

Normas Reglamentarias del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

CÉSAR RODRÍGUEZ DUEÑAS (*)

De conformidad con la distribución de los temas que ha efectuado la Junta Directiva de IFA, me toca exponer sobre los aspectos contable - tributarios de la “Determinación del Impuesto a Pagar”; sin embargo, con la venia del Dr. Javier Luque, Presidente de IFA, quisiera tratar y/o reiterar algunos comentarios generales sobre otras normas del Impuesto General a las Ventas - IGV e Impuesto Selectivo al Consumo-ISC.

1. EXPORTACION DE SERVICIOS

Como ya fuera manifestado, nuestro régimen del IGV tiene un sesgo antiexportador en el sector servicios.

En efecto, el régimen vigente a partir del 1.1.94 señala sólo unos cuantos servicios como inafectos, a pesar de tener un enunciado general de que la exportación de servicios no está afecta al IGV.

Durante el ejercicio 1993 rigió el Decreto Ley N° 25982, el cual contenía una norma genérica señalando que por Decreto Supremo se establecerían los servicios inafectos; Decreto que nunca se emitió y

creó un vacío normativo por todo un ejercicio. Ante tal situación y considerando que en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT existían opiniones discrepantes, respecto de cuándo podían calificarse algunos servicios como exportables, en 1993 ha habido unos exportadores de servicios que han decidido aplicar íntegramente los beneficios correspondientes (inafectación al IGV y uso del saldo a favor del IGV pagado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con dichos servicios), y otros que conservadoramente han gravado la operación (reconociendo un menor ingreso porque el importador no admite o desconoce el IGV que debiera trasladársele).

Según tuve conocimiento, discrepancias e inquietudes en el Ministerio de Economía y Finanzas - MEF motivaron que nunca se dictara el anhelado Decreto Supremo y lo único que han logrado, como en otras oportunidades en que se promulgan leyes para cumplir con ofertas fáciles, es crear caos e incertidumbre en la legislación lo que se traducirá en muchas Resoluciones de Determinación y de Multa, así como en recursos contenciosos.

(*) Contador Público Colegiado. Asociado del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario-IPIDET y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.



Todo esto pudo evitarse y hacer las cosas bien, si se hubiera pensado en la “política fiscal” y no en la “política para las tribunas”.

2. DEVOLUCION (DRAWBACK) DEL ISC

La Octava Disposición Transitoria de la ley del IGV aprobada por el Decreto Legislativo N° 775 -en adelante la Ley-deroga los Decretos Leyes N° 25764 y 26009 y establece que por Decreto Supremo se dictarán las medidas que correspondan como consecuencia de tal derogatoria. Una vez, el Poder Ejecutivo dictó un régimen alentador de la exportación (devolución del ISC que grava el Diesel 2 y el petróleo residual adquirido por los exportadores), para luego dejarlo en suspenso con la disculpa de su reglamentación la que, simplemente, nunca se produjo; con lo cual lo dejó inoperativo o de aplicación según el libre albedrío de cada contribuyente. Este vacío comprendió el período entre el 28.12.92 y el 31.12.93.

Según he sido informado, la posición oficial de SUNAT es que el beneficio está suspendido y que hay un error en la cartilla de instrucciones para la preparación de la declaración jurada de las empresas de 1993 cuando señala que el crédito fiscal de los Decretos Leyes N° 25764 y 26009 puede compensarse con el pago de regularización del Impuesto a la Renta, Mínimo a la Renta o Patrimonio Empresarial del ejercicio gravable 1993. Esta posición se estaría evidenciando en sendas Resoluciones de Determinación que estarían por emitirse.

Un comentario final. Los contribuyentes no tienen la culpa de la falta de definición y la carencia de una política fiscal del Poder Ejecutivo; por tanto, a la brevedad debería dictarse el Decreto Supremo al cual se refiere el segundo párrafo de la Octava Disposición Transitoria de la Ley en el sentido que el saldo existente al

31.12.93, debidamente ajustado por inflación a la fecha efectiva de aplicación, se compense contra cualquier tributo que sea ingreso del Tesoro Público o se transfiera a terceros. Hacer cualquier otra cosa resultaría una burla más al exportador.

3. EL IGV Y EL RETIRO DE BIENES

Aceptando, para propósitos de un análisis macro, los argumentos que la SUNAT nos planteó en las reuniones del 11 y 12 de febrero del por qué se gravaban la mayoría de operaciones consideradas como retiros para efectos mercantiles, debo señalar que discrepo de otros tratamientos que tributariamente afectan los retiros y que comento a continuación.

- a) El IGV no constituye costo o gasto para quien efectúe el retiro. El efecto financiero de esta disposición representa para la Empresa un costo adicional de 23.40% sobre el valor del retiro, como se muestra en el siguiente ejemplo:

Valor de Venta	S/. 100.00
IGV (18%)	S/. <u>18.00</u>
Total gasto	S/. <u>118.00</u>
Gasto deducible	S/. <u>100.00</u>
Gasto no deducible	S/. 18.00
IR (30%)	S/. <u>5.40</u>
	S/. <u>23.40</u>

Si se quería impedir el uso de la figura del retiro para eliminar la elusión o evasión del impuesto, bastaba con gravarla o, como se discute en el caso siguiente, permitir que el IGV pudiera trasladarse a quien se beneficiaba con el retiro.

- b) El IGV que grava el retiro de bienes en ningún caso puede ser deducido como



crédito fiscal, ni podrá ser considerado como gasto o costo por el adquirente. Esta norma de la Ley se complementa con lo establecido en el numeral 8 del artículo 2 del Reglamento del IGV, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94 -en adelante el Reglamento- que impide el traslado del IGV.

En las explicaciones dadas por funcionarios de SUNAT no hemos encontrado el real sustento o fundamento de esta disposición.

En efecto, si las partes acuerdan que el IGV se traslade al beneficiario, como si realmente se tratara de una venta para efectos mercantiles y tributarios, nada debería obstar para que, en el caso que cumpliera con las normas de los artículos 18 y 19 de la Ley y sus normas reglamentarias, pudiera utilizar el IGV trasladado como crédito fiscal.

En resumen, deberían derogarse los artículos 16 y 20 de la Ley por no tener sustento económico y atentar contra la libre contratación entre las partes.

4. COMUNIDADES DE BIENES

- a) De conformidad con el último párrafo del artículo 9 de la Ley, son sujetos del IGV las comunidades de bienes (asociaciones en participación, consorcios o joint ventures) que realicen operaciones afectas al impuesto. Ello implica que para el uso del crédito fiscal, en una aplicación literal del segundo párrafo del inciso a) del artículo 19 de la Ley, el respectivo comprobante de pago deba emitirse a nombre de la correspondiente comunidad de bienes y no de una de las partes. Con el propósito de evitar interpretaciones literales o antojadizas, se esperaba que el Reglamento contemplara alternativas (p.e. que la factura pudiera emitirse a nombre del asociante u operador, sin perjuicio

de que éste evidenciara fehacientemente, la relación del costo o gasto con la comunidad de bienes que correspondiere), pero no hay regulación al respecto.

Es de esperar que con la aplicación recurrente de esta norma y la experiencia que de ella vaya haciendo la SUNAT, se vaya clarificando y facilitando el uso del crédito fiscal por este tipo de contribuyentes.

- b) Desnaturalizando las operaciones que las partes que conforman una asociación en participación u otra forma de comunidad de bienes realizan con ella, el Reglamento ha establecido que el valor de venta por los aportes en **propiedad** es el valor asignado en el contrato, el que no podrá ser menor al de las operaciones efectuadas con terceros o en su defecto el valor de mercado.

En primer lugar, hay que señalar que en este tipo de aportes no existe el concepto de “margen de utilidad” sino el de “recuperación de costos”. En segundo lugar, las partes no son distintas de la comunidad de bienes que conforman y por tanto no existe, en principio, un valor agregado que gravar; sin embargo, aunque la comunidad de bienes pueda tener la naturaleza de contribuyente del impuesto y en consecuencia ser distinto, para efectos del IGV, de las partes que la conforman, bastaría haber gravado el costo de los bienes y servicios que se transfieren en propiedad.

Esta situación puede agravarse en el caso de comunidades de bienes en actividades de larga duración, tales como las extractivas, en el que el uso del crédito fiscal generado en estas transacciones se deterioraría por efectos de la inflación.



5. REINTEGRO DEL CREDITO FISCAL

El numeral 4 del artículo 6 del Reglamento establece, que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes terminados, en cuya elaboración se haya utilizado bienes o insumos cuya adquisición generó crédito fiscal, causa la pérdida del crédito; debiendo reintegrarse el mismo en el mes en que tales hechos se produzcan.

Teóricamente la aplicación de esta norma no debería traer complicaciones, excepto la necesidad de mantener un sistema de costos adecuado que permita identificar el costo de los bienes e insumos incorporados al producto final que desapareció o se destruyó y cuyo IGV debe devolverse. Esta disposición motivará que, independientemente a los requerimientos y límites de la Ley del Impuesto a la Renta, las empresas productivas instalen y mantengan un sistema de contabilidad de costos.

6. SUJETOS QUE REALIZAN OPERACIONES GRAVADAS Y NO GRAVADAS

Asumiendo que la SUNAT escuchó a contribuyentes y especialistas en materia tributaria, se ha restituido, con una ligera modificación, la posibilidad de utilizar el crédito fiscal de los bienes de uso común basándose en la contabilidad.

A fin de visualizar los cambios producidos en los ejercicios 1993 y 1994, en los cuadros 1 al 3 adjuntos mostramos cómo se determina el crédito fiscal según la legislación vigente en cada oportunidad.

Es de notar que en las instrucciones del Formulario 250, aun cuando no estaba en vigencia el Reglamento que se comenta, ya se había incorporado la nueva metodología del cálculo del crédito

fiscal, lo cual podría originar en los meses de enero y febrero de 1994 discrepancia entre los cálculos de SUNAT y los contribuyentes.

Finalmente, respecto del régimen aplicable a los exportadores, el numeral 3 del artículo 9 del Reglamento señala que el **saldo a favor por exportación** será el determinado de acuerdo al procedimiento establecido en el numeral 6 del artículo 6 y que la **devolución del saldo a favor por exportación**, mediante compensación y/o notas de crédito negociables, se realizará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

También con la finalidad de mostrar la importancia de llevar contabilidad separada de la adquisición de bienes y servicios destinados a los distintos tipos de actividades, adjunto se incluye un caso práctico y su solución.

7. REGISTRO DEL CREDITO FISCAL

De acuerdo al segundo párrafo del numeral 2.1 del artículo 10 del Reglamento, si los comprobantes de pago no se anotan en el Registro de Compras dentro de los dos meses siguientes de efectuada la operación, en el supuesto que sean recibidos con retraso, se pierde el derecho al crédito fiscal.

Aun cuando pudiera ser muy discutible su inclusión en el Reglamento o que la SUNAT quiera utilizar a los compradores para que presionen a sus proveedores a emitir el comprobante de pago respectivo y hagan que se precipite la obligación tributaria (si aún no han entregado el bien) para el IGV y, en la mayoría de casos, para el Impuesto a la Renta, sugiero cumplir con la norma mencionada para evitar discusiones ociosas con la SUNAT y probables Resoluciones de Determinación, que de ser



reclamadas y/o apeladas tendrán pocas posibilidades de éxito.

Otro aspecto que comentar sobre esta norma, es cuándo se considera que la operación ha sido efectuada y, según ello, realizar el conteo de los dos meses siguientes. Pueden existir varias interpretaciones, pero considerando que el deseo del legislador es precipitar el IGV bruto del proveedor y controlar el crédito fiscal del comprador, soy de opinión que la operación, para estos efectos, se consideraría efectuada en la fecha de nacimiento de la

obligación tributaria, según las normas del artículo 4 de la Ley y sus normas reglamentarias.

8. REGLAMENTO DE COMPRANTES DE PAGO

No puedo concluir mi exposición sin reclamar la pronta modificación del Reglamento mencionado, considerando los cambios legislativos producidos por los Decretos Legislativos N° 774 (Ley del Impuesto a la Renta), 775 (Ley del IGV e ISC) y 777 (Régimen Unico Simplificado).

CREDITO FISCAL DEL IGV (*)

CUADRO 1: Según el artículo 23 Decreto Supremo N° 269-91-EF (vigente para las operaciones facturadas hasta el 30.09.93).

	VALOR DE COMPRA		
	S/.	%	IGV
1. Adquisición de bienes y servicios para:			
a) operaciones gravadas	5,000.00	57.14	900.00
b) operaciones no gravadas	3,750.00	42.86	(¹) 675.00
	<u>8,750.00</u>	<u>100.00</u>	<u>1,575.00</u>
2. Adquisición de bienes y servicios de uso común	2,500.00		450.00
3. Determinación del crédito fiscal			
a) de operaciones gravadas	900.00		
b) de adquisiciones de uso común (57.14% de S/. 450.00)	(²) 257.13		
	<u>1,157.13</u>		<u>2,025.00</u>

(1) Se cargaba al costo o gasto, según correspondiera a la naturaleza de la compra.

(2) La diferencia entre S/. 450.00 y S/. 257.13 (S/. 192.87) se cargaba al gasto.

Resumen:

Total crédito	S/. 1,157.13
Total costo y/o gasto	<u>867.87</u>
	<u>2,025.00</u>

(*) Fuente de los cuadros y caso práctico: Pazos, López de Romaña, Rodríguez. Representantes de BDO.

CUADRO 2: Según el artículo 24 del Decreto Supremo N° 269-91-EF, modificado por el artículo 1 del Decreto Supremo N° 148-93-EF. (vigente para las operaciones facturadas a partir del 1.10.93).

	VALOR DE VENTA	
	S/.	%
CASO A: Cuando las operaciones gravadas son mayores a las no gravadas.		
1. Operaciones gravadas	66,500.00	95.00
2. Operaciones no gravadas (inafectas y/o exoneradas)	3,500.00	5.00
	<u>70,000.00</u>	<u>100.00</u>
3. Crédito fiscal (95% de S/. 2,025.00 pagado por todas las adquisiciones del cuadro 1): S/. 1,923.75		
4. Respecto de la norma anterior (Ver cuadro 1) tendría un mayor crédito fiscal de S/. 766.62		
CASO B: Cuando las operaciones gravadas son menores a las no gravadas.		
1. Operaciones gravadas	3,500.00	5.00
2. Operaciones no gravadas (inafectas y/o exoneradas)	66,500.00	95.00
	<u>70,000.00</u>	<u>100.00</u>
3. Crédito fiscal (5% de S/. 2,025.00): S/. 101.25		
4. Respecto de la norma anterior (Ver cuadro 1) tendría un menor crédito de S/. 1,055.88.		

NOTA 1.- Al igual que el artículo 23 modificado, el porcentaje de crédito fiscal se determinaba **mes a mes**.



CUADRO 3: Según el numeral 6.1 del artículo 6 del Reglamento.

	VALOR DE VENTA	
	S/.	%
CASO A:		
1. Operaciones gravadas y exportaciones de los últimos 12 meses ⁽¹⁾	655,800.00	
2. Total de operaciones gravadas y no gravadas de los últimos 12 meses ⁽²⁾	690,316.00	
3. Determinación del porcentaje de crédito fiscal: 95%		
4. Determinación del crédito fiscal (95% de S/. 2,025.00)	1,923.75	

(1) No hay operaciones de exportación y las ventas gravadas del 1° semestre fueron de S/. 399,000 y las del 2° semestre fueron de S/. 256,800.00

(2) Las ventas totales del 1° semestre fueron de S/. 420,000.00 y las del 2° semestre fueron de S/. 270,316.00



CASO PRACTICO

SUJETOS QUE REALIZAN OPERACIONES GRAVADAS Y NO GRAVADAS / SALDO A FAVOR POR EXPORTACION - NOTAS DE CREDITO NEGOCIABLES (NCN)

La empresa industrial MOROCO S.A. desea que usted efectúe el cálculo de su crédito fiscal así como del saldo a favor por exportación por el mes de mayo de 1994 a fin de determinar el efecto financiero para la Compañía.

Para tal efecto, tendrá en cuenta los siguientes supuestos:

- A. No lleva contabilidad separada;
- B. Lleva contabilidad separada.

A continuación, le proporciona la siguiente información:

DATOS

TOTAL DE:	JUNIO-DICIEMBRE 1993	ENERO-MAYO 1994
Operaciones gravadas	11'545,780.00	8750,757.00
Operaciones no gravadas	2'457,128.00	1'126,329.00
Exportaciones:		
Pólizas numeradas	5'236,421.00	3'123,873.00
Pólizas por numerar a Mayo	-	242,785.00

TOTAL DE ADQUISICIONES DEL MES DE MAYO DE 1994, DESTINADAS A:	
	VALOR DE COMPRA
Operaciones gravadas y de exportación	5'115,823.00
Operaciones no gravadas	1723,427.00
Operaciones gravadas y no gravadas	7420,133.00

DATOS ADICIONALES

1. **Valor de venta de las operaciones del mes de mayo**
 - Operaciones gravadas 4'427,833.00
 - Operaciones no gravadas 3'485,742.00
 - (incluidas las exportaciones)

2. Impuesto a la Renta de 3ra. Categoría del mes de mayo 123,450.00



SOLUCION CASO PRACTICO

SUJETOS QUE REALIZAN OPERACIONES GRAVADAS Y NO GRAVADAS (Artículo 6 del Reglamento).

A. No lleva contabilidad separada

1. Determinación del porcentaje

Total de operaciones gravadas y exportaciones de los últimos 12 meses	28'656,831.00	x 100 = 88.89%
Total de operaciones gravadas y no gravadas de los últimos 12 meses	32'740,288.00	

2. Aplicación del porcentaje

$2476,689.00 \times 88.89\% = 2'201,529.00$ (Total de crédito fiscal)

3. Saldo a favor materia del beneficio (SFMB)

IGV Bruto	797,010.00
(-) Crédito fiscal	(2'201,529.00)
SFMB	1404,519.00

4. Tope crédito exportador

$18\% \text{ de } 8360,294.00 = 1'504,853.00$

SFMB	1'404,519.00
(-) Impuesto a la Renta (3ra. Categoría)	(123,450.00)
Monto a solicitar mediante NCN	1'281,069.00



B. Lleva contabilidad separada

1. Aplicación del porcentaje (sólo por operaciones comunes)

$$1'335,624.00 \times 88.89\% = 1'187.236.00$$

2. Total de crédito fiscal

Por operaciones gravadas (100%)	920,848.00
Por operaciones gravadas y no gravadas	<u>1'187,236.00</u>
	<u><u>2'108,084.00</u></u>

3. Saldo a favor materia del beneficio (SFMB)

IGV Bruto	797,010.00
(-) Crédito Fiscal	<u>(2'108,084.00)</u>
SFMB	<u><u>1'311,074.00</u></u>

4. Tope crédito exportador

18% de 8360,294.00	= 1'504,853.00
SFMB	1'311,074.00
(-) Impuesto a la Renta (3ra. Categoría)	<u>(123,450.00)</u>
Monto a solicitar mediante NCN	<u><u>1'187,624.00</u></u>

Lima, Abril de 1994.

