

La Habitualidad en los sujetos pasivos del Impuesto General a las Ventas

CARMEN PADRÓN FREUNDT (*)

1. LA HABITUALIDAD EN LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Una vez que tenemos en claro cuáles son las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas - IGV debemos precisar que el impuesto es aplicable únicamente cuando quien realiza la operación afecta es un sujeto del impuesto.

Si bien en el artículo 9 de la Ley del IGV, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775 -en adelante la Ley- no encontramos ninguna modificación respecto del texto vigente desde el Decreto Legislativo N° 666, tenemos que en este aspecto si ha existido modificación reglamentaria.

En el caso de la venta de bienes, ya desde el Reglamento del Decreto Legislativo N° 190, se precisaba que la venta gravada era la que se realizaba “*dentro del ciclo de producción y distribución*”; aunque nunca se definió normativamente en que consistía tal ciclo, todos sabíamos que se trataba del desarrollo de actividades empresariales o mercantiles.

Por ello entendíamos, que en el caso de sujetos que no desarrollaban actividad empresarial, sólo se aplicaba el impuesto si desarrollaban las actividades gravadas con el mismo en forma habitual. En aquel entonces no dudábamos que nos encontráramos frente al caso de personas naturales y asociaciones o fundaciones o alguna otra entidad similar.

Sin embargo, cuando se produce la generalización del IGV a los servicios, estos son definidos como “*toda acción o prestación*” que una persona realice para otra que genere una retribución o ingreso que constituya renta de tercera categoría. Recientemente la Ley le adiciona “*aún cuando no se encuentre afecta a este último*”. ¿Ello significa que basta con percibir ingresos que constituyan rentas de tercera categoría, para ser sujetos del IGV? Yo creo que no, sin embargo, alguien podría interpretar lo siguiente:

1. El artículo 9 de la Ley señala que son sujetos del impuesto los que prestan servicios afectos.
2. Son servicios afectos: toda acción o prestación que una persona realiza

(*) Abogada. Asociada del Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.



para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría, aun cuando no esté gravado con el impuesto.

3. Las asociaciones y fundaciones que son consideradas personas jurídicas de acuerdo a lo dispuesto en el inciso e) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran comprendidas en el inciso e) del artículo 28 de la misma Ley y por ello perciben rentas de tercera categoría.
4. Por ende, todos los ingresos que perciban las asociaciones están gravados con el IGV porque constituyen ingresos de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, aun cuando no estén afectos a este último.

Sin embargo, el segundo párrafo del artículo 9 de la Ley establece que: En el caso de personas que no realicen actividad empresarial, pero que realicen actividades afectas con el impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean habituales en dichas operaciones.

A este respecto, el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento del IGV, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94/EF, -en adelante el Reglamento- ha establecido literalmente lo siguiente:

“Para calificar la habitualidad (...) la SUNAT considerará la naturaleza, monto o frecuencia de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

En el caso de operaciones de venta, se determinará si la adquisición de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo o su venta.

En los casos de importación, no se

requiere habitualidad o actividad empresarial para ser sujeto del impuesto.

Las personas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 9 del Decreto son sujetos del impuesto únicamente respecto de las actividades que realicen en forma habitual”.

En razón de lo anterior, debemos concluir que las asociaciones civiles sin fines de lucro, las fundaciones, las personas naturales con renta de tercera categoría y los notarios, por ser sujetos que, en principio, no realizan actividad empresarial propiamente dicha, se les considera gravados con el impuesto únicamente respecto del desarrollo de operaciones gravadas que realizan en forma habitual, por ejemplo el desarrollo de la actividad notarial, la venta de revistas, etc.

El cambio fundamental en este aspecto está dado en base a dos precisiones:

1. Que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT apreciará la habitualidad en base a considerar la naturaleza, monto o frecuencia de las operaciones, con el objeto de determinar el propósito para el cual el sujeto realizó las operaciones; apreciación bastante difícil en algunos casos. Así, en el caso de las ventas determinará si el objeto de la compra es el uso, consumo o venta.

Esto indica que se puede ser habitual por una sola operación.

2. Que los sujetos que no desarrollan actividad empresarial, lo son sólo respecto de las actividades gravadas con el impuesto que realicen en forma habitual.



En síntesis, el objeto de la norma ha sido precisar que el impuesto grava las operaciones de naturaleza mercantil o empresarial, aún cuando no sean desarrolladas por empresas.

2. DETERMINACION DEL IMPUESTO

Como todos sabemos, salvo en la importación, el impuesto a pagar es el que resulta de deducir del impuesto bruto, el crédito fiscal. Esto es:

$$\begin{aligned} &\text{Impuesto Bruto -Crédito Fiscal} \\ &= \text{Impuesto a pagar.} \end{aligned}$$

En vista de ello, nos referiremos primero a las modificaciones reglamentarias a la base imponible o al impuesto bruto y luego, a las habidas en lo referente al crédito fiscal.

a) Base Imponible - Impuesto Bruto.

El artículo 14 de la Ley establece que la base imponible está constituida por la suma total que queda obligado a pagar el adquirente, usuario o el que encarga la construcción. Se entiende que dicha suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios; en intereses devengados por el precio no pagado o en gastos de financiación de la operación. Los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio forman parte de la base imponible cuando consten en el comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o prestador del servicio.

El objeto de este último párrafo es posibilitar el traslado del crédito fiscal al cliente, pues si la factura está a

nombre del vendedor, sólo él puede utilizar el crédito fiscal, por lo que debe refacturar el gasto realizado por cuenta del comprador o usuario del servicio.

Accesoriedad.

El segundo párrafo del Artículo 14 de la Ley señala el principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. En tal sentido, cuando con ocasión de la realización de una venta, prestación de servicios o contrato de construcción gravados, se entreguen bienes o se presten servicios exonerados o inafectos, éstos también se encontrarán gravados y viceversa.

Si bien la norma citada en el párrafo precedente no ha cambiado prácticamente desde su incorporación con el Decreto Legislativo N° 297 en 1984, su norma reglamentaria sí lo ha hecho. Primero se exigía que en el caso de operaciones principales exoneradas o inafectas los bienes o servicios accesorios estuvieran directamente vinculados con la operación exonerada; después el reglamento anterior modificó este término por el de ser “causa o consecuencia,” y ahora la misma norma prevista en el numeral 1 del artículo 5 exige lo siguiente:

1. Que formen parte del comprobante de pago emitido por el propio sujeto; y
2. Que sean necesarios para realizar la operación.

El segundo requisito tiene por objeto reducir el concepto de accesoriedad a fin de conciliarlo con el retiro de bienes. Es decir, antes cuando con ocasión de la venta de una pasta dental se entregaba un cepillo, ambos eran parte de una misma operación donde



primaba la situación jurídica de la venta de la pasta dental; posteriormente, cuando con ocasión de la venta de un libro de música clásica se entregaban los cassettes, éstos seguían la misma suerte del libro. Con la norma actual, a toda entrega de bienes que puede considerarse como obsequio, regalo o promoción, no se le aplica el principio de accesoriad sino el régimen de retiro de bienes; para que sea de aplicación el principio de accesoriad el bien que se entrega tiene que ser “necesario”. Habría que precisar la diferencia entre útil o “indispensable” o “necesario” para determinar los verdaderos alcances de accesoriad.

De otro lado, no se entiende cuál es la razón para que se requiera que formen parte del comprobante emitido por el sujeto, ya que no creo que el objeto de la norma sea que los accesorios no puedan ser objeto de notas de contabilidad cuando se determinen con posterioridad al comprobante de pago inicial.

Permuta.

El numeral 4 del artículo 5, del Reglamento desarrolla las diferentes clases de permutas que pueden existir señalando cuál es la base imponible en cada una de ellas:

1. En el caso de permuta entre bienes muebles o inmuebles, o de servicios con servicios, y de construcción con construcción; la base imponible es el valor de venta de cada uno de los bienes, servicios o contratos de construcción.

Esto es, el valor de las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros, y en su defecto, el valor de mercado.

2. Si se intercambian servicios con bienes o con contratos de construcción, la base imponible es el valor de los bienes o los contratos de construcción, salvo que el valor de los servicios sea mayor en cuyo caso se aplicará éste.
3. Por último, si se intercambian bienes o inmueble afectos por contratos de construcción, se considerará como base imponible el valor de los bienes, salvo que el valor de mercado del contrato de construcción sea mayor, en cuyo caso primará este último.

Retiro de Bienes.

El artículo 15 de la Ley establece que tratándose de retiro de bienes la base imponible será fijada de acuerdo con las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros; en su defecto, se aplicará el valor de mercado.

El segundo párrafo de dicho artículo establece que cuando no resulte posible la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, la base imponible se determinará de acuerdo a lo que señale el Reglamento.

El numeral 5 del artículo 5 del Reglamento establece en estos casos, que la base imponible será el costo de producción o adquisición del bien, según corresponda; más el margen normal de comercialización del bien o del negocio cuando corresponda, lo que resulte menor.

Esta norma no es clara, primero porque no se ha establecido cuáles son los casos en que no es posible contar con el valor del bien de acuerdo con las operaciones onerosas con terceros o con el valor de mercado.



Puede interpretarse en dos formas: que sólo se aplica respecto de bienes que no tengan valor de mercado, que son muy escasos; o que se aplica cuando el bien no es de los que la empresa produce o comercializa normalmente. Tal es el caso, por ejemplo, de la canasta de navidad.

Otra duda que surge es cuándo corresponde adicionar al valor de producción o adquisición el margen normal de comercialización del bien o del negocio; ya que si existe tal margen, entonces es que se trata de bienes de su propia producción o comercialización o de aquéllos en que exista el conocido como valor de mercado, supuestos en los que se supone no es de aplicación este artículo.

Creo que la norma no es clara, y que no ha seguido el objeto de la norma legal, cual es que cuando se trata de bienes que no son de propia producción o cuya comercialización no es el objeto de la empresa que realiza el retiro, debe establecerse un valor, que bien podría haber sido el de adquisición, toda vez que la empresa que realiza el retiro en realidad es el consumidor final. Ahora bien, si se tratase de bienes de propia producción o comercialización que corresponden a líneas nuevas, respecto de los cuales se realiza la promoción, entonces sí se justifica el adicionar un margen de comercialización presunto. Esperemos que SUNAT, pueda absolver alguna consulta o dictar una norma que precise mejor el significado de este artículo.

Asociación en Participación y Similares.

El artículo 9 de la Ley establece que las asociaciones en participación, las sociedades de hecho y las demás formas de comunidad de bienes son sujetos del impuesto.

Antes, para ello era necesario dictar una norma que precisase cuál debía ser la base imponible en el caso de los aportes en bienes muebles o servicios que realizan, por ejemplo, el asociado o el asociante a la asociación en participación, toda vez que al tratarse de sujetos distintos para efectos del IGV es necesario facturar a la asociación en participación para poder hacer uso del crédito fiscal.

El numeral 8 del artículo 5 del Reglamento cubre este vacío estableciendo que, en tal caso, la base imponible es el valor asignado a dichos aportes en el contrato correspondiente, el que no podrá ser menor que el de operaciones onerosas del sujeto con terceros o valor de mercado.

La norma comete aquí un error, pues quien aporta bienes para ser vendidos en una asociación en participación no lo hace a valor de mercado o al valor normal de operaciones onerosas, sino que para ello bastaría con realizar directamente la venta.

b) Crédito Fiscal.

El IGV en cuanto al crédito fiscal es de tipo: deducciones financieras (esto es, deducciones amplias) y tipo consumo (deducción inmediata).

El numeral 1 del artículo 6 del Reglamento refleja la amplitud de la deducción al señalar el tipo de bienes que dan derecho a crédito fiscal que va desde insumos hasta gastos generales: el hecho de ser tipo consumo se deduce de la no existencia de cuotas parte para la deducción de los bienes de capital.

Ahora bien, no sólo existen requisitos materiales o sustanciales como ser deducibles como gasto para efecto del Impuesto a la Renta y destinarse a



operaciones gravadas con el impuesto; sino que también existen requisitos formales, no por ello menos importantes, que son los establecidos en el artículo 19 de la Ley. Esto es, que el impuesto esté consignado en el comprobante de pago o póliza o nota de contabilidad; que los comprobantes de pago hayan sido emitidos conforme a la legislación sobre la materia, y que los comprobantes o pólizas hayan sido anotados en el Registro de Compras.

Documentos que deben respaldar el Crédito Fiscal.

El numeral 2 del artículo 6 del Reglamento, establece que:

1. El Crédito Fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago o declaración de importación.
2. El derecho se ejercerá a partir de la fecha de anotación del registro, cosa que no es novedad, pues ya lo decía la Ley. Empero, el que la misma deba realizarse dentro de los dos meses, a efecto de no perder el derecho a deducir el crédito fiscal, es una “novedad no autorizada por ley”.

Es más, los únicos casos en las cuales se pierde el derecho a deducción del crédito fiscal es el caso del artículo 44 de la Ley, el cual se refiere a los comprobantes de pago que no corresponden a las operaciones reales, el del impuesto pagado por el retiro de bienes, (artículo 2 de la Ley) y el de faltantes, de acuerdo al artículo 69 del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 773.

Reintegro del Crédito Fiscal por la venta de bienes.

El artículo 22 de la Ley establece lo siguiente: “en el caso de venta de

bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio”.

El texto literal de la norma, parece incluir todos los casos de venta de bienes destinados a formar parte del activo fijo, que se realicen antes del plazo de dos años, a un precio menor que el de su adquisición original, sin hacer excepción alguna.

No obstante lo anterior, somos de opinión que en los casos de arrendamiento financiero cuando se ejercita la opción antes de los dos años de la adquisición, si bien dentro de la interpretación literal de la norma podría sostenerse que se encontraría en el supuesto de afectación, no se cumpliría, sin embargo, en esta interpretación con el objeto de la misma.

En efecto, la limitación del derecho de aplicar el crédito fiscal al Impuesto Bruto que se genera en la venta posterior del bien de activo fijo, cuando ello se produce antes de los dos años de su puesta en funcionamiento, es un rezago del sistema de deducción del crédito fiscal de tipo renta, que supone que el bien debe aportar a la generación del valor agregado por ese plazo mínimo. Lo que se pretende evitar es que se produzca la adquisición del bien a un determinado valor, se tome la totalidad del crédito fiscal por dicha compra y posteriormente se realice la venta del mismo a un valor inferior que genere un impuesto bruto menor al de la adquisición original; produciéndose una ganancia en la deducción del crédito



fiscal, sin que el bien haya permanecido en poder del beneficiario un tiempo razonable para generar el valor agregado que justifique la aplicación de la totalidad del crédito fiscal.

Esta situación no se da, en el caso del arrendamiento financiero. En efecto, este contrato supone la adquisición de un bien determinado, a solicitud del arrendatario, para serle dado en uso por un plazo, mediante pago de cuotas periódicas, con opción de compra por un valor residual. Este siempre es inferior al valor de adquisición original, pues dentro del monto de las cuotas está incluido el valor del bien más el financiamiento que entraña esta figura contractual. Al estar gravadas con el impuesto las cuotas del arrendamiento financiero, se ha generado como consecuencia un impuesto bruto que alcanza para absorber el crédito fiscal que se obtuvo en la adquisición original, por lo que, al ejercitarse la opción por el valor residual, en realidad no se está produciendo ninguna ganancia en la deducción del crédito fiscal, que es lo que pretende evitar la norma del artículo 22 de la Ley.

La propia naturaleza del contrato de arrendamiento financiero implica necesariamente la transferencia del dominio del bien a un valor residual, pues se celebra bajo el supuesto de que el arrendatario ejercerá la opción y que la empresa que otorga el arrendamiento financiero no tiene interés en conservar el dominio del bien.

Pretender aplicar el artículo 22 de la Ley por la venta a valor residual, significaría desconocer la naturaleza sui generis de este contrato, que en su esencia es una forma de financiamiento.

Esta es la razón por la cual el último párrafo del numeral 3 del artículo 6 del

Reglamento establece que en el caso de arrendamiento financiero no existe la obligación de reintegrar el crédito cuando el ejercicio de la opción se efectúa antes de los dos años de la adquisición de los bienes que fueron materia del arrendamiento financiero.

Reintegro de Crédito Fiscal por desaparición, destrucción o pérdida de bienes.

Como ya ha explicado el Dr. Luque, el crédito fiscal no es un derecho sino una forma de calcular el valor agregado. Dentro de esta filosofía se puede optar por gravar los retiros o reintegrar el impuesto.

El actual numeral 4 del artículo 6 del Reglamento, tiene como antecedente inmediato el artículo 27 de la Ley, pero con las siguientes diferencias:

1. Obliga al reintegro del crédito fiscal no sólo en los casos de desaparición, pérdida o destrucción de los bienes cuya adquisición dio derecho a crédito fiscal, sino también de aquéllos que fueron utilizados en la producción de bienes terminados que son perdidos, desaparecidos o destruidos.
2. Exceptúa de esta regla a las mermas y a los bienes de capital totalmente depreciados, mas no a los desmedros. No se entiende el porqué del tratamiento diferenciado entre mermas y desmedros.

De otro lado, no señala cómo se podrá identificar cuáles fueron los insumos o bienes, en qué cantidad y con qué valor fueron incorporados al bien final que desapareció. Ello requiere tener una muy eficiente contabilidad de costos y tiene sentido en un sistema de determinación del valor agregado mediante el



método de deducción sobre base real; pero no en el nuestro, que es de deducción sobre base financiera.

Sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas.

Como hemos visto anteriormente, entre los requisitos materiales o sustanciales para que las adquisiciones, utilidades de servicios y contratos de construcción den derecho a crédito fiscal, está el que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto. El derecho a recuperar el impuesto pagado por sus adquisiciones, etc. también les ha sido otorgado a los exportadores, pero con mayores beneficios y bajo el nombre de “saldo a favor”.

Al respecto, el artículo 23 de la Ley establece que cuando el sujeto realice operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que determine el Reglamento.

El Reglamento, en el numeral 6 del artículo 6 ha establecido un sistema para determinar el crédito fiscal por operaciones gravadas y no gravadas, distinto al de la prorrata de adquisiciones y operaciones que estableció tradicionalmente el Reglamento del IGV desde el correspondiente al Decreto Legislativo N° 190 y diferente al recientemente dispuesto por el Decreto Supremo N° 148-93/EF de fecha 31 de octubre de 1993 y vigente desde el 1 de octubre de dicho año, por mandato de la propia norma.

El sistema es básicamente una prorrata en base a las operaciones realizadas en los últimos doce meses, incluyendo aquél por el cual se realiza el cálculo. Es decir, se trata de encontrar la proporción existente entre las operaciones gravadas y exportaciones y el total de

operaciones en el referido período (doce meses).

El sistema tiene, a diferencia de lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 148-93/EF, la ventaja que se basa en un período más largo que permite apreciar mejor la relación existente entre las distintas clases de operaciones que realiza el sujeto.

Este porcentaje se aplica sobre el total de compras realizadas en el mismo período de doce meses.

Otra diferencia muy importante es que existe la alternativa de determinar el crédito fiscal o saldo a favor directamente en el caso de aquellos bienes, servicios o contratos de construcción utilizados **exclusivamente** para el desarrollo de sus operaciones gravadas y de exportación. Esto después de comunicarlo a la SUNAT y en la medida que puedan demostrar fehacientemente que dichos bienes, servicios o contratos de construcción son destinados en exclusividad a operaciones gravadas y exportaciones.

En este caso el crédito fiscal y el saldo a favor están conformados por el impuesto que grava estos bienes al que se agregará el que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente a las demás adquisiciones de uso común.

Para estos efectos, se deben clasificar las adquisiciones en tres grupos:

- a) Destinadas exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación;
- b) Destinadas exclusivamente a operaciones no gravadas;
- c) Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.



Esta forma de clasificación no considera que pudiera darse el caso que determinadas adquisiciones son realizadas exclusivamente para operaciones de exportación, y por las cuales debería otorgarse directamente el derecho a saldo a favor y no confundirse con las operaciones que dan derecho a crédito fiscal.

Comprobantes de pago emitidos consignando monto del impuesto equivocado.

El penúltimo párrafo del artículo 19 de la Ley, establece que cuando en el comprobante de pago se hubiera omitido consignar separadamente el impuesto estando obligado a ello, o en su caso, se hubiera consignado por un monto equivocado, procederá a subsanarse conforme a lo que disponga el Reglamento. El crédito fiscal sólo podrá aplicarse en el mes en que se efectúe la subsanación.

El numeral 7 del inciso 6 del Reglamento establece que para realizar la subsanación, se deberá anular el comprobante de pago original y emitir uno nuevo.

En su defecto, esto es, de no emitirse un nuevo comprobante, se procederá de la forma siguiente:

- a) Si el monto fue consignado por una suma menor, sólo se podrá deducir el monto consignado en él.
- b) Si el impuesto que figura es por un monto mayor al que corresponde, procederá la deducción únicamente hasta el monto que corresponda.

Esta norma tiene varios problemas:

1. El artículo 33 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superinten-

dencia N° 67-93-EF/SUNAT, al establecer la obligación de declarar los comprobantes de pago, señala que la misma comprenderá a aquellos que correspondan a operaciones anuladas mediante notas de crédito y que la relativa a comprobantes de pago anulados corresponderá a inutilizaciones por fallas técnicas en la emisión del documento, errores en la emisión u otros que generen su inutilización previa a su entrega, a ser emitidos o durante su emisión.

Esto significa que el artículo 6 numeral 7 del Reglamento está estableciendo una nueva causal de anulación del comprobante no previsto en el Reglamento de Comprobantes de Pago. Por ser norma posterior y de mayor jerarquía, prima sobre la del Reglamento de Comprobantes de Pago.

2. Entra en contradicción con las normas de los artículos 26 y 27 de la Ley, referidas al ajuste del impuesto bruto y del crédito fiscal, específicamente, en el inciso c).

En efecto, el inciso c) del artículo 26 de la Ley establece que se deducirá del impuesto bruto el exceso que por error hubiera sido consignado en el comprobante de pago, siempre que se demuestre que el adquirente no lo utilizó como crédito fiscal. Paralelamente, el inciso c) del artículo 27 de la Ley establece que el exceso de crédito fiscal originado por el error en el comprobante de pago se deducirá del crédito fiscal del mes; para estos efectos se utilizarán las notas de contabilidad correspondientes. Es decir, el inciso c) del artículo 26 se pone en el supuesto que ya el adquirente haya utilizado el crédito fiscal en cuyo caso no existe perjui-



cio fiscal alguno, pues se supone que el vendedor paga el impuesto por la mayor suma, que es la que tomó el adquirente como crédito fiscal. Sin embargo, el numeral 7 del artículo 6 del Reglamento, prohíbe la utilización como crédito fiscal del mayor monto consignado como impuesto bruto.

3. AJUSTE POR DEVOLUCION DE BIENES

El inciso b) del artículo 26 de la Ley establece que tratándose de la anulación total o parcial de ventas, y a condición que se devuelvan los bienes, se deducirá del impuesto bruto del mes, el monto del impuesto bruto proporcional al valor de venta restituido.

El numeral 3 del artículo 7 del Reglamento establece que dicha deducción se deberá realizar en un plazo máximo de dos meses posteriores a la emisión del comprobante de pago que haya respaldado la respectiva venta anulada. Aquí surgen dos dudas: primero cuál es “*el comprobante de pago que haya respaldado la respectiva venta anulada*”, la factura original o la nota de contabilidad correspondiente; segundo de dónde surge el plazo de dos meses.

Bueno, como el ajuste de las operaciones procede en el mes en que se realicen, conforme lo dispone el numeral 1 del artículo 7, el comprobante que respalda la venta anulada parecería ser la factura de venta; si no existiría contradicción entre ambos plazos. De otro lado, literalmente hablando la nota respalda la “anulación de la venta” y no “la venta anulada”.

En fin, lo que la norma parecería señalar, es que en el caso de **ventas**, no de servicios, ni de otras operaciones, la deducción del impuesto bruto como consecuencia de la anulación total o parcial de una venta, sólo puede realizarse dentro del plazo de dos meses posteriores a la emisión del comprobante de pago anulado.

Ahora bien, respecto del plazo de dos meses, éste no coincide ni con el plazo civil para la anulación del contrato que es de dos años, ni con el de devolución por vicio oculto que es de tres meses, ni con el de prescripción del impuesto pagado indebidamente o en exceso, que es de cuatro años. Ergo, debemos entender que el plazo nace de la voluntad del reglamentador.

Pero legalmente ¿el Reglamento puede establecer ese plazo? Bueno, yo considero que no, pues el mismo entraña una limitación al derecho del contribuyente de recuperar el IGV pagado por una operación anulada, y que la Ley ha establecido que se debe realizar a través de los ajustes al impuesto bruto, y al crédito fiscal. Por ello, no tiene porqué ser objeto de solicitudes de devolución con Notas de Crédito Negociables, ni ser susceptible de perderse en un plazo menor al de prescripción.

Una última duda que surge es cómo se cuentan los dos meses, si es de fecha a fecha o si se vendió en enero puedo deducir del impuesto bruto en febrero y en marzo, pero ya no en abril.

Al respecto, la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario, en su inciso a) establece que los plazos expresados en meses o años se computarán día a día, con arreglo al calendario. Esta norma coincide con lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 183 del Código Civil, el cual señala que el plazo establecido por meses se cumple en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente a la fecha del mes inicial. Si en este mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.

En tal sentido, si la factura por la venta se emitió con fecha 15 de enero, la anulación y el ajuste podrán realizarse hasta el 15 de marzo.

Lima, Abril de 1994.

