

Primer Congreso Institucional
"El Sistema Tributario Peruano:
Propuesta para el 2000"

Impuestos al Consumo
Expositor: Dr. Guillermo Ruiz Secada
Jueves, 18 de Noviembre de 1999

Participar en este Primer Congreso Institucional que versa sobre "El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000" motiva en mi algunas reflexiones que quisiera compartir.

Por ejemplo: ¿Qué significado puede tener que siendo un Primer Congreso Institucional, en realidad sea el último del Siglo XX?

Cualquier evento de fin de siglo reviste especial atención, nos obliga a mirar el futuro y a volver los ojos al pasado, siempre con nuevos ojos. Ello genera una amalgama de percepciones y sensaciones simultáneas como: incertidumbre, angustia, esperanza.

Recordemos sólo un poco nuestro pasado, que siempre parece estar más lejos de lo que en realidad está:

"El Perú, o lo que hoy conocemos como tal, era un "finisterre", un último confín, una tierra del extremo. El país de los incas es apenas la sombra de un rumor, la posibilidad de un imperio legendario a centenares de leguas hacia el sur, una imprecisa información recogida por Pascual de Andagoya, hacia 1522, al borde de un río que los indios llamaban Virú".

"...no nos llegó la modernidad, o sea, una mentalidad productivista sino el dispendio, y además, la extremada reglamentación, una economía de tributación indígena y socavones mineros, de impuestos y alcabalas, sin contraparte de representación política. Aquella fue una

sociedad con poco mercado. Más de abusos que de usos, de propiedad patrimonial. En esto se parecía a su metrópoli española, con una diferencia que es decisiva: el Estado se fue formando en Europa, el Estado Absolutista ¿Hubo, en cambio un Estado de Indias? Los criollos hicieron imposible el uso del poder público...”¹

Han pasado 477 años de esta “sombra de rumor” y nos encontramos “ad portas” del Siglo XXI, experimentando intensamente el fenómeno de la globalización mundial de la economía, de la aldea global, que nadie quiere ni puede detener.

Nuestra tarea será enfrentar el futuro sin perder la perspectiva de nuestro pasado.

INTRODUCCION

Desde el ámbito de la técnica tributaria, en el presente trabajo comentaremos algunos de los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria del Impuesto General a las Ventas² (IGV) que rige en el Perú.

Para estos efectos debe considerarse que la técnica tributaria es instrumental, y si bien tiene un área concreta de acción, está estrechamente relacionada con las demás áreas: con la política, con la administración y con el derecho tributario. La proyección y desarrollo técnico de un tributo debe obedecer a los objetivos que fija la política tributaria, pero también debe considerar la realidad y posibilidad de su administración; la vinculación con el derecho tributario es obvia, toda la elaboración técnica de un tributo se plasma en un texto jurídico.³

Recordemos que la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con

¹ Neira, Hugo. *Hacia La Tercer Mitad Perú XVI XX Ensayos de Relectura Herética*, págs. 84 y 86.

² Como señalaba Geraldo Ataliba en *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, “Al intérprete corresponde reconocer e identificar los diversos aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria, aplicando las nociones científicas en su trabajo exegético. No incumbe al legislador desdoblarse sinópticamente, en forma didáctica, sus mandatos y preceptos, esquematizándolos para facilitar la tarea hermenéutica.” Esta es la tarea que nos hemos impuesto en el presente trabajo, con la advertencia que sólo nos referiremos a algunos de los problemas que hemos detectado en nuestra práctica profesional que esperamos sean considerados al momento de expedirse el nuevo reglamento del IGV.

³ De Marco, Hugo A. “Evolución de la Técnica Tributaria”, *Cuadernos Tributarios*, 19 y 20.



alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan el efecto jurídico deseado por la ley: creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona en un preciso momento.

I. ASPECTOS TECNICOS DE LOS IMPUESTOS DE TIPO VALOR AGREGADO

La imposición al consumo grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta.

Puede aplicarse en forma directa o indirecta.

En el caso de aplicación directa

El tributo alcanza a todos los gastos realizados por un contribuyente en un determinado período, siendo el impuesto en este caso personal. Esta modalidad ofrece las ventajas de la impositividad al ahorro y la posibilidad de buscar la progresividad a través del gravamen. Sin embargo por las dificultades prácticas de su administración esta alternativa de aplicación ha sido desechada.

En el caso de aplicación indirecta

Consiste en alcanzar las transacciones de bienes y servicios realizadas por las empresas. Esta modalidad consiste en trasladar el impuesto al precio de venta de productos o servicios que implicará gravar el consumo como manifestación de capacidad contributiva. Es decir, existe un sujeto de derecho, la empresa, y un contribuyente de hecho incidido que es el consumidor final de los bienes o servicios.

Puede ser específica, cuando están sujetos a imposición las operaciones de ciertos y determinados bienes y servicios, o general cuando están gravados volúmenes globales de transacciones de bienes y servicios.

Es monofásica si alcanza sólo a una etapa del proceso productivo-distributivo, pudiendo aplicarse en la etapa primaria o industrial, en la etapa mayorista o en la última fase de comercialización, es decir, en cabeza del minorista.

Es plurifásica si alcanza todas las transacciones del proceso de producción y

circulación de bienes y servicios, pudiendo a su vez ser acumulativa o no.

Si es acumulativa las operaciones de todas las etapas estarán sujetas al pago del impuesto sin considerar lo abonado por ese concepto en las fases anteriores del proceso productivo-distributivo.

Si es no acumulativa se permite deducir el impuesto abonado por los materiales e insumos a medida que avanza el proceso económico, es decir, está sujeto a imposición el valor que adiciona cada empresa al producto hasta llegar al consumidor final.

1.1 El Impuesto al valor agregado

Dentro de las distintas modalidades de tributación a los consumos el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se ubica en la imposición indirecta general plurifásica no acumulativa.

Definición

El IVA es un gravamen indirecto al consumo, que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito de impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o del servicio.

El gravamen incide una sola vez en el precio final de los bienes y servicios al alcanzar el valor agregado de cada fase del ciclo económico, ya que la suma de valores añadidos por cada etapa corresponde al precio total del bien o servicio abonado por el consumidor.

Características

Es un impuesto real

Lo es porque no tiene en cuenta las condiciones personales del sujeto incidido por la imposición.

Presenta el carácter de un tributo objetivo, es decir, que lo que fija y determina



el hecho de la imposición es la transferencia de dominio que se realice, abstracción hecha de las cualidades o condiciones particulares en que se hallen las personas físicas o jurídicas intervinientes.

Puede tener características personales al permitir exenciones o exclusiones del impuesto, en la etapa minorista o en la primera etapa agregativa de valor, a ciertos sujetos por su escasa significatividad.

Es un impuesto indirecto

Lo es debido a que incide económicamente sobre el consumidor en la medida en que el contribuyente de derecho obligado a soportarlo, es decir, el vendedor o productor de los bienes o servicios, traslada el gravamen.

Grava los consumos, que son manifestaciones mediatas de capacidad contributiva.

La concepción de impuesto indirecto se desvanece si éste es aplicado en la etapa minorista sobre bases externas presuponiendo de derecho la obligación tributaria, debido a que el impuesto se convierte en un costo fijo y dependerá de la posibilidad, o no, de traslación del tributo, el grado de imposición indirecta soportada.

Evita el efecto de pirimidación

La pirimidación se da cuando el aumento del precio final del producto o servicio por la aplicación del tributo es superior al impuesto que en definitiva recauda el Fisco.

El efecto pirimidación es característico de un impuesto indirecto en cascada. El mismo no se produce en un tributo plurifásico no acumulativo ya que en éste sólo incide una vez en el precio final del bien o servicio.

Mitiga la acumulación

La acumulación es el efecto que se produce por la multiplicación de la incidencia del gravamen sobre el precio final de los bienes o servicios y se da cuando la práctica del mercado es calcular los porcentajes agregativos de



utilidad sobre el valor de los factores productivos incluyendo como costo el gravamen al consumo multifásético facturado por dentro.

Como el IVA permite una facturación separada del gravamen puede evitarse el efecto pernicioso de la acumulación.

Facilita la verificación al dificultar la evasión

El IVA por su técnica de liquidación, es la modalidad de imposición al consumo indirecta que mejor posibilita un adecuado control cruzado de toda la cadena productiva y comercial del bien o servicio, debido a que los contribuyentes tienen interés en obtener de su proveedor o prestador de servicios las facturas o documentos que exterioricen su crédito de impuesto, siempre y cuando el sistema utilizado para la determinación de la base imponible sea el de sustracción, realizando un control por oposición a la etapa anterior.

Esta necesidad de exigir la factura en las adquisiciones puede perderse cuando, con administraciones fiscales deficientes, el sistema de comprobantes se fracciona en operaciones legales y operaciones no legales, es decir aparece un circuito oculto que tanto los contribuyentes vendedores como compradores tienen interés en mantener, dejando sin efecto el control por oposición.

Para evitar esta fisura puede recogerse la recomendación de exigir una declaración anual con una lista nominativa de los clientes y proveedores, con la indicación de las respectivas sumas de facturación anual y, frecuentemente a efectos de un buen control fiscal, proceder a los oportunos cruces de facturas u otros comprobantes.

El IVA ofrece la posibilidad de controlar otros gravámenes a cargo del propio contribuyente.

Es preciso tener en cuenta que los parámetros determinantes del IVA, es decir, las operaciones realizadas por el contribuyente y las adquisiciones de materiales, materias primas, insumos y mercaderías y, en su caso, de bienes de capital del período son, a su vez, elementos condicionantes en la



determinación del impuesto a la renta empresarial, reduciendo los costos de liquidación y verificación de ambos tributos.

Es de carácter regresivo

Un impuesto es de carácter regresivo cuando la carga de imposición alcanza en mayor proporción a los sectores de más bajos ingresos y de menor riqueza acumulada en comparación con las clases más pudientes.

De acuerdo con esta definición, un IVA proporcional y general que alcanza la renta consumida se comporta como un tributo regresivo sobre la renta personal, debido a que la parte del ingreso destinado al consumo, postergando el ahorro, disminuye al incrementar el nivel del ingreso, ya que el consumo tiene límite en la satisfacción individual.

No obstante es importante destacar que si es necesario atenuar la regresividad, la técnica del IVA no es indiferente, pudiendo establecerse exenciones amplias a los bienes de primera necesidad para el individuo, como ser, liberar de imposición a los productos alimenticios, a los medicinales y a los de indumentaria básica.

En materia de impuestos indirectos, si se desea buscar progresividad deberá estudiarse la propensión y hábitos de consumo de la sociedad, es decir, la estructura de consumo poblacional. Además debe tenerse en cuenta que la regresividad o progresividad deben medirse en conjunto, o sea que pueda admitirse cierta regresividad en la imposición indirecta al consumo en la búsqueda de una mayor productividad fiscal si coexiste, en el sistema tributario, con otros tributos de fuerte carácter progresivo como por ejemplo, el impuesto personal a la renta o al patrimonio neto individual.

II. EFECTOS ECONOMICOS DEL IVA EN RELACION A OTRAS FORMAS DE IMPOSICION

La Comunidad Económica Europea (CEE) sugirió por primera vez en 1962 que los países miembros adoptaran el IVA. Los argumentos esgrimidos en defensa de este impuesto fueron los de neutralidad y uniformidad de la carga tributaria y los referidos a su capacidad para incentivar mejora en la productividad e industrialización. Desde

entonces, el IVA se ha convertido no solo en el impuesto comunitario por excelencia, sino en un impuesto ampliamente aceptado y utilizado tanto por los países desarrollados como por naciones en vías de desarrollo. Hoy existe una tendencia a la generalización del IVA tipo consumo propio de la CEE.

Se ha dicho que el IVA es el primer impuesto creado por economistas quizá por ello las discusiones y los análisis que en torno a él se han realizado han insistido siempre en las ventajas e inconvenientes que para las economías nacionales e internacionales, presenta este impuesto.

El aspecto que requiere más prevención para los gobiernos a la hora de decidir la implantación del IVA o la alteración de sus tipos impositivos es su efecto sobre los precios y sobre el ritmo de crecimiento de estos.

2.1 Efectos inflacionistas sobre los precios

Existe preocupación al decidirse sustituir ciertos impuestos por el IVA debido a los posibles efectos inflacionarios. Tal preocupación parece infundada si se entiende por inflación la tasa de cambio de la variación del nivel de precios y no el crecimiento de dicho nivel. Así al considerar los efectos del IVA sobre el ritmo creciente o decreciente de cambio de los niveles de precios y no sobre el efecto alcista puntual e instantáneo de una variación en dicho nivel, el IVA no cambia la tendencia de los precios.

Como mucho, la introducción del IVA ha tenido impacto de una sola vez, pero no ha causado aceleración permanente en el ritmo ascendente de los precios.

Es indudable que el efecto sobre los precios depende de la política monetaria que se mantenga durante el período de implantación y la fase expansiva o de recesión en que se encuentre la economía. Las tensiones sobre los precios generadas serán tanto más fuertes cuanto mayores sean las presiones de la demanda agregada y cuanto más relajada sea la política monetaria. Por el contrario, una recesión en la demanda interna y una política monetaria tensa y rigurosa pueden más que compensar las presiones alcistas del IVA sobre los precios del consumo.



2.2 Redistribución y tipos impositivos

El criterio distributivo no debe ser el único para la valoración de los impuestos sobre el consumo.

Se reconoce que los impuestos sobre el consumo son menos adecuados que el Impuesto a la Renta para alcanzar objetivos de equidad, sin embargo la actual crisis de la imposición directa como instrumento redistribuidor, ha propiciado que gran parte del debate sobre la reforma a los sistemas impositivos actuales se centre en disminuir el peso relativo de la imposición directa en beneficio de la indirecta.

Debe tenerse en cuenta que elevar la progresividad del IVA a través de exenciones, tipos cero y múltiples tarifas, presentan importantes costos en términos de cumplimiento y gestión del Impuesto.

Se ha demostrado que estos costos se reducen si se deja exclusivamente el tipo normal y el tipo cero. Se debe considerar como ejemplo el caso de Italia, que es el país europeo con mayores problemas de cumplimiento fiscal, por la diversidad de tipos de IVA que acepta.

Las condiciones sobre la progresividad-regresividad de los impuestos al consumo no pueden aislarse del resto del sistema impositivo. Existe interdependencia entre el impuesto directo sobre la renta y la imposición indirecta sobre el consumo.

Posiblemente un impuesto al consumo de tarifa única y base ancha es aceptado política y socialmente porque coexiste con un impuesto sobre la renta de carácter progresivo. Por ello existe interés en conocer la distribución total de la carga tributaria.

Aun dando por sentada la regresividad del IVA con relación a la renta disponible, su defensa radica en razones recaudatorias. En ningún caso la progresividad debe convertir un impuesto simple por definición en un impuesto con complicadas tarifas y exenciones, inadministrable y con alto grado de evasión. Deben ser otras las figuras del sistema fiscal las que se ocupen de la progresividad.

2.3 Eficiencia y neutralidad económica

La neutralidad, cuando se refiere a un impuesto, alude a situaciones que no alteran el comportamiento de los agentes económicos, primando fiscalmente determinadas opciones frente a otras sin motivo económico o social alguno.

Por definición el IVA se considera como un impuesto comunitario porque no distorsiona las elecciones de los productores en cuanto a la estructura de la empresa.

Dos aspectos del IVA podrían alterar esta neutralidad hacia las decisiones de integración de la producción: el autoconsumo y las exenciones. Si la desafectación de bienes en las empresas y los negocios y el consumo de los bienes producidos por los empleados y trabajadores de una empresa no estuviera gravado con el IVA, se favorecería fiscalmente esta forma de consumo. Por otra parte las exenciones en cuanto suponen la imposibilidad de deducir el IVA soportado, conducen a que el precio incorpore implícitamente el impuesto, con lo que, si existe una política de margen fijo para formar los precios de venta, el impuesto acumulado produce un efecto en cascada que se transmite hasta los precios finales, eliminando la independencia de la carga fiscal con relación al número de empresas que interviene en su producción y distribución y eliminando la característica de impuesto explícito y diferente del precio que presenta el IVA.

Por este motivo se recomienda la utilización del tipo cero que permita la deducción del IVA soportado en lugar de las exenciones cuando se quiere conseguir que sea el consumidor final quien se beneficie de bienes y servicios libres del IVA. El tipo cero supone que el comerciante está sujeto a esta tarifa de IVA en sus ventas, aunque al poder deducir la carga total de sus insumos acabe no repercutiendo el IVA sobre el *output*, de forma que el comprador de los bienes y servicios vendidos por el comerciante los adquiera libres del IVA.

Pese a sus ventajas se reconocen cinco argumentos en contra del tipo cero:

- a. El tipo cero debe beneficiar al consumidor final y no al consumidor intermedio.



- b. El tipo cero en un Estado miembro puede provocar que consumidores de otro país de la Comunidad reclamen el mismo beneficio, lo que erosionaría la base del impuesto.
- c. La exención del tipo cero erosiona dicha base, por lo que a fin de garantizar determinados niveles de recaudación forzaría el uso de altos tipos de IVA en otros sectores.
- d. Los altos costos administrativos de devoluciones que no generan ingresos a cambio.
- e. Se estima que la finalidad social del tipo cero podría conseguirse a través de un sistema de transferencias directas.

Pese a estos argumentos, se podrían justificar las exenciones y el tipo cero por razones administrativas o de dificultad en la tributación de algunos bienes o servicios, por razón de progresividad o porque existen bienes que por su propia naturaleza merecen estar libres del IVA.

2.4 Ahorro e inversión

Usualmente el IVA sustituye a un impuesto sobre las ventas pre-existente. En Europa los impuestos sobre las ventas gravaban las transacciones de bienes de capital, mientras que el IVA da plena deducción al impuesto soportado en la adquisición de este tipo de bienes, estableciendo así un crédito instantáneo sobre la inversión.

Favorecer la inversión no implica necesariamente mejor trato fiscal al ahorro. ¿Qué efectos sobre las tasas de ahorro de un país pueden tener incrementos en los tipos impositivos del IVA?

En principio, un aumento en la presión fiscal indirecta constituye una medida de estímulo al ahorro nacional más eficaz que el aumento de la fiscalidad directa, ya que la actuación sobre la imposición indirecta no afecta a toda la renta sino sólo a la renta consumida.

2.5 Ajustes en frontera y unión económica

En cuanto a la neutralidad sobre el comercio exterior, se considera que el IVA tipo consumo es neutral si se gravan a tipo cero las operaciones de exportación, lo que implica seguir el principio de tributación en destino.

Los productos cruzan las fronteras libres de carga fiscal, ya que se deduce todo el IVA que han soportado, y se gravan como importación y posteriormente, como cualquier otro bien o servicio doméstico, en el país que finalmente se van a consumir. Ello permite afirmar que este impuesto trata de igual manera todos los bienes y servicios que se consumen en un país, con independencia de su origen.

Esta ventaja se torna en un doble inconveniente ante procesos de integración económica y eliminación de los ajustes en frontera, si coexisten diferentes tipos impositivos y distintas administraciones fiscales con competencias para recaudar.

El tributo uniforme sobre todos los productos consumidos se pierde y será necesario -si se aplica una deducción del IVA soportado en el país que exporta- compensar a los países importadores por las pérdidas de recaudación, en beneficio de los exportadores natos; ello plantea además, la dificultad añadida de calcular adecuadamente tales compensaciones.

2.6 Efectos externos de la implantación del IVA

Una de las características más destacadas del IVA es su capacidad para realizar controles cruzados y su potencia autorreguladora. En una cadena de producción y distribución, al ser el impuesto repercutido en una fase deducido en la siguiente, el comprador tiene obvio interés en declarar las cantidades que va a deducir, pues minoran su deuda tributaria. Estas cantidades coinciden con las ventas de sus proveedores que, de esta manera, tendrán que declarar sus ventas o entrar en contradicción de intereses con sus clientes. Por ello, controlar una fase de la cadena significa extender, con efecto multiplicador, esta potencia autorreguladora del IVA.

En las cadenas donde existen operaciones de importación o exportación fuertemente controladas, esta autorregulación se extiende también a lo largo de las fases de producción y distribución. Por el contrario, en el caso de



bienes y servicios que acaban en el mercado interior, sobre todo en economías donde el comercio al por menor se encuentra muy fragmentado en unidades económicas pequeñas y medianas, este autocontrol es difícil de aplicar y así el incumplimiento se extiende también con efecto multiplicador, al resto de las operaciones integradas en la cadena de distribución y producción.

El IVA es un impuesto susceptible de ser defendido sin necesidad de vincular su existencia futura a cambios deseables, desde el punto de vista teórico del sistema fiscal. Presenta no obstante ciertos inconvenientes como son principalmente la necesidad de una administración tributaria con cierto grado de desarrollo, y sus dificultades para adaptarse a procesos de integración económica y eliminación de fronteras fiscales.

Entre las ventajas, sin embargo cabe destacar la neutralidad del IVA en el comercio exterior y su nula distorsión con relación a las estructuras productivas, junto con su potencia recaudatoria debido al efecto multiplicativo de su capacidad para autorregularse.

Estas características hacen de este impuesto probablemente el más sólido en el mundo de cara al futuro. Si bien en los últimos años se han observado fuertes aires de reforma en la imposición personal, tanto de personas físicas como de sociedades, el IVA ha continuado la expansión que comenzara en los años 50, configurando así uno de los fenómenos más interesantes en la historia de la política fiscal, en lo referente a la convergencia voluntaria de los sistemas fiscales en el mundo.

III. OBJETIVOS DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO EN MODELOS DE TIPO VALOR AGREGADO

La técnica lo denomina como impuesto plurifase no acumulativo sobre el valor agregado.

Es plurifase porque lo pagan las empresas en todas las etapas de la producción en que se coloque.

No tiene efectos acumulativos, porque el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor valor, esto es el valor agregado, que el producto adquiere en cada etapa



de la producción y de la distribución, desde las materias primas hasta el producto terminado.

Como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones, como ocurre con el impuesto aplicado al precio final, y a una tasa igual a la del valor agregado.

El impuesto calculado sobre el valor agregado ofrece las siguientes ventajas:

- a. Uniformidad de tratamiento aun en el caso de subsistir en el proceso productivo disparidades de sector a sector, de empresa a empresa, y en el empleo de los distintos factores de producción;
- b. Si la tasa nominal es más elevada que la del impuesto plurifase acumulativo, al ser menor el valor imponible, la tasa real promedio resulta igual para las etapas parciales. Esto constituye una ventaja con respecto al sistema monofase, que exonera una serie de pasos para concentrar todos los impuestos en una sola etapa;
- c. La oposición de intereses entre contribuyentes constituye un obstáculo para la evasión, en el sentido de que todo empresario tiene interés en demostrar y, por lo tanto, contabilizar, todas las adquisiciones realizadas para aumentar al máximo las sumas deducibles, reduciéndose el estímulo a efectuar compras sin factura;
- d. La contabilidad y los demás elementos que el contribuyente debe tener, pueden constituir un elemento para la determinación de los impuestos directos, unificando una serie de procedimientos y de obligaciones;
- e. Permite un cálculo exacto de la incidencia del impuesto en cualquiera de la etapas productivas del bien y, por consiguiente, facilita en cómputo de las compensaciones en las importaciones y en las exportaciones; y,
- f. Permite lograr neutralidad en el comercio internacional.



IV. EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN EL PERU⁴

Es un IVA de tipo consumo, en el que el valor agregado se determina por método de sustracción sobre base financiera, de acuerdo con la técnica de impuesto contra impuesto 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.

Se trata de un tributo que reconoce como hecho generador cada una de las ventas de bienes y prestación de servicios que se producen 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 a dichos consumidores.

Los sujetos del tributo que intervienen en la indicada cadena deben trasladar al precio el importe del IGV, facturándolo en forma discriminada, y a la vez, para determinar su obligación tributaria deben deducir el importe del crédito fiscal conformado por el IGV que le hubiere facturado otro sujeto del impuesto en virtud de sus adquisiciones o el tributo pagado con motivo de importaciones efectuadas. En consecuencia, el IGV se traslada hacia delante hasta llegar al consumidor final quien paga como parte integrante del precio dicho tributo, no existiendo efectos acumulativos en razón de la deducción del crédito fiscal antes mencionado, evitándose así distorsiones en los precios finales.

De lo anterior se desprende dos características fundamentales que deseamos destacar, la no acumulación del tributo, pese a tratarse de un impuesto general plurifásico de etapas múltiples, y en segundo lugar que el IGV adopte el principio de imposición al consumo exclusiva del país de destino, también para evitar la acumulación de cargas fiscales en el tráfico internacional de bienes y servicios.

V. ASPECTO MATERIAL DE LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA

Este es el aspecto más complejo de la hipótesis de incidencia tributaria. Contiene la designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo en

⁴ Según la definición de Enrique Vidal Henderson en "Técnica Tributaria", Cuadernos Tributarios de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano 19/20.

que la hipótesis de incidencia consiste; es la propia consistencia material del hecho o estado de hecho descrito por la hipótesis de incidencia.

Tan íntima es la conexión entre el aspecto material y el personal -los dos más importantes- de la hipótesis de incidencia, que no se puede analizar uno con abstracción del otro.

El aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria es la que proporciona los criterios para responder “cuánto es debido”, además de servir de pauta para las divisiones que se pueden formular dentro de la categoría de tributos, desdoblándolos en especies y subespecies.

5.1 Mutuo de bienes

La Ley grava la venta en el país de bienes muebles y define como bienes muebles a los que pueden llevarse de un lugar a otro.

La propia ley define como Venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso. Su reglamentación complementa esta definición señalando que Venta es todo acto a título oneroso que conlleva la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Por lo que se concluye que basta que exista transferencia de propiedad de determinado bien, para que esa operación califique como Venta.

Dentro de este ámbito conceptual resulta errado el tratamiento dado al Mutuo de bienes consumibles, ya que esta operación califica como Venta, sin embargo se le ha dado el tratamiento de un Servicio.

Es posible que esta falla técnica se haya originado cuando la ley al definir como Servicio la entrega a título gratuito que no implique la transferencia de propiedad de bienes que conforman el activo fijo de una empresa a otra vinculada económicamente y al haber señalado como su base imponible el valor de mercado aplicable al arrendamiento de dichos bienes -operación que califica como Comodato-, haya asumido que esta definición era aplicable al



Mutuo de bienes consumibles, es decir, confundió al Mutuo con el Comodato.

No cabe duda que la ley optó de manera excepcional por gravar sobre una base presunta, únicamente el servicio de préstamo gratuito de activos fijos realizado entre empresas vinculadas. Es decir, estableció la regla general que el préstamo a título gratuito de bienes no está gravado salvo -regla de excepción- que se trate de préstamos de activos fijos entre vinculadas.

Esta distinción es relevante ya que es el sustento de la inafectación del retiro de servicios.

Dicho esto, se puede apreciar el error conceptual al establecer como base imponible en el Mutuo de bienes consumibles, a la diferencia de valor entre los bienes consumibles entregados en calidad de mutuo y los devueltos, incluyendo los intereses y demás pagos abonados al mutuante. Se puede inferir que no se reconoce que en el Mutuo de bienes consumibles existe una Venta de ida y una Venta de vuelta.

Debe tenerse en cuenta que el Artículo 1648 del Código Civil establece que por el Mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuatario determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio de que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad.

Es de verse que, en el mutuo de bienes consumibles, a diferencia de los préstamos de bienes no fungibles, existe una transferencia de propiedad indiscutible.

Existe confusión conceptual, pues la ley se refiere a la figura del Comodato⁵ -en donde no hay transferencia de propiedad- mientras que el reglamento se refiere al Mutuo⁶ -en donde si hay transferencia de propiedad- y ambos son reglados como Servicios.

⁵ Guillermo Cabanellas refiere que comodato es el contrato de préstamo por el cual una de las partes entrega gratuitamente a otra una cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo, y se la devuelva.

⁶ Guillermo Cabanellas refiere que habrá mutuo o empréstito de consumo, cuando una de las partes entregue a la otra una cantidad de cosas que esta última está autorizada a consumir, devolviéndole en el tiempo convenido, igual cantidad de cosas de la misma especie y calidad.



Estimamos que el Mutuo de bienes consumibles debe ser incorporado a la definición de venta bienes.

En este aspecto se puede afirmar que existe un retroceso técnico ya que antes de implementarse la actual definición de la base imponible para el Mutuo de bienes consumibles, no existía duda que en esta operación al igual que en la permuta existían dos ventas, la de la entrega y la de la devolución. Al menos esa era manera como la Administración Tributaria venía interpretando esta forma contractual, sin necesidad de ninguna norma reglamentaria.

Si nos atenemos a la finalidad del impuesto al valor agregado, encontraremos total correspondencia considerando al contrato de Mutuo de bienes consumibles como venta y no como servicio.

Compartimos la opinión⁷ que refiere que el actual concepto de base imponible en el Mutuo de bienes consumibles es antitécnica y desnaturaliza el propio concepto, ya que se da la figura de un servicio, al igual que en el mutuo de dinero -y no transferencia de bienes, del mutuante al mutuuario y luego a la inversa con la devolución-. Siendo que en el mutuo de bienes consumibles existe la obligación de devolver los bienes de la misma especie, no puede haber diferencia de valor entre los bienes entregados y los bienes devueltos. En efecto, al entregar los bienes, el mutuante registra el préstamo al valor de costo de estos, y registra su devolución al mismo valor.

Si dichos bienes tienen un mayor costo para el mutuuario al momento de la devolución, ello no le da derecho a cobrar esta diferencia al mutuante, sólo le queda registrar esta diferencia como costo o gasto.

Al parecer esta deficiencia técnica tiene sus horas contadas si consideramos que en el Proyecto del Reglamento del IGV se estaría ampliando el concepto de Venta al Mutuo de bienes consumibles.

5.2 Ventas antes de despacho a consumo

La ley ha considerado como no gravada las transferencias de bienes no

⁷ Manual del Impuesto General a las Ventas, Editorial Economía y Finanzas, pág. 25.



producidos en el país antes de su despacho a consumo.

Ello se sustenta en que estos bienes aún no ingresan al circuito de comercialización o producción, siendo que el IVA sólo se aplica a las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito del impuesto.

Estos bienes recién ingresarán al circuito de comercialización cuando se nacionalicen o importen, y ello ocurrirá con “la solicitud de despacho a consumo”, que no es otra cosa que la numeración de la póliza de importación, momento exacto del nacimiento de la obligación tributaria en las importaciones.

Sin embargo ocurrió que los compradores de los importadores cayeron en cuenta que si compraban estos bienes antes del despacho al consumo, lograban eludir el IGV (y el Selectivo al Consumo en los casos aplicables) por la parte del valor agregado que el importador añadía como su utilidad en la operación. Realizada esta compra, los nuevos adquirentes procedían a nacionalizar estos bienes considerando únicamente el valor CIF, con lo que quedaba plasmada la elusión.

Para evitar esta elusión se modificó la ley y en la actualidad sólo se considera como no gravado, el monto equivalente al valor CIF, es decir, el monto que exceda al valor CIF estará gravado con el impuesto. Esta solución es poco técnica y tiene como única finalidad apoyar la recaudación y tiene naturaleza de excepcional.

Entendemos que la nueva propuesta reglamentaria, entre otros aspectos, precisaría que la venta antes de solicitar el despacho al consumo califica como operación no gravada que debe integrar el cálculo de la prorrata del crédito fiscal.

Consideramos que introducir esta precisión resultará un grave desatino técnico que no tiene ningún soporte técnico que la sustente, pues si bien la ley no ha definido lo que se debe entenderse como “ventas realizadas en el país”, no se puede alterar el crédito fiscal mediante la aplicación de la prorrata, por una transacción que ocurre fuera del circuito de producción y/o comercialización.

Si esta propuesta de reglamento se lograra publicar se estaría generando un efecto acumulativo que distorsiona las finalidades del IVA.

No cabe la menor duda que para que los bienes se consideren ubicados dentro del territorio nacional, estos deben haber sido nacionalizados, es decir liquidados los derechos aduaneros mediante la póliza de importación respectiva. En tanto ello no ocurra y los bienes se mantengan en el recinto aduanero, cualquier transacción que sobre ellos se realice no tiene ninguna relevancia ni efecto en el IGV pues son operaciones que técnicamente se realizan fuera del territorio nacional.

5.3 Prestación de servicios en el país

Este es un tema controvertido, por lo que sería conveniente introducir algunas modificaciones.

La ley establece que debe entenderse que el servicio es prestado en el país, cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

Algunas críticas se han formulado a esta opción, pues se sostiene que existe un problema de extraterritorialidad al pretenderse trasladar el impacto económico de este tributo a consumidores que se encuentran fuera del país.

Se critica al legislador haber optado por una "definición jurídica" del concepto Prestación de Servicios en el País, en lugar de una "definición real".

En efecto, se dice se trata de una "definición jurídica" y no de una "definición real", pues para la ley bastará que quien preste el servicio sea un domiciliado, sin interesar en absoluto el lugar donde el servicio se presta y si este es aprovechado o utilizado en el exterior.

Esta técnica legislativa está reñida con los objetivos del IVA, pues lo que en realidad sucede es que se encarecen los servicios prestados al exterior que no califican como exportación de servicios, al no lograrse que el IGV se traslade y pueda utilizarse como crédito fiscal por el usuario del servicio, lo que implica un encarecimiento en el precio que repercute en la propia empresa domiciliada con los consiguientes efectos acumulativos.



Una de las modificaciones necesarias a ser introducidas en el próximo reglamento, debe orientarse a corregir este efecto acumulativo. Ello se logrará si se deja de lado la “definición jurídica” referida y se la sustituye por un concepto real, físico y material de prestación de servicios en el país.

Entendemos que el proyecto reglamentario precisaría que no se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por domiciliados en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional.

Manifestamos nuestra conformidad con esta propuesta modificatoria por cuanto logra la adopción del principio de imposición al consumo exclusiva del país de destino, evitándose la acumulación de cargas fiscales en el tráfico internacional de bienes y servicios.

Un tema que queda para el debate es la propuesta que plantea incluir como exportación de servicios a todos aquéllos prestados íntegramente en el exterior.

En este caso el tema por definir es qué resulta más conveniente y genera menores distorsiones económicas: si los servicios prestados íntegramente en el exterior deben ser considerados como servicios no gravados o como exportación de servicios.

5.4 Utilización de servicios en el país

Este es otro concepto que estimamos debe ser debidamente aclarado en el próximo Reglamento. A continuación nos referimos a las principales dudas que entendemos existen en torno a este tema:

La ley al gravar la utilización de servicios en el país en realidad está gravando la importación de servicios.

La ley ha establecido que son contribuyentes quienes utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.

En consecuencia, existirá importación de servicios cuando quien los presta es un no domiciliado y si estos se utilizan en el país.

La falta de certeza se generó al tratar de precisar cuándo es que se lleva a cabo la utilización del servicio en el país. En efecto, se ha establecido que el servicio es utilizado en el país cuando es consumido o empleado en el territorio nacional.

El problema es que no existe ninguna norma que precise lo que significa “consumido o empleado en el territorio nacional”.

Esta duda viene generando innumerables reparos en procesos de fiscalización por la Administración Tributaria, lo que hace necesario introducir precisiones.

No existe claridad legislativa debido a que el legislador no consideró que existen por lo menos tres tipos de servicios susceptibles de calificar como importación de servicios que tienen tributariamente tratamientos diferenciados.

Veamos cuales son estos servicios:

- a. Servicios prestados por no domiciliados en los que no existe duda que han sido “consumidos o empleados” en el territorio nacional, al margen de la imprecisión conceptual de estos vocablos:

Es el caso de los servicios prestados por empresas no domiciliadas que obtienen rentas de fuente peruana, a que se refiere el Artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este contexto nadie duda que estos servicios son utilizados en el país y que están gravados con el IGV

- b. Servicios prestados por no domiciliados utilizados íntegramente en el exterior:

Es el caso de los servicios prestados por no domiciliados a empresas domiciliadas exportadoras por sus operaciones vinculadas con el exterior, como son la promoción de ventas, los seguros de transporte, agenciamiento de compras prestados a importadores (búsqueda del mejor proveedor).



En este contexto nadie duda que no se trata de utilización de servicios en el país, por lo que no están gravados con el IGV.

- c. Servicios prestados por no domiciliados donde existe la duda jurídica que hayan sido utilizados en el país:

Es el caso por ejemplo del pago por servicios prestados en el exterior por las empresas supervisoras de importaciones.

Nadie en la actualidad duda que estos servicios están gravados con el impuesto, pero este convencimiento y supuesta certeza no proviene de la norma sino de la actitud de la Administración Tributaria de gravarlos en todos los casos.

El argumento esgrimido por la Administración Tributaria en estos reparos refiere que la utilización del servicio en el país se materializa en el Certificado emitido por la empresa supervisora que se presenta a Aduanas.

Este argumento no ha resultado del todo claro considerando la normatividad vigente.

Las empresas domiciliadas susceptibles de ser afectadas por este tributo, han optado por una política práctica que consiste en pagar el Impuesto por esta "utilización de servicios" y proceder a utilizar el pago del impuesto como crédito. Se ha dado una respuesta pragmática pero no jurídica que deja traslucir la oscuridad conceptual.

Entendemos que el Proyecto del Reglamento, consideraría que el servicio es consumido o empleado en el territorio nacional, cuando el mismo es o puede ser deducible por el usuario del servicio como gasto y / o costo para la determinación del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto.

Esta solución busca vincular los conceptos "consumido o empleado" al criterio de causalidad de gastos e ingresos a que se refiere el primer párrafo del Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Es decir, bastará que exista vinculación en el gasto del servicio con la generación de rentas gravadas, para que se considere que el servicio es consumido o empleado en el país, y por

tanto esté gravado con el Impuesto.

Consideramos que esta fórmula propuesta, pone fin a la oscuridad conceptual referida, por lo que manifestamos nuestra conformidad.

Debe tenerse en cuenta que la utilización de servicios de la manera como la ley la ha conceptualizado, no altera los objetivos del IVA, debido a que su pago genera el inmediato derecho a utilizar el crédito fiscal, razón por la cual no encontramos mayores inconvenientes técnicos en apoyar el Proyecto modificadorio del Reglamento.

5.5 Retiro de bienes

Consideramos que el ámbito del retiro de bienes debiera ser marginal, de extensión restringida y no tener la extensión que nuestra ley le ha dado, pues en rigor esta afectación tributaria está concebida para ser aplicada a los supuestos en los que la empresa actúa como consumidor final de los bienes que produce o comercializa. Ello en razón de que su principal función es neutralizar el crédito fiscal de la adquisición de los bienes que se retiran.

En efecto, el retiro de bienes se justifica únicamente en los casos en que la empresa actúa como consumidor final de los bienes de su producción o giro de negocio, lo que ocurre cuando separa dichos bienes para su propio consumo o para obsequiarlos a terceros sin que tales hechos tengan causalidad con sus actividades productivas.

En este contexto lo que la norma tributaria busca es neutralizar el IGV aplicado como crédito fiscal.⁸

Lamentablemente este criterio técnico ha sido dejado de lado, en atención a criterios de recaudación y comodidad en la fiscalización, lo que genera distorsiones técnicas en cuanto al objeto de un impuesto al consumo sobre el valor agregado al generar acumulación y piramidación.

En efecto, la ley contiene un listado confuso de conceptos designados como retiros de bienes que no tienen la menor afinidad con su definición base, tales

⁸ Luque Bustamante, Javier. Diario Gestión del 14.07.99, pág. 14.



como las mermas y desmedros, muestras comerciales, entregas con fines promocionales, entre otros conceptos.

El tratamiento que la ley concede a la entrega de muestras comerciales es un claro ejemplo de las distorsiones que genera, pues la mayoría de empresas lo incluyen dentro de su costo de ventas. Ello significa que si se gravan como retiros se estará generando doble imposición: una como retiro y otra al venderse los bienes que contienen en su costo el valor de estas muestras comerciales.

Resulta importante redefinir el concepto de retiro de bienes llevándolo a su origen conceptual, a efecto de eliminar distorsiones que viene generando en la formación de los precios, rescatando la neutralidad que caracteriza al IVA.

5.6 Servicios prestados por establecimientos permanentes domiciliados en el exterior de personas domiciliadas en el país

Un tema que viene generando distorsiones económicas, tiene que ver con los servicios prestados por establecimientos permanentes domiciliados en el exterior de personas domiciliadas en el país, pues existe la duda si los mismos se encuentran gravados o no con el Impuesto.

En este contexto resultará conveniente la precisión que se introduciría en el próximo Reglamento al establecerse que los mencionados servicios prestados por establecimientos permanentes domiciliados en el exterior no se encuentran gravados.

El argumento de esta posición es que no se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por domiciliados en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional.

5.7 Traspaso de empresas

La transferencia de bienes realizada como consecuencia de la reorganización o traspaso de empresas, no estuvo gravada hasta fines del ejercicio gravable 1998.

Sin embargo a partir de 1999 la transferencia de bienes con ocasión del

traspaso quedó inexplicablemente excluida de esta inafectación, limitándose al caso de la reorganización de empresas.

Entendemos que el Proyecto del Reglamento consideraría que se entiende por reorganización de empresas, tanto la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas que regulan el Impuesto a la Renta -es decir a la fusión o escisión u otras formas de reorganización-, como al traspaso únicamente de empresas unipersonales y de sociedades irregulares.

No encontramos ninguna razón técnica que justifique que el traspaso de las empresas en general, haya dejado de ser una operación inafecta. Creemos que la modificación referida se sustenta únicamente en atender facilidades de fiscalización.

Las razones que justifican que la reorganización de sociedades no genere la obligación de pagar el IGV son las mismas para que en el traspaso ocurra lo mismo.

5.8 Exportación de Servicios

En materia de exportación de servicios, nuestra legislación ha mantenido un claro sesgo anti exportador, por cuanto quedaron limitadas a que se encuentren contenidas dentro de un Apéndice que contiene sólo 11 operaciones susceptibles de calificar como tales.

Cómo si esto no fuera poco, las normas reglamentarias añadieron una serie de requisitos adicionales que si no se cumplían con rigor la operación tampoco calificaba como exportación de servicios.

Entendemos que el Proyecto del Reglamento, dentro de esta política tributaria anti exportadora de servicios, establecería que en caso que el usuario o beneficiario del servicio exportado cuente en el Perú con sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento permanente, se presume sin admitir prueba en contrario que el servicio es destinado para la obtención de renta de fuente peruana por parte de la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente.



La norma es bien intencionada, por cuanto no hace sentido dar un tratamiento de exportación de servicios si finalmente éste se destina a generar renta de fuente peruana.

El problema y por ende la crítica a la norma es su carácter arbitrario al no admitir la posibilidad de la prueba en contrario, por cuanto puede ser perfectamente posible que el usuario cuente en el Perú con una Sucursal, y que la prestación del servicio no tenga en absoluto que ver con la generación de rentas de fuente peruana.

Esta deficiencia técnica genera la limitación de exportaciones de servicios o un efecto acumulativo que altera la esencia del IVA.

5.9 Material publicitario

Una de las grandes deficiencias técnicas cometidas no por la ley sino por la Administración Tributaria consistió en que gravó la entrega de material publicitario como retiros de bienes.

De manera equivocada consideró que los encartes publicitarios que las empresas entregaban a sus clientes calificaban como retiros de bienes y no como gastos de publicidad.

Esta deficiencia técnica estaría siendo corregida en el Proyecto de Reglamento, lo que nos parece una saludable rectificación. De persistirse en este error se hubiera continuado generando un efecto acumulativo en el IGV.

VI. ASPECTO ESPACIAL DE LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

Se denomina aspecto espacial la indicación de circunstancias de lugar -contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia- relevantes para la configuración del hecho imponible.

Los hechos imponibles -como hechos concretos de la vida real, insertos en el mundo fenoménico- suceden en un determinado lugar. La ubicación de los hechos imponibles es esencial para la configuración de la obligación tributaria.

Como descripción legal condicionante de un mandato legislativo- la hipótesis de incidencia sólo califica un hecho, como hábil para determinar el nacimiento de una obligación, cuando ese hecho se de (se realice, suceda) en el ámbito territorial de validez de la ley, esto es, en el área espacial a la que se extiende la competencia del legislador tributario. Esto es una consecuencia del principio de territorialidad de la ley, perfectamente aplicable al derecho tributario.

6.1 Venta en el país de bienes muebles

El concepto "territorio nacional" debe ser definido a efecto de establecer con certeza cuándo un bien se encuentra ubicado en el país y cuándo un servicio es prestado o utilizado en el país, pues estas son las operaciones más significativas en este Impuesto.

No es conveniente que un impuesto plurifase no acumulativo sobre el valor agregado mantenga una indefinición en relación a este concepto, pues altera sus fines.

Si el concepto "territorio nacional" es fundamental, resultan incomprensibles las razones que pudieran haber existido para que el legislador haya cometido esta omisión.

La omisión no sólo importa un interés académico sino que viene generando verdaderos estragos en las empresas, como a continuación indicamos.

La puerta de entrada a esta temática la encontramos en la venta de bienes antes de su despacho a consumo.

Al parecer, la definición que subyace es que "territorio nacional" no está constituido por la Zona Primaria Aduanera, sino que se inicia o empieza con la nacionalización de los bienes.

Debe tenerse presente que el IVA sólo se aplica a las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pues cada eslabón de esta cadena de producción y/o comercialización puede considerar lo abonado hasta ese momento como crédito fiscal, hasta llegar al consumidor final quien soporta el impacto económico (contribuyente real).



Se puede apreciar que los bienes transados antes de solicitar el despacho a consumo, aún no han ingresado a la cadena o circuito de comercialización o producción, por lo que no existe ninguna razón para que resulten gravados. Estos bienes recién ingresarán al circuito cuando se nacionalicen.

Esta definición subyacente quedó trastocada cuando se modificó la ley con fines de evitar la elusión a que nos referimos en el literal b) del sub-título VI.

La Ley del IGV actualmente sólo considera como no gravado, el monto equivalente al valor CIF, es decir, el monto que exceda al valor CIF estará gravado con el impuesto.

¿Qué significa esto?

Si ya se había establecido que Zona Primaria Aduanera espacio en el que se realizan las ventas antes de solicitar el despacho al consumo- no era parte del "territorio nacional" (para fines exclusivos de este Impuesto), con la modificación se ha generado una confusión que pocos entienden.

No cabe duda que si la venta se realiza hasta el valor CIF, la operación no estará gravada, sin embargo no existe certeza que ello sea en razón a que la transacción se realice fuera del "territorio nacional".

En efecto, la falta de certeza se debe a que si la venta se realiza por un monto mayor al valor CIF, este exceso estará gravado. Si ello es así, es porque se está asumiendo que la operación se realiza dentro del "territorio nacional", de lo contrario no cabría la posibilidad de que el exceso resulte afecto.

Puede apreciarse que existen reales dudas del concepto "territorio nacional".

Consideramos que frente a estas dudas, una fórmula interpretativa válida, pasa por comprender que el IVA sólo se aplica a la cadena de comercialización y producción, por lo que es menester definir el inicio y final de la cadena.

Una interpretación coherente con la técnica del valor agregado refiere que el principio de la cadena o circuito debe ser la nacionalización de bienes, pues antes no existen eslabones o etapas susceptibles de generar impuestos trasladables.

Dentro de este contexto consideramos que el hecho que se grave el exceso del valor CIF, no significa que la Zona Primaria Aduanera se transforme en parte del "territorio nacional" (insistimos, sólo para fines de este impuesto). Lo que ocurre es que a efectos de evitar la elusión, el legislador optó por una fórmula herética de gravar estos excesos.

Es de verse que el legislador, siguiendo la misma fórmula que la utilizada cuando gravó la primera venta de inmuebles para evitar igualmente la elusión por parte de las empresas constructoras, decidió gravar el exceso del valor CIF en las ventas antes de solicitar despacho al consumo, sin que ello signifique que se esté alterando el concepto de "territorio nacional", cuyo inicio es la nacionalización de bienes.

El concepto ya confuso de "territorio nacional" tiene un componente adicional de complicación si se considera que las normas aduaneras establecen que en este tipo de operaciones realizadas sobre bienes que no requieren de Certificados de Valorización, el precio a pagar expresado en el comprobante de pago se tomará como base para la determinación del valor en aduana, es decir el monto adicional por estas transacciones se incluirá en el valor FOB. (Decreto Supremo 119-97-EF y Decreto Supremo 093-92-EF).

Consideramos que este es otro caso de excepción pues se aplica marginalmente a importaciones de mínima cuantía. Se trata de un sistema de control y facilitación en la recaudación, que no tiene por finalidad alterar el concepto de territorialidad aduanera. La gran importación requiere de Certificados de Valorización por lo que este sistema no le es de aplicación.

En conclusión el inicio de la cadena o circuito de producción y/o comercialización debe ser la nacionalización de bienes, pues antes no existen eslabones o etapas susceptibles de generar impuestos trasladables.

En este contexto califica como error manifiesto considerar que la venta antes de solicitar el despacho al consumo (hasta el valor CIF) califica como operación no gravada que debe integrar el cálculo de la prorrata del crédito fiscal.

Este criterio es compartido por reiterada Jurisprudencia del Tribunal Fiscal quien ha ratificado lo siguiente: (RTF 631-1-99, RTF 929-5-97 y RTF 434.4.97).



- Las transferencias de bienes muebles efectuadas fuera del territorio nacional no pueden ser alcanzadas por la Ley del IGV, toda vez que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.
- De acuerdo a la Legislación Aduanera para que los bienes se consideren ubicados dentro del territorio nacional deben haber sido nacionalizados, es decir liquidados los derechos aduaneros mediante la póliza de importación respectiva, por lo que en tanto ello no ocurra y los bienes se mantengan en el recinto aduanero, no son considerados dentro del territorio nacional.
- Si bien de conformidad con el Artículo 24 del Decreto Supremo 269-91-EF modificado por el Decreto Supremo 148-93-EF, las empresas que realizaban simultáneamente operaciones gravadas y no gravadas con el IGV debían aplicar el sistema de prorrata para determinar el crédito fiscal, debe tenerse en cuenta que el Artículo 1 del Decreto Legislativo 775, aplicable al caso de autos, gravaba con dicho impuesto, entre otros, a la venta de bienes muebles en el país por lo que, para tal efecto, no pueden considerarse las ventas efectuadas antes de solicitar su despacho a consumo, pues las mismas se consideran como realizadas fuera del país.

VII. ASPECTO PERSONAL DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

Es un criterio de indicación de sujetos, contenido en la hipótesis de incidencia tributaria.

Determina a los sujetos de la obligación tributaria que el hecho imponible hará nacer.

Consiste en una conexión entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serán designadas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación.

El legislador es quien, explícita o implícitamente, designa los sujetos de la obligación tributaria.

La hipótesis de incidencia sólo designa al sujeto activo (expresa o implícitamente). En cuanto al sujeto pasivo, se limita a dar el criterio para su determinación. Es que sólo el



hecho imponible irá a concretar en alguien la indicación genérica y abstracta de la ley. Sólo después del hecho imponible, es posible determinar concretamente al sujeto pasivo.

7.1 Contratos de Colaboración Empresarial

Existen algunas dudas con relación a este tema, la legislación no ha sido del todo clara por lo que ensayaremos algunas críticas que estén orientadas al esclarecimiento conceptual.

El contrato de colaboración empresarial es la asociación temporal de dos o más empresas, con el propósito de cumplir un objetivo específico. La idea es unir esfuerzos y compartir riesgos y responsabilidades para llevar a cabo un proyecto que, por su envergadura o especialización, hubiera sido imposible abarcar de manera individual.

La celebración de un contrato asociativo no genera una nueva persona jurídica pues la intención de las partes no es coexistir permanentemente sino unirse para un fin determinado y concreto. Esta es la diferencia fundamental con los demás tipos de asociación de empresas reguladas por la Ley General de Sociedades (LGS).

La definición de contratos asociativos establecida en la LGS es amplia y permite una variedad de acuerdos, dependerá de las partes la regulación de las prestaciones, participaciones, responsabilidad, asignación de recursos, etc.

Autonomía del Derecho Tributario

Por el principio de autonomía que prima en el Derecho Tributario y por la diversidad de formas que puede adoptar un contrato de colaboración empresarial, las normas tributarias no legislan en base a la naturaleza de los contratos sino a su contabilización vale decir, tomando en consideración únicamente quién registra las operaciones.

En función al registro de las operaciones, la normatividad tributaria divide los contratos asociativos en tres tipos:



- a. Los que se registran contablemente en una entidad distinta de las partes contratantes (contabilidad independiente).
- b. Aquellos en los que cada parte contratante registra sus operaciones; y,
- c. Aquellos en los que una de las partes contratantes lleva la contabilidad del contrato.

Usualmente los joint venture utilizan el sistema de contabilidad independiente; en los consorcios cada parte registra sus operaciones, y, en la asociación en participación el asociante lleva la contabilidad del contrato.

Contratos asociativos con contabilidad independiente

El negocio se realiza en una entidad distinta a las partes. Si bien para efectos mercantiles no se genera una persona jurídica, se tiene la condición de contribuyente como sujeto pasivo, existiendo la obligación de obtener un Registro Unico de Contribuyentes (RUC).

Por esta razón, el propio contrato de colaboración empresarial es el que registra los costos, gastos, e ingresos del negocio, emite comprobantes de pago y cumple con las demás formalidades establecidas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT).

Base imponible en transferencia de bienes

Los contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente son sujetos del Impuesto para el IGV. Por tanto, no tienen un tratamiento diferente del resto de contribuyentes, salvo en los siguientes supuestos contemplados en el Reglamento:

- a. Asignación al contrato de bienes, servicios y contratos de construcción por las partes: Dichas operaciones se encuentran afectas al IGV y la base imponible será la pactada en el contrato, la cual no podrá ser inferior a su valor en libros o costo del servicio o contrato de construcción realizado.

- b. Transferencia a las partes de los bienes adquiridos por el contrato: La base imponible para la aplicación del impuesto será el valor consignado en libros.
- c. Adjudicación de los bienes obtenidos o producidos en la ejecución de los contratos: La base imponible será el valor al costo.

Si bien las operaciones citadas se encuentran gravadas con el IGV, la base imponible es el valor en libros o costo, no existiendo la obligación de aplicar el valor de mercado, como si se exige en cualquier otra transacción realizada por los sujetos del impuesto.

Crédito fiscal

Terminado el contrato, si existe un exceso de crédito fiscal, éste se pierde y no será materia de imputación proporcional a las partes.

Esta pérdida de crédito fiscal genera las mayores críticas por cuanto no sólo genera un efecto acumulativo que es lo que inevitablemente ocurre cuando se impide que el IGV se impulse hasta el consumidor final sino que plasma un tratamiento discriminatorio en relación a los patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, pues éstas a su extinción pueden transferir al fideicomitente el remanente del crédito fiscal por las operaciones que hubiera realizado para el cumplimiento de sus fines.

