

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO



**UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

TESIS:

**PROPUESTA MODIFICATORIA PARA UN MARCO ADECUADO DE
REGULACIÓN DE LOS REQUISITOS SUSTANCIALES DEL CRÉDITO
FISCAL EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

Para optar el Grado Académico de

MAESTRO EN CIENCIAS

Presentada por:

Bachiller: ESTEFANÍA MILAGROS CABANILLAS SALAZAR

Asesor:

Mg. OSCAR FERNANDO CABANILLAS BAZÁN

Cajamarca - Perú

2019

COPYRIGHT © 2019 by
ESTEFANÍA MILAGROS CABANILLAS SALAZAR
Todos los derechos reservados

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO



**UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS**

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

TESIS APROBADA:

**PROPUESTA MODIFICATORIA PARA UN MARCO ADECUADO DE
REGULACIÓN DE LOS REQUISITOS SUSTANCIALES DEL CRÉDITO
FISCAL EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

Para optar el Grado Académico de

MAESTRO EN CIENCIAS

Presentada por:

Bachiller: ESTEFANÍA MILAGROS CABANILLAS SALAZAR

JURADO EVALUADOR

Mg. Oscar Fernando Cabanillas Bazán
Asesor

Dr. Arnaldo Roque Kianman Chapilliquén
Jurado Evaluador

Dr. Lenin Rodríguez Castillo
Jurado Evaluador

M. Cs. Daniel Seclén Contreras
Jurado Evaluador

Cajamarca - Perú

2019



Universidad Nacional de Cajamarca
LICENCIADA CON RESOLUCIÓN DE CONSEJO DIRECTIVO N° 080-2018-SUNEDU/CD
Escuela de Posgrado
CAJAMARCA - PERU



PROGRAMA DE MESTRÍA EN CIENCIAS

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

Siendo las *9:00 am* horas del día lunes 25 de enero de dos mil diecinueve, reunidos en el Auditorio de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, el Jurado Evaluador presidido por el **Dr. ARNALDO ROQUE KIANMAN CHAPILLIQUÉN** y, **Dr. LENNIN RODRÍGUEZ LESCANO, M.Cs. DANIEL SECLÉN CONTRERAS**, y en calidad de Asesor el **Mg. OSCAR FERNANDO CABANILLAS BAZÁN**. Actuando de conformidad con el Reglamento Interno y el Reglamento de Tesis de Maestría de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, se dio inicio a la Sustentación de la Tesis titulada: **PROPUESTA MODIFICATORIA PARA UN MARCO ADECUADO DE REGULACIÓN DE LOS REQUISITOS SUSTANCIALES DEL CRÉDITO FISCAL EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.**

Realizada la exposición de la Tesis y absueltas las preguntas formuladas por el Jurado Evaluador, y luego de la deliberación, se acordó... *Aprobare* con la calificación de *Dieciocho (18) Excelente*... la mencionada Tesis; en tal virtud, la **Bach. en Derecho ESTEFANÍA MILAGROS CABANILLAS SALAZAR**, está apta para recibir en ceremonia especial el Diploma que la acredita como **MAESTRO EN CIENCIAS**, de la Unidad de Posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, Contables y Administrativas, con Mención en **TRIBUTACIÓN.**

Siendo las *9:30 am* horas del mismo día, se dio por concluido el acto.

.....
Mg. Oscar Fernando Cabanillas Bazán
Asesor

.....
Dr. Arnaldo Roque Kianman Chapilliquén
Jurado Evaluador

.....
Dr. Lennin Rodríguez Castillo
Jurado Evaluador

.....
M.Cs. Daniel Seclén Contreras
Jurado Evaluador

DEDICATORIA:

*A Dios por haberme brindado salud e inspiración para
buscar mi perfeccionamiento profesional.*

*A mi madre Elena, mi
más grande inspiración. Mi padre Oscar, quien me guió
y acompañó en el desarrollo de esta obra. Mis Abuelos,
Margarita y Sebastián quienes con amor y paciencia
lograron inculcar en mi la perseverancia y sentido de
justicia.*

*A mis amigos, y en especial a Jorge Luis, Tania, Misael
y Jesy, quienes siempre me alentaron y motivaron en
la realización de este trabajo*

AGRADECIMIENTO

A la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, por brindarme las bases necesarias para el pensamiento crítico, crecimiento profesional y búsqueda de conocimiento mediante la investigación. Además por brindarme las herramientas necesarias para conocer los problemas fiscales presentes en nuestra sociedad.

Al Mg. Oscar Fernando Cabanillas, cuya valiosa experiencia y conocimientos han brindado beneficiosos aportes a la presente investigación, logrando perfeccionarla y encaminarla adecuadamente.

Al Dr. Reynaldo Tantaleán Odar, cuya orientación académica en temas de investigación, brindó el soporte necesario para la elaboración del marco metodológico del estudio.

A mis compañeros y amigos de la Mención de Tributación, quienes constantemente brindaron opiniones críticas y reflexivas sobre la investigación, especialmente a Marleny, Mary, Antonio y Manuel.

El pensamiento está libre de impuestos

Martín Lutero

ÍNDICE GENERAL

CAPITULO I.....	1
INTRODUCCIÓN	1
1.1. Planteamiento del problema	4
1.1.1. Contextualización:	4
1.1.2. Descripción del Problema:.....	5
1.1.3. Formulación del problema:	7
1.2. Justificación e importancia:.....	7
1.2.1. Justificación científica:	8
1.2.2. Justificación técnica práctica:	8
1.2.3. Justificación institucional y personal:	8
1.3. Delimitación de la investigación:.....	9
1.4. Limitaciones:.....	9
1.5. Objetivos:	10
1.5.1. General:.....	10
1.5.2. Específicos:	10
CAPITULO II.....	10
MARCO TEÓRICO.....	10
2.1. Antecedentes teóricos de la investigación o marco referencial:.....	11
2.2. Marco doctrinal de las teorías particulares en el campo de la ciencia en la que se ubica el objeto de estudio:.....	12
2.3. Marco Conceptual	14
2.4. Definición de términos básicos:.....	72
CAPITULO III.....	77
PLANTEAMIENTO DE LA (S) HIPÓTESIS Y VARIABLES	77
3.1. Hipótesis:	77
CAPITULO IV	80
MARCO METODOLÓGICO	80
4.1. Ubicación geográfica.....	80
4.2. Diseño de la investigación.....	80
4.3. Métodos de investigación.....	81
4.4. Población, muestra, unidad de análisis y unidad de observación	81
4.5. Técnicas e instrumentos de recopilación de información.....	82

4.6. Técnicas para el procesamiento y análisis de la información	82
4.7. Equipos, materiales, insumos, etc.....	83
4.8. Matriz de consistencia Metodológica:.....	84
CAPÍTULO V	87
RESULTADOS Y DISCUSIÓN	87
5.1. Análisis, interpretación y discusión de resultados.....	87
CAPÍTULO VI	91
PROPUESTA.....	91
CONCLUSIONES	95
RECOMENDACIONES.....	97
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	99

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Tipos de Imposición en el Impuesto General a las Ventas	44
Tabla 2: Análisis de los requisitos para obtener derecho al Crédito Fiscal	70

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS USADAS

CF	Crédito Fiscal
CT	Código Tributario
D. Leg	Decreto Legislativo
D.S.	Decreto Supremo
D.U	Decreto de Urgencia
IGV	Impuesto General a las Ventas
Inc. / incs.	Inciso/ Incisos
IR	Impuesto a la Renta
ISC	Impuesto Selectivo al Consumo
IVA	Impuesto al Valor agregado
LIR	Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179 – 2004- EF, del 08-12-2004)
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal
RUC	Registro Único del Contribuyente
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
TC	Tribunal Constitucional
TF	Tribunal Fiscal
TUO	Texto único Ordenado
UIT	Unidad Impositiva Tributaria

GLOSARIO

Crédito Fiscal: es un concepto deducible del Impuesto General a las ventas por las adquisiciones de bienes o servicios aceptados por la norma.

Impuesto. Es aquel tributo cuyo pago no origina una contraprestación directa ni indirecta individualizada en el contribuyente. Con la finalidad de soportar el gasto Público. Los impuestos son los tributos que más contribuyen a la caja fiscal.

Impuesto General a las Ventas: es el tributo de tipo impuesto que recae sobre el consumo y tiene como sujeto pasivo a los consumidores finales.

Marco Normativo: conjunto de disposiciones legales, de aplicación obligatoria que regula la convivencia social en sus diferentes aspectos, y regula conflicto de intereses.

Principios: enunciados contenidos en las normas jurídicas, que direccionan y sistematizan y legitiman el sistema legal de un determinado país.

RESUMEN

El Crédito fiscal es un concepto cuya deducción del Impuesto General a las Ventas, no únicamente permite que el impuesto recaiga sobre el consumidor final de los bienes y servicios, sino que además asegura la finalidad impositiva de gravar el consumo de bienes y servicios, validando así la estructura técnica del Impuesto. No obstante, la utilización del crédito fiscal, se encuentra limitado por requisitos sustanciales, siendo uno de ellos el que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Este requisito además de innecesario, obstaculiza la finalidad impositiva del IGV. Debido a que después de haber analizado su función como un impuesto de tipo plurifásico no acumulativo con derecho a Crédito Fiscal, observamos que lo que se pretende es poder recaer efectivamente en el consumidor final, por lo que remisiones innecesarias a la Ley del Impuesto a la Renta únicamente dificultan su cabal entendimiento, trayendo como consecuencia la presencia de problemas de acumulación y piramidación.

En este entorno, la eliminación del primer requisito establecido en el artículo 18 de la Ley del IGV, ayudaría ampliamente en la aplicación de la norma, más aun tomando en consideración que el segundo requisito contenido en el numeral precitado es suficiente para cumplir con la finalidad impositiva. Tema abordado ampliamente en la presente investigación.

Palabras clave: Impuesto General a las Ventas, crédito fiscal, costo, gasto, requisito sustancial, impuesto a la renta.

ABSTRACT

The fiscal credit is a concept that is deducted of value added tax, not only because let the tax is meant to be over the final consumers of assets and services but it ensure the purpose of imposition. In fact it helps to validate the technical structure of the tax. However the utilization of fiscal credit has limited substantial requirement, being one of them to be allowed like a cost or expenditure of the business according to the tax legislation even when the contributor is not subject to this last tax.

This requirement also to be unnecessary, impede the purpose of permitted tax. It because after a deep analysis of the fuction of this tax like a one kind of no cumulative pluriphasic with a right of credit fiscal. What we pretend is to affect the final consumer for unnecessary referrals to income tax that only difficult the right understanding. It brings as a consequence problems of accumulation and pyramiding.

In this context, the elimination of the first requirement content in the numeral 18 of the consumption tax´ s law will help in the implementation of the regulation. Considered the second requirement established in the underlying article is enough to fulfill with de tax purpose. Subject addressed in the present investigation.

Key words: consumption tax, fiscal credit, cost, expenditure, substantial requirement, income tax.

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se ha desarrollado en el área de tributación, puesto que es sumamente importante para el sostenimiento del país, el pago de tributos. En ese sentido, la aplicación de las leyes tributarias según criterios uniformes contribuirá, en el plano fáctico, al mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos. Es por ello, que en esta oportunidad me he centrado en el Impuesto General a las Ventas, en adelante IGV, cuyo diseño técnico y naturaleza impositiva, cuenta con una serie de características que ameritan ser analizadas en pro de un ordenamiento homogéneo.

En ese sentido, es importante recordar que uno de los principales elementos del impuesto General a las Ventas, y que básicamente lo configura como uno del tipo valor agregado, es el Crédito Fiscal, razón por la cual su estudio se torna fundamental para este trabajo investigativo.

Ahora bien, en base a un análisis concienzudo a nivel legal, jurisprudencial y doctrinal, de los requisitos sustanciales que otorgan el derecho al crédito fiscal, es que se buscó establecer si su actual regulación es correcta o, si por el contrario debería ser modificada.

El trabajo investigativo inicia su desarrollo con el planteamiento, contextualización y formulación del problema, y en virtud a ello determinar la pertinencia de la redacción del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que contiene los requisitos sustanciales para obtener el derecho al crédito fiscal. En el mismo capítulo se plasma la justificación de la investigación, que nos muestra su aporte a nivel legal, social y personal, además de su influencia en diferentes áreas del conocimiento, exponiéndose

la preocupación existente de poder contar con un sistema jurídico tributario racional. Seguidamente, se ha enmarcado en el plano material, geográfico y temporal los estudios realizados mediante la delimitación de la investigación. En el mismo capítulo se ha reflexionado acerca de las limitaciones encontradas al momento de la recolección de datos. Para finalmente presentar los objetivos generales y específicos que se proyectan el presente trabajo, siendo uno de ellos el poder encontrar una regulación más acorde con el diseño técnico del Impuesto General a las Ventas.

El capítulo II, está conformado por el marco teórico, mismo que presenta estudios realizados sobre el tema y que sustentan su viabilidad. Dentro de éste ubicamos el marco doctrinal en donde se plasman las diferentes posiciones teóricas en la materia, brindándonos una perspectiva más clara acerca de la relación jurídica de repercusión y deducción aplicable a la imposición al consumo. El marco conceptual está conformado por diferentes definiciones y conceptos utilizados en la temática y que están orientados a dar una visión más clara acerca de la teoría que se pretende adoptar y en el que se fundamenta la investigación, en ese sentido se ha decidido abordar de forma genérica el concepto de impuesto para seguidamente abordar el Impuesto General a las Ventas de manera específica. Finalmente se presenta la definición de los términos básicos que se emplearán a lo largo de la investigación, cuyo conocimiento es necesario para poder entenderla.

En el capítulo III, se ha dado a conocer la hipótesis, que viene a ser la solución propuesta en virtud al problema planteado, es en base a ella que se identificaron dos variables cuya relación es de dependencia. Se concluye el presente capítulo con la operacionalización de las variables seleccionadas, lo que necesariamente ayudará a que la hipótesis pueda ser contrastada.

En el capítulo IV, se abordaron los aspectos metodológicos de la investigación, mostrando la ubicación geográfica, definiendo el diseño de la investigación, dando a conocer los métodos empleados, así como la viabilidad y beneficios de las técnicas e instrumentos de recopilación de información, para poder procesar y analizar la información de forma adecuada. Equipos, materiales, insumos, etc. Para finalizar este capítulo se muestra la coherencia de la investigación así como el proceso intelectual que lo hizo posible, mediante la Matriz de consistencia metodológica.

El Capítulo V, muestra de forma sintetizada los resultados de la investigación, para lo cual se analizó la contrastación de la Hipótesis y su coherencia con los indicadores expuestos. Finalmente en el Capítulo VI, se ha planteado la propuesta modificatoria y sus bases jurídicas. Mismas que se aplican para la hipótesis del presente trabajo.

El rigor técnico de la presente investigación, está orientada a defender y argumentar la postura planteada, y generar iniciativas jurídicas que respalden el presente trabajo.

La autora

1.1. Planteamiento del problema

1.1.1. Contextualización:

El Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV), junto con el Impuesto a la Renta, aporta más a la caja fiscal, convirtiéndolo uno de los principales tributos de los que se sirve el Estado para lograr mejores resultados en la recaudación. Su evolución a lo largo de los años ha ido atendiendo a criterios fiscales, económicos y administrativos, que modificaron su estructura. Dichas reformas iniciaron en 1972 mediante el Decreto Ley 19620, que deroga el llamado impuesto de los “timbres fiscales” y que implementa la estructura monofásica a nivel de fabricante, hasta llegar a configurarlo como un impuesto de tipo plurifásico sobre el valor agregado, con derecho a crédito fiscal, modelo vigente hasta la fecha.

Ahora bien, a pesar de haber mejorado notablemente los niveles de recaudación en los últimos años, no se debe olvidar que el ordenamiento jurídico dentro del que encontramos el tributario, debe responder a las características propias de un sistema racional, que tal y como señala Huamaní (2013) citando a Villegas, contemple determinadas características, como son:

Desde el punto de vista económico, que el sistema tenga flexibilidad funcional suficiente para convertir la fiscalidad en un instrumento de promoción económica, y no, por el contrario, que trabe la producción nacional. Desde el aspecto social, los tributos deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente y distribuirse equitativamente entre los ciudadanos según su aptitud de prestación patrimonial. Desde el aspecto administrativo, es necesario que el sistema sea lo más simple posible, de manera que establezca certeza en el contribuyente con respecto al modo de pago, lugar y fecha. (p. 39)

En base a lo mencionado, la normatividad no debe responder a intereses recaudatorios ilegítimos mediante la creación de tributos antitécnicos que desnaturalizan nuestro Sistema Tributario, privándolo de lógica y coherencia. No obstante, ello se ve reflejado en el hecho que a pesar de la existencia de diferentes impuestos, con características y fines tanto fiscales como extrafiscales propios. Éstos no se encuentran coordinados ni completamente diferenciados, lo que genera inseguridad jurídica en los contribuyentes.

1.1.2. Descripción del Problema:

La Ley del Impuesto General a las Ventas en el artículo 18º establece como requisitos sustanciales para el derecho a usar el crédito fiscal:

- ✓ Que la adquisición de bienes y servicios, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

- ✓ Y, que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Al analizar el primer requisito, podemos observar que los conceptos “costo” y “gasto” -propios de las normas contables- son recogidos por la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, también influyen en el Impuesto General a las Ventas, a pesar de tratarse de tributos con diferentes fines fiscales y de diferente naturaleza. Esto podría responder a criterios meramente recaudatorios más que técnicos, en tanto podría impedirse el uso de crédito fiscal en operaciones gravadas que no cumplan con el requisito de ser costo

o gasto de acuerdo a los criterios adoptados para el Impuesto a la Renta. Lo que influiría negativamente en la determinación de los precios al permitir que la carga fiscal no recaiga en el consumidor final de los mismos, vulnerando deliberadamente el principio de neutralidad propio del IGV.

Según Luque (2003): "Al establecer esta fórmula es muy posible que el legislador haya tenido la intención de proveer a los sujetos de la relación jurídica tributaria de criterios que les permitan establecer con claridad cuando se está frente a un contribuyente del impuesto" (p.179). No obstante, su necesidad se encuentra sujeta a poder determinar si contribuye con la neutralidad propia de la estructura impositiva del IGV.

La normatividad que conforma cada impuesto es básicamente el reflejo de las teorías tributarias que priman en nuestro país, teorías escogidas en base a los resultados que el fisco busca obtener en la recaudación, y que se caracterizan por individualizar a cada impuesto en base a su naturaleza. Para poder lograr la perfección de las normas sobre la materia es necesario mejorar la técnica jurídica, que sabemos es cambiante y evoluciona con el tiempo. En el Impuesto General las Ventas y en el Impuesto a la Renta, priman diferentes teorías que responden a su propia naturaleza jurídica, mientras que uno grava la manifestación de la riqueza materializada en el consumo, el otro grava dicha manifestación mediante la renta que perciben los contribuyentes. Ésa es la principal razón de su funcionalidad.

En base a lo mencionado se debe tener en consideración la verdadera razón de la existencia del Crédito Fiscal en nuestro ordenamiento, y asegurar los medios necesarios que le ayuden a cumplir los fines por los cuales forma parte del IGV.

Es por ello que se debe hacer un análisis que ayude a determinar la pertinencia del primer requisito sustancial establecido en el artículo 18° de la LIGV, a fin de establecer los requisitos necesarios que ayuden con la finalidad impositiva del Impuesto General a las Ventas.

1.1.3. Formulación del problema:

1.1.3.1. Problema General:

¿Cuáles deben ser los requisitos sustanciales que otorguen derecho al crédito fiscal?

1.1.3.2. Problemas específicos

¿Cuáles son las principales desventajas que ha traído, para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta?

¿En qué medida es suficiente, para el cumplimiento la finalidad del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal se destinen a operaciones por las que se deba pagar dicho impuesto?

¿Cómo debe de ser redactado el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas?

1.2. Justificación e importancia:

1.2.1. Justificación científica:

El presente proyecto de investigación encuentra su justificación en la necesidad de contar con un sistema tributario integral y funcional, que responda a las características propias de cada impuesto, dentro de ellos, la del Impuesto General a las Ventas. Mediante la presente investigación estudiaremos la viabilidad de incluir los conceptos de costo y gasto, propios de las Normas Internacionales de Contabilidad y que son aplicadas en el Impuesto a la Renta, en la determinación del IGV. Lo que nos permitiría conocer el sustento de la técnica jurídica empleada por el legislador para incorporarlo como requisito sustancial del crédito fiscal, y determinar si su regulación normativa corresponde al tipo de estructura impositiva del impuesto.

1.2.2. Justificación técnica práctica:

El problema que se plasma en el presente proyecto posee relevancia, ya que no solo evidencia las dificultades que se presentan al momento de relacionar tributos de diferente naturaleza, sino también por la deficiencia normativa que impide el cumplimiento del fin que tiene el crédito fiscal. Mediante el presente trabajo se propondrán cambios en la Legislación del IGV, puesto que, como ya se advirtió, al incluir conceptos propios del Impuesto a la Renta (impuesto directo) se distorsiona el diseño técnico que debe tener el Impuesto General a las Ventas (impuesto indirecto).

1.2.3. Justificación institucional y personal:

Mediante esta investigación se pretende dar a conocer las falencias de la regulación del Impuesto General a las Ventas, así como motivar a que la normatividad tributaria se vaya perfeccionando.

A nivel personal, el poder contar con mayor información sobre la imposición al consumo, me permitirá conocer a mayor detalle los impuestos y su yuxtaposición en el sistema tributario, ampliando así el grado de conocimientos especializados, para un mejor desempeño profesional.

1.3. Delimitación de la investigación:

La presente investigación se encuentra dentro de la disciplina del Derecho tributario, en la que estudiaremos el Impuesto General a las Ventas, exclusivamente el artículo 18° de la Ley del IGV. Siendo además, que la investigación se apoyará en la Ley del Impuesto a la Renta para la delimitación de los conceptos de costo y gasto deducibles. Con respecto a la delimitación espacial, ésta se encuentra circunscrita en el territorio peruano, dado el efecto que la Ley produce, así también para el análisis de jurisprudencia (informes y otros pronunciamientos a nivel judicial como administrativo emitido por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal). Además, se realizará comparaciones con la experiencia tributaria internacional, por lo que, se empleará y reflexionará sobre aportes doctrinarios extranjeros que se encuentren sobre la materia.

1.4. Limitaciones:

Uno de los principales problemas que se presenta durante la elaboración de una tesis, es el de la recopilación de información, siendo que, para el presente trabajo fue sumamente dificultoso poder acceder a doctrina internacional, que nos permita conocer el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado en diferentes legislaciones.

1.5. Objetivos:

1.5.1. General:

Determinar cuáles deberían ser los requisitos sustanciales que otorguen derecho al crédito fiscal.

1.5.2. Específicos:

Identificar las principales desventajas que ha traído hasta ahora el primer requisito sustancial del Crédito Fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas.

Determinar cuáles son las principales desventajas que ha traído, para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

Evaluar en qué medida es suficiente, para el cumplimiento la finalidad del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal se destinen a operaciones por las que se deba pagar dicho impuesto.

Proponer una redacción diferente para los requisitos sustanciales del Crédito Fiscal en el Impuesto General a las Ventas.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes teóricos de la investigación o marco referencial:

2.1.1. Nacionales

Después de haber explorado diferentes investigaciones realizadas tanto en materia tributaria como fiscal, no se han encontrado antecedentes teóricos directamente relacionados con el tema de investigación, siendo que para este caso se emplearán bases teóricas y conceptuales plasmadas en artículos realizados por especialistas en la materia.

Podemos mencionar como principales aportes, los realizados por los siguientes autores:

Javier Luque Bustamante “El impuesto General a las Ventas, Tratamiento del Crédito Fiscal”, 2001

El mencionado artículo, publicado con motivo de la VII Jornada del Instituto Peruano de Derecho Tributario, estudia el IGV, haciendo referencia al crédito fiscal, así como a sus requisitos sustanciales. Mediante el análisis que realiza llega a la conclusión, de que el único requisito sustancial que se debe cumplir para descontar el IGV soportado en las adquisiciones de bienes y servicios, es el de ser contribuyente del impuesto; o, si se quiere, el de no ser consumidor final.

Alex Córdova Arce “Impuesto General a las Ventas, Tratamiento del Crédito Fiscal, “Requisitos Sustanciales del Crédito Fiscal”, 2001

En mencionado estudio, el autor plasma su disconformidad con la forma en la que se encuentra redactado el inciso a) del artículo 18 de la LIGV, referente a que las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de

construcción, deben ser permitidos como gasto o costo, según la Ley del Impuesto a la Renta. Planteando su modificación del texto en lo que respecta a mencionado requisito, dejando de lado la remisión a las disposiciones del impuesto a la Renta, a efectos de permitir el goce del crédito fiscal por todas aquellas adquisiciones de bienes y servicios que se encuentran vinculadas con el giro del negocio o actividad de la empresa, siempre que destinen a operaciones gravadas con el IGV.

2.2. Marco doctrinal de las teorías particulares en el campo de la ciencia en la que se ubica el objeto de estudio:

2.2.1. Teoría del Valor Agregado

Otra de las teorías más importantes a ser estudiada en el presente trabajo es la teoría del valor agregado, misma que justifica la incorporación en nuestro sistema del crédito fiscal. En ese sentido Alva (2018), señala:

El impuesto General a las Ventas, estructurado como un impuesto al Valor Agregado, es pues un gravamen indirecto sobre el consumo, cuya estructura evita los efectos de piramidación y acumulación, que por su diseño facilita el control por parte de la Administración Tributaria, no produciendo distorsión económico respecto de la estructura de producción y distribución, propendiendo con ello a la neutralidad del impuesto. No obstante ello, se trata de un tributo de carácter regresivo. (p. 10)

Como se verá más a detalle en los siguientes puntos, la teoría al valor agregado se ha incorporado satisfactoriamente a nuestro sistema tributario después de varios intentos fallidos de tratar de gravar el consumo.

Esta teoría permite que el impuesto recaiga sobre el consumidor final, lo que es logrado mediante una imposición plurifásica sobre el valor agregado con derecho a crédito fiscal.

2.2.2. Teoría de repercusión y deducción:

Es importante conocer la forma en que las teorías conciben el tratamiento del IGV con respecto al Crédito fiscal, en ese sentido, encontramos al enfoque doctrinario de la relación jurídica de la repercusión, que alude directamente al concepto de deducción. Mediante la repercusión se brinda la posibilidad (deber – derecho) de trasladar el pago del impuesto al consumidor final, y éste el deber de pagarlo.

Las dos relaciones jurídicas, repercusión y deducción, constituyen el núcleo fundamental en el mecanismo del IGV pues si el propósito de hacer recaer la carga fiscal en el consumidor se consigue a través del ejercicio obligatorio de la repercusión, el objetivo de la neutralidad del impuesto en relación con los operadores económicos que intervienen en el ciclo de producción y distribución de bienes y servicios se alcanza, fundamentalmente, mediante el derecho de deducción o, en última instancia, con el derecho de reembolso. (Villanueva, 2014, p.43)

La relación jurídica de repercusión, ha sido configurado por la doctrina como una obligación, como un derecho deber y como un derecho cuyo ejercicio es considerado obligatorio.

Con respecto a mencionada teoría es posible considerar a la repercusión como un derecho y un deber, no obstante la consideración del ejercicio de un derecho obligatorio lesiona la naturaleza propia del concepto derecho, ya que si es obligatorio se configuraría inmediatamente como una obligación. El incumplimiento de las obligaciones, legalmente se sancionan. No

obstante, el no trasladar el pago del impuesto no se encuentra sancionado.

Al respecto Ollero citado por Villanueva (2014), menciona que:

El derecho nace ope legis de la operación imponible y para lo que la ley requiere, el concurso del sujeto no es para la constitución del derecho, sino más bien para el ejercicio del mismo. ¿Un derecho de ejercicio obligatorio podría alterar el propio concepto de derecho? Ello estaría justificado por el interés público en la funcionalidad del IGV como tributo que pretende afectar el consumo. La obligación es el vínculo jurídico que correlaciona una situación jurídica de poder correlativa a una situación jurídica de deber. Desde esa perspectiva, la relación jurídica de repercusión representaría una obligación en la cual el sujeto del IGV tendría el deber de trasladar la carga económica de impuesto mediante la factura respectiva. (p. 44,45)

Tal y como ha sido señalado en el párrafo anterior, si los agentes no cumplen con la traslación, estarían afectando el interés público, al desnaturalizar el diseño técnico del impuesto. No obstante, no es conveniente para los agentes que no se configuran como consumidores finales, el cargar con el pago del impuesto por lo que sería su derecho el trasladarlo.

La tesis del derecho deber alude a una situación jurídica en la cual la relación de repercusión sería un derecho, pero también un deber jurídico impuesto por ley, cabe destacar que la nota esencial del derecho es la libre voluntad de su ejercicio y del deber ser, el cumplimiento compulsivo de una conducta. Así Cailón Galiardo sostiene que “la repercusión del impuesto en el derecho deber de exigir factura y separadamente del precio de la operación la suma en que consiste la prestación tributaria al adquirente de dichos bienes y servicios”. (Villanueva, 2014, p.44)

2.3. Marco Conceptual

2.3.1. Regulación del impuesto general a las ventas en el Perú

2.3.1.1. Definición de Impuesto:

El impuesto –parte de una clasificación tripartita adoptada por nuestra legislación- cuenta con una serie de características que lo configuran como uno de los tributos más importantes en nuestro sistema impositivo, ya que contribuye considerablemente al fisco. De acuerdo a Valdés Costa citado por Villegas (1986) el impuesto “[es] el tributo típico por excelencia. El que representa mejor el género, confundándose prácticamente con él” (p.71). En el mismo sentido señala Huamaní (2013) que “El impuesto es el recurso más importante del que se sirve el Estado para obtener ingresos tributarios” indicando además que “algunos, aunque no solo por esta importancia lo califican como el tributo por antonomasia”. (p.49)

De acuerdo la norma II, inciso a) de nuestro Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF)-, “el impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”. Este concepto trae aparejado consigo el criterio de clasificación planteada por Geraldo Ataliba, mismo que divide a los tributos en vinculados y no vinculados.

Son tributos vinculados aquellos cuya hipótesis de incidencia consiste en la descripción de una actuación estatal en el aspecto material de la hipótesis de incidencia. (...) serán tributos no vinculados aquellos cuya hipótesis de incidencia consiste en la descripción de un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal. (Basallo, 2012, p. 22)

De acuerdo a ésta clasificación, la actitud que adopte el Estado frente al pago de un determinado tributo determinará si nos encontramos frente a un tributo vinculado o no vinculado. En ese sentido, de acuerdo al criterio adoptado por nuestro Código Tributario, podemos catalogar a los impuestos como tributos no vinculados, pues no existe una acción efectiva del Estado que beneficie de forma directa al contribuyente. Ello se constata al observar que el destino de los impuestos beneficia de forma genérica a toda la colectividad peruana, independientemente del monto que se pague por ese concepto. Dentro de los principales impuestos peruanos, podemos mencionar los siguientes: Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional, Impuesto Temporal a los Activos Netos, Impuesto a las Transacciones Financieras, Impuesto Especial a la Minería, Impuesto a los Casinos y Tragamonedas, Impuesto Predial, e Impuesto al Patrimonio Vehicular. Muchos de ellos Administrados por la SUNAT y otros por los Gobiernos Locales.

2.3.1.2. Clasificación de los impuestos:

Para poder comprender la funcionalidad y utilidad de los impuestos, debemos conocer su clasificación. Existen diferentes posiciones con respecto a este punto, por lo que vamos a analizar las más importantes. Iniciaremos con la opinión de Plaza Vega, citado por Huamaní (2013) quien divide a los impuestos de la siguiente manera:

(...) otra clasificación es la que específicamente se basa en la incidencia en la formas de exteriorización de la capacidad contributiva; genéricamente tenemos: sobre la renta (inciden sobre la renta en razón de su realización o percepción; se grava la riqueza en su periodo de formación; por ejemplo (el impuesto a la renta), sobre el gasto (afectan la parte de renta gastada por consumo y no ahorrada; entre sus modalidades tenemos a los impuestos directos sobre los gastos, o la de tributos indirectos en la modalidad de impuestos específicos -sisas- o “generales” sobre las ventas, con traslación hacia adelante del tributo y, en todo caso, con derecho de repercusión a favor del deudor legal), y sobre el capital (recae sobre la renta no en consideración a su percepción , sino como consecuencia de su capitalización; aquí tenemos, por ejemplo, a los impuestos sobre el patrimonio predial o automotriz. (s/p)

Nos encontramos frente a una de las principales clasificaciones de los impuestos, dado que considera determinante la forma en la que se exterioriza la riqueza -renta, patrimonio y consumo- configurándose como una diferencia sustancial y un elemento determinante en su diseño impositivo, esto no está lejos de la verdad, ya que si nos detenemos a reflexionar sobre el diseño técnico de los impuestos, se tiene que partir necesariamente de la existencia de riqueza para poder gravarla, evitando que un tributo se torne en confiscatorio y anti técnico, es por ello que para la estructura impositiva toma especial relevancia, la manifestación de capacidad contributiva, a fin de no perjudicar la finalidad de los impuestos ni su eficacia.

Ahondando en el tema y como ya se ha mencionado, la exteriorización de riqueza se puede manifestar en sus dimensiones:

Imposición a la renta: El punto de partida es la obtención de rentas por parte de los agentes económicos. Se trata de aquel ingreso que es de libre disposición del contribuyente y, por tanto, susceptible de ser objeto de imposición. De este modo, se desarrolla la imposición a la renta para personas naturales y empresas. (Ruiz de Castilla, 2009, p. I-2)

El impuesto a la renta, parte de tres teorías, que justifican y sustentan la tecnicidad del impuesto, estas son; renta producto, flujo de riqueza y patrimonio más incremento patrimonial. Mencionadas teorías han sido incorporadas en nuestro ordenamiento atendiendo a la naturaleza de nuestro sistema impositivo así como a criterios fiscales que hacen obligatoria su adopción. Logrando hasta ahora excelentes resultados en los niveles de recaudación, siendo incluso uno de los principales tributos de los que se sirve el Estado en el sostenimiento de la caja fiscal.

Imposición al patrimonio: La atención está puesta en la posesión de patrimonios. Nuevamente se trata de afectar el ingreso, pero transformado en patrimonio (bien de capital, es decir bienes adquiridos para usar), tal como ocurre con los activos fijos empresariales o los predios de propiedad de las personas naturales, etc. Aquí se configura la imposición al patrimonio. En el Perú podemos citar los casos de Impuesto Predial, Impuesto al Patrimonio Vehicular, etc. (Ruiz de Castilla, 2009, p. I-2)

Este impuesto grava la exteriorización de la riqueza manifestada en la propiedad de bienes, teniendo como base imponible el valor del bien. Existen países que lo han suprimido por considerar confiscatorio, no obstante en el Perú sigue estando vigente.

Imposición al consumo: Se inicia por considerar los actos de consumo. La atención se concentra nuevamente sobre el ingreso de las personas; esta vez en la etapa que tiene que ver con el empleo de recursos (dinero) para adquirir bienes y servicios consumibles (alimentos, calzado, ropa, etc.). En estos casos se estructura la llamada imposición al consumo. Al respecto, el caso más importante es el Impuesto al Valor Agregado-IVA que –en el Perú– es conocido como Impuesto General a las Ventas - IGV. También se puede citar el impuesto a los consumos específicos que, en el Perú, se denomina Impuesto Selectivo al Consumo. Además podemos mencionar al Impuesto de Alcabala, en la medida que grava la adquisición (gasto de riqueza) de predios.

En lo referente a la imposición a los consumos, podemos mencionar que en definitiva grava la manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta que ha sido gastada, dispuesta o consumida, de acuerdo a las necesidades e intereses de los sujetos incididos. Punto que será abordado con mayor detenimiento en líneas precedentes.

Otra clasificación que tomaremos en consideración es la que divide a los impuestos en directos e indirectos:

Dentro de esta clasificación un primer criterio aplicado es el económico de la traslación o incidencia: por este son impuestos directos los que no pueden ser trasladados (es decir, quien soporta la carga del impuesto es el que lo paga al acreedor tributario), e indirectos los que sí pueden ser trasladados (se transfiere la carga del impuesto a quien no es sujeto pasivo del mismo). Otro criterio es el administrativo: será directo si el impuesto es estable y permanente que permite hacer listados, registros o padrones de contribuyentes o sujetos pasivos; será indirecto cuando el gravamen es sobre actos accidentales no estables, como los consumos, lo que no permite hacer padrones. Un tercer criterio es el de la exteriorización de la capacidad contributiva: por éste son directos “cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, considerado como expresión de capacidad contributiva: e indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o la transferencia de riqueza, tomados como presunción de la existencia de capacidad contributiva. Es decir, los impuestos directos gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza y los indirectos recaen sobre manifestaciones mediatas de riqueza. Un criterio pragmático refiere que son impuestos directos los impuestos a la renta y al patrimonio, e indirectos los impuestos al consumo y a las transacciones. (Huamaní, año, p.53)

En el mismo sentido Ruiz de Castilla (2009) menciona lo siguiente:

[En los] impuestos directos (...), el impuesto recae sobre una persona, sin la intervención de terceros. Son los casos de imposición a la renta e imposición al patrimonio. Las características más importantes son:

- Afectación de la tenencia de riqueza: Se toma en cuenta la tenencia de la riqueza. Es decir se pone especial atención en la posesión de una renta obtenida o el patrimonio adquirido (predios, vehículos, etc.). Los ingresos quedan afectados en su etapa pasiva.

- No traslación: En los impuestos directos no debería existir la posibilidad de ser trasladados a terceros; es decir a sujetos que no han participado directamente en la generación de la renta o que no son los propietarios de patrimonio. Cuando se trata de mercados con demanda elástica; o sea en los casos que los clientes son muy sensibles a cualquier grado de incremento de los precios, lo más probable es que el proveedor (empresa) de bienes y servicios no va a tener la oportunidad de trasladar el impuesto a esta clase de clientes. En efecto un incremento del precio (por adición del impuesto en el precio) puede reducir –de modo considerable– la demanda del bien o servicio ofertado por la empresa. El problema va a aparecer en los casos de mercados con demanda inelástica; en la medida que los clientes demuestran un importante nivel de insensibilidad a los grados de variación (incremento) de los precios. El proveedor (empresa) cuenta con mayores posibilidades de trasladar el impuesto al cliente. En este sentido, un incremento del precio (por adición del impuesto en el precio) no va a reducir de modo importante el nivel de demanda del bien o servicio que oferta la empresa.

- Coincidencia entre el deudor económico y deudor legal Esta coincidencia aparece con claridad en el caso de una persona natural que vive en la casa que es de su propiedad. El sujeto incido no tiene la posibilidad de trasladar el Impuesto Predial a terceros. Además el art. 9º de la Ley de Tributación Municipal señala que el deudor de este impuesto, en calidad de contribuyente, es el propietario del inmueble. Por tanto se aprecia una coincidencia entre el deudor económico (sujeto que soporta el impacto de la carga tributaria) y el deudor legal (contribuyente).

No obstante, Ruíz de Castilla (2009) también señala que no siempre existirá correspondencia entre el deudor económico y el deudor legal, tomando como ejemplo a las rentas del trabajo en donde las personas que prestan servicios profesionales de modo independiente, o dependiente, suelen negociar sus honorarios en montos libres de impuestos. Dejando que prácticamente el impuesto sea pagado por el empleador pese a que el art. 14º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el sujeto que presta el servicio es el deudor del impuesto en calidad de contribuyente. También menciona al Impuesto al patrimonio que puede ser trasladado en los contratos de arrendamiento al arrendatario, siendo éste el responsable del pago del Impuesto Predial, se recalca que para el Derecho Civil se trata de una cláusula válida. Misma situación se presenta en los arbitrios municipales, consumo de luz, agua, teléfono, etc. Entonces, la traslación económica del Impuesto Predial es válida. Señalando finalmente el autor Ruiz de Castillo (2009) que:

Para el Derecho Tributario esta clase de acuerdos voluntarios no surten efectos. Sólo la ley puede señalar quién es el deudor tributario. En este sentido el art. 26º del Código Tributario establece que los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria. En materia de Impuesto Predial, ya hemos visto que el art. 9º de la LTM señala que el deudor ante la Municipalidad es el propietario. No se admite que –a través de los contratos de arrendamiento– se termine por modificar la ley. Por tanto, el único deudor legal es el propietario. En los formularios para determinar y pagar el impuesto deben aparecer los datos de identificación del propietario, no del inquilino. En suma, en materia de Impuesto Predial el deudor económico puede ser el

arrendatario, mientras que el deudor legal es el propietario del predio.

Ahora bien, como se observa son diferentes los puntos que se analizan para poder ubicar a un impuesto dentro esta clasificación, no agotándose en un sentido material o personal, incluso temporal, es por ello que no podemos hablar de impuestos indirectos o directos puros, pues siempre existirán excepciones en el plano fáctico, que no permitan una ubicación completamente definida. Sin embargo esto no presenta mayores problemas, pues si bien en doctrina todo es debatible, lo cierto es que cada uno de los aspectos de los impuestos está claramente determinado.

Otra clasificación que tomaremos en cuenta, es la brindada por Rodríguez (2005) para quien:

(...) los impuestos se clasifican en personales o reales según consideren las circunstancias personales de los sujetos pasivos al definir el hecho imponible o su base media. En los impuestos a los consumos como la intención del legislador es incidir sobre el consumidor en forma indeterminada, percutiendo en el vendedor, no considera las circunstancias personales ni de uno (el consumidor a quien no conoce) ni del otro (el vendedor pues este no soporta el tributo). En consecuencia tanto los impuestos generales como selectivos son reales. (...) (p.02)

De acuerdo a esta clasificación, cuenta con especial relevancia las circunstancias propias de los contribuyentes para determinar si nos encontramos frente a un impuesto personal. O si por el contrario es más importante la actividad reveladora de capacidad contributiva,

independiente de la quien lo realice, calificándose en este caso de impuestos reales.

Finalmente abordaremos la clasificación que toma en cuenta el momento de realización del hecho imponible.

En todos los impuestos a los consumos (generales como especiales) el hecho imponible ha sido descrito como una circunstancia reveladora de riqueza que es determinable en un instante de tiempo. En general el hecho imponible está relacionado con la transferencia de un bien o la prestación de un servicio que se perfecciona con la entrega, conclusión, facturación o percepción, todo lo cual ocurre en un instante del tiempo. Desde el punto de vista económico, esos impuestos gravan variables stock y no flujos de riqueza. La excepción la constituye nuevamente el impuesto al gasto en donde esta riqueza susceptible de gravabilidad se perfecciona en un periodo de tiempo, pues económicamente constituye la aplicación de la renta, que se genera y gasta a lo largo del tiempo. (Rodríguez, 2005, p.8)

Todas estas clasificaciones nos permiten determinar -en base a sus características y constitución- la naturaleza sustancial o material de cada impuesto. Y, por consiguiente lograr analizar con mayor profundidad el Impuesto General a las Ventas que difiere en esencia con el resto.

2.3.1.3. Características de los impuestos:

Como ya se ha ido mostrando a lo largo de la investigación, tanto de la definición de impuestos como de su clasificación, cada impuesto cuenta con naturaleza estructural propia. Por lo que es sumamente importante conocer sus características.

Dentro de las principales características de los impuestos en forma genérica, podemos mencionar las identificadas por Bassallo (2012), para quien se debe considerar como elementos diferenciadores del resto de tributos a:

- a) La independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el estado relaciona con su producto: este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho provista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación de pagar el impuesto. Con este sentido, el término “contraprestación”, contenido en la definición de impuesto del Código, no debe ser interpretado en el sentido privatístico (propio de los contrato sinalagmáticos o bilaterales) sino en cuanto actividad pública referida al sujeto pasivo (...) pagar el impuesto no da derecho directo e inmediato a gozar de los servicios públicos que afectan al ciudadano; este podrá exigirlos por su condición de tal, no porque el pago del impuesto suponga un título jurídico de desestimación.
- b) Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.
- c) Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva.

- d) El impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida, salvo que esta regla medular sufra excepciones basadas en la promoción del bienestar general.

Podemos mencionar también las características identificadas por Arancibia (2017) para quien “En el Impuesto la recepción del beneficio es indirecta (...), prima la capacidad contributiva del contribuyente antes que el principio del beneficio (...), el pago se realiza a través de una cuota o tarifa progresiva o regresiva (...)” (p. 29)

Existen diferentes características que identifican a los impuestos y lo diferencian del resto de tributos, siendo una de las más importantes el hecho de que no existe una actividad estatal individualizada en el contribuyente que sustente el pago, hecho que ya había sido objeto de análisis. Esta característica brinda de legitimidad al pago del tributo por cumplir con una de las principales necesidades estatales, como es el sostenimiento de la caja fiscal. Siendo básicamente esta su razón de ser.

2.3.1.4. Definición del Impuesto General a las Ventas:

Una vez analizado el impuesto en su forma genérica, nos centraremos en el estudio del IGV, uno de los tributos del tipo impuesto más representativos del Perú. El impuesto General a las Ventas, grava la manifestación de riqueza en su modalidad de consumo, es el tributo encargado de gravar a los consumidores finales de un determinado bien o servicio.

De acuerdo a Villegas (1994)

Se trata de un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de exteriorización de la capacidad contributiva. Por tanto, y desde el punto de vista constitucional, el tributo está encuadrado en las facultades concurrentes de la Nación y de las provincias. (...) es un impuesto real, puesto que su hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, interesando solo la naturaleza de las operaciones, negocios y contrataciones que tienen sus hechos imponibles. (p.671)

En el mismo sentido Alva (2010), señala que:

En el mundo se le conoce como el Impuesto al Valor Agregado - IVA y en nuestro país se le llama Impuesto General a las Ventas - IGV. Ambos tienen la característica de ser un impuesto de tipo indirecto que tiene como principio fundamental la neutralidad económica y que pretende gravar el consumo de bienes y servicios en todas las fases económicas del proceso de producción, de allí que sea plurifásico, pero no acumulativo.

Otros autores como Antonio Faundéz Ugalde (s.f) -reconocido tributarista chileno- concluye que:

“la naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal, se manifiesta como un derecho objetivo, inserto en un mecanismo de determinación del impuesto, esto es, un conjunto de operaciones aritméticas desarrolladas en la forma que ordena la ley, destinadas a obtener un resultado: el impuesto a pagar” (p.21)

Partiendo de las clasificaciones antes expuestas, podemos concluir acertadamente que el impuesto General a las Ventas es un tributo que grava el consumo, y cuenta con la característica de ser indirecto

y real. En ese sentido, No podemos hablar del Impuesto General a las Ventas sin mencionar su naturaleza jurídica, y uno de los puntos más importantes que debemos entender acerca del IGV es que se trata de un tributo indirecto, puesto que el sujeto que se responsabiliza ante la administración tributaria por el pago de dicho concepto no es la persona sobre la que recae propiamente el impuesto. El IGV grava la manifestación mediata de riqueza y hasta podría decirse que únicamente presume la capacidad contributiva y no la refleja de forma correcta, es por ello que el Impuesto General a las Ventas se configura como uno de tipo indirecto.

Por otro lado, este impuesto puede incidir sobre todos los gastos o algunos de los ellos; es decir, puede existir selectividad con respecto a la gravabilidad de determinados bienes, por supuesto existiendo estudios técnicos que respalden esa diferenciación. Al impuesto que grava todos los gastos –independientemente del concepto de exoneración- se lo conoce como impuesto a las ventas, mientras que al que grava de forma selectiva se le denomina impuesto a los consumos específicos.

En el Perú la imposición al consumo se materializa en tres impuestos; el impuesto General a las ventas, el Impuesto selectivo al Consumo y el Impuesto de Alcabala. Tal y como refiere Ruiz de Castilla (2009):

En estos casos se estructura la llamada imposición al consumo. Al respecto, el caso más importante es el Impuesto al Valor Agregado-IVA que –en el Perú– es conocido como Impuesto General a las Ventas - IGV. También se puede citar el impuesto a los consumos específicos que, en el Perú, se denomina Impuesto Selectivo al Consumo. Además podemos

mencionar al Impuesto de Alcabala, en la medida que grava la adquisición (gasto de riqueza) de predios. (p. 1-2)

Cabe recalcar en este punto que si bien, una persona gasta y consume de acuerdo a su capacidad económica, lo cierto es que existen determinados bienes cuya adquisición no es opcional, estamos hablando de bienes no perecibles. Es por ello que mucho se cuestiona la posibilidad de que éste impuesto refleje propiamente la capacidad económica de los consumidores.

2.3.1.5. Consumo para efectos de la Ley del Impuesto General a las Ventas:

De acuerdo a Cabanellas (2001), consumo está relacionado a la extinción de cosas que por el uso se destruyen o desaparecen”, en otra acepción indica que es “el último grado del proceso económico, en que los productos se utilizan ya para la satisfacción de las necesidades sociales y humanas, tanto mediatas como inmediatas” (p.322)

De acuerdo a Herrera y Alvear citado por Gestipolis, “consumo es el acto en virtud del cual se destruye la utilidad de un producto y se considera, en la Economía Política, como término y fin de la producción, de la distribución y del cambio”. (s/n). De acuerdo a la noción tributaria, la norma presume que se verifica el consumo, cuando media la venta o importación de un bien, sin necesidad que se dé un consumo efectivo, del mismo.

De acuerdo al artículo 1° de la LIGV, el consumo se ve reflejado si se realizan las siguientes operaciones:

- La venta en el país de bienes muebles;
- La prestación o utilización de servicios en el país;
- Los contratos de construcción;
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. (...)
- La importación de bienes.

A. Consumidor final de acuerdo a la Ley del Impuesto General a las Ventas:

Dentro de las definiciones establecidas en el artículo IV del Código de Protección al Consumidor, podemos encontrar que [son] consumidores o usuarios:

- Las personas naturales o jurídicas que adquieren, utilizan o disfrutan como destinatarios finales productos o servicios materiales e inmateriales, en beneficio propio o de su grupo familiar o social, actuando así en un ámbito ajeno a una actividad empresarial o profesional. (...)

Nótese que éste concepto no considera como consumidor final a las empresas que intervienen en el proceso productivo, pues señala que debe ser desinado en beneficio propio o de un grupo familiar o social. Dejando claro que hablamos de consumidores finales. Recalcando en el mismo artículo, que:

No se considera consumidor para efectos de este Código a quien adquiere, utiliza o disfruta de un producto o servicio normalmente destinado para los fines de su actividad como proveedor.

En ese sentido, el concepto brindado por el Código de protección al consumidor responde al diseño del Impuesto General a las Ventas, pues identifica de forma adecuada al consumidor final.

También considera como consumidor, a efectos de protección por el Código a “Los microempresarios que evidencien una situación de asimetría informativa con el proveedor respecto de aquellos productos o servicios que no formen parte del giro propio del negocio”.

Básicamente incluye a los microempresarios, siempre y cuando se trate de bienes que no sean parte del giro del negocio, recalcando así que debe tratarse de consumidores finales, es decir, los bienes ya no serán parte del ciclo productivo.

Finalmente señala el Código precitado que “en caso de duda sobre el destino final de determinado producto o servicio, se califica como consumidor a quien lo adquiere, usa o disfruta.” Concluyendo entonces que es muy importante identificar dentro de la cadena de producción, a los sujetos que procuran la existencia del bien, de los consumidores finales, para poder identificar al sujeto tutelado por la normatividad de protección al consumidor y, además al incidido con el impuesto General a las ventas.

Podemos concluir entonces que la definición esbozada en el Código de protección al Consumidor brinda una visión clara y objetiva del concepto de consumo, que no solo sirve para circunscribir el ámbito de aplicación de las leyes relativas a los derechos de los consumidores, sino también para efectos de la imposición al consumo. En ese sentido, si bien la Ley del IGV así como la normatividad referida a la protección del consumidor, no se aplican en un mismo plano o contexto, lo cierto es que se complementan en el entendimiento jurídico y doctrinal de la noción de consumo.

De acuerdo al Artículo 9° de la Ley del IGV, los contribuyentes del impuesto vienen a ser:

Las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:

- a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución;
- b) Presten en el país servicios afectos;
- c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;
- d) Ejecuten contratos de construcción afectos;
- e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles;
- f) Importen bienes afectos.

Tratándose de bienes intangibles se considerará que importa el bien el adquirente del mismo.

Por otro lado es importante mencionar que para el caso del IGV, no es lo mismo sujeto incidido que contribuyente del impuesto. En ese sentido Cachay (2013), señala:

(...) Nótese que el principio básico rector, a efectos de aplicar el impuesto que incide sobre el consumo, es que la afectación patrimonial o económica únicamente debe tener como destinatario o sujeto incidido al consumidor final. El hecho de que los agentes intermediarios de la cadena de producción de bienes y servicios hayan sido calificados en nuestra legislación como contribuyente y, por lo tanto, como obligados a la declaración y pago del impuesto, no debe llevarnos a confusión: estos son meros recaudadores de una parte fraccionada del gravamen, y su no incidencia efectiva –patrimonial- se ha de producir gracias a los mecanismos de repercusión y deducción que materializan jurídicamente la neutralidad del impuesto para los empresarios que actúan en la cadena de distribución, y el de afectación económica del consumidor final. (p.05)

Esta es la razón por la cual se señala que el presupuesto de hecho del IGV corresponde a un presupuesto de hecho de formación sucesiva compleja, en el que el consumo final representa, para las operaciones en fases anteriores realizadas por los contribuyentes de iure, una condición suspensiva que una vez cumplida supone la total realización del hecho imponible. (p.05).

Entonces, pese a ser el consumidor final quien paga el impuesto, son los agentes intermediarios de la cadena de producción quienes se responsabilizan y pagan el impuesto ante la Autoridad Tributaria.

Tal y como señala Zolezzi (s/f) “La Ley tributaria, cuando señala sujeto pasivo de la obligación en calidad de contribuyente o responsable sólo pretende precisar quién va a ser el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria y ello no implica que, desde el punto de vista económico, dicho sujeto pasivo sea quien, en definitiva, soporte la carga impositiva”. (p.21)

2.3.1.6. Evolución histórica del Impuesto General a las Ventas:

La imposición a los consumos existe en diferentes modalidades desde hace mucho tiempo, tanto su estructura como su denominación ha ido modificándose a lo largo del tiempo, su esencia de imposición a los consumos se ha mantenido desde larga data.

De acuerdo a Rodríguez (2000) La imposición al consumo bajo la técnica del valor agregado tiene sus orígenes en Alemania, siendo ideada y desarrollada como un esquema teórico por Wilhelm Von Siemens en 1919 (Veredelte Umsatzsteuer). Sin embargo, no fue sino hasta 1954 en que se implementó en el ámbito normativo en Francia (Taxe sur la valeur ajoutée), luego de algunos intentos de introducirlo en el Japón a través de la misión de expertos norteamericanos dirigidos por el profesor Shoup, cuyo objeto era sugerir mejoras al sistema tributario japonés. (p.161)

Alva (2017), se remonta mucho más antes, e indica que:

Encontramos como antecedente más remoto del impuesto al valor agregado (IVA), la centésima rerum venalium, el cual era un tributo romano del tipo indirecto. En la Roma antigua, los impuestos indirectos eran bastante variados, y encajaban en la definición de consumos. El más importante era un porcentaje

aplicado sobre la compraventa de productos, llamado centesimarum venalium, equivalente al 1% del valor de lo intercambiado, pero que algunas provincias, particularmente las de Galia era superior, u recibiría el nombre de Quadragésima Galliarum, equivalente al 2.5% de todas las transacciones. (p.11)

Podemos considerar como una de las fechas más importantes a 1967, pues tal y como señala Rodríguez, fue en esa fecha en la que “la Comunidad Europea adopta dicha técnica impositiva, de tal suerte que a la fecha, de los veinticuatro países miembros de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), únicamente tres no lo han adoptado todavía”

Dentro de los países que no han adoptado mencionada técnica, podemos mencionar a los Estado Unidos de América, que desde 1994 cuenta con una comisión que evalúa su implementación.

2.3.1.7. Evolución histórica del impuesto general a las ventas en el Perú

El impuesto General a las ventas ha sufrido una serie de variaciones a lo largo del tiempo. En el Perú, antes de su implementación como un impuesto al valor agregado, se adoptaron diferentes diseños impositivos, incluso estuvo regulado como un impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total, es decir, se gravaba con el impuesto todas las operaciones existentes en la cadena productiva hasta el consumidor final.

Hasta antes de 1973, nuestra regulación tributaria en materia de imposición al consumo, se encontró regida por los llamados timbres

fiscales, que eran tributos de tipo cascada, que tal y como señala Alva (2017) “eran unas pequeñas estampillas que se adquirían y luego se pegaban con la idea de realizar el pago de los tributos. Ello implicaba que, mientras más timbres se pegaran, mayor sería el incremento de la base imponible del IGV o del IVA. La norma que creó dicho tributo fue la Ley N°9923, de 1944, denominada Ley de Timbres y Papel sellado. (p.18)

Las razones que determinaron la derogatoria del Impuesto de Timbres Fiscales fueron las desventajas propias de un impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total, tales como: elevación de los precios fruto de los fenómenos de piramidación y acumulación, imposibilidad de conocer la incidencia del tributo sobre los productos, tratamiento de más ventajoso de los bienes importados sobre los nacionales y la pérdida de la sencillez del mismo, debido a la coexistencia de numerosos tributos que gravaban los bienes. (Padrón, 2003, 297)

Como se mencionó, la Ley N° 9923 estuvo vigente hasta el año 1973, es a partir de ese momento que se adopta una estructura de tipo monofásica a nivel del fabricante, es decir, que se gravará en una sola fase, es decir, no se gravará sobre el valor total, únicamente a nivel de fabricante, para muchos autores, desde ese momento se inicia un cambio significativo del diseño impositivo de la imposición al consumo, para convertirlo en uno de tipo valor agregado.

Un impuesto de estructura básicamente monofásica en la etapa del fabricante, que permitía la deducción como crédito fiscal de parte del impuesto pagado en el caso de ventas horizontales entre éstos y que afectaba la venta a nivel de

mayorista con una tasa sumamente reducida. (Padrón, 2003, p.297)

Si bien este impuesto no se asimila exactamente a ninguna de las modalidades de imposición sobre las ventas antes descritas, puede considerársele como una forma impositiva transitoria hacia el valor agregado. (Padrón, 2003, p.297)

Para otros autores como Alva (2017):

Es a partir de 1982, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 190, que se comienza a implementar un impuesto general al consumo estructurado bajo la técnica del valor agregado, con una tasa general del 16% (además de varias tasas específicas para diversos productos que oscilaban entre el 10% y 30%), y un impuesto selectivo al consumo, estructurado como un impuesto monofásico producto final a nivel de fabricante, estructura impositiva que se mantiene vigente hasta la fecha.

Las modificatorias continuaron hasta llegar al “Decreto Legislativo 775 publicado el 31 de diciembre de 1993 y vigente a partir del 1 de enero de 1994 y que es, con algunas variantes, el que nos rige actualmente, en el texto contenido en el Decreto Supremo 55-99-EF”. (Alva, 2017, 34)

2.3.1.8. Diseño técnico del impuesto General a las Ventas:

Tal y como ya ha sido expuesto con anterioridad, el diseño técnico de cada impuesto responde a la naturaleza del mismo, así como a las necesidades del lugar en el que se aplica, es por ello, que la imposición al consumo no es el mismo en todos los países.

Tal y como expone Sáenz (2003)

De acuerdo a la doctrina más autorizada, las estructuras básicas que pueden adoptarse el instrumentar un impuesto general a los bienes y servicios son las siguientes: i) impuesto plurifásico acumulativo en cascada; ii) impuesto monofásico; iii) impuesto plurifásico no acumulativo de tipo valor agregado; y, finalmente iv) impuesto en suspenso. (p. 347)

Como se ha explicado en líneas anteriores, nuestro actual diseño técnico impositivo ha pasado por diferentes reformas, por lo explicaremos brevemente las principales características de los diferentes modelos existentes.

i) Impuesto Monofásico a nivel de productor

Los impuestos monofásicos gravan únicamente una etapa del proceso productivo. Ese tipo de imposición la podemos encontrar en el Perú en tributos como el impuesto al rodaje, que grava a nivel de producción y distribución; Impuesto selectivo al consumo, que grava a nivel de productor; y, el Impuesto a la venta de arroz pilado que grava su primera venta en el país.

Para el caso del Impuesto Monofásico a nivel de productor, como su mismo nombre lo indica, los sujetos incididos son los productores, encontramos como sus principales características las siguientes son:

- Facilidad de recaudación
- Reducido número de contribuyentes

- Alícuotas elevadas
- No soluciona la piramidación, no evita que se transforme en parte del costo, sobre el cual se calcule la utilidad.
- Presenta dos variantes: “al librarse al consumo” el tributo es abonado por el último fabricante que entrega el producto ya terminado al mayorista, minorista, o directamente al consumidor final.
- “Al vender el productor” el impuesto se devenga en cada etapa infra industrial, siendo todos los fabricantes responsables del ingreso del tributo.

Este modelo es sumamente complejo, no aplicable al Impuesto General a las Ventas peruano ya que trae consigo más problemas que ventajas. No obstante, en países como Cuba ha sido adoptado en su estructura impositiva.

ii) Impuesto monofásico en la etapa mayorista

De acuerdo a esta estructura impositiva, se grava únicamente a nivel de mayorista. Dentro de sus principales características encontramos:

- Se graban las compras que realiza el minorista al mayorista o industrial, con lo cual disminuía el efecto percusión y la piramidación del impuesto en la etapa del productor.
- Base imponible más alta, alícuota menor.
- Menos posibilidades de producir incrementos de precios
- Universo de contribuyentes mucho más amplio
- Complejidad normativa que posibilita la elusión fiscal.

iii) Impuestos monofásicos en la etapa minorista

Esta estructura impositiva implica que se grava únicamente a los consumidores finales, que son efectivamente sobre quienes repercute, éste diseño sería el más adecuado si no se presentara dificultad en el control del pago, al existir una amplia gama de contribuyentes. Podemos mencionar dentro de sus principales características las siguientes:

- El gravamen percute en la última etapa del proceso productivo, cuando el consumidor final adquiere el bien final del consumo.
- Se elimina absolutamente la piramidación pues el tributo recaudado coincide con el incremento del precio al consumidor.
- Evita distorsiones en la organización de los negocios.
- Base imponible mayor.
- Organismo de fiscalización no posee capacidad para administrar el tributo.

iv) Impuesto plurifásico sobre el valor total

Ahora, analizaremos al impuesto que no solo grava una determinada fase del proceso productivo, sino varias. Pudiendo gravar sobre el valor total o sobre el valor agregado.

Con respecto al Impuesto plurifásico en base al total, podemos mencionar las siguientes características:

- Se aplica sobre todas las transacciones realizadas a lo largo del ciclo productivo y distributivo, por lo que percute en varias ocasiones sobre la misma base de medida.
- Discrimina contra los productos más elaborados que deben pasar por más etapas productivas hasta llegar al consumidor final. Con tasa más bajas, base imponible alta.

Este tipo de imposición también es conocido como impuesto en cascada o como turnover tax en inglés. De acuerdo a Thomas Sick, citado por Alva (2017):

Este impuesto se paga cada vez que se transfiere un bien servicio, y afecta la totalidad de las empresas de las que se compone el trayecto del bien. El efecto acumulativo se manifiesta en función de que al transferir el bien de una empresa a otra, esta paga también el impuesto correspondiente sobre la parte del que ya previamente pagó el impuesto al ser adquirido. Consecuencia de esa característica es que se describe al plurifásico acumulativo (timbre) como un impuesto en "cascada". Con esto el impuesto queda incorporado al bien. Este precio, que contiene el impuesto, constituye la base imponible de la siguiente transacción. Se deduce de aquí que el impuesto cae con mayor rigor sobre bienes objeto del mayor número de transacciones previas a la transacción final entre el último vendedor y el último comprador. (p. 16-17)

Este modelo impositivo, al gravar todas las etapas de producción, es decir, fabricación, mayorista y minorista, presenta como principal problema la alteración de los precios, generando problemas de pirimidación y acumulación. Problema que se

vería reflejado en el hecho de que el consumidor final pague un precio mucho más elevado al que debería pagar.

v) Impuesto plurifásico sobre el valor agregado

Finalmente tenemos al Impuesto plurifásico no acumulativo al valor agregado, diseño con el que contamos actualmente en el Perú. Este diseño pretende incidir una sola vez en el precio final de los bienes y servicios gravando en todas las etapas del ciclo productivo sólo el mayor valor que se incorpora a ellos, es decir el valor agregado.

Para poder conocer con mayor detalle la incidencia que tiene cada tipo de estructura impositiva, presentamos el siguiente cuadro:

Tabla 1

Tipos de Imposición en el Impuesto General a las Ventas

Detalle	Sin impuesto	Impuesto Monofásico			Aumulativo	Valor Agregado
		Industrial	Mayorista	Minorista		
Compra por S/. 50,000 sin IGV						
Industrial						
Costo	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000
Costos adicionados	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
Costo total	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000
Utilidad 25%	15,000	15,000	15,000	15,000	15,000	15,000
Valor de venta	75,000	75,000	75,000	75,000	75,000	75,000
Impuesto 18%	-	13,500	-	-	13,500	13,500
Precio de Venta	75,000	88,500	75,000	75,000	88,500	88,500
Crédito fiscal	-	-	-	-	-	-
Impuesto a pagar	-	13,500	-	-	13,500	13,500
Mayorista						
Costo	75,000	88,500	75,000	75,000	88,500	75,000
Costos adicionados	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000
Total costo	80,000	93,500	80,000	80,000	93,500	80,000
Utilidad 20%	16,000	18,700	16,000	16,000	18,700	16,000
Valor de venta	96,000	112,200	96,000	96,000	112,200	96,000
Impuesto 18%	-	-	17,280	-	20,196	17,280
Precio de Venta	96,000	112,200	113,280	96,000	132,396	113,280
Crédito fiscal	-	-	-	-	-	13,500
Impuesto a pagar	-	-	17,280	-	20,196	3,780
Minorista						
Costo	96,000	112,200	113,280	96,000	132,396	96,000
Costos adicionados	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
Total costo	106,000	122,200	123,280	106,000	142,396	106,000
Utilidad 25%	26,500	30,550	30,820	26,500	35,599	26,500
Valor de venta	132,500	152,750	154,100	132,500	177,995	132,500
Impuesto 18%	-	-	-	23,850	32,039	23,850
Precio de Venta	132,500	152,750	154,100	156,350	210,034	156,350
Crédito fiscal	-	-	-	-	-	17,280
Impuesto a pagar	-	-	-	23,850	32,039	6,570
Impuesto total	-	13,500	17,280	23,850	65,735	23,850
Aumento de precios	-	20,250	21,600	23,850	77,534	23,850
Efecto piramidación	-	6,750	4,320	-	11,799	-

Fuente: Mg. Oscar Fernando Cabanillas Bazán

Como puede evaluarse del siguiente cuadro, los precios finales varían de acuerdo al tipo de imposición seleccionada, mostrándose claramente que el impuesto monofásico a nivel de minorista presenta

los mismos resultados que los plurifásicos al valor agregado. Evitando los problemas de acumulación y piramidación claramente presentes el impuestos plurifásicos sobre el valor total.

A. Métodos para determinar el valor agregado:

El método al valor agregado soluciona la mayoría de conflictos que se presentaban en las diferentes formas de imposición adoptadas. “Tenemos que actualmente el IGV se encuentra estructurado bajo la técnica del valor agregado. Es de sustracción sobre base financiera, con crédito fiscal. El crédito fiscal es de bases financieras o amplias y en cuanto al tratamiento de los bienes de capital es de tipo consumo o de deducciones inmediatas”. (Padrón, 2002, p. 301)

- Método del valor agregado por adición:

Tal y como señala Alva (2017), con la aplicación de este método, se procura sumar el valor agregado en cada una de las etapas del ciclo productivo. Esto está representado por la retribución de los distintos factores que intervienen en él. Al resultado obtenido se le aplica la alícuota. (p.22)

De acuerdo a Sáenz (2003)

Las ventajas que presenta este mecanismo radican en su liquidación, pudiendo fundarse en el balance que se prepara para la determinación del impuesto a la Renta. En efecto, en este último impuesto, se parte del estado financiero del balance y se le realizan ciertos ajustes para excluir rentas exoneradas, restringir

ciertos desembolsos o reconocer ciertas rentas no consideradas en los términos financieros. (p.348)

Entre las desventajas se encuentra el hecho relativo a las empresas que realizan transferencias gravadas y no gravadas o cuando la ley establece tasas diferenciadas para bienes susceptibles de ser vendidos por un mismo contribuyente. La fijación del valor agregado toma en cuenta el período en que dichos factores son utilizados, sin tener en cuenta si los bienes valorizados han sido vendidos en dichos periodos o no. (p.348)

- **Método del valor agregado por sustracción:**

De acuerdo a Cachay (2013) este método, “consiste en determinar el valor agregado de una actividad mediante la diferencia entre el valor bruto de producción y el valor de los bienes intermedios y materias primas utilizadas.”. En el mismo sentido señala Sáenz (2003) que “en este método la materia imponible se determina por la diferencia entre las ventas sujetas al impuesto y las adquisiciones gravadas del periodo anterior”.

Dentro de este sistema encontramos dos métodos:

Métodos de sustracción sobre la base real o efectiva: implica la utilización del criterio físico o real para la imputación de los créditos. Consiste en la deducción del gravamen pagado en las etapas anteriores como crédito del impuesto en el momento de la venta del bien o servicio que incluye las adquisiciones efectuadas en las etapas anteriores. (Sáenz, 2003, p.348-349)

Método de sustracción sobre base financiera: el valor agregado se determina por la diferencia entre las ventas y las adquisiciones efectuadas en el periodo al que se refiere la liquidación del impuesto, sin tener en cuenta si los bienes producidos o adquiridos han sido incluidos en las ventas efectuadas. (Sáenz, 2003, p.349)

A su vez puede operar a través de dos modalidades, la de base contra base y la de impuesto contra impuesto.

La modalidad de “base contra base”, funciona tomando todas las ventas de un determinado periodo y restándole todas las compras del mismo periodo. Al resultado conseguido se le aplica la tasa del impuesto. Obteniendo así el resultado a pagar.

La modalidad de “impuesto contra impuesto”, de acuerdo a Cachay (2014), su aplicación conlleva la idea de un verdadero crédito fiscal, según el cual el contribuyente puede deducir del impuesto generado por las ventas del periodo, los impuestos al consumo que han afectado las compras del mismo periodo. (p.6)

2.3.2. Análisis de la regulación del crédito fiscal

El papel que desempeña el crédito fiscal en el diseño impositivo del impuesto General a las ventas, es sumamente importante, ya que como hemos observado, evita que los precios pagados por el consumidor final sean excesivos.

Tal y como señala Alva (2017):

Uno de los elementos más importantes que debe verificarse en la aplicación de la técnica del valor agregado es precisamente la posibilidad de solo gravar el valor que se añade en cada una de las etapas del ciclo de producción o comercialización, por lo cual resulta indispensable conocer cuál es dicho valor para así descontarlo, ello es lo que se logra con las figuras del crédito fiscal y débito fiscal. (p.205)

2.3.2.1. Naturaleza del crédito fiscal

Existen diferentes posiciones con respecto a la naturaleza de éste concepto. Para Córdova (2003), el crédito fiscal “puede ser entendido como un derecho del contribuyente para deducir del impuesto que le tocaría pagar por sus ventas de un determinado periodo, el impuesto pagado por sus adquisiciones en el mismo lapso, y, a la vez, puede ser considerado como un mecanismo utilizado por el fisco para poder aplicar la técnica de imposición al valor agregado.”

Para otros autores no puede ser entendido como un derecho propiamente dicho, pues presenta determinadas características que lo limitan en muchos aspectos. De acuerdo a Cachay (2013)

La doctrina sostiene que el crédito fiscal no es un derecho subjetivo de crédito, ya que el titular no tiene la posibilidad de exigir su devolución ni siquiera en el supuesto de una liquidación de la empresa. Además, debe considerarse que su ejercicio es obligatorio dentro de un periodo determinado de tiempo. (p.8)

Entrando en colisión la posición de que el crédito fiscal es un derecho de los sujetos pasivos del impuesto con la posición de que se trata de un deber, pues para poder gozar del beneficio del crédito fiscal se debe cumplir con determinadas obligaciones, que no son opcionales.

Desde el punto de vista económico plasmado Córdova (2003), “el crédito fiscal es el mecanismo que permite materializar el objeto impositivo del impuesto, esto es, incidir al consumidor final”. (p. 242)

Tomando en consideración, todas las particularidades del crédito fiscal, Cachay (2013), concluye:

En tal sentido resultará preferible que, desde un punto de vista jurídico, se prefiera definir el “crédito fiscal” como el derecho que tienen los sujetos pasivos del impuesto para, una vez cumplidos los requisitos legales correspondientes (preponderantemente los de corte sustancial), puedan deducir los impuestos previamente soportados en la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios, sin que ello deba confundirse con la posibilidad de obtener algún tipo de devolución al respecto, aunque tal restricción tenga sus matices en algunos casos puntuales como el de los exportadores. (p.8)

2.3.2.2. Análisis de los Requisitos sustanciales del crédito fiscal:

Es importante iniciar ésta parte del análisis, conociendo el alcance del término sustancial, pues dentro de los requisitos para tener derecho al crédito fiscal también podemos encontrar a los del tipo formal, en ese sentido, es de suma importancia determinar la trascendencia que adquieren los requisitos en relación al crédito fiscal.

Siguiendo a Alva (2017) “Cuando nos referimos a un requisito del tipo sustancial, ello alude a algo que es indispensable, de cumplimiento ineludible, que no puede dejar de cumplirse o existir”. (p.206)

Como se aprecia, el término sustancial engloba la característica de esencial. “La raíz se encuentra en el vocablo sustancial y en el Diccionario de la Lengua Española, la palabra sustancial tiene las siguientes acepciones: “perteneiente o relativo a la sustancia. Sustancioso. Que constituye lo esencial y más importante de algo”. (Alva, 2017, p.206)

De acuerdo a Matteucci (2011) El Diccionario Enciclopédico VOX 1 de la empresa Larousse Editorial precisa que sustancial “es un adjetivo relativo a la sustancia. Dícese de lo esencial y más importante de una cosa”. Podemos citar como sinónimos de la palabra “sustancial” a los siguientes: esencial, fundamental, primor.

De acuerdo al artículo 18 de la LIGV “Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

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

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

b. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto”.

La norma prescribe que únicamente otorga derecho a crédito fiscal, el cumplimiento de ambos requisitos de forma conjunta, es decir, que no basta que sea costo o gasto de acuerdo a la Ley del impuesto a la renta, sino que este destinado a la realización de operaciones gravadas. Tal y como señala Cachay (2013) “de no cumplirse con ello el impuesto trasladado al agente intermediario de la cadena de producción y comercialización no podría ser deducido contra el impuesto que grave las operaciones que realice este en su calidad de contribuyente (ventas o servicios)” (p.08)

2.3.3. Costo o Gasto de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta

Para poder comprender este punto, tenemos que remitirnos necesariamente a al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece: “A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)

Claramente aparece el concepto de causalidad, sumamente importante para el Impuesto a la renta. Este principio implica que debe existir

necesariamente una relación directa entre los gastos que realizan la empresa y los beneficios económicos que ésta genera

i) Análisis del concepto “Costo”:

Costo computable: De acuerdo al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta –TULO aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF-, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario determinado conforme a la ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo a las normas contables (...).

Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

ii) Gasto:

La doctrina ha considerado que el requisito exigido por la ley del IGV no tiene que ver tanto con una deducibilidad efectiva del costo o gasto para fines del impuesto a la Renta, sino con la vinculación objetiva de dicha adquisición a las actividades económicas de la empresa, independientemente de cuándo y cómo proceda la deducción del gasto o costo.

Existen diferentes tipos de gastos, podemos mencionar a la clasificación realizada por Cachay (2013):

- **Gastos necesarios:** indispensable para la generación de la renta gravada o para la subsistencia de la fuente de renta.
- **Gastos de obligaciones contractuales asumidas por el contribuyente:** (...) son deducibles los gastos vinculados a la satisfacción de las obligaciones asumidas con terceros, en tanto su inejecución puede determinar que se ponga en riesgo la fuente del contribuyente.
- **Gastos normales de acuerdo al giro del Negocio:** la norma tributaria establece como criterio para determinar si un gasto es causal y, por ende deducible, si este es normal o razonable para la actividad que genera los ingresos gravados.
- **Gastos necesarios en virtud de una ley:** la necesidad de incurrir en el gasto se sustenta en la obligación impuesta por una disposición legal.
- **Gastos indirectos:** relación indirecta con la generación de renta o mantenimiento de la fuente. (p. 10 – 11)

Para poder entender mejor el criterio de causalidad adoptado no solo por la administración sino también por la judicatura. Mencionaremos algunas Resoluciones de relevancia:

RTF N.º 03682-1-2015 (14-04-15)

Se confirma la apelada en cuanto al reparo al crédito fiscal del IGV por gastos ajenos al giro del negocio debido a que el recurrente no aportó la documentación que sustente que las adquisiciones de materiales de construcción, combustible y lubricantes observados hubieran sido utilizados en las actividades del negocio al que refirió se dedica, para lo cual no basta indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora. Se confirma en cuanto a los reparos al crédito fiscal declarado en exceso y al crédito fiscal utilizado sin haberse efectuado el depósito de las detracciones dentro de los plazos establecidos, por encontrarse arreglados a ley. Asimismo, se mantienen las multas vinculadas a los citados reparos y por las infracciones tipificadas por el numeral 4) del artículo 176 del Código Tributario y el acápite 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N.º 940.

Expediente N.º 2579-2010/LIMA

La Tercera Disposición Final de la Ley N.º 27356 bajo la denominación de Principios de Causalidad dispone que para determinar que los gastos a que se refiere el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada y obedecer a los principios de razonabilidad y generalidad. (...) no cumpliendo en consecuencia, los gastos por dichos conceptos con los principios de razonabilidad, proporcionalidad y causalidad con la renta bruta

producida, para que pueda acogerse al beneficio de deducción; razones por las cuales no se ha incurrido en infracción normativa de la norma denunciada. (Delgado, 2006, p. 326)

En palabras de Picón Gonzales citado por Alva (2017) se considera a la causalidad de la siguiente forma:

[Como] la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el costo o gasto, es decir se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta. (p.207)

Como ya se mencionó, es imposible hablar de costo y gasto sin hacer alusión al principio de causalidad, que funciona perfectamente en lo que respecta al impuesto a la Renta, y cuyas bases fueron creadas específicamente para ese impuesto. No obstante queda preguntarnos si su adaptación para el Impuesto General a las Ventas es útil.

Como señala Cachay (2013):

Es usual que las legislaciones opte por restringir el uso del crédito fiscal a aquellas adquisiciones de bienes o servicios que, en general, tengan alguna vinculación con el desarrollo o giro comercial u objeto social de los contribuyentes del impuesto. Así pues, cualquier restricción al crédito fiscal, en principio, debería estar referida a adquisiciones que por su propia naturaleza no se condicen con la actividad empresarial

llevada a cabo por los sujetos incididos, como es el caso de las erogaciones de índole personal o que por algún otro motivo se determina su desconexión con la empresa. (p.9)

Si bien es cierto, es sumamente necesario que los conceptos por los que se pretenda obtener el derecho al crédito fiscal, deben encontrarse relacionados, ya sea de forma directa o indirecta, con el giro del negocio, lo cierto es, que pretender que esa relación se logre concretizar mediante la configuración de los conceptos como costo o gasto, bajo las normas aplicables a la Ley el Impuesto a la Renta, no encuentra ningún asidero técnico.

Tal como acertadamente señala Cachay (2013):

Quando las disposiciones del Impuesto a la Renta establecen restricciones o limitaciones a la deducción de ciertos gastos o costos a pesar de estar vinculados con el giro del negocio, atendiendo a las particularidades inherentes a dicho tributo, estos han de repercutir necesariamente en la deducción válida o no del crédito fiscal, situación que muchos critican pues se entiende que ambos impuestos responden a técnicas distintas, con capacidades contributivas gravadas también de un modo diferente. (p14)

Si bien es necesario que el titular del crédito fiscal tenga la condición de empresario en la adquisición que da lugar a tal derecho y que cumpla con determinados requisitos, que para muchos son necesarios. Lo que se debe buscar principalmente es velar por neutralidad económica para el empresario.

Bravo Cucci (2001) se pregunta si con este requisito “¿se está acogiendo el principio de causalidad aplicable para efectos de determinar la deducibilidad de los gastos en el Impuesto a la Renta? Y se responde opinando “que ello no es así. Lo que busca la norma es que el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados recaiga sobre elementos (bienes o servicios) que son empleados en las actividades económicas propias del sujeto, aun cuando se trate de un costo de adquisición de un activo intangible. (s/p)

2.3.4. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto:

Este requisito implica, que si los contribuyentes no realizan operaciones gravadas con el impuesto, no tendrán derecho a aplicar el crédito fiscal, lo mismo sucede cuando realizan operaciones gravadas y no gravadas, en este caso el contribuyente únicamente empleará el crédito fiscal para las operaciones que son gravadas, aplicándose en este caso la prorrata del crédito fiscal.

Como señala Alvarado (2006)

(...) liminarmente cabe indicar que [dicha condición] responde a la técnica del valor agregado en la que se sustenta el Impuesto General a las Ventas. Ello quiere decir que en el supuesto exista una operación o adquisición gravada con el citado tributo y; esta paralelamente, no se encuentra destinada a la realización de operaciones por las que se deba pagar el referido tributo, el Impuesto abonado no otorgará derecho al crédito fiscal”. (p.14)

Para Luque (2003) “la realización de operaciones gravadas constituye el hecho que por excelencia pone en evidencia quién tiene la condición de contribuyente y por, ende, derecho al crédito fiscal. Así las cosas, la fórmula establecida en el literal bajo comentario se ajusta a la técnica al valor agregado y teóricamente debería permitir al impuesto funcionar neutralmente”. (p.190)

Más adelante explica el autor, que la existencia de exoneraciones e inafectaciones en etapas intermedias, impide al IGV alcanzar su objetivo de recaudación con neutralidad. Según el autor, el IVA solo funciona perfectamente cuando el impuesto incide, sin excepción, sobre todas las etapas de la cadena de producción y distribución. Señalando además que la existencia de exoneraciones e inafectaciones legales no guarda coherencia con la técnica al valor agregado.

2.3.4.1. Principio de Neutralidad en Impuesto General a las Ventas

Iniciaremos el análisis con las palabras de Chirinos (2014), quien menciona que, “todo sistema impositivo se encuentra diseñado de acuerdo con principios rectores, y cada tributo consagrado debe ser una manifestación de dichos parámetros, debiendo en todos sus extremos evitar apartarse de ellos, bajo pena de constituirse en un tributo antitécnico y, lo que es peor, en algún caso, perjudicial para la economía de un país”. (p.76)

En ese sentido, y como ya hemos visto, la neutralidad evita que los consumidores deban cargar con un gran peso tributario, lo que sería sumamente confiscatorio. De ser así esto traería como consecuencias necesarias, la disminución de los consumos, la

variación en lo que a preferencias respecta e incluso la limitación en algunos consumos. Esto repercutiría en la economía y perjudicaría tanto a los empresarios como a los consumidores.

Así, el IGV no solo debe evitar toda forma de acumulación impositiva en la cadena y en el ciclo económico (que verificamos que se produce con las exoneraciones), sino que también dentro del sistema tributario en general el IGV no debe formar parte de los ingresos de otros tributos. De esta forma, la neutralidad impositiva viene demandada por la propia filosofía y naturaleza del IVA, y además es una exigencia técnica y material si efectivamente se desea que este impuesto sea uno sobre el consumo. (Chirinos, 2014, p. 76)

De acuerdo a Villanueva (2014) El principio de neutralidad se manifiesta en tres conceptos diferentes en el funcionamiento del IGV.

1. El empresario, durante la cadena de comercialización, no asume costo económico por concepto del IGV, lo que no afecta su margen bruto de utilidad, aunque sí genera costos financieros. El IGV es un impuesto que no impacta económicamente en los márgenes de utilidad de las compañías. Jurídicamente la neutralidad se materializa a través de la traslación del impuesto y la deducción del crédito fiscal.
2. Las decisiones de consumo de los bienes y servicios no deben estar influidas por la carga impositiva, por lo que se trata de gravar toda circulación de riquezas en el mercado. Este objetivo denominado generalización del IGV desempeña un papel importante en la definición del hecho gravado “servicios” y del “sujeto contribuyente del impuesto”, amplias definiciones deben ser lo más amplias posibles para abarcar cualquier circulación de riqueza en el mercado. (...)

3. Igualdad de trato impositivo entre consumo interno e internacional de bienes y servicios. De modo que cualquier impuesto que afecte el consumo de bienes y servicios en el mercado interno se debe replicar para los provenientes del extranjero hacia el mercado interno. A ello obedece que se graven con el impuesto la importación de bienes y la utilización de servicios. (p.20)

2.3.5. Tratamiento del Crédito fiscal en la legislación comparada:

La mayoría de ordenamientos sobre el valor agregado, específicamente referidos a la obtención del derecho al crédito fiscal, entienden como requisitos; (i) la vinculación entre los conceptos que permitan dicho derecho se encuentre relacionado con el giro del negocio, y (ii) que las adquisiciones por las que se pagó el impuesto se encuentre destinado a operaciones gravadas.

Respecto al primer requisito, podemos encontrar dos opciones seguidas por la legislación comparada. Por un lado, algunas legislaciones han configurado el referido requisito en términos amplios, otorgando el derecho al crédito fiscal siempre que el impuesto que se pretenda deducir haya sido soportado como consecuencia de haber desarrollado las actividades propias del giro del negocio. Cuando las legislaciones optan por este modelo, se establecen taxativamente los supuestos en que se encuentra prohibido el uso del crédito fiscal. (Córdova, 2003, p.30)

Es sumamente necesaria que la relación entre las operaciones por las que se pretende obtener derecho al crédito fiscal se encuentren relacionadas, ya sea de forma directa como indirecta con las actividades empresariales que realiza la empresa. No obstante, la pertinencia de su redacción, a

efectos de no distorsionar la naturaleza del impuesto debe ser rigurosamente evaluada.

Ahora bien, tal y como señala, Córdova (2003)

En la ley italiana (artículo 19°) se condiciona el derecho a los impuestos soportados” (...) en el ejercicio de la empresa, arte o profesión (...)

Cosa similar ocurre con la legislación española (en general, la comunitaria) la cual permite deducir como crédito fiscal el impuesto que haya gravado las adquisiciones de bienes y servicios directa y exclusivamente afectadas al ejercicio de su actividad o profesión. (p.244)

En el mismo sentido, podemos mencionar a las regulaciones latinoamericanas, En donde al igual que en el Perú se hace referencia al concepto de costo o gasto:

La ley del Impuesto al Valor agregado venezolana (artículo 33°) establece que los contribuyentes tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados “(...) con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre que correspondan a costos, gastos o egresos de la actividad económica habitual del contribuyente (...)

Dicho tratamiento legal, no únicamente se cierra a los conceptos de costo o gasto, sino que también hace referencia a otros egresos, haciendo énfasis en la actividad económica habitual del contribuyente. Por otro lado, no remite de forma directa a la ley de renta, como sí lo hace nuestro ordenamiento.

En este punto es importante señalar, además al impuesto al Valor agregado de Argentina, que no contiene regulación semejante dentro de los requisitos para obtener derecho al crédito fiscal.

El artículo 12° de la ley del Impuesto al Valor Agregado de Argentina, señala lo siguiente:

Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

Señalándose en el mismo artículo una lista de operaciones que no se consideran relacionadas con las operaciones gravadas.

Como podemos observar, el legislador Argentino, no considera necesaria la mención de términos como costo o gasto, tampoco hace referencia a la vinculación con las actividades propias de la empresa. Y ello debido a que no es necesaria si consideramos la amplitud del concepto de operaciones gravadas y la sujeción a ésta.

Por otro lado, con respecto a la regulación menos estricta sobre el punto bajo comentario, señala Córdova (2003)

Se puede observar que algunas legislaciones no han sido más exigentes, pues, solo otorgan derecho al crédito fiscal respecto a aquellas adquisiciones estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades de la empresa, como es el caso de la legislación chilena. En efecto, la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y servicios chilena señala "(...) dará derecho a crédito el impuesto soportado pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su

activo realizable o activo fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. (p.34)

No obstante, la regulación peruana viene a ser una de las más rigurosas, pues únicamente un concepto permite obtener derecho al crédito fiscal si constituyen costo o gasto para efectos del impuesto a la Renta. Posiblemente, como señala Córdova (2003) “al optar por este modelo los legisladores han intentado dotar de mayor precisión a este requisito sustancial, toda vez que expresiones tales como “giro del contribuyente” o actividad habitual de la empresa” son considerados muy ambiguos”. (p. 244)

En el mismo sentido, dentro de las regulaciones más rigurosas encontramos a la mexicana, que establece:

Para que el impuesto pagado por el contribuyente sea acreditable es necesario“(…) que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de éste último impuesto (…)”

Como hemos ido indicando a lo largo del presente trabajo, las remisiones directas a La Ley del impuesto a las ventas, genera una gran cantidad de

inconvenientes que a la larga perjudica la finalidad del impuesto al Valor agregado.

De igual modo, la legislación colombiana señala que se podrán deducir “(...) sólo los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto de acuerdo a las disposiciones de la Ley de la Renta”

Como podemos observar, existen discrepancias sobre la necesidad de este requisito para la obtención del derecho al crédito fiscal, pues algunas legislaciones la adoptan de manera genérica, otras de manera específica y en otros casos no se ha optado por su incorporación.

Sobre el segundo requisito para obtener el derecho al crédito fiscal, adoptado en nuestro ordenamiento, no existen mayores inconvenientes. Al contrario su adopción es uniforme.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado uruguay (artículo 9°) establece que a efectos de liquidar el impuesto a pagar podrán descontarse los impuestos que “(...) provengan de bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo de bienes y servicios destinados a las operaciones gravadas”. (Córdova, p.245)

En los mismos términos, la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios chilena (artículo 23, inciso 2) dispone que “no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición d bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley (...)” (Córdova, p.245)

De igual modo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado argentina artículo 12) señala que “solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y as prestaciones de servicios en la medida que se vinculen con operaciones gravadas (...)” (Córdova, p.245)

2.3.6. Hacia una nueva regulación de los requisitos sustanciales para obtener el crédito fiscal:

Como ya se mencionó, las operaciones por las que se quiere obtener el derecho al crédito fiscal deben obedecer a dos criterios taxativamente establecidos en la norma, el primero de los cuales hace referencia a conceptos propios de la Ley del impuesto a la Renta como son el costo y el gasto, y el segundo referido al destino o realización de operaciones gravadas con el impuesto. No obstante, con respecto al primer requisito, la adopción en una misma estructura técnica de dos diseños impositivos diferentes trae consigo una gran cantidad de problemas, que únicamente dificultan la aplicación del impuesto y carece de total utilidad práctica. Citamos la opinión de Carolina Risso (2003), quien señala que:

Esta Remisión a la legislación del IR no parece ser lo más adecuado, sin embargo pues plantea interrogantes y posibilita el desarrollo de interpretaciones que por ser contrarias a los objetivos técnicos del impuesto deberían ser descartadas de plano, pero a veces son adoptadas por la Administración Tributaria bajo criterios estrictamente recaudadores. (p.319)

2.3.6.1. Costo y Gasto, límites cuantitativos o cualitativos:

Como bien hemos tratado en la presente investigación, dichos conceptos encuentran en su tratamiento legal –LIR- límites para su deducción, tanto de índole cuantitativo como cualitativo. Siendo que el artículo 37 de la LIR, limita los conceptos pasibles de deducción así como el porcentaje de los mismos, encontrando gastos sujetos a un límite o a doble límite.

Este hecho encuentra su justificación, en el diseño técnico y jurídico del impuesto a la Renta. Sin embargo legalmente no encontramos nada respecto del Impuesto General a las Ventas, debiendo en este caso, basarnos en la interpretación.

Existen diferentes autores dentro de ellos Goicochea (2006) que frente a este supuesto plantean la regulación de un procedimiento de ajuste del crédito fiscal al final del ejercicio a fin de corregir distorsiones que se pudieran presentar. Pues estiman que al ser el Impuesto a la renta un tributo de periodicidad anual, los límites están fijados en función a parámetros anuales, lo cual podría generar distorsiones para el IGV que es un tributo de periodicidad mensual y en esa medida se requeriría que el contribuyente mensualise los límites a fin de no aplicar un crédito indebido, pues en caso contrario podría originar que el IGV que se utiliza como crédito fiscal no corresponda al total de gasto aceptado en el ejercicio del impuesto a la Renta, y en dicha hipótesis dicho exceso podría ser reparado por la autoridad fiscal, debido a que no se cumple con no de los requisitos de fondo. (p.14)

En opinión de Carolina Riso (2003)

Siendo la finalidad del requisito asegurar la aplicación de las adquisiciones, al ciclo productivo, su cumplimiento debe verificarse en forma sustancial, sin que pueda verse afectada por la existencia de prohibiciones o limitaciones que puedan establecerse el monto de la deducción para efectos del IR, en razón a créditos de estricta facilidad administrativa.(p.319)

Así por ejemplo, la circunstancia de que la Ley del IR establezca montos límites para deducción de gastos de viaje no debería suponer un castigo proporcional al crédito fiscal generado por el IGV pagado con ocasión de las respectivas adquisiciones. En cuando la adquisición sea fehaciente y pueda constatarse su aplicación la generación del valor agregado por el contribuyente, no habrá razón para que el IGV pagado por la misma no sea reconocido como crédito fiscal.

Al respecto coincido con Alex Cordova, Luque Bustamante y Caolina Risso, al señalar que el requisito debe ser apreciado en terminos sustanciales con prescindencia de las limitaciones que la Ley del Impuesto a la Renta haya impuesto a la deducción del gasto vinculado a la adquisición.

2.3.6.2. Importancia del requisito sustancia establecido en el inciso b) del artículo 18 de la LIGV

Como se ha expuesto a lo largo del presente trabajo, de acuerdo a importantes opiniones además de legislaciones comparadas, prescindir del primer requisito sustancial establecido en nuestra LIGV es una opción viable, a fin de no perjudicar la finalidad impositiva del IGV.

Para ello debemos analizar la importancia del segundo requisito sustancial, establecido en el literal b) del artículo 18 de la ley del IGV.

En ese sentido, la norma precitada señala que, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto

De una interpretación literal del presente artículo, podemos señalar que cuando hablamos de operaciones por las que se deba pagar el impuesto, necesariamente nos referimos a las actividades económicas propias de las empresas o del giro del negocio. Es decir, dentro de este requisito encontramos la idea principal del primer requisito.

En el plano fáctico, no encontraremos un concepto que no se encuentre relacionado con las actividades del negocio y sin embargo que supere el segundo filtro.

En ese sentido, comparto la opinión de Luque Bustamante, quien señala que:

Sin embargo, el legislador no habría advertido que el criterio consignado en el literal b) resultada por si solo suficiente para alcanzar dicho objetivo por resultar comprensivo del establecido en el literal a), puesto que es obvio que el sujeto que destina una adquisición a la generación de operaciones gravadas se encuentra inmerso en un proceso productivo o actividad económica respecto de la cual la adquisición resulta ser costo o gasto. (p.180)

En efecto, como señalamos, al iniciar el análisis de este requisito sustancial, el legislador no habría advertido que el mismo se encuentra comprendido dentro del requisito establecido en el literal b) del artículo 18 de la Ley dl IGV, pues resulta obvio que la aplicación de la adquisición a la generación de una operación gravada con el impuesto supone de suyo la realización de una actividad económica dentro del ciclo de producción y distribución. (p.187)

El requisito establecido en el referido litera b) asegura por si solo que el sujeto que está haciendo uso del crédito no es consumidor final, objetivo técnico, al que debe dirigirse las normas legales que establecen requisitos sustanciales para el goce del crédito fiscal.(p.187)

Para poder mostrar con mayor detalle nuestra posición, presentamos el siguiente cuadro de trabajo, en el que mostramos un caso práctico, para poder analizar los conceptos bajo los dos requisitos sustanciales, establecidos en la norma y analizar su viabilidad:

Tabla 02
Análisis de los requisitos para obtener derecho al Crédito Fiscal

Concepto	1° requisito		2° requisito	Derecho a crédito fiscal
	Costo	Gasto	Destinado a operaciones gravadas	
Alquiler de oficina	No	Sí	Sí	Sí
Pasaje de gerente para vacaciones	No	No	No	No
Equipo de cómputo	Si	No	Sí	Sí
Intereses moratorios	No	No	No	No
Gastos de representación	No	Sí	Sí	limitadamente
Viáticos	No	Sí	Sí	Sí

Fuente: Elaboración propia

El alquiler de oficina es una operación que cumple con el principio de causalidad, pues se trata de un gasto necesario para la realización de actividades generadoras de renta. Sin embargo, si consideramos que no existe el primer filtro, analicemos si otorgaría o no el derecho al crédito fiscal. En ese sentido, tendríamos que hacernos la pregunta, ¿el alquiler de oficina, está destinado a la realización de actividades gravadas? La respuesta claramente es afirmativa, pues en primer lugar el alquiler de oficina se realiza con la finalidad de realizar actividades empresariales, y en segundo lugar esas actividades empresariales se encuentran afectas con el impuesto. Es por ello que esta operación califica para obtener del derecho a crédito fiscal.

La compra del pasaje del gerente para vacaciones, es una operación que no califica como costo o gasto de acuerdo a la ley del Impuesto a la renta, puesto que no contribuye con el mantenimiento de la fuente productora de renta ni cumple con el principio de causalidad. Ahora, imaginando que no existiera el primer filtro, analicemos si pasaría el segundo. Por lo que tendríamos que hacernos la pregunta, ¿la compra de pasajes para las vacaciones del Gerente, se encuentra destinada a la realización de operaciones gravadas? Para poder responder a la presente pregunta, debemos identificar la operación comercial a la que se encuentra relacionada y después determinar si ésta se encuentra gravada con el impuesto. En ese sentido, las vacaciones del gerente no se constituyen como operación propia de la empresa, por lo que no puede estar relacionada con actividades gravadas. Por el contrario, el gerente se

constituye como el consumidor final del servicio. Razón por la cual no obtienen derecho a crédito fiscal.

Con respecto al equipo de cómputo, nos encontramos frente al activo fijo de la empresa destinado a la producción de renta, por lo que es considerado como costo de acuerdo a la Ley del impuesto a la renta. No obstante, como en los ejemplos anteriores, el primer requisito no es determinante para poder llegar a la conclusión de que dicha operación permite tener acceso al crédito fiscal, pues el segundo requisito es suficiente para poder abarcar la finalidad del impuesto.

Los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria, pues resarcen el daño causado por la demora en el pago, si bien se encuentran relacionados con la obtención de renta, lo cierto es que la ley impide su deducción por la negligencia con la que actúa la empresa al no realizar el pago oportunamente. Por otro lado, el Tribunal Fiscal en resolución de observancia obligatoria ha determinado que los intereses moratorios no están gravados con el Impuesto General a las Ventas, en ese sentido los intereses moratorios no se encuentran destinados a operaciones gravadas, más bien a operaciones inafectas, no cumpliendo este concepto con ninguno de los dos requisitos establecidos por ley, por lo tanto no obtienen derecho al crédito fiscal.

Con respecto a los gastos por representación, de acuerdo al: Art. 37° Inc. q) de la LIR Los gastos de representación propios del giro del negocio son deducibles para fines del IR, siempre que anualmente

no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, hasta un máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

Uso del crédito fiscal por los gastos de representación A diferencia del IR que es de periodicidad anual, por lo que el exceso del límite aceptado se determina finalizado el ejercicio, para el crédito fiscal del IGV se determina el límite mensualmente acumulando los ingresos brutos desde enero al mes de realizado el gasto de representación, y, de excederse del medio por ciento (0.5%) de los mencionados ingresos acumulados o de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias acumuladas durante el año, no habrá derecho a crédito fiscal por el exceso. (Bernal, 2011, p.1-7)

Sobre este punto señala Luque (2003), que:

Las [deducciones] no se encuentran ajustadas a la técnica del valor agregado por lo que deberían ser eliminadas. Si la Administración Tributaria advierte en sus revisiones que tales adquisiciones han sido aplicadas a finalidades ajenas a la actividad económica debería exigir el pago del IGV por concepto de retiro de bienes o, en su caso, hacer uso de los mecanismos legales establecidos para la determinación del crédito fiscal por sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas. (p.184)

Claramente esta problemática da pie a que se presentes problemas de piramidación y acumulación, que se vería reflejado en los precios.

Ahora, con respecto al análisis de este concepto sin tomar en consideración su naturaleza de gasto de representación (en la ley del Impuesto a la Renta) y realizamos su análisis únicamente de acuerdo al segundo requisito. En ese sentido, los gastos de representación se encuentran relacionados de manera indirecta con las operaciones

gravadas, no obstante su incidencia en la concretización de operaciones gravadas se torna en fundamental, es por ello que pese a tener una relación indirecta se la considera como destinada a operaciones gravadas.

Con respecto a los gastos por viáticos, si bien cumple con la calificación de gasto, se presenta una limitación al pretender emplear las Normas del Impuesto a la Renta en forma coherente, pues existen limitaciones cuantitativas con respecto a la deducción del gasto, ello obedeciendo criterios propios del Impuesto a la Renta que estableció que no todos los gastos son ampliamente deducibles. La cuestión es determinar si mencionadas limitaciones se aplican también a efectos de obtener derecho al crédito fiscal. La respuesta a dicha interrogante es no, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia ha tenido en cuenta que al tratarse de impuestos diferentes, no se debe aplicar los criterios de una discrecionalmente a la otra. En ese sentido las limitaciones cuantitativas no son aplicables.

Sobre este punto Córdova y Risso, citados por Luque (2003) señalan que, este requisito debe darse por cumplido en términos sustanciales, con prescindencia de las limitaciones que la Ley del Impuesto a la Renta haya impuesto a la deducción del gasto vinculado a la adquisición. (p.182)

2.4. Definición de términos básicos:

Acumulación en la imposición al consumo: por acumulación se entiende la incorporación del impuesto que grava la etapa y transacción anterior, en el precio

de venta de los bienes o servicios de la etapa siguiente. Ello genera una misma imposición sobre la misma base. (Sáenz, 2003, 346)

Crédito Fiscal: de acuerdo al artículo 18° de la LIGV, el crédito fiscal “está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago que respalda la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción o el pagado en la importación del bien”. Deberá ser utilizado mes a mes, deduciéndose del impuesto bruto para determinar el impuesto a pagar.

Impuesto monofásico en el IGV: Se habla de impuesto monofásico cuando recae, exclusivamente, sobre una de las fases del proceso de producción y/o distribución. Dentro de este tipo de impuesto encontramos el monofásico en la etapa del productor, en la etapa del mayorista y en la etapa minorista.

De acuerdo a Cachay (2013), “éstos afectan solo a una de las etapas del proceso de producción y comercialización de bienes, ya sea a nivel de productor, mayorista o consumidor final”. (p.04)

Impuesto plurifásico acumulativo o en cascada en el IGV: a pesar de afectar todas las etapas del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, no admiten la posibilidad de deducir suma alguna por el impuesto que ha incidido en las adquisiciones de la etapa anterior, hecho que conduce a la acumulación o efecto piramidal del tributo. (Cachay, 2013, p.4)

Impuesto Plurifásico no acumulativo en el IGV: estos, aplicándose a todos los niveles del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, afectan solamente el valor agregado que se da a cada uno de ellos en cada etapa. (Cachay, 2013, p.4)

Incidencia.- También llamada repercusión, se presenta cuando el impuesto llega a un tercero que, por las características de la ley, ya no puede trasladarlo a otro, fenómeno que se caracteriza por el hecho de que el sujeto incidido debe considerar el traslado del impuesto que retuvo, como parte integrante del precio del bien o servicio adquirido, es el lugar donde descansa el impuesto, desde el punto de vista económico. Sin embargo, aun cuando es frecuente que el sujeto incidido sea el consumidor final, esto no es la regla general, pues puede acontecer que en la determinación de los precios de las operaciones, el sujeto percutido o contribuyente de derecho, decida no trasladar la carga del impuesto y absorberla para no ver mermadas sus utilidades por el descenso de las ventas (principio económico de la elasticidad de la demanda). (Armando, 2010)

Mecanismo de adición: A efectos de obtener el valor agregado se suman todos los factores de producción incorporados al bien. (Cachay, 2013, p.6)

Mecanismo de sustracción: Consiste en determinar el valor agregado de una actividad mediante la diferencia entre el valor bruto de producción y el valor de los bienes intermedios y materias primas utilizadas. (Cachay, 2013, p.6)

Modalidad base contra base: Funciona tomando todas las ventas de un determinado y restándole todas las compras del mismo periodo. Al resultado conseguido se le aplica la tasa del impuesto, obteniéndose así el impuesto a pagar. (Cachay, 2013, p.6)

Modalidad impuesto contra impuesto: Su aplicación conlleva la idea de un verdadero crédito fiscal, según el cual el contribuyente puede deducir del impuesto

generado por las ventas del periodo, los impuestos al consumo que han afectado las compras del mismo periodo. (Cachay, 2013, p.6)

Neutralidad: Los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos. De acuerdo a Chávez (2012) el Principio de Neutralidad del impuesto para el empresario hace que este no se vea afectado económicamente por el impuesto pues al no incorporarlo como costo en el precio se traslada el impuesto a terceros, involucrando a estos agentes económicos en su control, quienes por su interés de "ejercer el derecho al crédito fiscal (...) exigirán a su proveedor factura, quien a su vez está forzado a incluirlo en su declaración tributaria como débito fiscal", evitando la acumulación del impuesto en el precio del bien o servicio hasta alcanzar al consumidor final.

La neutralidad del IVA se mantiene respecto al empresario cualquiera sea la magnitud de la tasa del IVA pues "los empresarios pagan el impuesto devengado por sus propias ventas, con deducción del impuesto que ha gravado sus compras", haciendo que se mantenga la misma ganancia. En cambio, el consumidor final, quien no puede descargar el impuesto que se le traslada en el precio de venta, tiene que asumirlo por lo que la magnitud de la tasa le afecta económicamente al tener que pagar un mayor precio. (Chávez Gonzales, 2012)

Piramidación en la imposición al consumo: la piramidación se genera cuando los contribuyentes determinan su margen de comercialización incorporando un porcentaje sobre sus costos dentro de los que se encuentra el impuesto que gravó la etapa y transacciones anteriores. Esto determina que el precio de los bienes o servicios de consumo final se incremente más de lo que el fisco recaude por la aplicación del impuesto. (Sáenz, 2003, 346)

Percusión: Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre quien tiene la obligación de pagarlo. Lo ideal es que el contribuyente lo absorba en su economía y no lo traslade en la operación que lo origina. Normalmente, el obligado directo de un impuesto no lo absorbe en su economía, sino que busca que otros lo soporten (Cedron Rodríguez, 2012)

Progresividad: el impuesto progresivo “es aquel por el que los contribuyentes de renta alta pagan una proporción mayor de su renta que los contribuyentes de renta baja”. (Abanto, 2012, p.482)

Regresividad: el impuesto regresivo “es aquel por el que los contribuyentes de renta alta pagan una proporción menor de su renta que los contribuyentes de renta baja”. (Abanto, 2012, p.482) esto quiere decir, que se trata de lo contrario a un impuesto progresivo, en el cual el tipo impositivo incrementa a medida que la cantidad sujeta al impuesto aumenta.

Liminar: de acuerdo a la Real Academia de la Lengua Española, liminar es sinónimo de preliminar o que sirve de preámbulo.

Requisitos Sustanciales: Cualidad, circunstancia o cosa por sí sola necesaria. Podemos citar como sinónimo de la palabra sustancial a esencial, fundamental, primordial, permanente, invariable, integrante. (Alva, 2017, p.206)

Traslación: Es el fenómeno por el cual un “contribuyente de derecho” percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la carga de la contribución. (Armando, 2010)

Valor Agregado: Es un impuesto o tasa que se cobra sobre la adquisición de productos y servicios o sobre otras operaciones en distintos países del mundo. El consumidor o usuario final es, en definitiva, el que se hace cargo del impuesto. De acuerdo a Navarro (2002) el valor agregado es el incremento de valor obtenido en cada fase de la actividad económico-productiva. El valor agregado se obtiene deduciendo del precio del producto terminado los costos de todos los materiales o servicios adquiridos del exterior que se han necesitado. (p. 741)

CAPITULO III

PLANTEAMIENTO DE LA (S) HIPÓTESIS Y VARIABLES

3.1. Hipótesis:

3.1.1. General:

El único requisito sustancial que otorgue derecho al crédito fiscal, para la determinación del Impuesto General a las Ventas debería ser que la adquisición de bienes, la prestación o utilización de servicios, contratos de construcción o importaciones, se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

3.1.2. Específicas:

Las principales desventajas que ha traído para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la

legislación del Impuesto a la Renta son problemas de acumulación, piramidación, pérdida de crédito fiscal, incremento indebido de los precios y limitación de deducciones.

Que las operaciones con derecho a crédito fiscal se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, es requisito suficiente por sí mismo para el cumplimiento la finalidad del Impuesto General a las Ventas.

El artículo 18 de la Ley del IGV debe ser redactado de la siguiente manera:

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

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

3.2. Categorías:

La presente investigación al ser de tipo dogmática cuenta con las diferentes categorías:

- Único requisito sustancial necesario para el crédito fiscal
- Operaciones por las que se deba pagar el impuesto
- Acumulación
- Piramidación
- Pérdida del crédito fiscal por remisión a la LIR
- incremento indebido de los precios
- limitación de deducciones en el impuesto a la Renta.
- Actividades que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

3.3. Categorización de los componentes de la hipótesis:

Hipótesis	Definición conceptual de las categorías	Definición operacional de las variables/categorías	
		Categorías	Indicadores/cualidades
<p>Hipótesis General</p> <p>El único requisito sustancial que otorgue derecho al crédito fiscal, debería ser que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones, se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.</p>	<p>Único requisito sustancial necesario para el Crédito fiscal</p> <p>Cualidad, circunstancia o cosa por sí sola necesaria para la creación del derecho de deducción que admite la Sunat sobre el tributo que gravó las adquisiciones de insumos, bienes de capital (maquinarias, etcétera), servicios y contratos de construcción, así como por el pago de aranceles (impuesto por la importación de un bien o por los servicios de una persona no domiciliada en el país)</p>	Único requisito sustancial necesario para el crédito fiscal.	<p>Acumulación y</p> <p>Piramidación del Impuesto</p> <p>Pérdida de crédito fiscal por aplicación del impuesto a la Renta</p> <p>Incremento indebido de los precios</p>
		Operaciones por las que se deba pagar el impuesto	
<p>Hipótesis específicas</p> <p>La principales desventajas que ha traído para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta son problemas de acumulación, piramidación, pérdida de crédito fiscal, incremento indebido de los precios y limitación de deducciones.</p>	<p>Conjunto de actos que permiten la incorporación del impuesto que grava la etapa y transacción anterior, en el precio de venta de los bienes o servicios de la etapa siguiente. Lo que trae como consecuencia que los contribuyentes determinan su margen de comercialización incorporando un porcentaje sobre sus costos dentro de los que se encuentra el impuesto que gravó la etapa y transacciones anteriores. Esto determina que el precio de los bienes o servicios de consumo final se incremente más de lo que el fisco recaude por la aplicación del impuesto.</p>	Acumulación	<p>Resoluciones de Tribunal Fiscal</p> <p>Legislación Comparada</p> <p>Doctrina Autorizada</p>
		Piramidación	
		Pérdida del crédito fiscal	
		incremento indebido de los precios	
		limitación de deducciones en el impuesto a la Renta	

<p>Que las operaciones con derecho a crédito fiscal se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, es requisito suficiente por sí mismo para el cumplimiento la finalidad del Impuesto General a las Ventas</p>	<p>Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto como requisito suficiente para contemplar la finalidad del impuesto General a las Venta</p> <p>El segundo requisito sustancial establecido en el artículo 18 de la LIGV contiene actividades económicas propias de las empresas o del giro del negocio. Es decir, dentro de este requisito encontramos la idea principal del primer requisito.</p>	<p>Actividades que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto</p>	<p>Resoluciones de Tribunal Fiscal</p> <p>Legislación Comparada</p> <p>Doctrina Autorizada</p>
<p>Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.</p>	<p>El segundo requisito sustancial establecido en el artículo 18 de la LIGV contiene actividades económicas propias de las empresas o del giro del negocio. Es decir, dentro de este requisito encontramos la idea principal del primer requisito.</p>	<p>Requisito sustancial suficiente</p>	<p>Actividades que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.</p> <p>Resoluciones de Tribunal Fiscal</p> <p>Legislación Comparada</p> <p>Doctrina Autorizada</p>

CAPITULO IV

MARCO METODOLÓGICO

4.1. Ubicación geográfica

La presente investigación se desarrollará en el Perú, para lo que se estudiará normas del Impuesto General a las Ventas, jurisprudencia, y doctrina del país.

4.2. Diseño de la investigación

Se empleará el diseño no experimental, descriptivo transversal; No experimental porque se observará los fenómenos tal y como se dan en su contexto natural, para después analizarlos; descriptivo, porque se realizará sin manipular deliberadamente variables, es decir, no las haremos variar intencionalmente; y, transversal porque el estudio se hará en un momento determinado de tiempo.

4.3. Métodos de investigación

Los métodos que se utilizarán son los siguientes:

- **Dogmático-jurídico:** pues se analizarán teorías y legislaciones propias de la estructura impositiva del consumo, con el propósito de acumular información sobre el tema de investigación.
- **Descriptivo:** en tanto se pretende identificar, clasificar, relacionar y delimitar las variables del presente proyecto, que operan en una situación determinada.
- **Histórico lógico:** Será utilizado en el conocimiento de la evolución y desarrollo del tratamiento del IGV, tanto a nivel nacional como la experiencia impositiva a nivel internacional, poniendo de manifiesto la lógica interna de su desarrollo.
- **Método Sintético:** Se utilizará para relacionar y unificar los diferentes aspectos analizados. Está presente en la formulación de la hipótesis así como para expresar los resultados de la investigación a través de las conclusiones
- **Método Analítico:** A través de este método se identifican, y se analizan, las características y otros aspectos del Crédito fiscal en y sus interrelaciones con los requisitos sustanciales para la determinación del Impuesto.

4.4. Población, muestra, unidad de análisis y unidad de observación

Al tratarse de una investigación jurídica no se puede determinar una población, muestra, unidad de análisis, pues nuestra investigación versará en el estudio de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

4.5. Técnicas e instrumentos de recopilación de información

Las técnicas de recolección de datos a utilizar en la investigación son:

- a) Técnica de análisis documental:** dirigido a la recopilación de datos, para revisión documental o bibliográfica al tratarse de una investigación formalista dogmática.
- b) Técnica de análisis y procesamiento de la información,** dirigido a reflexionar sobre la información recopilada.
- c) Técnica del análisis comparativo normativo:** para analizar los resultados obtenidos y llegar a concluir cuáles deben ser los requisitos sustanciales para el crédito fiscal.

La información se recopilará mediante el uso de instrumentos informáticos que nos permitirán acceder a libros virtuales, resoluciones, jurisprudencias y doctrina. Empleando como instrumento la ficha documental, mapas conceptuales y cuadros sinópticos.

4.6. Técnicas para el procesamiento y análisis de la información

4.6.1. Fichaje

Mediante el fichaje quedaron plasmados los datos más importantes identificados en las diferentes etapas investigativas.

4.6.1.1. Fichas resumen

Plasma de forma simplificada y sintética los principales aportes de eruditos en la materia de investigación

4.6.1.2. Fichas Textuales

Fueron empleadas para organizar la información más importante encontrada sobre el tema de investigación, siendo muy importante además consignar las fuentes bibliográficas.

4.6.1.3. Fichas bibliográficas

Registro de datos, fuentes

4.6.1.4. Hoja de ruta

En el que se estableció de forma concisa y clara de los pasos a seguir y el orden en el que se alcanzarán los objetivos. Mediante la hoja de ruta se aplicó la técnica de observación documental.

4.7. Equipos, materiales, insumos, etc.

Bienes de Consumo: En la presente investigación se usarán los siguientes materiales: Papel Bond, Folder Manila A4, Fastener de metal, Lapiceros punta fina, Portaminas, Correctores para lapicero, Clip tipo mariposa chico, Cinta masking tape de 1/2", Grapas 23/6"x1000 unidades, Plumones Jumbo, Goma, Cinta scotch grande, Engrapador, Perforador, Reglas de 50 cm., Plumón indeleble punta fina, Plumón indeleble punta gruesa, Archivadores de cartón

t/oficio, Sobres manila A4, CD, Calculadora a pilas de 12 dígitos y Tinta para impresora.

4.8. Matriz de consistencia Metodológica:

Propuesta modificatoria para un Marco adecuado de Regulación de los requisitos sustanciales del crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas

Formulación del problema	Objetivos	Hipótesis	Categorías	Indicadores	Fuente o instrumento de recopilación de datos
<p>Pregunta General ¿Cuáles deben ser los requisitos sustanciales que otorguen derecho al crédito fiscal?</p> <p>Preguntas específicas</p> <p>¿Cuáles son las principales desventajas que ha traído, para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta?</p> <p>¿En qué medida es suficiente, para el cumplimiento la finalidad del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal se destinen a operaciones por las que se deba pagar dicho impuesto?</p> <p>¿Cómo debe de ser redactado el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las ventas?</p>	<p>Objetivo general</p> <p>Determinar cuáles deberían ser los requisitos sustanciales que otorguen derecho al crédito fiscal.</p>	<p>Hipótesis General</p> <p>El único requisito sustancial que otorgue derecho al crédito fiscal, debería ser que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones, se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.</p>	<p>Único requisito sustancial necesario para el crédito fiscal</p>	<p>Acumulación y Piramidación del Impuesto Pérdida de crédito fiscal por aplicación del impuesto a la Renta Incremento indebido de los precios</p>	<p>La información se recopilará mediante el uso de instrumentos informáticos que nos permitirán acceder a libros virtuales, resoluciones, jurisprudencias y doctrina. Empleando como instrumento la ficha documental</p>
	<p>Objetivos específicos</p> <p>Identificar las principales desventajas que ha traído hasta ahora el primer requisito sustancial del Crédito Fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas.</p> <p>Determinar cuáles son las principales desventajas que ha traído, para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.</p> <p>Proponer una redacción diferente para los requisitos sustanciales del Crédito Fiscal en el Impuesto General a las Ventas.</p>	<p>Hipótesis específicas</p> <p>La principales desventajas que ha traído para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta son problemas de acumulación, piramidación, pérdida de crédito fiscal por aplicación del impuesto a la Renta, incremento indebido de los precios y limitación de deducciones.</p>	<p>Operaciones por las que se deba pagar el impuesto</p>	<p>Resoluciones de Tribunal Fiscal Legislación Comparada Doctrina Autorizada</p>	
	<p>Determinar cuáles son las principales desventajas que ha traído, para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.</p>	<p>Que las operaciones con derecho a crédito fiscal se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, es requisito suficiente por sí mismo para el cumplimiento la finalidad del Impuesto General a las Ventas.</p>	<p>Acumulación</p>	<p>Resoluciones de Tribunal Fiscal Legislación Comparada Doctrina Autorizada</p>	
	<p>Proponer una redacción diferente para los requisitos sustanciales del Crédito Fiscal en el Impuesto General a las Ventas.</p>	<p>Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.</p>	<p>Piramidación</p>	<p>Resoluciones de Tribunal Fiscal Legislación Comparada Doctrina Autorizada</p>	
			<p>Pérdida del crédito fiscal por remisión a la LIR</p>		
			<p>incremento indebido de los precios</p>		
			<p>limitación de deducciones en el impuesto a la Renta</p>		
			<p>Actividades que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto</p>		
			<p>Requisito sustancial suficiente</p>		
			<p>Actividades que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.</p>		

CAPÍTULO V

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

5.1. Análisis, interpretación y discusión de resultados

Contrastación de la Hipótesis:

En ese sentido, tomando en consideración las categorías expuestas y analizadas, podemos concluir que el único requisito sustancial que otorgue derecho al crédito fiscal, debería ser que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones, se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto. Para ello a lo largo del presente trabajo se ha logrado:

- a) Determinar el contenido y alcance del crédito fiscal
- b) Identificar las principales desventajas que ha traído hasta ahora el primer requisito sustancial del Crédito Fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas.
- c) Determinar cuáles son las principales desventajas que ha traído, para la determinación del Impuesto General a las Ventas, que las operaciones con derecho a crédito fiscal deban ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

Queda claro y es un hecho que el legislador, al momento de establecer los requisitos sustanciales para tener derecho al crédito fiscal, ha hecho una remisión innecesaria a la ley del Impuesto a la Renta y por consiguiente al principio de causalidad, intentando vincular dos tipos de estructuras impositivas diferentes, sin ningún tipo de regulación adicional que permita desvincular los conceptos de costo y gasto a efectos de emplearlos en el IGV.

En ese sentido, es un hecho que tanto la Ley del IGV como del IR cuentan con estructuras técnicas propias, con objetivos y fines recaudatorios diferentes. Siendo que por ello el concepto de costo y gasto encuentran limitaciones dentro de la estructura normativa del impuesto a la Renta, no obstante, de acuerdo a la abundante jurisprudencia, no ocurre lo mismo para el Impuesto General a las ventas.

La presencia de inconvenientes prácticos relacionados con esta regulación es real y plasmada desde diferentes perspectivas, es por ello que para muchos autores debe ser modificado.

Como se puede observar a lo largo de la presente investigación, se ha logrado determinar que el crédito fiscal permite que el impuesto recaiga sobre el consumidor final de los bienes o servicios. Ello acorde con la estructura técnica del impuesto, ayudando a eliminar efectos de acumulación o piramidación.

Dentro de este contexto, se plantearon los siguientes objetivos

- Identificar las principales ventajas y desventajas que ha traído hasta ahora el primer requisito sustancial del Crédito Fiscal en la determinación del Impuesto del IGV.

Como se ha expuesto una de las principales desventajas encontradas en la regulación del primer requisito para obtener derecho a crédito fiscal, es la innecesaria remisión a la Ley del Impuesto a la Renta, aplicando el concepto de costo y gasto a la Ley del IGV, razón por la cual se han tenido que emitir Resoluciones aclarando tal alcance. Siendo que se ha llegado a limitar cuantitativamente el empleo del crédito fiscal, debido a que dichos límites se encuentran contemplados en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto.

En teoría lo que pretendía el primer requisito, era poder limitar los conceptos que permitieran el uso del crédito fiscal únicamente a los relacionados con el giro del negocio, no obstante, el primer requisito contiene implícitamente la relación con tal hecho. Siendo innecesaria la regulación del segundo requisito. Es por ello que incluso en jurisprudencia extranjera se ha obviado su incorporación.

- Evaluar la importancia del literal b) del artículo 18° de la Ley del IGV, como requisito sustancial para obtener crédito fiscal.

También ha quedado demostrado que el primer requisito sustancial observado para la tener derecho a crédito fiscal, por sí mismo es suficiente para asegurar los fines impositivos y limitar conceptos no relacionados con el giro del negocio a tal uso, debido a que de una interpretación literal del presente artículo, podemos señalar que cuando hablamos de operaciones por las que se deba pagar el impuesto, necesariamente nos referimos a las actividades económicas propias de las empresas o del giro del negocio.

Ahora bien, como se observa, el segundo requisito siempre responde al primero, es decir al momento de analizar si un concepto se encuentra destinado a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, necesariamente se va a tener que encajar a la operación dentro del giro del negocio para poder responder afirmativamente, por lo que necesariamente se evalúan las operaciones y su relación con las actividades de la empresa sin tener que remitirnos a conceptos propios de la Ley del Impuesto a la Renta. Es por ello que la respuesta afirmativa como negativa, coincide con la del primer requisito ya sea como costo y gasto e incluso va más allá analizando si las operaciones

se encuentran gravadas. Razón por la que el segundo requisito es por sí mismo suficiente para analizar si una operación permite el uso del crédito fiscal.

Continuando con las deficiencias de la redacción de la Ley del IGV, debemos señalar que el Decreto legislativo 915, que precisa los alcances del Artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, respecto al crédito fiscal del arrendador financiero señala que éste podrá utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que grava la adquisición de los bienes y servicios a los que se refiere el inciso d) del Artículo 1, siempre que cumpla con los requisitos previstos en el inciso b) del Artículo 18 y en el Artículo 19 de la Ley del IGV, respecto a los contratos de arrendamiento financiero celebrados a partir del 1 de enero de 2001. Señalando además, que el arrendatario podrá utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas trasladado en las cuotas de arrendamiento financiero y, en caso de ejercer la opción de compra el trasladado en la venta del bien, siempre que en ambos supuestos cumpla con los requisitos previstos en el inciso b) del Artículo 18 y en el Artículo 19 de la Ley del IGV y que el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero sea necesario para producir la renta o mantener su fuente, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el arrendatario no esté afecto a este último Impuesto. Excluyendo el literal a) del artículo 18 de la Ley del IGV, ello demuestra que resulta no ser funcional, tendiendo la norma que precisar su inaplicación.

CAPÍTULO VI

PROPUESTA

JUSTIFICACIÓN DE PROPUESTA

PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 18, INCISO a), DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

A iniciativa del Congresista que suscribe, ejerciendo el derecho que le confiere el artículo 107 de la Constitución Política, y de conformidad con lo establecido en el artículo 76 del Reglamento del Congreso de la República, presenta el siguiente:

PROYECTO DE LEY

EL CONGRESO DE LA REPUBLICA

HA DADO LA SIGUIENTE LEY:

LEY QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 18, INCISO a), DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 821, LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

Artículo 1. Modificación del artículo 18, inciso a), del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuyo texto es el siguiente:

ARTÍCULO 18º.- REQUISITOS SUSTANCIALES

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

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones **que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.**

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

Mediante la presente Ley, se elimina el párrafo referido a que otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Estableciendo como único requisito el que sean destinados a operaciones por las que se deba pagar el impuesto. Ello debido a que tanto el IGV como el Impuesto a la Renta son tributos de diferente naturaleza y diseño. Cada uno con diferentes fines recaudatorios. Por tanto el concepto de costo y gasto únicamente se encuentra justificado para el caso de la Imposición a la renta mas no al consumo, ya que este último debe cuidarse se gravar al consumidor final de los bienes y servicios.

Las limitaciones cuantitativas aplicadas para el impuesto a la renta, no deben ser aplicadas para permitir el uso de crédito fiscal en el IGV, debido a que ello genera terribles efectos de piramidación y acumulación, previamente superados mediante las modificaciones en la adopción de la teoría del valor agregado. Es por ello que ahora

contamos con un impuesto general a las ventas plurifásico, no acumulativo, al valor agregado con derecho al crédito fiscal.

Por otro lado, el requisito contemplado en el literal b) por sí mismo es suficiente para poder filtrar a las operaciones relacionadas con el giro del negocio. Ello en virtud a que al momento de analizar si un concepto se encuentra destinado a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, necesariamente se va a tener que encajar a la operación dentro del giro del negocio para poder responder afirmativamente, en ese sentido, se evalúan las operaciones y su relación con las actividades de la empresa sin tener que remitirnos a conceptos propios de la Ley del Impuesto a la Renta. Es por ello que la respuesta afirmativa como negativa, coincide con la del primer requisito ya sea como costo y gasto e incluso va más allá analizando si las operaciones se encuentran gravadas. Razón por la que el segundo requisito es por sí mismo suficiente para analizar si una operación permite el uso del crédito fiscal.

ANALISIS DE COSTO BENEFICIO

El presente Proyecto de Ley no genera gasto al Estado; por el contrario, permite perfeccionar el diseño técnico impositivo del Impuesto General a las Ventas. Legitimarlo frente a las personas, quienes pese a ser nombrados como contribuyentes de acuerdo a la norma, no soportan la carga impositiva. No obstante, ello ocurre al requerir aplicación de conceptos de costo o gasto en la imposición al consumo.

EFFECTO DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

La propuesta Legislativa para modificar el artículo 18, inciso a) de Decreto Legislativo Nº 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, será sumamente beneficiosa respecto de la legislación nacional, ello debido a la necesidad de contar con un sistema tributario integral y funcional, que responda a las

características propias de cada impuesto. Definiendo adecuadamente los alcances y parámetros del mismo. Permitiendo que la Administración recaude donde legítimamente debe hacerlo.

Lima, diciembre de 2018

CONCLUSIONES

El impuesto general a las ventas grava al consumidor final, por lo que el crédito fiscal cumple un rol muy importante en su diseño impositivo. En ese sentido, El único requisito sustancial que otorgue derecho al crédito fiscal, debería ser que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones, se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

El impuesto General a las Ventas es un tributo que grava el consumo, y cuenta con la característica de ser indirecto y real, del tipo plurifásico no acumulativo con derecho al crédito fiscal. Siendo que encontramos como principales desventajas de que sólo otorgue derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, son problemas de acumulación, piramidación, pérdida de crédito fiscal por aplicación del impuesto a la Renta, incremento indebido de los precios y limitación de deducciones en el impuesto a la Renta

El primer requisito sustancial establecido en el artículo 18 de la LIGV no es determinante para poder llegar a la conclusión de que dicha operación permite tener acceso al crédito fiscal, pues el segundo requisito es suficiente por si mismo para poder contemplar la finalidad del Impuesto General a las Venta. Por lo que el legislador, al momento de establecer los requisitos sustanciales para tener derecho al crédito fiscal, ha hecho una remisión innecesaria a la ley del Impuesto a la Renta y por consiguiente al principio de causalidad, intentando vincular dos tipos de estructuras impositivas diferentes.

Se proponer la modificación del artículo 18 de la Ley del IGV, de la siguiente forma:

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

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a los agentes de fiscalización así como a los Órganos resolutores en primer y segunda instancia administrativa así como en vía judicial, flexibilizar la interpretación, referido a los requisitos sustanciales para obtener derecho al Crédito Fiscal que remitan su tratamiento legal a la Ley del Impuesto a la Renta. Sobre todo respecto a los límites para su deducción, tanto de índole cuantitativo como cualitativo. Siendo que el artículo 37 de la LIR, limita los conceptos pasibles de deducción así como el porcentaje de los mismos, encontrando gastos sujetos a un límite o a doble límite.

En ese sentido, para evitar problemas de piramidación y acumulación, se recomienda aplicar el Método de la ratio legis que de acuerdo a Donayre (2014)

Consiste en descubrir lo que “quiere decir” el texto normativo de acuerdo con su razón de ser, la cual debe fluir del texto mismo de la norma o del cuerpo normativo en el que dicho texto se encuentra inserto. Para Rubio Correa, en este método: “(...) el “qué quiere decir” de la norma se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca, la que puede extraerse de su propio texto. En efecto, el lenguaje suele denotar y connotar a la vez. El método de la ratio legis busca esclarecer la norma en base a lo connotado. (...) La ratio legis debe fluir del texto mismo de la norma o grupo normativo que le es correspondiente. No supone una investigación que vaya a documentos y fuentes distintas del propio texto de la norma sometida a interpretación” (p.192)

En este sentido, a decir de Villegas, citado por Donayre (2014) “el método lógico pretende buscar el espíritu de la norma o su ratio legis. La base de interpretación es que la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país.” (p.192)

2. Se recomienda al Poder Legislativo que de manera directa o a través del ejecutivo mediante delegación de facultades elimine el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, con la finalidad de legitimar el pago del impuesto, logrando con ello los fines de neutralidad y recaudación de la imposición al consumo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abanto, M., Castillo, J., Bobadilla, M. A., Agapito, R., Romero, C., & Paredes, B. (2012). *Diccionario aplicativo para contadores*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Alva Matteucci, M. (2017). *Aplicación práctica del IGV e ISC*. Lima: Instituto Pacífico.
- Alvarado Goicochea, E. (2006). *Crédito Fiscal principales problemas en su aplicación*. Lima: Estudio Caballero Bustamante.
- Arancibia Cueva, M., & Arancibia Alcántara, M. (2017). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*. Lima: Instituto Pacífico.
- Armando. (29 de marzo de 2010). *Grupo DDV Asesores*. Obtenido de <http://ddvasesores.com/?p=483>
- Ataliba, G. (1987). Hipótesis de Incidencia Tributaria. *Instituto peruano de Derecho Tributario*.
- Bassallo Ramos, C. (2012). *Código Tributario para contadores*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Bernal Rojas, J. A. (2017). *Manual Práctico del Impuesto a la Renta 2016-2017*. Lima: Instituto Pacífico.
- Bernal Rojas, J. A. (2011). Tratamiento tributario de los gastos de representación. *Actualidad Empresarial*, 17-111.
- Cabanellas, G. (2001). *Diccionario Enciclopédico de derecho usual*. Lima: Heliasta.
- Cachay Castañeda, A. (2013). *Reglas para utilizar el Crédito fiscal*. Lima: Gaceta Jurídica .
- Cedron Rodríguez, J. L. (01 de Diciembre de 2012). *SCRIBD*. Obtenido de <https://es.scribd.com/document/115130622/La-Percusion-Como-Efecto-Del-Tributo>

- Chávez Gonzales, M. (13 de julio de 2012). *ConexiónEsan*. Obtenido de <https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2012/07/13/neutralidad-igv-economia/>
- Chirino Sota, C. (2014). Las Campana suenan, pero nadie las escucha: Las exoneraciones y el IGV. *Revista de Economía y Derecho*, 76.
- Córdova Arce, A. (2003). Inmuesto General a las Ventas tratamiento del Crédito fiscal. *Instituto peruano de derecho tributario*, 235-269.
- Delgado Villanueva, J. (2015). Causalidad criterio indispensable para la deducción de gastos. *Actualidad emresarial*, 123-124.
- Faundéz, A. (s.f). *Naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial*, Chile
- Huamaní Cueva, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- Luque Bustamane, J. (2003). El Imuesto General a las Ventas tratamiento del Crédito Fiscal. *Instituto peruano de Derecho Tributario*, 173-234.
- Navarro Vásquez, G., & Marcone, R. (2002). *Diccionario Enciclopédico Tributario*. Lima: Marcone Editores.
- Ortega, R., & Pacherrres, A. (2016). *Impuesto a la Renta de Tercera Categoría*. Lima: Thomson Reuters.
- Padrón Freundt, C. (2003). El Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal. *Instituto Peruano de derecho tributario*, 293-313.
- Rodríguez Dueñas, C. (18 de noviembre de 1999). Obtenido de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/32_08_CT26_CRD.pdf
- Rodríguez Usé, G. (2005). Régimen Tributario. *Thomson Reuters*, 4-9.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2009). Clasificaciones de tributos e impuestos. *Actualidad Empresarial*, 11-13.

Sáenz Rabanal, M. J. (2003). El Impuesto General a las Ventas tratamiento del Crédito fiscal. *Instituto peruano de derecho tributario*, 345-380.

Texto Único Ordenado de la Ley de IGV, Decreto Supremo N° 055-99-EF y Normas Modificatorias.

Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV Regímenes General y Especiales*. Lima: Pacífico.

Villegas, H. B. (1994). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Zolezzi Moler, A. (1990). Impuesto a las Ventas, su evolución en el Perú. *Instituto peruano de derecho tributario*, 21-29.

Tantaleán R.M. (2015). *El alcance de las investigaciones jurídicas: Recuperado de [file:///C:/Users/Olga/Downloads/Dialnet-ElAlcanceDeLasInvestigacionesJuridicas-5456857%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Olga/Downloads/Dialnet-ElAlcanceDeLasInvestigacionesJuridicas-5456857%20(1).pdf)*