien estructurado y que sea aceptado por todos, ya que en este caso hace un análisis de los efectos redistributivos del IVA español, exponiendo lo siguiente:



El Impuesto sobre el Valor Añadido se ha convertido en el elemento central de la tributación indirecta. El IVA es un impuesto multifásico³ sobre las ventas de carácter no acumulativo. Dicho tributo recae sobre el consumo de bienes y servicios, y a pesar de no haber un consenso en identificar quien soporta este impuesto, si existe acuerdo en la aceptación de que los impuestos no son soportados plenamente por aquellos sujetos obligados legalmente. Es decir, la carga fiscal difiere de la carga legal. En este sentido, el análisis de la incidencia impositiva es la rama de la Teoría de la Hacienda Pública destinada a tratar dicha problemática.

En la literatura hacendística, se lleva a cabo una distinción clásica entre incidencia formal o legal, y la incidencia efectiva o económica. La incidencia formal es la primera fase de la cadena de reacciones ocasionada por el cambio en el sistema impositivo. La incidencia económica puede entenderse como la diferencia entre la distribución de la renta real disponible bajo una situación "sin impuestos", y la que emana del proceso de ajuste como consecuencia de la aplicación del impuesto. Se trata de dos aproximaciones diferentes a una misma realidad. La diferencia entre ambos conceptos viene determinada por el proceso de reacciones de los agentes económicos, es decir, la traslación. Por tanto, la traslación viene identificada por la diferencia entre los cambios reales

³ Plurifásico

de la distribución (incidencia económica) y las pretensiones por el legislador (incidencia legal). (p.4-5)

Se observa, entonces, que este tributo indirecto es determinado y declarado por el contribuyente de forma mensual, mediante la autodeterminación y liquidación del impuesto, siendo la administración tributaria la encargada de coordinar y vigilar por el cumplimiento de tales deberes mediante las fiscalizaciones a los contribuyentes, por cuanto es prácticamente imposible de verificar en su totalidad la determinación de la obligación tributaria generada de este tributo considerando el universo, produciendo un gran riesgo de evasión fiscal.

En relación a este aspecto, considerando los criterios administrativos para estructurar este impuesto, el abogado chileno Claudio Torres (2012) en su tesis sobre el IVA señaló que:



El criterio de traslación es probablemente el más evidente o al menos el más atractivo para efecto de clasificar el IVA. En efecto, una de las características más interesantes del impuesto en estudio, es que el productor o intermediario recarga al adquirente de los bienes y beneficiario de los servicios, en el precio, el impuesto soportado en la adquisición o utilización de unos y otros, además de recargar también el IVA correspondiente a su propio margen de contribución. Por tanto, el último eslabón de la cadena, el consumidor final, soporta IVA al comprar bienes o utilizar servicios, pero como no vende o presta servicios, no puede recargar a nadie, y en consecuencia, soporta el impuesto correspondiente a todo el valor agregado en el bien o servicio. Es claro que existe traslación, y es claro también que este criterio es el más apropiado para caracterizar el IVA como impuesto indirecto.

Respecto del criterio de capacidad económica puedo decir que el IVA grava ciertos actos que sólo mediatamente dan cuenta de capacidad contributiva en virtud de que la base imponible es el precio de la operación afecta. [...] el IVA sólo da luces mediatamente de la capacidad

contributiva de un sujeto, por lo que según este criterio el impuesto es indirecto.

[...], en lo que concierne al criterio de procedimiento, se puede decir que el IVA debe ser declarado, lo que implica su liquidación mediante un procedimiento administrativo. Sin embargo, la obligación tributaria no se genera con la liquidación, ni con la compensación entre crédito y débito al cierre del periodo tributario, sino al momento de realizarse el hecho gravado, no obstante que la declaración y pago se postergue a la época señalada. (p.13-14)

Desde sus inicios, el IVA se concibió como un impuesto que funcionaba mediante el método del débito y crédito, convirtiéndose en una cadena generadora del tributo desde que es procesada la materia prima hasta la compra por parte del consumidor final, generándose en cada uno de los eslabones de producción, elaboración, distribución y venta final de cualquier producto o servicio el impuesto al valor agregado.

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 sí se han destacado las características técnico-económicas del IVA en el Perú.

Por ejemplo, la RTF N° 1374-3-2000 del 20 de diciembre del 2000, definía el IGV de la siguiente manera:

- 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.
- 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).

De todo lo expuesto se puede decir, en síntesis, que el Impuesto General a las Ventas (IGV), como impuesto al valor agregado se puede caracterizar como un impuesto:

- **Indirecto:** El vendedor retiene el impuesto, siendo éste quien lo paga al Estado y no el consumidor.
- **Proporcional:** La tasa del impuesto no sufre variaciones aunque la base imponible si lo haga.
- **Fiscal Interno:** Es cobrado a nivel nacional según el TUO y el Reglamento de la Ley del IGV.
- **Neutro:** No influye en las diversas etapas de producción, distribución y comercialización. No permite los efectos acumulativos o pirámides.
- **Plurifásico:** Grava las diversas etapas de producción, distribución y comercialización.
- **No Acumulativo:** Se traslada hasta el consumidor final, no se acumula etapa tras etapa.
- **de Declaración y Pago Mensual:** Se puede pagar hasta el día 12 del siguiente mes del ejercicio.
- **de Traslación y Recargo:** El vendedor no soporta el impuesto, ya que es el consumidor quien lo tiene que pagar.
- **Establecido por Ley:** Cumpliendo con los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley.
- **Al consumo:** Grava los consumos que son manifestaciones de riqueza o también la exteriorización de la capacidad contributiva.



- **Real:** No toma en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente, como puede ser el sexo, la nacionalidad o el domicilio

Con los conceptos preliminares de impuestos indirectos, potestad tributaria e impuesto al valor agregado, surge la necesidad de precisar ante todo, ¿qué es el impuesto?

El impuesto

Según Villegas (2002:157), "el impuesto es el tributo típico, el que representa mejor el género, a tal punto que prácticamente se confunde con él. Es el más redituable para el fisco y el que ha originado mayores soportes de la doctrina especializada".

Para Rodolfo Spisso (2007:42), los impuestos "son las prestaciones generalmente en dinero, o en especie, exigidas por el Estado, en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles".

 Sin embargo, tal vez la definición más precisa la aporta Fernando Pérez Royo (2007) cuando dice que:

El impuesto representa la categoría fundamental, en las que más visiblemente se aprecian las notas propias del tributo y, de modo especial, la coactividad. Hasta el punto de que en numerosas ocasiones este concepto aparece empleado como sinónimo (impropio) de tributo. [...].

De acuerdo con los conceptos de la Ciencia de la Hacienda clásica, el impuesto aparecía definido a partir de dos notas, complementarias entre sí. En primer lugar, el impuesto es considerado como el tributo a emplear para la financiación de los servicios públicos indivisibles, es decir, sin beneficiario identificable de manera regular. En segundo lugar, el impuesto aparece como tributo aplicado en función del principio o criterio de capacidad de pago, entendido, no como un concepto valorativo, sino puramente descriptivo: la única forma de repartir entre los contribuyentes

el coste de los servicios públicos indivisibles es la consideración de la capacidad de pago, considerada como índice del presumible disfrute o provecho individual de dichos servicios. [...].

En conclusión, podemos definir al impuesto como aquel tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración. (p.47-48)

Para Belisario Villegas (2002:159) “el impuesto no tiene más fundamento jurídico justificante que la sujeción a la potestad tributaria del Estado” y por ello constituye “un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconoce el uso privado de ciertos bienes.”

Pedro Flores Polo (1986) al analizar la naturaleza jurídica del impuesto sintetiza el concepto en los siguientes términos:

 Agregamos nosotros que en su contenido conceptual se sintetizan todos los requisitos comunes que se exigen al tributo, como noción genérica, esto es: prestación pecuniaria, exigible por el poder del imperio estatal; por la capacidad contributiva del deudor; porque lo manda la ley, y porque procura ingresos al Estado para que financie sus programas necesarios para el cumplimiento de sus fines. [...]

El impuesto es, como lo ha precisado la jurisprudencia argentina, una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio. No es un contrato bilateral entre el Estado y contribuyentes ni una “carga real” que deban soportar los inmuebles, como alguna vez se sostuvo doctrinariamente, [...]. Es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes, porque ello importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. (p.347-348)

Finalmente Sandra Sevillano (2014), al analizar la clasificación de los tributos recogidos de modo expreso en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario sostiene lo siguiente:

[...], los impuestos son tributos establecidos por el legislador describiendo en su hecho generador (hecho descrito en la norma que dará nacimiento a la obligación de pagar el tributo) circunstancias referidas a los particulares que revelan su aptitud económica para contribuir al financiamiento estatal, tales como: el obtener ingresos o ganancias, realizar consumos o tener patrimonio o propiedades. Estos hechos vienen a constituir índices de lo que se denomina la capacidad contributiva de los sujetos y constituyen el sustento para la creación de los impuestos. En tal medida, cuando ellos están presentes o se ponen de manifiesto, el Estado queda facultado a crearlos. Se dice que el impuesto es el tributo por excelencia, pues tiene como propósito gravar la riqueza de los sujetos.
(p.47)

El crédito fiscal en el IGV

El crédito fiscal sobre el Impuesto General a las Ventas (IGV) es una deducción que admite la Sunat sobre el tributo que gravó las adquisiciones de insumos, bienes de capital (maquinarias, etcétera), servicios y contratos de construcción, así como por el pago de aranceles (impuesto por la importación de un bien o por los servicios de una persona no domiciliada en el país).

En otras palabras, es la compensación por el IGV que se paga por las compras frente al que se cobra en las ventas.

Cuando se adopta la deducción sobre base financiera se considera la comparación de impuesto contra impuesto, es decir, la obligación tributaria se obtiene luego de deducir del débito fiscal (aquel impuesto que grava las operaciones consideradas como ventas) el crédito fiscal (que sería el impuesto que grava las adquisiciones realizadas o compras). De allí que la figura del crédito fiscal resulta de vital importancia para poder determinar el impuesto que

corresponde a pagar al fisco mes a mes.

Así toda compra incluye el impuesto a la transferencia del bien vendido, el cual se determina en función de la base imponible constituida por el valor justo de intercambio del bien o servicio. El resultado de dicha operación es el impuesto que debe cobrar el vendedor al comprador, lo que da lugar al débito fiscal.

Carolina Risso (2003:317), reseñando a Rodolfo Balbi, indica que la deducción del crédito fiscal es el núcleo fundamental de aplicación del IGV, por lo que la legislación debe precaver que su determinación responda lo más exactamente posible con el monto del IGV soportado en las etapas anteriores del ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios.

Ahora, bien, luego de determinar y pagar el impuesto, el contribuyente comprador constituye su crédito fiscal, el mismo que podrá ser deducido de los débitos fiscales originados de sus propias ventas en el momento de su declaración definitiva mensual.

En dicha oportunidad, el pago se realizará cuando exista exceso de los débitos fiscales sobre los créditos fiscales.

Basado en este planteamiento el crédito deja de poseer los atributos de traslación, debido a la imposibilidad de transferir estos mediante la generación de débitos fiscales, originando un cambio de criterio en la interpretación del tributo indirecto, puesto que el contribuyente que percibe el crédito fiscal ante este escenario queda bajo la figura de contribuyente final y debe soportar la carga impositiva de este tributo, reconociendo el desembolso como un pago directo al fisco nacional.

Este procedimiento descrito trae consigo un riesgo para el contribuyente ante el cambio del mecanismo, riesgo que se traduce en infracción si omite algunos de los pasos que refiere la ley y el reglamento del IVA, ante el castigo del crédito fiscal no compensado, por el incumplimiento de deberes formales y materiales, el primero de ellos podría estar relacionado con la presentación de la

información en los libros de compra, en la presentación de la información en la declaración del IVA mensualmente o en las divulgaciones requeridas a estos efectos, incurrirían en una infracción material, en lo que respecta a una interpretación errónea de la normativa al momento de determinar o aplicar el cálculo, quedando subestimada o sobrestimada la aplicación de créditos fiscales a ser reconocido como costo para la empresa y por ende el efecto antes descrito subsidiado o trasladado al crédito fiscal a ser deducido en la declaración del IVA.

1.3 Reseña histórica

De acuerdo con Flores (1986), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se inicia en Europa y se traslada al Perú en 1973, presentándose desde esa fecha una gran cantidad de modificaciones a fin de ajustar el impuesto a los fines presupuestales establecidos. Esta reseña histórica es expuesta en la introducción de su libro, en los siguientes términos:



El problema tributario es de por sí muy complejo. La realidad de cada país no se compara con la que vive el vecino, porque los fundamentos de su política económica no pueden ser idénticos, y es por eso que no resulta buena receta la copia de leyes tributarias extranjeras al pie de la letra. [...] La prueba la tenemos en el impuesto al valor agregado [...].

Este famoso IVA, como se le conoce en la doctrina y en muchos países [...], como Francia, ha ganado ciudadanía internacional[...] y se le llama *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA). En Holanda se le denomina BTW, abreviatura de *belasting over de toege-voedg-waarde*. En Alemania se usa la sigla MWS (*Mehr-wertsteuer*). En Inglaterra se usa la sigla VAT (*value added tax*). En Argentina se llama IVA (*impuesto al valor agregado*).

Nosotros hemos copiado en gran parte de Argentina y Francia. Tan importante forma de imposición no se copió bien en nuestro país. Es decir, en un comienzo no se adecuó a nuestra realidad y hasta los propios

expositores oficiales sostenían a fines de 1972, preparando su introducción al sistema tributario peruano (rige desde enero de 1973), que estaba técnicamente delineado para eliminar la “cascada tributaria”, como se conoce al efecto traslación del impuesto, cada vez que se produce un hecho imponible (la venta). La ley estaba orientada a gravar una sola vez, dentro de la concepción teórica del “impuesto en etapa múltiple o plurifásico”, [...]. El principio de la imposición en una sola fuente y por una sola vez fue consagrado por el Decreto Ley N° 19620 y servía de sostén a la estructura integral del nuevo impuesto. (p.17)

Es, entonces que en 1973, durante el gobierno militar, mediante Decreto Ley N° 19620, publicada el 28 de noviembre de 1972, se estableció el Impuesto a los Bienes y Servicios (IBS) que gravaba la venta de bienes a nivel fabricante o importador, iniciándose “la evolución hacia el valor agregado, pero con un impuesto de estructura básicamente monofásica en la etapa del fabricante, que permitía la deducción como crédito fiscal de parte del impuesto pagado en el caso de ventas horizontales entre éstos y que afectaba la venta a nivel de mayorista con una tasa sumamente reducida” (Padrón, 2003:297).

Carmen Padrón (2003:297), también señala que fue a partir de 1975 con el Decreto Ley N° 21070, publicado el 15 de enero de 1975, que se introducen sustanciales modificaciones al impuesto a las ventas vigente, incorporándose a los mayoristas al mismo nivel impositivo que los fabricantes, e incrementándose el derecho a crédito fiscal

Es desde 1976, con el Impuesto a los Bienes y Servicios del Decreto Ley N° 21497, que se dio un avance significativo en la legislación del valor agregado, pues se excluyó a la producción primaria y al comercio minorista, se adoptó el tipo de sustracción sobre base financiera para la determinación del valor agregado, usando el método de impuesto contra impuesto para determinar el impuesto a pagar. Así mismo, se otorgó derecho a crédito fiscal solo para la deducción del impuesto pagado en la adquisición de insumos o bienes para la comercialización, enmarcándolo como tipo producto en el tratamiento a los

bienes de capital, no admitiéndose la deducción de gastos generales del negocio.

En 1982, durante del gobierno del Fernando Belaúnde, mediante Decreto Legislativo N° 190, publicado el 15 de junio de 1981, se empezó a implementar el impuesto general al consumo, ampliando el derecho al crédito fiscal, estableciendo una tasa única e incorporando a los servicios ampliando así el campo del impuesto.

A partir de agosto de 1984, comienzan las modificaciones al impuesto mediante el Decreto Legislativo N° 297, reduciendo la tasa y el número de cuotas para la aplicación del crédito fiscal por la adquisición de bienes del activo fijo.

Más tarde, en 1991, por Decreto Legislativo N° 656, al incorporarse servicios al impuesto, se señaló en un apéndice los servicios exonerados, hasta que dos años más tarde en 1992, mediante Decreto Ley N° 25978, publicado el 01 de octubre de 1992, vigente a partir del 1° de enero de 1993, se incorpora dentro del campo de aplicación del impuesto a la utilización de servicios.

Pero su implementación ha sufrido una serie de cambios hasta llegar al Decreto Legislativo N° 821, publicado el 23 de abril de 1996, y que es, con algunas variantes, el que rige actualmente, en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado con el Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el 15 de abril de 1999.

El texto del Reglamento de la Ley del IGV e ISC, fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 029-94-EF.

1.4 Base legal

1. Decreto Supremo N° 055-99-EF del 14 de abril de 1999: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

- 
2. Decreto Supremo N° 029-94-EF del 29 de marzo de 1994: Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
 3. Decreto Supremo N° 181-2012-EF del 21 de setiembre del 2012: Modificación del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
 4. Resolución de Superintendencia N° 203-2012/SUNAT del 03 de setiembre del 2012: Ampliación del uso de formularios virtuales para la declaración y pago del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, Contribuciones al ESSALUD y a la ONP de Trabajadores del Hogar.
 5. Decreto Legislativo N° 1116 del 07 de julio del 2012: Modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y la Ley que establece el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas.
 6. Ley N° 29646 del 01 de enero del 2011: Ley de Fomento al comercio exterior de servicios (sobre servicios prestados en el exterior).
 7. Resolución de Superintendencia N° 076-2011/SUNAT del 23 de marzo del 2011: Aprobación de nuevas versiones de los programas de declaración telemática IGV- Renta Mensual, Formulario Virtual N° 621, así como modifican la Resolución de Superintendencia N° 120-2009/SUNAT que aprobó el Formulario Virtual N° 621- Simplificado IGV – Renta Mensual.
 8. Ley N° 29566 del 28 de julio del 2010: Ley que modifica diversas disposiciones con el objeto de mejorar el clima de inversión y facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias (establece la no exigibilidad de legalizar el Registro de Compras Electrónico).

9. Ley N° 29214 del 23 de abril del 2008: Ley que modifica el artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF.
10. Ley N° 29215 del 24 de abril del 2008: Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal, precisando y complementando la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
11. Decreto Supremo N° 126-94-EF (Artículos 6° y 8°): Reglamento de Notas de Crédito Negociables.
12. Resolución de Superintendencia N° 157-2005/SUNAT: Estableciendo nuevo procedimiento para la presentación de información a que se refiere el artículo 8° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.
13. Resolución de Superintendencia N° 137-2006/SUNAT: Modificando la Resolución de Superintendencia N° 157-2005 a fin de incluir dentro de sus alcances toda la información que los exportadores deben adjuntar a las comunicaciones de compensación y/o solicitudes de devolución presentadas al amparo del decreto legislativo N° 919.



1.5 Definición de términos

Acotación

Cálculo fiscal del impuesto mediante la aplicación de la tasa correspondiente a la base imponible.

En el Código Tributario actual se utiliza el término genérico "Determinación" para referirse tanto a la autoliquidación realizada por el contribuyente, como para la liquidación llevada a cabo por la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades de recaudación y fiscalización.

Acto Administrativo

La decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas.

Los actos administrativos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. La notificación de los actos administrativos realizada en el domicilio fiscal señalado por el contribuyente se considera válida, mientras éste no haya comunicado el cambio de domicilio.

Administración Tributaria

Entidad facultada para administrar los tributos señalados por la ley. En el Perú, a nivel nacional, la SUNAT administra en forma directa los tributos internos y los tributos aduaneros y por encargo las contribuciones sociales y otros conceptos no tributarios; a nivel de gobierno local, las SAT administran los tributos municipales.

Ámbito de aplicación

Campo de actividad donde se aplica la detracción. Son las actividades incluidas en el sistema de detracciones.

Base Imponible

Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota (tasa) del tributo.

Bases Para Determinar La Obligación Tributaria

Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando bases ciertas y presuntas.

Capacidad Contributiva

Aptitud que tiene una persona natural o jurídica para pagar impuestos y que está de acuerdo a la disponibilidad de recursos con que cuenta.

Código Tributario

Es el conjunto de normas que establecen el ordenamiento jurídico-tributario.

Compulsa

Examen de dos o más documentos, comparándolos entre sí. Compulsa es sinónimo de cotejo.

Confiscación

Adjudicación que se hace el Estado de los bienes de la propiedad privada. Requisamiento o apropiación que el Estado hace de los bienes privados en determinadas circunstancias.

Crédito Fiscal

El crédito fiscal sobre el Impuesto General a las Ventas (IGV) es una deducción que admite la Sunat sobre el tributo que gravó las adquisiciones de insumos, bienes de capital (maquinarias, etcétera), servicios y contratos de construcción, así como por el pago de aranceles (impuesto por la importación de un bien o por los servicios de una persona no domiciliada en el país).

Débito Fiscal

Monto en dinero de la obligación tributaria a favor del Estado y que el contribuyente debe considerar como pago.

Defraudación Fiscal

Es el delito mediante el que se evita el pago total o parcial de tributos establecidos en la ley a través de artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta. Las principales formas son: Contrabando, falsificación de documentos, adulteración de las mismas sobre y subvaluación. Sustracción o abstención dolosa del pago de impuestos.

Detracción

Acción y efecto de detraer, descontar, restar, sustraer, apartar o desviar. En el

Perú este mecanismo administrativo se utiliza en el Sistema de Deduciones del IGV (SPOT)

Domicilio Fiscal

Es el lugar fijado para todo efecto tributario. Los deudores tributarios tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal dentro del territorio nacional, conforme lo establece la Administración Tributaria.

Sólo para efectos procesales, los deudores tributarios podrán fijar un domicilio especial dentro del radio urbano que señale la Administración.

Drawback

Mecanismo por medio del cual, sobre una mercancía que se exporta, se reintegra todo o parte de los derechos aduaneros pagados sobre sus insumos importados.



También comprende el reembolso de los impuestos locales a que ha estado sujeto dicho artículo.

Elusión Tributaria

Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. Medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla.

Evasión fiscal

Es una modalidad típica de los delitos tributarios que consiste en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras engañosas con el fin de impedir que el fisco detecte el daño sufrido.

Facultad De Cobranza Coactiva

La cobranza coactiva de las obligaciones tributarias que es facultad de la Administración Tributaria, se regirá por las normas del Código Tributario.

Fiscalización

Es la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto de los tributos que administra, sin la necesidad de que el contribuyente lo solicite, verificando de esta forma, el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Impuesto multifásico

Impuesto plurifásico que grava las diversas etapas o fases de producción, distribución y comercialización. En cada fase de producción - distribución se ingresa al fisco la parte del IVA generado en dicha fase.

Impuesto no acumulativo

Impuesto que se traslada hasta el consumidor final, no se acumula etapa tras etapa. 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).

Ius imperium

Poder jurídico para imponer normas y organizarse, imponer sanciones, hacer expropiaciones, imponer tributos y administrar los recursos, y ejecutar actos administrativos.

IVA

Acrónimo del Impuesto al Valor Agregado. Tributo que deben pagar los consumidores al Estado por el uso de un determinado servicio o la adquisición de un bien.

Denominado impuesto indirecto porque recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se devenga de los precios que los consumidores pagan por dichos productos. En el Perú es el Impuesto General a las Ventas (IGV).

Método de deducción sobre base financiera

Es el procedimiento según el cual, al total de las ventas de un período se le deduce el total de las compras del mismo período.

Modalidad de impuesto contra impuesto

Es un tipo de deducción sobre base financiera, por la cual al total de ventas se le aplica la alícuota del Impuesto para determinar un débito fiscal. A este se le deduce el impuesto contenido en las compras, que es el crédito fiscal. El impuesto a pagar es la diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

Potestad tributaria

Es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial; importando el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonio, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

Principio de legalidad

Se entiende como subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a su control de legitimidad por jueces independientes.

1.6 Variables e hipótesis

En esta investigación la variable explicativa o independiente o la causa del problema fue:

X = Requisitos formales y sustanciales

En tanto que la variable explicada por sus efectos o consecuencias fue la variable dependiente:

Y = Derecho a ejercer el crédito fiscal

Los indicadores de cada variable son:

De X

X₁: Registro de operaciones sin las formalidades exigidas

X₂: Incongruencias tributarias

X₃: Distorsión del IGV

De Y:

Y₁: Técnica del valor agregado

Y₂: Acción confiscatoria contra el contribuyente

Y₃: Liquidez de la empresa

Estas variables pueden ser identificadas en la hipótesis general que fue formulada en los siguientes términos:

Hipótesis general

El tratamiento tributario de los requisitos formales y sustanciales afecta el derecho a ejercer el crédito fiscal

Y para delimitar con precisión el estudio, se señalaron como hipótesis específicas que:

- a) El registro de operaciones sin las formalidades exigidas ocasiona la distorsión de la técnica del valor agregado.
- b) Las incongruencias tributarias ocasionan una acción confiscatoria contra el contribuyente.
- c) La distorsión del IGV afecta la liquidez de la empresa.



CAPÍTULO II

LOS REQUISITOS SUSTANCIALES Y FORMALES

Como ya se ha expuesto, en el capítulo anterior, el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago que respalda la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción o el pagado en la importación del bien. Debe ser utilizado mes a mes, deduciéndose del impuesto bruto para determinar el impuesto a pagar.

Para que estas adquisiciones otorguen el derecho a deducir como crédito fiscal el IGV pagado al efectuarlas, es requisito sustancial o constitutivo, de acuerdo con el artículo 18º del TUO de la Ley del IGV e ISC, que antes sean reconocidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no este afecto a dicho impuesto, y que se destinen a operaciones gravadas con el IGV.



El requisito sustancial

Es una condición esencial, fundamental, trascendente, primordial, básica, indispensable sin la cual no es posible ejercer este derecho.
En el caso del IGV constituye un requerimiento de carácter económico.

De acuerdo con Luque (2003:177) sólo hay que ser contribuyente del impuesto para gozar del derecho a descontar el IGV de las adquisiciones, dice además que desde “una perspectiva técnica no se justifica el establecimiento de ningún otro requisito sustancial”.

La ley también establece que se debe cumplir con requisitos formales, según el artículo 19º del TUO de la Ley del IGV e ISC, el cual señala que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago de compra del bien, del servicio afecto, del contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de

débito, o copia autenticada del documento emitido por la SUNAT que acredite el pago del Impuesto en la importación de bienes. Así mismo, que los comprobantes de pago y documentos hayan sido emitidos de conformidad con las normas establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago; y finalmente, que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su registro de compras, dentro del plazo que establezca el Reglamento.



El requisito formal

Es una condición o requerimiento relativo a la forma, presentación, modo de ejecución, la apariencia externa del acto.

En el caso del IGV constituye un requerimiento documentario y de registro.

Para Luque (2003: 207) este tipo de requisitos resultan técnicamente aceptables a fin de no perturbar el normal desarrollo de las labores de control y verificación de la Administración Tributaria.

En concreto, el Capítulo VI del TUO de la Ley del IGV e ISC establece que para ejercer el derecho a crédito fiscal se deberá cumplir con lo señalado en los artículos 18° y 19°.

Artículo 18°.- Requisitos Sustanciales

El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes

- a. Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

- b. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto⁴.

Artículo 19°.- Requisitos Formales

Para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales:

- a. Que el Impuesto General a las Ventas esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, la Nota de Débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el Fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por SUNAT, que acrediten el pago del impuesto a la importación de bienes.

Los comprobantes de pago y documentos, a que se hace referencia en el presente inciso, son aquellos que, de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal.

- b. Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

⁴ Texto modificado por el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1116

Adicionalmente deberán consignar la siguiente información mínima, de acuerdo con el artículo 1º de la Ley 29215:

- i. Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad);
- ii. Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
- iii. Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
- iv. Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).

UNP

Excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

- c. Que los comprobantes de pago, Notas de Débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

La oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal se precisa en el artículo 2º de la Ley N° 29215 que señala que:

Los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19º los cuales deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del Impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer

en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado.

A su vez, el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 116 modificó el artículo 2° de la Ley N° 29215 incorporándole:

No se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° del Texto Único Ordenado antes citado –en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes– se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

El incumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del crédito fiscal, el cual ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Cuando en el comprobante de pago se hubiere omitido consignar separadamente el monto del impuesto, estando obligado a ello o, en su caso, se hubiere consignado por un monto equivocado, procederá la subsanación conforme a lo dispuesto en el Reglamento. El Crédito Fiscal sólo podrá aplicarse a partir del mes en que se efectúe tal subsanación.

No dará derecho a crédito fiscal el comprobante de pago o nota de débito que consigne datos falsos en lo referente a la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación y al valor de venta, así como los comprobantes de pago no fidedignos definidos como tales por el Reglamento (primer párrafo del artículo 3° de la Ley N°29215).

Tratándose de comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados, no será de aplicación lo dispuesto en los incisos a) y b) del presente artículo.

Tratándose de comprobantes de pago, notas de débito o documentos no fidedignos o que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, pero que consignen los requisitos de información señalados en el artículo 1º de la presente Ley, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado.⁵

- i. Con los medios de pago que señale el Reglamento; y,
- ii. Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Lo antes mencionado no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo(para ejercer el derecho al crédito fiscal).

La SUNAT, por Resolución de Superintendencia, podrá establecer otros mecanismos de verificación para la validación del crédito fiscal.

En la utilización, en el país, de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal se sustenta en el documento que acredite el pago del impuesto.

Para efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, en los casos de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el impuesto que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

Dicha atribución deberá ser realizada mediante documentos cuyas

⁵ Modificaciones establecidas en el segundo párrafo del artículo 3º de la Ley N° 29215

características y requisitos serán establecidos por la SUNAT.

Tratándose del Registro de Compras llevado de manera electrónica no será exigible la legalización prevista en el primer párrafo del presente inciso.

Este párrafo se complementó con las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215, que señala:

PRIMERA.-Aplicación de la Ley



Para los períodos anteriores a la vigencia de la presente Ley el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal. Esta disposición se aplica incluso a los procesos administrativos y/o jurisdiccionales sea ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, así como a las fiscalizaciones en trámite y a las situaciones que no hayan sido objeto de alguna fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria que estén referidas a dichos períodos.

La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no generará la devolución ni la compensación de los pagos que se hubiesen efectuado.

SEGUNDA.- Regularización de aspectos formales relativos al registro de las operaciones por los períodos anteriores a la vigencia de la presente Ley

Excepcionalmente, en el caso que se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el Registro de Compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

1. Que se cuente con los comprobantes de pago que sustenten la adquisición.

- 
2. Que se haya cumplido con pagar el monto de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago, usando medios de pago cuando corresponda.
 3. Que la importación o adquisición de los bienes, servicios o contrato de construcción, hayan sido oportunamente declaradas por el sujeto del impuesto en las declaraciones juradas mensuales presentadas dentro del plazo establecido por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
 4. Que los comprobantes hayan sido anotados en libros auxiliares u otros libros contables, tratándose de comprobantes no anotados o anotados defectuosamente en el Registro de Compras.
 5. Que el comprobante de pago emitido en sustitución del originalmente emitido, se encuentre anotado en el Registro de Ventas del proveedor y en el Registro de Compras o en libros auxiliares u otros libros contables del adquirente o usuario, tratándose de comprobantes emitidos en sustitución de otros anulados.
 6. Para efectos de la utilización de servicios de no domiciliados bastará con acreditarse el cumplimiento del pago del impuesto.

2.1 Gasto o costo de la empresa

Primer requisito establecido por la Ley. Al respecto, Luque (2003:180) indica que en la práctica, este requisito no ha favorecido la correcta aplicación del crédito fiscal, ya que ha generado serias distorsiones al propiciar que muchas veces la Administración Tributaria desconozca el crédito fiscal sin sustento técnico de por medio al aplicar literalmente la ley, sobre adquisiciones que no constituyen gasto o costo para fines del Impuesto a la Renta, afectando con ello la neutralidad del impuesto y generando, lo que ha generado efectos confiscatorios en el IGV por superposición con el Impuesto a la Renta.

La concordancia reglamentaria señalada en el numeral 1 del artículo 6° del

Reglamento establece las adquisiciones que otorgan derecho a crédito fiscal, de tal manera que:

Los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son:

- 
- a. Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
 - b. Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
 - c. Los bienes adquiridos para ser vendidos.
 - d. Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

Pero, además sobre el cumplimiento de este requisito existe abundante jurisprudencia la cual se reseña a continuación:

RTF N° 4191-3-2005

Cuando la norma señala que deben ser permitidos como costo o gasto para el Impuesto a la Renta, ello debe ser analizado únicamente desde un punto de vista conceptual, es decir, la norma no exige que la deducibilidad sea efectiva sino que basta que sea potencial. Siendo ello así, salvo el caso de los gastos de representación, aun cuando los gastos tengan límite en el Impuesto a la Renta, todo el impuesto trasladado es crédito para efectos de la determinación del IGV.

RTF N° 2109-4-96

Si bien la legislación del Impuesto a la Renta plantea para su tercera categoría la aplicación de los gastos e ingresos de acuerdo con el principio delo

devengado, dicha disposición tiene plena vigencia sólo para los efectos de dicho impuesto y no para el IGV.

RTF N° 03304-5-2003

Si bien la recurrente sostiene que las referidas notas (de crédito) fueron registradas de acuerdo con el principio de lo devengado previsto en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, ello no resulta válido, pues éste es un criterio que rige el reconocimiento de ingresos para ciertas rentas en el caso del Impuesto a la Renta pero no en el caso del Impuesto General a las Ventas, en el que la obligación tributaria se origina exclusivamente de conformidad con las reglas establecidas por el artículo 4° de la Ley del IGV.



RTF N° 00335-1-2000

Se repara el Crédito Fiscal de las facturas de proveedores por reparación de vehículos porque dicho gasto era reembolsado directamente por empresas del exterior, por lo que no calificaba como gasto propio del recurrente.

RTF N° 282-4-97

El gasto por transporte de caudales era reembolsado por el banco a la recurrente bajo el concepto "rendimiento de cuenta", por lo tanto no constituía un gasto de esta última, resultando arreglado a Ley el reparo al Crédito Fiscal.

Informe N° 179-2003-SUNAT/2B0000 - Seguros

Puede deducirse como crédito fiscal el IGV que haya gravado la adquisición de un bien, cuando éste se ha adquirido en restitución de uno siniestrado y con el importe pagado por la aseguradora como indemnización; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 18° y 19° del TUO de la Ley del IGV.

RTF N° 453-5-2001

Se aceptó el Crédito Fiscal por gastos de publicidad a pesar que dicho gasto se financió en un 50% con un bono otorgado por la Matriz, pues este último

constituye una liberalidad que se otorgó no con la finalidad de asumir gastos sino como premio por el desempeño en las ventas de la filial. Resulta irrelevante para la aplicación del Crédito Fiscal la fuente de financiamiento de los gastos.

RTF N° 02324-5-2003

Si bien la recurrente asumió la publicidad de los productos "Pioneer" sin que en dicha publicidad se aluda a la razón social de la empresa, de la revisión del expediente se aprecia que la recurrente es distribuidora oficial de dichos productos y que en el contrato que la nombra como tal se establece que tiene la obligación de efectuar todas las gestiones relativas a la publicidad y marketing en el territorio peruano, asumiendo todos los gastos demandados por estas actividades.

RTF N° 0600-1-2001 – Origen del gasto

Procede tomar como Crédito Fiscal el IGV consignado en las facturas por concepto de gastos de salud y farmacia efectuados a favor de familiares de los trabajadores, toda vez que dichos gastos responden a una obligación de carácter contractual asumida por la empresa a favor de los trabajadores en mérito a un Convenio Colectivo de Trabajo, por lo que el gasto cumple con el principio de causalidad, pues resulta necesario para la generación de renta gravada. Se precisa que es irrelevante que el beneficio de los servicios de salud sea directo para el propio servidor o indirecto para los familiares que cumplan las condiciones contempladas en el convenio, porque la relación causal entre el gasto y la renta gravada involucra el análisis de la obligación asumida por el empleador y no las consecuencias que pudieran derivarse del cumplimiento de la misma, por lo que dichos gastos no pueden ser considerados actos de liberalidad.

RTF N° 6610-3-2003

Es deducible el gasto incurrido en la compra de whisky, siempre que se demuestre fehacientemente la entrega de los mismos a los clientes y

proveedores. La empresa deberá acreditar el motivo del gasto, identificar a los clientes que recibieron los regalos y acreditar su efectiva recepción.

RTF N° 4546-2-2003

No se aceptó la deducción de gastos de bar y restaurante realizados por el gerente general de una empresa cuando no se acredita el motivo ni los clientes con los cuales se realizó dicho egreso, pues no se verifica la relación de causalidad.

Todas estas Resoluciones del tribunal Fiscal estaban referidas a la causalidad del gasto.

2.2 Operaciones gravadas con el IGV

El crédito es aceptado si cuando la adquisición se efectuó la adquisición estaba destinada potencialmente a operaciones gravadas.

Al respecto, Carmen Padrón (2003:308) indica que con este requisito el contribuyente que realice operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto, sólo tendrá derecho a aplicar el crédito fiscal por la parte que corresponde a las operaciones gravadas debiendo prorratear sus adquisiciones u operaciones según sea el caso. Con la aplicación de la prorrata se determina el crédito fiscal a deducir en el mes por el cual se realiza el prorrateo, con la condición de que en dicho mes se hayan realizado operaciones gravadas y no gravadas.

Sobre este tema, se han pronunciado en las siguientes Resoluciones:

RTF N° 07015-2-2007

Si el recurrente no probó el robo de la mercadería, no se puede considerar que estaba destinada a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, razón por la cual se mantiene el reparo al crédito fiscal.

RTF N° 11592-3-2007

Es nulo el reparo por comprobante no fidedigno cuando la Administración no

indica cual es la irregularidad incurrida.

RTF N° 01550-5-2005

Es infundada la reclamación contra valores girados por IGV, si los reparos al crédito fiscal están sustentadas en gastos ajenos al giro del negocio.

RTF N° 01424-5-2005

Procede mantener los reparos al crédito fiscal, siempre que nose acredite la relación de causalidad de los gastos.

2.3 El comprobante de pago

El crédito fiscal se ejerce únicamente con el original del respectivo comprobante de pago emitido por el vendedor o prestador del servicio, presentándose los siguientes casos específicos:

Utilización de servicios: Además del comprobante de pago, se requiere el original del documento donde conste el pago del impuesto.

En aquellos casos en que por los usos y costumbres del mercado no se emita comprobante de pago, el crédito fiscal se sustentará únicamente con el documento en el que conste el pago del impuesto.

Importación de bienes: Se requiere la copia autenticada por el Agente de Aduanas de la Declaración Única de Importación, así como la liquidación de cobranza u otros documentos emitidos por ADUANAS que acrediten el pago del impuesto.

Liquidaciones de Compra: Además del comprobante de pago se requiere el documento en el que conste el pago del impuesto.

Además se ha normado sobre los comprobantes que no dan derecho al crédito fiscal entre los cuales se encuentran:

Comprobante de pago no fidedigno: Es aquel documento que cuenta con irregularidades formales en su emisión y/o registro. Son considerados así los

comprobantes emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineados, los comprobantes que no guardan relación con lo registrado en los asientos contables, los comprobantes que contienen información distinta entre el original y las copias, y cuando el nombre o razón social del comprador o usuario difiere del consignado en el comprobante de pago. (Base legal: inciso b) del numeral 2.2 del Artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV e ISC – Decreto Supremo N° 029-94-EF y modificatorias)

Comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios: Es aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia. También son considerados como tales aquellos comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido. (Base legal: inciso b) del numeral 2.2 del Artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV e ISC – Decreto Supremo N° 029-94-EF y modificatorias).

Comprobante con datos falsos: Es aquel comprobante de pago o Nota de Débito que consigna datos falsos en lo referente a descripción y cantidad del bien, servicio o contrato de objeto de la operación; y, al valor de venta. (Base Legal: Artículo 3° Ley N° 29215)

Para configurar la definición de falso, la operación debe conllevar un elemento subjetivo como es la intencionalidad.

El crédito fiscal se podrá deducir, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente la operación. La acreditación puede ser mediante documentos tales como: Guía de Remisión, Contratos, Proformas, Órdenes de Pago o Medios de Pago. Pero, además, si se paga el total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, con los medios de pago: transferencia de fondos, cheques u orden de pago, siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento, no se perderá el derecho al crédito fiscal.

Sobre los comprobantes de pago se han emitido varias Resoluciones, que a continuación se reseñan:

RTF N° 01858-3-2004



Se declara nula e insubsistente la apelada que declara infundada la reclamación contra las resoluciones fictas denegatorias de sus solicitudes de devolución del saldo a favor materia de beneficio, toda vez que la denegatoria de las solicitudes de devolución se encuentra sustentada en la condición de no habido de uno de sus proveedores durante la verificación, y en el último párrafo del artículo 11° del reglamento de Notas de Crédito Negociables, norma que no resulta aplicable de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03294-2-2002 del 21 de junio de 2002, de observancia obligatoria, en ese sentido, de conformidad con el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la Administración deberá efectuar las verificaciones necesarias a fin de establecer si las adquisiciones de oro reparadas realmente se realizaron, para lo cual tendrá en cuenta la estricta correspondencia entre la cantidad de minerales adquiridos mediante los comprobantes de pago y la ingresada según las guías de remisión emitidas por los proveedores de la recurrente y los kardex valorizados respectivos, así como con los montos de las órdenes de embarque, aforos físicos y exportaciones realizadas por la recurrente, emitiendo nuevo pronunciamiento.

RTF N° 02978-2-2004

Se confirma la resolución apelada respecto al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por estar sustentados en comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales. Al respecto se indica que el uso del crédito fiscal no está supeditado a que los proveedores cumplan con exhibir la documentación respectiva a la Administración, ni que el vendedor sea ubicado al efectuarse la verificación y cruce de información. Se precisa que un caso distinto al incumplimiento del proveedor por dolo o negligencia, es el caso que no exhiba la documentación por carecer de ella al tratarse de una operación no real. De la revisión de lo actuado se concluye que la recurrente no

ha acreditado la realidad de las operaciones de adquisiciones de servicios (estudios de riesgo y valuación), existiendo falta de identidad entre los comprobantes de pago y la prestación del servicio. Las resoluciones de multa son confirmadas, salvo el caso de una multa en que la Administración calculó su importe considerando como tributo omitido el monto declarado como saldo del mes anterior, y otra multa en la que, al existir concurrencia de infracciones se debió aplicar la sanción más grave, no habiéndose procedido de esa manera, razón por la cual la tipificación y base legal utilizadas no corresponden al supuesto, siendo nulo el valor, así como la resolución apelada en ese extremo.

RTF N° 03350-1-2004



Se revoca la apelada en el extremo referido a reparos al crédito fiscal por operaciones inexistentes de la compra de aceite de pescado por no haber podido efectuar cruce de información con proveedores, lo cual de por sí no lleva a concluir ni presumir la existencia de operaciones no fehacientes. Según RTFs 86-5-98, 694-2-2000, 2071-4-96, 32-4-97, 2259-2-2003 y 5753-2-2003, no es imputable al comprador la condición de no habido del proveedor ni la imposibilidad de efectuar el cruce, por lo que no podría concluirse solo en base a ello que la operación no sea real, siendo de otra parte que el hecho que las compras se hayan pagado en efectivo tampoco conduce a cuestionar la realidad de las operaciones sustentadas en los comprobantes reparados ni el que los proveedores no hayan declarado ni pagado los tributos a su cargo. Se precisa que la no posesión de depósitos, tanques ó unidades de transporte no acredita la inexistencia de las compras, encontrándose probado que sí efectuó ventas, siendo en todo caso, que dicha situación sólo tendría la condición de indicio en el supuesto que se pretendiese demostrar que la recurrente no se dedicaba a realizar la actividad de comercialización, lo cual no ocurre en el caso materia de autos. Se agrega que la dirección proporcionada por la recurrente del lugar de ubicación de los pozos no fue verificada, siendo intrascendente que no coincidieran con el domicilio fiscal y asimismo el que un proveedor haya sido dado de baja con posterioridad a las operaciones o que un

tercero cobre a nombre de otro proveedor. Finalmente, según la RTF 7376-4-2003, una operación es inexistente si una de las partes no existe o no participó en la operación, ambas partes no participaron en la operación, o, el objeto materia de venta es inexistente o distinto, o se produce la combinación de alguno de estos supuestos, no habiéndose acreditado, ya que la tenencia del original y copias de una factura implicaba una situación irregular susceptible de investigarse.

RTF N° 09394-4-2004

Se confirma la apelada que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación por Impuesto General a las Ventas de enero a julio y noviembre de 1998 y multas relacionadas, toda vez que la recurrente no ha acreditado la realización de las adquisiciones a su proveedor, debido a que fue dado de baja del RUC y no contaba con autorización de impresión de comprobantes, siendo que en aplicación del artículo 44° del Decreto Legislativo N° 821 procede desconocer el crédito fiscal.

RTF N° 00587-4-2004

Se declara la nulidad e insubsistencia de la apelada respecto al reparo del crédito fiscal sustentado en facturas que tienen montos que difieren a los que consigna el proveedor, a fin de que la Administración proceda a verificar la documentación pertinente para determinar si la recurrente adulteró las facturas reparadas. Se confirma la apelada en relación a operaciones no reales en las que el proveedor indica no haber prestado los servicios que sustentan, presentando las copias de tales facturas giradas a otros contribuyentes y registradas en sus libros contables, señalando en otros casos los proveedores haber vendido facturas en blanco, siendo que la recurrente no ha presentado documentación que pruebe la realidad de las operaciones a pesar de haber sido requerida para ello. Se confirma la apelada respecto al reparo de otras facturas que consignan domicilio falso del proveedor.

RTF N° 06796-4-2003

Se confirma la apelada respecto a los reparos por operaciones no reales, toda vez que la recurrente no acreditó la adquisición del mineral, dado que no probó la posesión del mismo, ni sustentó el ingreso o salida de oro de sus almacenes, ni los pagos realizados, y de otro, el proveedor no probó asimismo, la existencia de los bienes que refiere haber transferido a la recurrente. Se declara la nulidad e insubsistencia de la apelada en el extremo referido a una Resolución de Determinación emitida como producto de una declaración rectificatoria presentada por la recurrente en la que aumentó el débito fiscal y en consecuencia el tributo a pagar, toda vez que si bien la acotación coincide con lo declarado en su rectificatoria, la Administración procedió a girar el valor por S/. 00.00, no habiéndose verificado si la recurrente canceló la deuda o si en todo caso se emitió una orden de pago al respecto.

RTF N° 03673-3-2003

Se confirma la apelada en cuanto a los reparos al crédito fiscal por facturas de compras no reales. Se señala que del cruce realizado por la Administración se determina que los presuntos proveedores no se dedican a la venta de ganado y alimentos, asimismo, éstos han indicado que no tienen representantes que actúen en su nombre, y en la mayoría de los casos, ni siquiera conocen a sus supuestos representantes; además, de las inspecciones oculares realizadas, la Administración determinó que los presuntos proveedores no tienen la capacidad económica ni la infraestructura para tal actividad, constatando además que las facturas fueron emitidas con un mismo tipo de letra, lo que evidencia que las operaciones sean irreales. Se revoca la apelada en cuanto a la factura reparada por no consignar los nombres y apellidos de la persona natural, dado que sí figura anotada las iniciales de VICDA, nombre con el cual se autodenomina Víctor Hermoza (recurrente). Se revoca respecto de otra de las facturas reparadas pues durante la fiscalización la Administración concluyó que el proveedor señaló que sí realizó transacciones comerciales con el recurrente reconociendo la factura. VOTO DISCREPANTE. Debe declararse la

nulidad e insubsistencia de la apelada con relación al reparo de operaciones no fehacientes, dado que existe contradicción entre lo informado por uno de los proveedores al señalar que el recurrente "tiene la actividad de ganadero y que engorda ganado bovino en su parcela y que sus corrales tienen licencia del Servicio Nacional de Sanidad Agraria-SENASA y el que le ejecuta visitas de control sanitario", mientras que SENASA manifiesta que el recurrente no fue ubicado en 1998, por lo que la Administración debe ampliar los cruces de información. Si bien la Administración comprueba que varios de los proveedores del recurrente tienen la calidad de no habidos y que han sido dados de baja del RUC, sin embargo no precisa la fecha en que tenían tal calidad.

RTF N° 02259-2-2003



Se declara nula e insubsistente la resolución apelada. La controversia consistente en determinar si las operaciones de compra de ganado en pie son no reales. Se indica que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no sólo se debe contar con comprobantes de pago por adquisiciones que cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos por la Ley del Impuesto General a las Ventas sino que además, es necesario que dichos comprobantes sustenten operaciones reales, correspondiendo a la Administración evaluar la efectiva realización de las operaciones. Los argumentos de la Administración para determinar la irrealidad de operaciones son insuficientes (proveedores no habidos, imposibilidad de efectuar la verificación del cruce, proveedores no cuentan con propiedades registradas). No se ha meritado la manifestación del representante legal de los proveedores en la que indica haber efectuado transacciones comerciales con la recurrente así como la modalidad en la que éstas se realizaron, tampoco los registros de ventas en los que figuran anotados los comprobantes de pago reparados, el documento denominado "seguimiento de inventario al ganado" documento expresado en unidades de ganado cuya información fue tomada del Libro de Inventarios y Balances del recurrente, ni el Libro Caja del recurrente, por lo que se concluye que la Administración no ha determinado la no realidad

de las operaciones, debiendo efectuar la verificación de los elementos mencionados.

2.4 Sujeto habilitado

El emisor del comprobante de pago debe haber estado habilitado para emitirlo en la fecha de su emisión, según los medios de acceso público de la SUNAT.

Se entiende por sujeto habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos a aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos:

- 
- Se encuentre inscrito en el RUC y no haya sido notificado por la SUNAT con la baja de su inscripción.
 - No esté incluido en un régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que otorguen derecho al crédito fiscal (RUS).
 - Cuento con la autorización de impresión, importación o emisión de comprobante de pago o documento que emite.

Los comprobantes de pago emitidos por sujetos exonerados o que no son contribuyentes, de plano no otorgan derecho al crédito fiscal.

Los comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos si otorgan derecho a crédito fiscal pues mantienen su condición de habilitados.

La opción de convalidar o salvar el derecho al crédito fiscal a través de los medios de pago señalados líneas arriba, se aplica en los supuestos de comprobantes de pago que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios, pero **NO** para subsanar los errores que recaigan sobre la condición del sujeto, es decir, si el emisor no se encontraba HABILITADO para otorgar el comprobante de pago, aun cumpliendo con los medios de pago que ha previsto el Reglamento de la Ley del IGV (transferencia, cheque no negociable u orden de pago), no podría convalidar el crédito fiscal.

Este criterio puede observarse en la siguiente jurisprudencia:

Informe N° 136-2007-SUNAT/2B0000

Se cumplirá con el requisito de consignar en la factura la denominación social del adquirente o usuario (numeral 1.7 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago), si se anota la denominación social abreviada de dichos sujetos.

RTF N° 02973-5-2010

El Tribunal Fiscal ha establecido que: "(...) conforme con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal N° 06640-5-2005, el incumplimiento de las obligaciones de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de ésta. Asimismo, este Tribunal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones, tales como las N° 01299-1-97, 00238-2-98y 00256-3-99, que si en un cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demuestran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente".

RTF N° 02973-5-2010

El Tribunal Fiscal ha establecido que "Los sujetos del Régimen Único Simplificado, están prohibidos de emitir y entregar comprobantes que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal y que los documentos emitidos en infracción, no se admitirán para determinar el Impuesto Generala las Ventas de los sujetos del Régimen General".

2.5 El Registro de Compras

El Registro de Compras es un libro auxiliar de contabilidad. Su función es centralizar la información de las adquisiciones de bienes o de las prestaciones de servicios de las que se es beneficiario para fines de control del crédito fiscal. Tiene la finalidad de controlar el crédito fiscal.

La legalización del Registro de Compras se realiza antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas. (Base legal: Artículo 3º Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT).

Actualmente se mantiene el mismo requisito pero no tiene la misma relevancia de antes, puesto que la legalización del Registro constituye un mero requisito formal que no implica la pérdida del uso del crédito fiscal. La legalización se efectúa necesariamente sobre hojas en blanco, acarreado su incumplimiento, una sanción.

La anotación de las operaciones debe realizarse en las hojas del Registro de Compras que correspondan al mes de:

- 
- Emisión del comprobante de pago o documento
 - Pago del impuesto (importación, utilización de servicios, o cuando se haya emitido liquidaciones de compra) o en las hojas que correspondan a los 12 meses siguientes ,antes de que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición o presentación del Registro de Compras.

Último párrafo del artículo 2º de la Ley 29215, modificado por D.L. 1116

No se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago o documentos correspondientes se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

Último párrafo del numera 2.1 del artículo 6º del Reglamento

No se perderá el crédito fiscal utilizado con anterioridad a la anotación del comprobante de pago o documento respectivo en el Registro de Compras, si ésta se efectúa antes de que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de dicho registro.

En virtud a los cambios realizados, se advierte que, a diferencia de las disposiciones reglamentarias modificadas, ya no se alude al período en que se

realiza la anotación, sino por el contrario se refiere al período al que corresponda la hoja del Registro de Compras en la que se anota el comprobante de pago; supeditado, claro está, a los plazos dispuestos en el artículo 2° de la Ley N° 29215; es decir, mes de emisión o mes de pago o 12 meses siguientes.

Por tanto, esta disposición implica que independientemente del momento en que se efectúe o se realice la anotación efectiva del comprobante de pago u otro documento que acredite el crédito fiscal en el Registro de Compras, lo relevante es el período en el cual dicho documento aparecerá anotado.

Entiéndase por anotación efectiva aquella que permite que a parezca el comprobante de pago en un período determinado.



La Ley del IGV y su Reglamento establecen diversos deberes formales respecto al Registro de Compras, tales como la legalización antes de su uso, la utilización de formatos, entre otros.

Conforme al artículo 19° de la Ley del IGV, el incumplimiento o cumplimiento parcial de los deberes formales relacionados al Registro de Compras, no implica la pérdida del derecho al Crédito Fiscal.

La siguiente Resolución que constituye precedente de observancia obligatoria, establece que la legalización del Registro de Compras no constituye un requisito formal para ejercer el crédito fiscal.

RTF N° 1580-5-2009

El Tribunal Fiscal establece que: “La legalización del Registro de Compras no constituye un requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal”.

“La anotación de operaciones en el Registro de Compras debe realizarse en los plazos establecidos por el Artículo 2° de la Ley N° 29215. Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito (...), es decir, en el periodo en que se efectuó la anotación”.

“Los Comprobantes de Pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida en el inciso b) del Artículo 19º de la Ley del IGV modificado por la Ley N° 29214, la información prevista por el Artículo 1º de la Ley N° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de Comprobantes de Pago vigentes al momento de su emisión.”

“Las Leyes N° 29214 y 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215.”

RTF N° 127-4-97

Se establece que no habiéndose presentado el registro de compras procede el reparo del crédito fiscal.

RTF N° 1036-4-2001

Se reconoce que “la anotación (del documento sustentatorio) en el registro de compras constituye requisito para utilizar el crédito fiscal”.

RTF N° 1502-1-2006

Se repara el crédito fiscal correspondiente al importe anotado como rubro “varios” en el Registro de Compras, ya que no se discrimina las adquisiciones ni los comprobantes de pago respectivos, incumpléndose las disposiciones de la Ley del IGV.

RTF N° 830-1-98

No puede desconocerse el crédito fiscal debido a que la recurrente denomina a su Registro de Compras, como registro auxiliar de libro diario.

RTF N° 567-3-98

La anotación de las facturas de compra en el Registro de Ventas no puede acarrear el desconocimiento del derecho a ejercer el crédito fiscal, si dicho

registro contiene la información mínima establecida por la ley para el registro de compras.

RTF N° 1990-4-96

No se puede desconocer el crédito fiscal de una operación real debido a que el Registro de Compras no reúne las características mínimas fijadas en las normas. El T.F. Señala que las normas que regulan el IGV no fijan un diseño específico, limitándose a exigir la información que debe contener.

En este caso, el contribuyente llevaba un Registro de Compras bajo la forma de Libro Diario, que permitía apreciar el seguimiento de una secuencia.

RTF N° 00219-1-2002

Para obtener el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago debían de anotarse en el registro de compras, no pudiendo entenderse cumplida dicha obligación con la anotación paralela en el denominado libro de ingresos.

RTF N° 089-2-2000

Dado que el contribuyente procedió a regularizar la falta de registro de facturas mediante anotación en el libro diario mas no en el registro de compras, no procede utilizar el crédito fiscal sustentado en dichas facturas.

RTF N° 822-2-2006

De la revisión del Registro de Compras se tiene que la recurrente anotó comprobantes de pago en fecha posterior a la legalización del citado registro, incumplimiento con el plazo de 4 meses establecido por el Decreto Legislativo N° 929.

RTF N° 1181-2-2006

Se revoca la apelada considerando que la recurrente cumplió con la regularización dispuesta por la Primera Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 929, a fin de obtener el reconocimiento del crédito fiscal originado por la legalización extemporánea del Registro de Compras.

De lo indicado, si un contribuyente no legalizó el Registro de Compras pero si realizó la anotación de un comprobante en dicho registro automáticamente habrá incurrido en infracción al artículo 175° del Código Tributario, pero éste incumplimiento no puede implicar el incumplimiento de un requisito formal para efectos de ejercer el derecho al crédito fiscal, y por consiguiente el contribuyente puede válidamente utilizar el crédito fiscal previa observación de los requisitos sustanciales en el momento de la anotación del comprobante.

Ya anteriormente el Tribunal Fiscal había emitido la RTF N° 07180-3-2008 en el mismo sentido, adoptando el criterio de que "el incumplimiento de la legalización del Registro de Compras no implicará la pérdida del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas ni su diferimiento a la fecha de legalización. Ello, en virtud a lo dispuesto en la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 29215.

 Asimismo, el incumplimiento de las formalidades relacionadas con el Registro de Compras no originará la pérdida del crédito fiscal, debiendo la Administración Tributaria verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final, de la Ley N° 29215 para efectos de validar el crédito fiscal en los periodos anteriores a la vigencia de la Ley, y que se sustentó en comprobantes de pago que presenten irregularidades en lo que respecta a su anotación".

CAPÍTULO III

DERECHO AL CRÉDITO FISCAL

3.1 Técnica del valor agregado

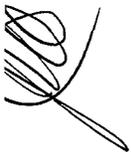
Para entender la naturaleza de la técnica del valor agregado es preciso recurrir a la doctrina, es por ello necesario reseñar lo que Villegas (2007) señalaba acerca del proceso de traslación económica de los impuestos, el cual es un elemento intrínseco que configura los efectos jurídicos de sus fases. Este autor manifestó lo siguiente en referencia a este proceso:

El impuesto es exigido a quienes están encuadrados en los hechos imponibles. Esas personas se denominan “contribuyentes de iure”, o sea, los designados por la ley para pagar el impuesto.

Pero suele ocurrir que quien ingresa el importe al fisco no es en realidad quien soporta la carga. Esta recae en un tercero, a quien se denomina “contribuyente de facto”.

La transferencia de la carga impositiva se llama “traslación”, y a veces es prevista por el legislador; así, la mayor parte de los impuestos al consumo es soportada por el vendedor, pero como éste los agrega a los precios de sus mercaderías, en definitiva son soportados por los compradores. En otros casos la traslación se produce sin estar prevista por el Estado, e incluso contra su voluntad, ya que aquellos a quienes se quiere cargar con el peso impositivo logran transferirlo a otra persona. En modernas imposiciones como el impuesto al valor agregado (IVA) la propia ley exige que se opere el proceso de traslación que, en consecuencia, adquiere un carácter jurídico. A tal efecto, la norma concede facultades legales al sujeto pasivo para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado. [...]

Diferentes son los casos en que la transferencia de la carga impositiva es reglada por la ley, tal como ocurre con el IVA, pues en los casos que



ordena la ley, el vendedor debe incluir obligatoriamente en su factura el impuesto que pagó cuando compró la mercadería. Todo pasa en definitiva a ser pagado por el consumidor, pero por expresa regulación legal. (p.164-165)

Complementando el concepto, Carolina Risso (2003:316), al analizar este tipo de compensación tributaria señaló que:

El reconocimiento del crédito fiscal encuentra su fundamento en las propias características técnico-económicas del Impuesto General a las Ventas (IGV) peruano. El objetivo de este impuesto es gravar el consumo bajo la técnica del valor agregado, en las condiciones siguientes:

- El impuesto grava cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios (impuesto plurifásico).
- En cada etapa, el impuesto grava únicamente el valor agregado en la misma, sin incidir sobre el impuesto que gravó el valor acumulado en las fases anteriores (impuesto no acumulativo).
- El valor agregado en cada etapa se calcula por diferenciales, restando del impuesto que incide sobre el valor total de las ventas efectuadas en el período el impuesto que gravó las adquisiciones de productos y mercaderías en el mismo período, aun cuando estas últimas no hayan sido efectivamente aplicadas al ciclo de producción y distribución sino a incrementar las existencias (determinación por el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto).
- El destinatario del tributo es el consumidor final, quien soporta la carga del impuesto a través de su traslación en el precio de venta de los bienes y servicios finales (impuesto indirecto).
- El impuesto grava el consumo interno y libera de imposición a los productos que se exportan para que éstos sean exclusivamente



gravados en el mercado consumidor al cual van dirigidos (principio de imposición exclusiva en el país de destino).

Javier Luque Bustamante (2003), en su ponencia general en el VII Jornada Nacional de Derecho Tributario, expuso que:

[...]el crédito fiscal constituye la columna vertebral de los impuestos al valor agregado que, como el IGV, se determinan por sustracción del impuesto soportado en las adquisiciones. No es sino a través del crédito fiscal que el impuesto puede llegar a alcanzar sus objetivos técnicos de neutralidad y recaudación a plenitud, pues gracias a él, los precios no se ven incrementados artificialmente y el fisco obtiene el tributo en la medida justa al percibir una suma equivalente a la que habría resultado de aplicar la tasa del mismo al valor de venta establecido al consumidor final, quien, de este modo, resulta siendo finalmente el sujeto económicamente incidido con el impuesto.

Es así que el crédito fiscal permite que el fisco recaude por concepto del impuesto una suma equivalente a la que le habría correspondido si el impuesto hubiese sido concebido como uno monofásico etapa final, con la ventaja de que un impuesto del tipo IVA, en tanto impuesto plurifásico, a diferencia del anterior (que sólo grava la operación que tiene lugar entre el minorista y el consumidor final), le asegura la recaudación del impuesto en forma paulatina y sin correr el riesgo de perderla en su totalidad ante una eventual omisión en la aplicación del impuesto en la única operación gravada.

Al mismo tiempo, el crédito fiscal impide que el IGV se convierta en un impuesto ciego a los ingresos, generando efectos confiscatorios por superposición al Impuesto a la Renta. El IGV recaudado por el fisco a lo largo de la cadena de producción y distribución constituye, en esencia, un anticipo del impuesto que en definitiva le corresponde recaudar de la operación que se lleva a cabo con el consumidor final. La existencia del crédito fiscal permite al fisco ir reintegrando el impuesto tomado a cuenta,

de modo que su desconocimiento injustificado origina un incremento ilegítimo de la recaudación que afecta directamente al contribuyente del impuesto a quien lo niega o, en su caso, al consumidor final si el contribuyente consigue trasladarle dicho efecto a través del precio. (p.175)

La técnica del valor agregado considera todos los señalamientos expuestos donde la deducción del crédito fiscal constituye un elemento esencial del IGV, de manera que la legislación debe tomar todas las precauciones necesarias para asegurar que la determinación de dicho crédito responda con la mayor exactitud posible al monto del impuesto soportado en las etapas anteriores del ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios.

Como la legislación peruana ha adoptado la técnica del valor agregado, sus características y objetivos técnicos deben constituirse en principios rectores para la interpretación de las normas relativas al IGV, siendo el correcto reconocimiento del crédito fiscal una condición esencial para evitar la desnaturalización del impuesto.

3.2 Distorsión del IGV

El incumplimiento de los aspectos formales que dan derecho al crédito fiscal, específicamente de la anotación en el Registro de Compras de los comprobantes de pago, pueden ocasionar la distorsión de la técnica del valor agregado, si no se diera la posibilidad de subsanación.

Al respecto, Luque (2003) manifestó lo siguiente sobre la distorsión de las razones técnicas que sustentan la existencia del crédito fiscal:

Ahora bien, los fundamentos técnicos tras el crédito fiscal a los que hemos hecho referencia no sólo constituyen una pauta indispensable para la correcta interpretación y aplicación de las normas que regulan el IGV, sino que configuran, en esencia, la fuente ineludible a considerar al momento de legislar el IGV.

Cuando el legislador olvida cuáles son las razones técnicas que sustentan la existencia del crédito fiscal y las lamentables consecuencias que se derivan de su injustificado desconocimiento, estableciendo requisitos inadecuados para su efectivo ejercicio o sancionando su inobservancia con la pérdida del crédito fiscal, convierte al IGV en un impuesto susceptible de generar efectos confiscatorios y lo condena a la categoría de tributo antitécnico.

Observamos graves defectos a nivel legislativo y reglamentario que alejan al IGV de los objetivos técnicos que lo inspiran. Tales desaciertos deben ser urgentemente enmendados si se quiere fortalecer el sistema tributario, legitimar la recaudación y evitar el incremento innecesario del nivel de los precios por factores ajenos al mercado. (p. 176)

De otro lado, también dio algunos alcances sobre la pérdida injustificada del crédito fiscal:

la negación injustificada del crédito fiscal origina los nocivos efectos de la piramidación y acumulación, de igual modo el uso inadecuado del mismo genera distorsiones a nivel de recaudación. Recuérdese que el IGV recaudado a lo largo de la cadena debe resultar equivalente al importe que hubiese resultado de aplicar la tasa del impuesto sobre el valor de venta acordado en la operación entre el minorista y el consumidor final, de modo que el descargo indebido de crédito fiscal por quien ostenta la condición de consumidor final impediría que se cumpla con dicho objetivo técnico. (Luque, 2003, 207)

3.3 Liquidez de la empresa

Al analizar los efectos de la distorsión del IGV por el no reconocimiento del crédito fiscal, se observa el perjuicio que esta situación causa en la liquidez de las empresas por lo que, de acuerdo con Julia Sáenz (2003):

[...] resulta inequitativo para aquellos contribuyentes que adquieren y

transfieren bienes y servicios que escapan del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas, calcular el crédito fiscal al que tienen derecho tomando como base justamente aquellas adquisiciones que no estuvieron gravadas con el mencionado impuesto. En este sentido, no sólo basta que el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto en los últimos doce meses, sino que resulta indispensable que en el referido mes éste -el contribuyente- haya realizado conjuntamente con sus operaciones gravadas, al menos una operación no gravada. (p.380)

Finalmente, Padrón (2003:313) señaló entre su conclusión 3 que:



Conjuntamente con lo indicado en el punto anterior, conviene establecer que para determinar la existencia del derecho al crédito fiscal debe desvincularse el concepto de actividad empresarial asimilada por la Ley del Impuesto General a las Ventas de aquel que corresponde a la fuente productora de rentas del tercera categoría, pues las estructuras de ambos impuestos no permiten aparejar la misma noción, puessi bien en el caso del IGV correspondería también aplicar el principio decausalidad (relación entre la adquisición de los bienes y el desarrollo de las actividades desde la empresa), el sistema de valor agregado adoptado comprende el esquema de deducciones amplias o financieras, tipo consumo, por lo que las limitaciones a la deducción de los gastos para efectos del Impuesto a la Renta no son necesariamente aplicables al Impuesto General a las Ventas.

CAPÍTULO IV

PERDIDA DEL CRÉDITO FISCAL

4.1 Registro de operaciones sin las formalidades exigidas

Con la RTF N° 1580-5-2009, jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada el 03.03.2009, al interpretar los alcances de las Leyes N° 29214 y N° 29215, se señaló que ambas flexibilizaban las exigencias formales para el ejercicio del crédito fiscal, pero a la vez creaban confusión al establecer diferentes disposiciones para una misma situación.

La regulación de la oportunidad del ejercicio del derecho al crédito fiscal tiene su base legal en el artículo 2° de la Ley N° 29215, el cual establece que:



“Los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del Impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. A lo señalado en el presente artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes mencionado”.

Sin embargo, el Decreto Legislativo N° 1116, publicado el 07.07.2012 y vigente a partir del 01.08.2012, incorporó un segundo párrafo en el artículo 2° de la Ley N° 29215, estableciendo que no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras; dejando a interpretación que si el contribuyente efectúa la anotación del comprobante de pago en su Registro de Compras después que la SUNAT le haya requerido la exhibición y/o presentación de dicho registro en una

verificación o fiscalización, sí se perdería el derecho al crédito fiscal.

Es preocupante, que una norma sea dejada a interpretación y no sea precisada claramente, lo que puede dar lugar a la aplicación literal de la norma por parte de la Administración Tributaria, perjudicando al contribuyente, desnaturalizando la técnica del valor agregado y generando una acción confiscatoria.

4.2 Incongruencias tributarias

De acuerdo con el Informativo Caballero Bustamante (2012) esta imprecisión de la norma da lugar a incongruencias que perjudican el Estado constitucional y democrático de derecho:

[...], creemos que las incongruencias advertidas obedecen a un nuevo conflicto de intereses entre el Poder Ejecutivo y el Congreso de la República, en el sentido que cada poder del Estado busca resguardar los intereses del Fisco y de los contribuyentes ,respectivamente ;por ello queda claro que el Ejecutivo al publicar el Decreto LegislativoNº1116 si bien incorpora aspectos positivos, indirectamente se establece la prevaieencia de los aspectos formales sobre los sustanciales ,posición que se encuentra reñida no sólo con la técnica del valor agregado sino por sobre todo con la plena existencia de un Estado Constitucional y Democrático de Derecho. (p.A4)

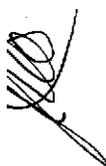
Lo absurdo es la preeminencia de las formalidades para el ejercicio del derecho al crédito fiscal del IGV que se ha dispuesto con la incorporación de la norma en comentario, limitando a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras al establecer una regla particular respecto del uso del crédito fiscal.

De lo señalado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo Nº 1116, resulta válido y correcto deducir el crédito fiscal del IGV en determinado periodo, incluso cuando se incumple con la anotación del comprobante de pago en el plazo establecido, si la anotación se registra antes que la SUNAT requiera

el Registro de Compras, donde se anota el IGV usado.

Pero si se da el caso de incumplir este requisito formal, se generaría la pérdida del crédito fiscal, lo cual iría en flagrante contradicción con el segundo párrafo del literal c) del artículo 19°, la finalidad de las Leyes N° 29214 y N° 29215 y de la RTF N° 1580-5-2009, en el sentido de que prevalecerían nuevamente los aspectos formales respecto de los sustanciales.

De acuerdo con la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1116, la finalidad de esta norma era que la anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras se realice dentro de los plazos establecidos, que no se perjudique a los contribuyentes con la pérdida del crédito fiscal y se incentive la adopción por parte de los contribuyentes de las soluciones electrónicas aprobadas por la SUNAT para el llevado de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios:



El inciso c) del artículo 19° de la Ley del IGV, modificado por la Ley N° 29214, establece que los comprobantes de pago y demás documentos sustentatorios del crédito fiscal deberán haber sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras.

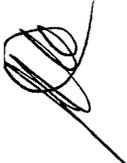
Por otro lado, el artículo 2° de la Ley N° 29215 señala que los comprobantes de pago deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto ,según sea el caso ,o en el que corresponda a los doce (12) meses siguientes, debiéndose ejercer en el periodo a que corresponda la hoja en la que dichos comprobantes hubiesen sido anotados.

De una interpretación conjunta de ambas leyes, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N° 01580-5-2009 que la anotación de operaciones en el Registro de Compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2° de la Ley N° 29215 –es decir en el mes de emisión de! comprobante de pago o de pago del impuesto ,según

sea el caso, o en el que corresponda a los doce (12) meses siguientes— y que el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, es decir, en el periodo en que se efectuó la anotación.

De lo señalado en el párrafo precedente se colige que el derecho al crédito fiscal se ejerce en el período en el que se realiza la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras siempre que la anotación se efectúe en la hoja que corresponda a dicho periodo y dentro del plazo establecido en el artículo 2º de la Ley N° 29215.

Lo anterior supone que para ejercer el derecho al crédito fiscal en un determinado periodo:

- 
- a. Dicho periodo debe corresponder al mes de emisión del comprobante de pago o de pago del impuesto, según sea el caso, o a alguno de los doce (12) meses siguientes.
 - b. La acción de anotar el comprobante de pago en el Registro de Compras debe realizarse en dicho periodo. Al respecto, debe tenerse en cuenta que el último párrafo del numeral 2.1 del artículo 6º del Reglamento ha señalado que el comprobante de pago se considerará anotado en un determinado período, aun cuando la anotación se realice en el plazo máximo de atraso permitido.
 - c. El comprobante de pago debe figurar anotado en la hoja del Registro de Compras que corresponda a dicho periodo.

Lo descrito en el inciso b) del párrafo anterior tiene las siguientes implicancias:

- i. Posibilita desconocer la deducción del crédito fiscal en un determinado periodo en los casos en que la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras se hubiera realizado en un momento posterior al plazo máximo de atraso permitido para dicho período.

- ii. Obliga a fiscalizar el momento en que se realizó la anotación, lo cual supone que la Administración Tributaria cuente con fechas ciertas a tal efecto.

Sobre este punto, debe tenerse en cuenta que únicamente tratándose de registros llevados de manera electrónica será posible verificar en todos los casos el momento en que se realiza la anotación, puesto que esta acción queda registrada en el sistema. Por el contrario, tratándose de registros físicos, la posibilidad de detectar anotaciones realizadas en momentos posteriores se limita sólo a algunos casos, como serían aquellos en los que el contribuyente hubiera legalizado su Registro de Compras y se encontraran anotaciones en hojas correspondientes a periodos anteriores a la fecha de legalización o en los que el contribuyente hubiera sido fiscalizado y la información de su Registro de Compras hubiera sido "estabilizada" por el auditor.



En ese contexto, a fin de no perjudicar a los contribuyentes con la pérdida del crédito fiscal resulta conveniente incluir un segundo párrafo en el artículo 2º de la Ley Nº 29215 que señale que no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19º de la Ley del IGV,—en la hoja del Registro de Compras que corresponda al periodo en el cual se dedujo como crédito fiscal el IGV contenido en el comprobante de pago anotado— se efectúa hasta antes que la SUNAT le requiera la exhibición y presentación del Registro de Compras.

Asimismo cabe mencionar que de no adoptarse la medida antes descrita se desincentivara la adopción por parte de los contribuyentes de las soluciones electrónicas aprobadas por la SUNAT para el llevado de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

De otro lado, frente a la flexibilización que se propone debe hacerse notar que la SUNAT mantiene parte del control de la determinación del impuesto en tanto se exige, para no perder el derecho al crédito fiscal, que la anotación de los comprobantes de pago y documentos a los que alude el inciso a) del artículo 19º de la Ley del IGV en el Registro de Compras sea anterior al requerimiento de exhibición y/o presentación del mismo.

Por último, las incongruencias advertidas parecen obedecer a un conflicto de intereses entre el Poder Ejecutivo y el Congreso de la República.

4.3 Acción confiscatoria contra el contribuyente

A lo largo de esta investigación se ha venido reiterando que el crédito fiscal constituye la columna vertebral de los impuestos al valor agregado determinado por sustracción del impuesto soportado en las adquisiciones, pero de acuerdo con Luque (2003:175), también el crédito fiscal impide que el IGV se convierta en un impuesto ciego a los ingresos, generando efectos confiscatorios por superposición al Impuesto a la Renta.

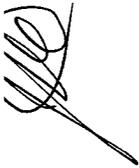
Entonces, cuando hay un desconocimiento injustificado del crédito fiscal, no permite que el IGV recaudado por el fisco a lo largo de la cadena de producción y distribución sea un anticipo del impuesto que en definitiva le corresponde recaudar de la operación que se lleva a cabo con el consumidor final. Se sabe que la existencia del crédito fiscal permite al fisco ir reintegrando el impuesto tomado a cuenta, de modo que si se desconoce su existencia origina un incremento ilegítimo de la recaudación, afectando directamente al contribuyente del impuesto, o al consumidor final si el contribuyente consigue trasladarle dicho efecto a través del precio.

Por ello, coincidiendo con la ponencia de Luque (2003), aquí se señala que:

Cuando el legislador olvida cuáles son las razones técnicas que sustentan la existencia del crédito fiscal y las lamentables consecuencias que se

derivan de su injustificado desconocimiento, estableciendo requisitos inadecuados para su efectivo ejercicio o sancionando su inobservancia con la pérdida del crédito fiscal, convierte al IGV en un impuesto susceptible de generar efectos confiscatorios y lo condena a la categoría de tributo antitécnico. (p.176)

Se enfrentan en este caso dos bienes jurídicos igualmente atendibles por encontrarse vinculados con el interés público: la recaudación, necesaria para la atención del gasto público, y la neutralidad, cuya imposible consecución puede conllevar efectos confiscatorios, originar una duplicidad en la aplicación del impuesto y originar graves distorsiones en la conformación de los precios. (p.193)



MATERIALES Y METODOS

Tipo de investigación

Según el propósito planteado, el presente estudio se encuadró como una investigación social aplicada, ya que utilizando los conocimientos de la normatividad vigente, fue orientado a proponer cambios en la legislación para precisar la aplicación de los requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal del IGV y evitar así inconsistencias.

Así mismo, la investigación se ubicó en un nivel descriptivo explicativo, en razón de que se identificó incongruencias tributarias que afectan el derecho a ejercer el crédito fiscal y explica la incidencia económica y financiera sobre las empresas.

Diseño de la investigación

Para llevar a cabo la presente investigación se planteó un diseño no experimental de clase longitudinal retrospectiva, lo que implicó la no manipulación de ninguna variable al analizar los problemas suscitados por las modificaciones de los requisitos formales para usar el crédito fiscal.

Se aplicó el método analítico para estudiar los componentes del problema identificado y sus relaciones, pues fue el más adecuado para demostrar la hipótesis planteada.

Como complemento, se empleó además el método comparativo, que permite estudiar con mayor detalle los defectos y aciertos legislativos.

Población y muestra

Determinación del universo

Profesionales especializados en Derecho Tributario de la Provincia Constitucional del Callao.

Determinación de la muestra

La muestra se calculó considerando la siguiente fórmula:

$$n = \frac{Z^2 N pq}{E^2 (N-1) + Z^2 pq}$$

Dónde:

n=Tamaño de la muestra = 32

N=Población = 37

Z=Nivel de confianza = 1.96

p=Tasa de prevalencia de objeto de estudio

q=(1-p)

E=Error de precisión = 0.05

Técnicas de recolección de datos

Las principales técnicas empleadas fueron:

- Análisis documental
- Análisis estadístico

Instrumentos de recolección de datos

Las fuentes de información utilizadas para llevar a cabo la investigación fueron las siguientes:

- Fichas bibliográficas
- Revistas especializadas
- Tesis
- Estadística
- Normas legales del Sistema Tributario

- Jurisprudencia tributaria nacional
- Jurisprudencia tributaria Internacional

Procedimiento de recolección de datos

En el proceso de recolección de datos, respecto de los requisitos sustanciales y formales, así como de las características e indicadores del derecho a ejercer el crédito fiscal, se empleó el análisis documental y jurisprudencial.

Procesamiento estadístico

Luego de haber realizado acopiado la documentación jurisprudencial, se fue seleccionando las resoluciones de acuerdo a las variables formuladas.

Para establecer el grado de correlación entre las variables relevantes de la investigación, se utilizó el método descriptivo-explicativo y el método estadístico

Análisis de datos

Los datos cuantitativos se procesaron y analizaron a través de la hoja de cálculo Excel 2013. Se incorporó en las estadísticas porcentajes y tasas.

Estas estadísticas se presentaron en frecuencias cronológicas en forma tabular y se procesaron gráficamente para una mejor comprensión de los resultados.

RESULTADOS

1. Se ha demostrado que en orden de importancia tributaria el Impuesto General a las Ventas (IGV) es el tributo que más aporta a la recaudación representando alrededor del 52% de los ingresos tributarios, pero presenta tasas de incumplimiento muy altas, lo que ha determinado su constante modificación y ajustes.
2. Se ha demostrado que el tema de investigación ha sido tratado en artículos de publicaciones periódicas o como ponencias en Congresos de Tributación, pero sin una organización estructuradora que guíe al contribuyente, al estudiante, al investigador y al legislador a tener un panorama general y detallado sobre el derecho al uso del crédito fiscal y las implicancias de considerar los requisitos sustanciales y formales en la técnica del valor agregado.
3. Se ha comprobado que el Impuesto General a las Ventas (IGV), como impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto, proporcional, fiscal interno, neutro, plurifásico, no acumulativo, de declaración y pago mensual, de traslación y recargo, establecido por ley, al consumo, real:
4. Se ha comprobado que el requisito sustancial en el IGV es una condición esencial, fundamental, trascendente, primordial, básica, indispensable sin la cual no es posible ejercer el derecho al crédito fiscal y que además constituye un requerimiento de carácter económico; pero que para gozar del derecho a descontar el IGV de las adquisiciones, realmente sólo hay que ser contribuyente del impuesto y desde una perspectiva técnica no se justifica el establecimiento de ningún otro requisito sustancial.
5. Se ha demostrado que el Registro de Compras se ha convertido por obra del Decreto Legislativo N° 1116 en un requisito formal con nivel de requisito sustancial, pues una mala interpretación de la norma puede dar lugar a la pérdida del derecho al crédito fiscal.

6. Se ha demostrado que cuando se pierde el crédito fiscal, el IGV se convierte en un tributo antitécnico al originar duplicidad en su aplicación que puede generar efectos confiscatorios y distorsión de los precios.
7. Finalmente, de los resultados encontrados, se concluye que no hay preeminencia de los requisitos sustanciales o formales, pues el tratamiento tributario les da a ambos la misma importancia a la hora de la revisión de la documentación contable sustentatoria.



DISCUSION

Contrastación de hipótesis con los resultados

Los resultados expuestos en el presente trabajo confirman la validez de las hipótesis propuestas, toda vez que el tratamiento tributario que reciben los requisitos sustanciales y formales afecta el derecho a ejercer el crédito fiscal, a pesar de la legislación aprobada para flexibilizar el sistema y no perjudicar al contribuyente.

El Decreto Legislativo N° 1116, cuya finalidad con respecto al requisito formal del registro de comprobantes de pago en el Libro de Compras es ir promoviendo el traslado de los contribuyentes hacia el uso de libros electrónicos, ha traído consigo un problema de interpretación por su deficiente redacción, que puede motivar que la Administración Tributaria desconozca en determinadas circunstancias el derecho al crédito fiscal.

También ha quedado claro que esta situación interpretativa, hasta la fecha no precisada, puede ocasionar distorsiones a la técnica del valor agregado, rompiendo la neutralidad del impuesto, impidiendo la traslación, lo que acarrearía que la recaudación del IGV no corresponda al importe que habría resultado aplicando la tasa respectiva al valor de venta de la operación entre el minorista y el consumidor final, convirtiendo el impuesto en monofásico en su etapa final.

Así mismo, la distorsión del IGV, por la pérdida del crédito fiscal afecta seriamente a las empresas pues trae consigo un mayor gasto financiero debido a un mayor pago del impuesto, que no fue previsto, lo que se refleja en sus utilidades, al no poder descontar el impuesto.

Contrastación de resultados con otros estudios similares

Cuando Claudio Torres (2012:15) sostuvo que el hecho tributario es un hecho económico, al cual el Derecho atribuye trascendencia jurídica y que el Valor Agregado es, macroeconómicamente, equivalente al Gasto, el que está

compuesto por Consumo e Inversión, siendo gravado no sólo el Consumo, sino también la Inversión, por lo que resulta gravado el Gasto, Valor Agregado y el PIB debido que estos tres últimos son equivalentes, plasmó lo que es sin duda la razón de que el IGV sea el ingreso fiscal más importante en el Perú, y porque el legislador promueve con tanto interés ajustes y modificaciones a las normas que rigen el impuesto condicionando el derecho al crédito fiscal al cumplimiento de requisitos sustanciales y formales en un afán recaudador que muchas veces colisiona con la técnica del valor agregado y el principio de no confiscatoriedad.

Por su parte, Cecilia Delgado (2003) sostuvo que el afán de recaudación no debe llevar a la Administración Tributaria a desconocer el crédito fiscal deducido por los contribuyentes y obligarlos a determinar un monto mayor de impuesto por pagar que exceda a lo que les correspondería en el cálculo de un impuesto al valor agregado, generando distorsiones en la técnica del impuesto y produciendo un efecto acumulativo que eliminará injustificadamente la neutralidad del mismo. Debido a esto, es necesario hacer hincapié en que la SUNAT debe integrar y precisar la normatividad, que actualmente se encuentra bastante dispersa, distraendo al contribuyente con normas modificatorias no lo suficientemente publicitadas, induciéndolo a error que trae consigo la sanción respectiva.

Concluyendo, Luque (2003) considera que el requisito de legalización previa del registro como condición para el ejercicio del crédito fiscal ha perdido en la actualidad su condición de medio efectivo de control, pues la previa legalización de las hojas sueltas no asegura en absoluto la intangibilidad de las anotaciones y asientos contables, pues éstos podrían ser modificados hasta el momento previo a la impresión. Afirmación bastante ceñida a lo que sucede realmente, por lo que resulta que es necesario desarrollar otros medios que vayan disminuyendo la importancia del registro en este libro.

CONCLUSIONES

1. El Registro de Compras se ha convertido, por obra del Decreto Legislativo N° 1116 en un requisito formal con nivel de requisito sustancial, pues una mala interpretación de la norma puede dar lugar a la pérdida del derecho al crédito fiscal.
2. La pérdida del crédito fiscal del IGV convierte este impuesto en un tributo anti técnico al originar duplicidad en su aplicación que puede generar efectos confiscatorios y distorsión de los precios.
3. No hay preeminencia de los requisitos sustanciales o formales, pues el tratamiento tributario les da a ambos la misma importancia a la hora de la revisión de la documentación contable sustentatoria.
4. La Administración Tributaria debe promover la integración de la normatividad, que actualmente se encuentra bastante dispersa, ya que perjudica al contribuyente dificultándole el conocimiento de las normas modificatorias no lo suficientemente publicitadas, induciéndolo a error que trae consigo la sanción respectiva.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ALVA, Mario. (2011). *Análisis práctico del Impuesto General a las Ventas*. Lima, Perú: Instituto Pacífico

BARCO, Iván. (2009). *Teoría General delo Tributario*. Lima, Perú: Grijley

CABALLERO BUSTAMANTE. (2012, octubre). *El requisito formal de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, ¿genera la pérdida del crédito fiscal?* (745). Lima, Perú: Informativo Caballero Bustamante

CORDOVA, Alex. (2003, marzo). Requisitos sustanciales del crédito fiscal. [Ponencia individual realizada en la VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema II: Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal.]. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 41, 235-269

FLORES, Pedro (1986). *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Lima, Perú: JV Ediciones

GONZALEZ, Darío. (2005). *Estudio Comparado del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los países miembros del CIAT*. [Documento de Trabajo]. Recuperado de http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&DocumentId=3639

LUQUE, Javier. (2010). El aspecto temporal de las distintas hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas. En IPDT (Ed.), *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel* (pp. 1001-1052. Lima, Perú: IPDT

LUQUE, Javier. (2003, marzo). Impuesto General a las Ventas. Tratamiento del Crédito Fiscal. [Ponencia general realizada en la VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario]. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 41, 173-234

PADRON, Carmen.(2003, marzo). Algunas precisiones sobre la aplicación de la técnica del valor agregado y los requisitos sustantivos del crédito fiscal previstos por la legislación. [Ponencia individual realizada en la VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema II: Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal.]. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 41, 293-313

PEREZ, Fernando. (2007). *Derecho Financiero y Tributario*. Parte general. Pamplona, España: Aranzadi

RISSO, Carolina. (2003, marzo). El crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas Peruano. [Ponencia individual realizada en la VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema II: Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal.]. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 41, 315-343

SAENZ, Julia. (2003, marzo). El crédito fiscal. [Ponencia individual realizada en la VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema II: Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal.]. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 41, 345-380

SERRANO, Alfredo. (2006). *Análisis de los efectos redistributivos del IVA español en la última década*. [Documento de Trabajo]. Recuperado de <http://www.recercat.net/handle/2072/2074?locale=>

SEVILLANO, Sandra. (2014). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y Código Tributario*. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP

SPISSO, Rodolfo. (2007). *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires, Argentina: LexisNexis

TORRES, Claudio. (2012). *Teoría General del Impuesto al Valor Agregado*. (Tesis de grado para optar Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales). Universidad de Chile. Santiago, Chile

VILLEGAS, Héctor. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*.
Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea

A handwritten signature or mark, possibly the initials 'AV', written in black ink on the left side of the page.

ANEXOS

ANEXO 01: MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS REQUISITOS FORMALES Y SUSTANCIALES PARA EJERCER EL DERECHO AL CREDITO FISCAL								
PROBLEMA	OBJETIVO	HIPÓTESIS	VARIABLES	INDICADORES	POBLACION Y MUESTRA	DISEÑO	MÉTODOS Y TECNICAS	INFORMANTES O FUENTES
<p><u>PROBLEMA GENERAL</u></p> <p>¿En qué medida se relaciona el tratamiento tributario de los requisitos formales y sustanciales con el derecho a ejercer el crédito fiscal?</p>	<p><u>OBJETIVO GENERAL</u></p> <p>Determinar la relación del tratamiento tributario de los requisitos formales y sustanciales con el derecho a ejercer el crédito fiscal.</p>	<p><u>HIPÓTESIS GENERAL</u></p> <p>El tratamiento tributario de los requisitos formales y sustanciales afecta el derecho a ejercer el crédito fiscal.</p>	<p><u>INDEPENDIENTES (VI)</u></p> <p>X: Requisitos formales y sustanciales</p>	<p><u>DE VARIABLES INDEPENDIENTES</u></p> <p>X₁: Registro de operaciones sin las formalidades exigidas</p> <p>X₂: Incongruencias tributarias</p> <p>X₃: Distorsión del IGV</p>	<p><u>POBLACIÓN</u></p> <p>Resoluciones del Tribunal Fiscal</p>	<p><u>DISEÑO</u></p> <p>No Experimental: no se manipuló ninguna variable</p>	<p><u>MÉTODOS</u></p> <p>Análítico para estudiar los componentes del problema y sus relaciones</p>	<p><u>FUENTES</u></p> <p>Fichas bibliográficas</p> <p>Revistas especializadas</p> <p>Tesis</p> <p>Estadística</p>
<p><u>PROBLEMAS ESPECÍFICOS</u></p> <p>¿De qué manera se relaciona el registro de operaciones sin las formalidades exigidas con la técnica del valor agregado?</p>	<p><u>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</u></p> <p>Determinar la relación del registro de operaciones sin las formalidades exigidas con la técnica del valor agregado.</p>	<p><u>HIPÓTESIS ESPECÍFICAS</u></p> <p>El registro de operaciones sin las formalidades exigidas ocasiona la distorsión de la técnica del valor agregado.</p>	<p><u>DEPENDIENTE (VD)</u></p> <p>Y: Derecho a ejercer el crédito fiscal</p>	<p><u>DE VARIABLE DEPENDIENTE</u></p> <p>Y₁: Técnica del valor agregado</p> <p>Y₂: Acción confiscatoria contra el contribuyente</p> <p>Y₃: Liquidez de la empresa</p>	<p><u>MUESTRA</u></p> <p>35 Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre cumplimiento de requisitos formales y sustanciales para ejercer el crédito fiscal</p>	<p><u>CLASE</u></p> <p>Longitudinal retrospectiva: se analizaron los problemas suscitados por las modificaciones de los requisitos formales para usar el crédito fiscal</p>	<p><u>COMPARATIVO</u> para analizar defectos y aciertos legislativos</p>	<p>Normas legales del Sistema Tributario</p> <p>Jurisprudencia tributaria nacional</p> <p>Jurisprudencia tributaria internacional</p>
<p>¿De qué manera se relaciona la transgresión de los principios de legalidad y de no confiscatoriedad con una acción confiscatoria contra el contribuyente?</p>	<p>Determinar la relación de la transgresión de los principios de legalidad con la no confiscatoriedad con una acción confiscatoria contra el contribuyente.</p>	<p>La transgresión de los principios de legalidad y no confiscatoriedad ocasiona una acción confiscatoria contra el contribuyente.</p>				<p><u>TIPO</u></p> <p>Aplicada: orientada a proponer cambios en la legislación para precisar uso del crédito fiscal y evitar inconsistencias</p>	<p><u>TÉCNICAS</u></p> <p>Análisis documental</p> <p>Análisis estadístico</p>	
<p>¿De qué manera se relacionan la distorsión del IGV con la liquidez de las empresas?</p>	<p>Determinar la relación de la distorsión del IGV con la liquidez de la empresa.</p>	<p>La distorsión del IGV afecta la liquidez de la empresa.</p>				<p><u>NIVEL</u></p> <p>Descriptivo-explicativo: identifica las incongruencias tributarias que afectan el derecho a ejercer el crédito fiscal y explica la incidencia económica y financiera sobre las empresas</p>		