

## Contenido

INFORME ESPECIAL	Algunos puntos sobre el valor agregado en el IGV	I-1
	Suspensión de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría a partir del mes de febrero, marzo, abril o mayo hasta el mes de julio	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Gastos sustentados con comprobantes emitidos de forma extemporánea	I-11
	La merma como sustento de gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta	I-14
	Declaración Anual de Operaciones con Terceros 2019	I-17
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Guías de remisión	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Acogimiento de la gradualidad conforme la RTF N.º 0222-1-2020	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Incremento patrimonial no justificado	I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



## Algunos puntos sobre el valor agregado en el IGV

Mario Alva Matteucci(\*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

### Sumario

1. Introducción - 2. ¿Cuáles son las opciones técnicas de la imposición al consumo? - 3. Mecánica del IGV en el Perú: las opciones técnicas y métodos para determinar el valor agregado - 4. Pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre la amplitud de las deducciones - 5. ¿Cómo está estructurado el IGV en el Perú? - 6. ¿Cuáles son las características del impuesto al valor agregado?

### RESUMEN

El impuesto al valor agregado (IVA) constituye uno de los tributos más importantes en recaudación a nivel mundial, y en el Perú se le conoce como el impuesto general a las ventas (IGV). Su objetivo principal es la neutralidad económica, aplicable a todas las transacciones que se presenten en las distintas fases económicas de la comercialización de los bienes o en la prestación de servicios.

**Palabras clave:** impuesto al valor agregado / plurifásico / monofásico / neutralidad económica / efecto cascada / no acumulativo

**Recibido:** 07-02-20

**Aprobado:** 10-02-20

**Publicado en línea:** 15-02-20

### ABSTRACT

The value added tax (VAT) is one of the most important taxes in collection worldwide, and in Peru it is known as the general sales tax (IGV). Its main objective is economic neutrality, applicable to all transactions that occur in the different economic phases of the commercialization of goods or in the provision of services.

**Keywords:** value-added / multi-phase / single-phase tax / economic neutrality / cascade / non-cumulative effect

**Title:** Some points about the value added in the IGV

### 1. Introducción

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). Ambas denominaciones aluden a un impuesto de tipo indirecto, el cual tiene como principio fundamental la neutralidad económica, que pretende gravar el consumo de bienes y servicios en todas las fases económicas del proceso de producción y comercialización, de allí que sea plurifásico pero no acumulativo.

En muchos casos, se afecta el impuesto general a las ventas en las operaciones o inclusive las personas o empresas lo pagan, pero no se toma en cuenta la propia mecánica del IVA. Por ello, el presente informe tiene como finalidad explicar de manera breve cómo se encuentra estructurado el IGV y qué métodos de imposición al consumo se aplican.

### 2. ¿Cuáles son las opciones técnicas de la imposición al consumo?

Por la propia estructura técnica de la imposición al consumo, en la doctrina, al igual que en la legislación, se pueden

distinguir a los impuestos de tipo monofásicos y a los impuestos plurifásicos.

Veamos a continuación una breve explicación sobre cada uno de ellos.

#### 2.1. Los impuestos de tipo monofásico

En el caso de los impuestos monofásicos, lo que se pretende es gravar una sola etapa del proceso de producción o distribución. De este modo, es posible que se determine en la primera etapa (a nivel de productor), en la etapa intermedia (a nivel de mayorista) o en la etapa final (directamente relacionado con el minorista).

(\*) Abogado. Profesor de cursos de Tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

El maestro ZOLEZZI MÖLLER<sup>1</sup> indicó lo siguiente con respecto al impuesto monofásico:

*[...] grava el producto, bien o servicio en una sola etapa del proceso de producción y distribución. Se trata de un impuesto único que puede ser exigido en la venta efectuada por el fabricante, en la fase del comercio al por mayor, cuando se efectúa la transferencia al minorista, o en la fase del detallista o comercio al por menor cuando el producto es vendido al consumidor final<sup>2</sup>.*

Inclusive, desde una perspectiva de control por parte de la Administración Tributaria, es más conveniente aplicar este tributo a un menor número de contribuyentes, para asegurar así una mejor manera de administrarlo, por lo que sería mejor aplicarlo a nivel de fabricante del producto o el primer comercializador del mismo.

En este punto, coincidimos con lo señalado por GUTIÉRREZ JUNQUERA cuando indica que **“desde el punto de vista de la sencillez es mejor establecer el impuesto lo más alejado de la fase final, dado que el número de contribuyentes a controlar es menor en las primeras fases”<sup>3</sup>.**

En la doctrina española, DELGADO RIVERO y MUÑOZ PÉREZ indicaron en relación a los impuestos monofásicos lo siguiente:

*Estos impuestos se aplican a una única fase productiva. En Teoría Económica se suele emplear la simplificación de considerar que la cadena de producción-comercialización estará integrada por tres fases, que denominaremos fabricante, mayorista y minorista. De este modo, estos impuestos se establecen bien sobre el fabricante, bien sobre el mayorista, o bien sobre el minorista, de forma que la carga fiscal se traslada hacia adelante hasta el consumidor final. La modalidad que presenta un mejor comportamiento es el impuesto sobre el minorista, hasta el punto de que es muy similar en resultados al IVA<sup>4</sup>.*

En la doctrina chilena, YÁÑEZ HENRÍQUEZ precisa lo siguiente:

*Los impuestos monofásicos son aquellos impuestos que se aplican en una única fase o etapa del proceso producción-comercialización. La tasa del impuesto se aplica una sola vez. Los modelos sobre las etapas del proceso productivo distinguen al menos entre: la fabricación, el mayorista y el minorista. Por ello, los impuestos monofásicos pueden gravar al nivel fabricante, o al nivel mayorista o al nivel minorista o al detalle<sup>5</sup>.*

En el Perú tenemos como ejemplo de impuestos monofásicos a los siguientes:

#### • El impuesto al rodaje<sup>6</sup>

Es un tributo que grava la venta de gasolina a nivel de productor, específicamente, las de 84 y 95 octanos, según lo determina el Decreto Legislativo N.º 8.

Sobre el tema, el profesor RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN menciona:

*A lo largo del proceso de producción y distribución de combustible para vehículos, el Impuesto al Rodaje se aplica básicamente en la etapa fabricante (refinerías) y este asume la calidad de contribuyente. En este sentido se puede sostener que nos encontramos ante un tributo monofásico<sup>7</sup>.*

#### • El impuesto selectivo al consumo (ISC)<sup>8</sup>

El impuesto selectivo al consumo, conocido por sus siglas ISC, se encuentra regulado en el título II de la Ley del Impuesto General a las Ventas, específicamente en los artículos 50 al 67 y en los artículos 12 al 14 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Tengamos en cuenta que **“el Impuesto Selectivo al Consumo grava la venta en el país a nivel de productor y la importación de bienes tales como combustibles, vehículos, cervezas, cigarrillos, bebidas alcohólicas, agua gaseosa y mineral, otros artículos de lujo, combustibles, juegos de azar y apuestas.**

**Las tasas del impuesto fluctúan entre 0 % y 50 %, según el tipo de bien o servicio gravado.**

**En algunos casos se prevé el pago de sumas fijas dependiendo del producto o servicio gravado”<sup>9</sup>.**

#### • El impuesto a la venta de arroz pilado (IVAP)<sup>10</sup>

No debemos olvidar que **“es el Impuesto que deben pagar todas las personas que realizan la primera venta de arroz pilado en el país. También grava la importación definitiva de arroz pilado y de las siguientes variedades: arroz descascarillado (arroz cargo o arroz pardo), arroz semiblanqueado o blanqueado, incluso pulido o glaseado, arroz partido, salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda, incluido “pellets” de arroz.**

**Se entiende por arroz pilado, el arroz que ha sido descascarado y blanqueado en un molino y se encuentra listo para su comercialización y consumo.**

**La primera venta se da cuando luego de pillar el arroz en el molino, el agricultor, acopiador o comercializador realiza la venta de “arroz pilado” en el país”<sup>11</sup>.**

### 2.2. Los impuestos de tipo plurifásico

Es un impuesto que recae sobre todas las fases del proceso productivo, ello implica, por ejemplo, las siguientes etapas:

- fabricación;
- distribución mayorista;
- distribución minorista;
- detallista; y
- consumidor final.

Entre las ventajas que se pueden encontrar, en este tipo de tributo, es contar con un potencial recaudatorio<sup>12</sup>, facilita la definición de un campo de aplicación y permite la eficiencia administrativa.

Conforme lo precisa CRUZ OLIVA, este tipo de impuesto **“se encarga de gravar las diversas fases de la producción y posterior distribución de bienes y de servicios y no en una misma fase, como suele ocurrir con los impuestos monofásicos”<sup>13</sup>.**

Entre algunas de sus versiones encontramos a los siguientes:

- el impuesto plurifásico acumulativo
- el impuesto plurifásico no acumulativo

Ambas modalidades serán materia de revisión en líneas posteriores.

#### 2.2.1. Impuesto plurifásico acumulativo

En este caso, el impuesto grava todas las fases del proceso de fabricación, distribución mayorista, distribución minorista, detallista, consumidor final, de allí que también en la doctrina se le conozca como un tributo en **“cascada”**.

<sup>11</sup> PORTAL DE SUNAT. IVAP. Recuperado de <<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/otros-tributos/ivap>> (consultado el 06-02-2020).

<sup>12</sup> El término “potencial recaudatorio” alude a lo siguiente: “El esfuerzo fiscal de una jurisdicción se define como su recaudación efectiva en relación a su capacidad fiscal”. Ver LOPEZ CASANOVAS, Guillem, “Aproximación al concepto de esfuerzo fiscal”, p. 2. Este trabajo fue publicado en Barcelona el 01-10-02 por el Centre de Recerca en Economia i Salut (CRES). Universitat Pompeu Fabra. Recuperado de <<https://www.upf.edu/documents/%202911971/6885433/%20EsforxFiscal.pdf/700310c1-ab9d-4344-aadd-d717d0bdc27b>> (consultado el 05-02-2020).

<sup>13</sup> CRUZ OLIVA, Dora Maribel, El incumplimiento de los trámites legales necesarios en la realización de exportaciones a los países centro-americanos según la ley del Impuesto al Valor Agregado, tesis para obtener el grado de licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos de abogada y notaria, Guatemala: Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Noviembre del 2006, p. 28. Recuperado de <[http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04\\_6690.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_6690.pdf)> (consultado el 05-02-2020).

<sup>1</sup> A título personal, debo manifestar que, a inicios de los años 90, fui alumno del profesor Armando Zolezzi Möller en el Curso de Derecho Tributario I-Código Tributario, dictado en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

<sup>2</sup> ZOLEZZI MÖLLER, Armando, “El impuesto a las ventas: su evolución en el Perú”, en la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N.º 5, p. 22.

<sup>3</sup> GUTIÉRREZ JUNQUERA, Pablo, Curso de Hacienda Pública, 2.ª ed., Ediciones Universidad de Salamanca, octubre 2006, p. 419.

<sup>4</sup> DELGADO RIVERO, Francisco J. y MUÑOZ PÉREZ, Manuel A., Cuadernos de hacienda pública. Teoría de los impuestos. Textos universitarios, Ediciones de la Universidad de Oviedo-Eduno, 2005, p. 168.

<sup>5</sup> YÁÑEZ HENRÍQUEZ, José, “Impuesto al valor agregado: eficiencia y crecimiento”, en la Revista de Estudios Tributarios, N.º 9, 2014, Universidad de Chile Centro de Estudios Tributarios. Facultad de Economía y Negocios, p. 6.

<sup>6</sup> Regulado por el Decreto Legislativo N.º 8.

<sup>7</sup> RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, “El impuesto al rodaje”, en la revista Foro Jurídico, N.º 11, 2010, p. 219.

<sup>8</sup> Regulado en los artículos 50 al 67 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

<sup>9</sup> Portal www.Cuscoperu.com Impuestos. Recuperado de <<https://www.cuscoperu.com/es/informacion-util/economia-y-monedas/impuestos>> (consultado el 06-02-2020).

<sup>10</sup> El impuesto a la venta de arroz pilado (IVAP) fue creado mediante la Ley N.º 28211.

Para que pueda existir este tipo de tributo, se requiere que se presenten dos condiciones claramente identificables.

- **La primera** alude al hecho que el impuesto grave todas las fases del proceso productivo, conforme lo indicamos en el párrafo anterior.
- **La segunda** se presenta cuando los empresarios y operadores comerciales buscan trasladar el impuesto a la siguiente fase del proceso productivo, de tal modo que el que adquiera el producto debe asumir el pago del mismo.

Ello implica que se grava cada una de las fases antes indicadas de manera independiente, de tal modo que se induce a la aplicación de una tributación múltiple.

En esa misma línea de pensamiento, hemos encontrado un material de clases de un curso español sobre Hacienda Pública dictado en la Universidad de Salamanca, que describe claramente cómo se presenta el efecto cascada. Allí se indica lo siguiente:

*Consiste en que el precio del producto se eleva mucho debido a que se aplican impuestos sobre impuestos que ya han gravado fases anteriores.*

- El empresario aplica el impuesto sobre el precio de venta; el precio de venta incorpora el coste, que, a su vez, incluye el impuesto pagado por empresarios anteriores.
- Si los empresarios fijan precios vía margen el incremento del precio es mayor que los ingresos tributarios<sup>14</sup>.

Dentro de la doctrina italiana encontramos la explicación que señala el maestro COSCIANI, sobre todo cuando precisa sobre este tipo de tributo:

*Dicho impuesto puede ser determinado por dos diferentes técnicas. O el contribuyente aplica el impuesto sobre cada una de las ventas, debitando el impuesto al comprador por medio de la inclusión en la factura, separado del precio de cesión (colocando determinadas estampillas fiscales en las facturas o procediendo a diversos pagos de Impuesto al Tesoro, liquidado sobre la base del importe de cada operación y exponiendo en cada factura los extremos del pago) o paga periódicamente el impuesto (por ejemplo, por meses) al Tesoro, en base a los datos que emergen de la contabilidad gravando el volumen total de ventas en el periodo establecido, sin debitar el impuesto en la factura de modo que para recuperarlo deberá incluir el mismo en el precio<sup>15</sup>.*

En palabras de THOMAS SICK, apreciamos que el problema que se presenta es el que se indica a continuación:

*[...] este impuesto se paga cada vez que se transfiere un bien o 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 esta característica es que se describa 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 objetos del mayor número de transacciones previas a la transacción final entre el último vendedor y el último consumidor<sup>16</sup>.*

Por su parte, dentro de la doctrina chilena, PAVEZ precisa lo siguiente:

*El impuesto en cascada constituyó el primer mecanismo para poner en marcha las figuras de imposición general a las ventas, pero desde un comienzo también suscitó muchas objeciones. La más evidente era la alteración en los precios relativos derivada de la imposición múltiple. Este efecto generaba fuertes incentivos para que las empresas se integrasen verticalmente, ya que el gravamen efectivo dependía del número de transacciones. Así, cuanto más integrada estuviese la producción y distribución de un bien, se lograba una menor carga tributaria en el precio final. La segunda crítica apuntaba a las dificultades que supone un impuesto acumulativo en el contexto del comercio internacional, por ejemplo, por complicar la determinación de cifras de reembolso en el caso de las exportaciones y, por obstaculizar la eliminación de barreras fiscales en países que iniciaban la creación de mercados comunes<sup>17</sup>.*

En idioma inglés a los impuestos en cascada se les conoce como **"turnover tax"**.

Cabe indicar que, en este tipo de tributos de carácter acumulativo, si se modifica la tasa impositiva, puede llegar a convertirse en un peligro para el consumidor, ya que los precios tenderán a incrementarse, ello debido a la piramidación respectiva. Sobre el tema, resulta interesante revisar la doctrina cuando hacen mención a la curva de Laffer<sup>18</sup> en aplicación de las tasas impositivas.

Al respecto, MORENO menciona:

*"El economista Arthur Laffer llegó a desarrollar una curva que representa la relación existente entre los ingresos fiscales y los tipos impositivos, mostrando cómo varía la recaudación fiscal al modificar los tipos impositivos. La curva de Laffer muestra que el incremento de los tipos impositivos no siempre conlleva un aumento de la recaudación fiscal. Cuando el tipo impositivo vigente es suficiente[mente] alto, cualquier incremento adicional puede provocar que los ingresos recaudados disminuyan, debido a que desalienta la actividad económica.*

*Si la alícuota impositiva es cero, no existirá recaudación alguna. En el otro extremo, si el tipo impositivo es del 100 %, los ingresos fiscales también se anularán, ya que nadie estaría dispuesto a realizar su actividad para ceder la totalidad de los ingresos al Estado. Según Laffer, entre estos dos puntos extremos, los montos recaudados aumentan hasta llegar a un nivel máximo, y posteriormente cualquier incremento impositivo hace que la recaudación disminuya hasta llegar a cero<sup>19</sup>.*

Un ejemplo de lo que tuvimos en el Perú con respecto a la categoría de impuesto plurifásico acumulativo, conocido también como impuesto tipo cascada, era el uso de los llamados timbres fiscales, los cuales 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 impuesto; esto existió hasta 1972.

La norma que creó el **impuesto a los timbres fiscales** fue la Ley N.º 9923<sup>20</sup>, la cual indicó en su artículo 1 que los documentos, actos y contratos especificados en la presente ley están afectos a un impuesto que se hará efectivo mediante el uso de timbres movibles, de timbres fijos, del papel sellado o del papel de aduanas, según los casos.

Sobre este tema, en la doctrina nacional BRAVO CUCCI comentó:

*Con relación al Perú cabe señalar que la imposición al consumo tiene sus orígenes en el denominado Impuesto a los Timbres Fiscales (Ley N.º 9923), tributo que gravaba las ventas, además de toda transacción que implicara movimiento de fondos, y que afectaba el íntegro del precio de venta sin considerar deducción alguna. Se trataba de un impuesto Plurifásico acumulativo sobre el valor total y no sobre el valor agregado<sup>21</sup>.*

14 Material de trabajo elaborado para el curso de Hacienda Pública I. Grupo I. Curso 2009-2010. Tema 17: La imposición al Consumo. Universidad de Salamanca, p. 21. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://ocw.usal.es/ciencias-sociales-1/hacienda-publica-i/contenidos/presentaciones/tema17.pdf>> (consultado el 05-02-2020).

15 COSCIANI, Cesare, Administración del Impuesto sobre las ventas, p. 74. Recuperado de <[https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1970/Espanol/asamblea4\\_1970\\_cosciani.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1970/Espanol/asamblea4_1970_cosciani.pdf)> (consultado el 05-02-2020).

16 THOMAS SICK, Fritz, El impuesto sobre el valor agregado en el contexto tributario guatemalteco. Tesis sustentada el 07-10-81 en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Francisco Marroquín de Guatemala, pp. 16-17. Recuperado de <<http://www.tesis.ufm.edu.gt/pdf/87.pdf>> (consultado el 07-02-2020).

17 PAVEZ, Patricia, "Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la experiencia chilena", marzo del 2005, Página 4 y 5. Trabajo desarrollado en el marco del XVIII Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF, obteniendo el primer lugar. Esta monografía analiza los principales aspectos involucrados en el diseño del IVA y en su administración, con base en la experiencia chilena. El análisis se complementa mediante comparaciones con los modelos de IVA de otros países. Recuperado de <[http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/estudios/analisis\\_IVA\\_en\\_iberamerica.pdf](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/analisis_IVA_en_iberamerica.pdf)> (consultado el 05-02-2020).

18 Si desea revisar una explicación más detallada de la curva de Laffer puede ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.finanze.com/definicion-de-la-curva-de-laffer>> (consultado el 07-02-2020).

19 MORENO, Federico, "Sin atenuantes el gobierno aumenta ingresos brutos", en el Periódico Crisol empresario, año 10, N.º 108, Tucumán: marzo del 2012, p. 7. Recuperado de <[https://issuu.com/crisolempresario/docs/crisol\\_empresario\\_marzo\\_2012](https://issuu.com/crisolempresario/docs/crisol_empresario_marzo_2012)> (consultado el 07-02-2020).

20 Esta norma se denominó Ley de Timbres y Papel Sellado. Recuperado de <<https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/9923-jan-25-1944.pdf>> (consultado el 05-02-2020).

21 BRAVO CUCCI, Jorge, "La imposición al consumo en el Perú. Algunos comentarios en torno a los efectos del IVA en el caso de servicios", en la revista Derecho y Sociedad, N.º 24, 2005, p. 30.

### 2.2.2. Impuesto plurifásico no acumulativo

En el Perú, al impuesto al valor agregado (IVA) se le denomina impuesto general a las ventas (IGV), el cual califica como un impuesto al valor agregado de tipo plurifásico no acumulativo, y se encuentra estructurado bajo el método de base financiera de impuesto (débito fiscal) contra impuesto (crédito fiscal), permitiendo que se reconozca una deducción tipo consumo a los efectos de determinar el valor agregado.

Resulta pertinente mencionar que la tendencia internacional, en materia de imposición al consumo, es que la mayoría de los países han procurado introducir dentro de su esquema impositivo al impuesto al valor agregado.

En palabras del maestro PLAZAS VEGA apreciamos lo siguiente:

*En esta modalidad de la tributación sobre las ventas el impuesto gravaría ya no la totalidad del precio o el precio global en todas las “entregas” del bien, como ocurre con el impuesto “plurifase sobre el valor pleno”, sino únicamente el “valor agregado” o “valor añadido” en cada uno de los estadios del proceso de fabricación y distribución al por mayor y al por menor del producto. El gravamen recae en cada caso sobre el mayor valor del bien<sup>22</sup>.*

Por su parte, SÁENZ RABANAL precisa lo siguiente:

*[...] para afectar con el impuesto únicamente el valor agregado o valor añadido, resulta indispensable evitar que el valor de venta que constituye la base imponible lleve incorporado el impuesto que gravó etapas anteriores de la referida cadena. A tales efectos las legislaciones pueden optar entre los dos sistemas desarrollados para lograr tal finalidad: el sistema de adición o el sistema de sustracción.*

Finalmente, CÓRDOVA ARCE manifiesta:

*[...] en el Perú el IGV como impuesto al valor agregado, ha sido diseñado técnicamente bajo el método de deducción sobre base financiera, razón por la cual, los operadores económicos se encuentran facultados a deducir el impuesto trasladado por sus proveedores como crédito fiscal contra el IGV que grava sus ventas, en el mismo mes en que unas y otras cosas ocurren, sin necesidad de acreditar ante el Fisco que en idéntico periodo se produce el uso o consumo efectivo, de las adquisiciones efectuadas en las operaciones sujetas al pago del impuesto. Incluso, si los bienes o servicios adquiridos no llegaran en definitiva a utilizarse en la realización de operaciones gravadas, el Fisco no podría exigir la restitución del crédito fiscal deducido en su oportunidad, ya que no existe ninguna disposición que obligue a ello, claro está, en la medida que pudiera acreditarse que en el momento en que se realizaron las adquisiciones, razonablemente, era previsible que las mismas se*

*emplearían en transacciones por las cuales se pagaría el impuesto<sup>23</sup>.*

Al consultar la doctrina extranjera, nos percatamos que ROSEMBUJ señala lo siguiente:

*El impuesto Plurifásico no acumulativo, sobre el valor agregado, consiste en aplicar a los bienes y servicios un impuesto exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, cualquiera que sea el número de las transacciones realizadas en el proceso de*

*producción y distribución precedente a la imposición. El impuesto grava el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución; de modo que, cuando llega al consumidor, su valor total ha sido proporcionalmente gravado de acuerdo al valor adquirido en cada etapa de su circulación económica<sup>24</sup>.*

- Cuadro donde se aprecia una comparación entre la aplicación del impuesto plurifásico acumulativo y el impuesto plurifásico no acumulativo<sup>25</sup>

Detalle de la operación	Impuesto plurifásico acumulativo			Impuesto plurifásico no acumulativo		
		Crédito fiscal	Débito fiscal		Crédito fiscal	Débito fiscal
<b>Fabricante</b>						
Costo de producción	120.00			120.00		
Valor de venta*	240.00			240.00		
Impuesto por pagar 18 %	43.20	No aplicable	43.20	43.20	0.00	43.20
Precio de venta	283.20			283.20		
<b>Mayorista</b>						
Costo de adquisición	283.20			240.00		
Valor de venta*	350.00			340.00		
Impuesto por pagar 18 %	63.00	No aplicable	63.00	61.20	(43.20)	18.00
Precio de venta	413.00			401.20		
<b>MINORISTA</b>						
Costo de adquisición	413.00			340.00		
Valor de venta*	500.00			400.00		
Impuesto por pagar 18 %	90.00	No aplicable	90.00	72.00	0.00	72.00
Precio de venta	590.00			472.00		

\* Los valores de venta incluyen el valor agregado por parte del vendedor.

De la información que se obtiene del presente cuadro, se aprecia lo siguiente:

- En el caso del **impuesto plurifásico acumulativo**, el precio final se va incrementando en cada transacción realizada con el impuesto aplicable, sin posibilidad de descuento alguno. Ese es el reflejo de lo que se denomina cascada. Ello determina que quien realiza la operación de venta de un bien procurará incrementar el precio para poder recuperar el desembolso realizado por el pago del impuesto, procurando que su margen de utilidad no sea bajo. Sin embargo, ello termina encareciendo el producto, sobre todo si la cadena de distribución en la comercialización del mismo es amplia.
- En el caso del **impuesto plurifásico no acumulativo**, se observa que si bien el precio del producto se incrementa en cada transacción realizada, al **permitirse la utilización de la aplicación del impuesto pagado en la compra como crédito fiscal, ello disminuye el impuesto por cancelar al fisco**; lo cual refleja que se grava solo el mayor valor añadido en cada transacción.

El vendedor de los productos dentro de la cadena no perderá competitividad, toda vez que sus precios no se elevarán en demasía, al tomar en cuenta el descuento del impuesto pagado en la adquisición.

No debemos olvidar que el principio de neutralidad económica del impuesto al valor agregado (que en el Perú sería el impuesto general a las ventas) no es aplicable al **“consumidor final, quien no puede descargar el impuesto que se le traslada en el precio de venta, debe asumirlo, por lo que la magnitud de la tasa le afecta económicamente al tener que pagar un mayor precio”<sup>24</sup>.**

### 3. Mecánica del IGV en el Perú: las opciones técnicas y métodos para determinar el valor agregado

A continuación, observaremos los métodos utilizados en la técnica de determinación del valor agregado.

<sup>24</sup> CHÁVEZ GONZÁLEZ, Marco, ob. cit., p. 85.

<sup>25</sup> ROSEMBUJ, Tulio Raúl, ob. cit., p. 938.

<sup>26</sup> Para la elaboración del presente cuadro se ha tomado como referencia uno elaborado previamente por Dany Omar Valencia, con fecha 25-05-17, el cual puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://es.scribd.com/document/349458344/Ejemplo-de-Impuesto-Plurifase-Acumulativo-y-No-Acumulativo>> (consultado el 07-02-2020).

<sup>22</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio, El Impuesto sobre el Valor Agregado, 2.<sup>a</sup> ed., Bogotá: Editorial Temis SA, 1998, p. 41.

<sup>23</sup> CÓRDOVA ARCE, Alex, Aspectos técnicos del impuesto general a las ventas: necesidad de preservarlos. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Lima: Editorial Palestra, 2006, p. 1049.

### 3.1. Métodos para determinar el valor agregado

#### 3.1.1. Por adición

Por 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 el mismo, por lo cual finalmente se le aplica la alícuota al resultado obtenido.

Conforme lo indica SÁENZ RABANAL, “**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**”<sup>27</sup>.

De manera muy sencilla se indica que, para establecer el valor agregado de un producto, se deben sumar todos sus componentes. Así, por ejemplo, si se debe vender un determinado bien, primero hay que fabricarlo. En este caso se ha establecido la venta de un escritorio, el cual presenta los siguientes factores:

Factores	Monto
Mano de obra	20
Alquiler del local donde funciona el taller	30
Materiales	30
Traslado	10
Publicidad	5
Ganancia	30
<b>Valor agregado</b>	<b>125</b>

Observamos que el valor del escritorio será de S/ 125 que es la suma de todos los factores utilizados en la fabricación del mismo.

En palabras de TESÓN, “**el valor añadido para una empresa se calcula mediante la suma de salarios, intereses, rentas de los factores naturales y beneficios netos obtenidos por la empresa**”<sup>28</sup>.

En esta misma línea de pensamiento ubicamos a CRUZ OLIVA, quien precisa sobre el método de adición lo siguiente:

*El impuesto al valor agregado se determina mediante la suma de las diversas remuneraciones adquiridas por los distintos factores intervinientes en el proceso de producción, como lo son los salarios del personal en estado de dependencia, los intereses de aquellos capitales ajenos prestados, el beneficio del dueño de la empresa y los alquileres o rentas que se utilicen de los bienes ajenos y de factores naturales*<sup>29</sup>.

En una publicación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia de 1980 se indicaba, con respecto a este método, lo siguiente:

*Supone la determinación de la materia imponible mediante la suma de las retribuciones, en un determinado periodo, a los distintos factores de producción. La ventaja más sobresaliente de este método está dada por el hecho de que la liquidación puede tener como base el balance impositivo del Impuesto a la Renta, aunque lógicamente es necesario hacer algunos ajustes tales como la inclusión de rentas exentas y la exclusión de aquellas cobradas a otras empresas y que por lo tanto ya han formado parte del valor agregado de las mismas*<sup>30</sup>.

#### 3.1.2. Por deducción o sustracción

Al aplicar este método lo que se busca es encontrar la diferencia entre las ventas y las compras, o también la relación entre la producción y los insumos.

*El método de sustracción toma como punto de partida el valor del output o producto final de la empresa en el mercado, y de él deduce los costes de la totalidad de inputs, en los que la empresa ha incurrido para obtener aquel. También podría cifrarse el valor añadido de cada transacción económica realizada por la empresa de acuerdo a los dos procedimientos mencionados*<sup>31</sup>.

En este método de sustracción pueden admitirse dos modalidades: i) el método de sustracción sobre base real o efectiva y ii) el método de sustracción sobre base financiera.

### Métodos de deducción

#### a) Sobre base real o efectiva

Bajo la lógica de este método se persigue determinar el valor realmente agregado en el periodo.

Para lograr ello se busca la diferencia entre la venta de los bienes y sus respectivos costos.

En este tema CRUZ OLIVA señala lo siguiente:

*La deducción física es aquella que afecta únicamente a la deducción de las adquisiciones de bienes incorporadas en materia prima, en el producto final y en productos intermedios y de aquellas materias asimiladas determinadas que pierden o consumen sus diversas cualidades en el transcurso de una única operación para ser fabricadas*<sup>32</sup>.

#### b) Sobre base financiera

En este caso se pretende obtener la diferencia entre el total de ventas y de compras realizadas en un determinado periodo. Esta es la técnica que se utiliza para estructurar el impuesto. Dentro de esta modalidad se pueden presentar dos variables: i) deducción de base contra base y ii) deducción de impuesto contra impuesto.

En la doctrina peruana BRAVO CUCCI indica que “**respecto del sistema para efectuar las deducciones sobre base financiera, adopta el de impuesto contra impuesto; es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (impuesto que grava las operaciones realizadas) el crédito fiscal (impuesto que grava las adquisiciones realizadas)**”<sup>33</sup>.

Es pertinente citar como sustento el pronunciamiento del Tribunal Fiscal al emitir la RTF N.º 791-4-97, la cual ha indicado lo siguiente:

*El impuesto general a las ventas en el Perú ha sido estructurado como un impuesto cuyo valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera, es decir, se permite emplear como crédito fiscal el impuesto que gravó en un mes las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas de ese mismo periodo u otros posteriores, diferenciándose así del método de sustracción sobre base real, en que este último considera que el crédito fiscal puede ser generado por cualquier insumo o bien utilizado en un proceso de producción, sin importar cuándo fueron adquiridos. [...]*

*[...] la determinación sobre base financiera, al exigir solo la consideración de las operaciones realizadas en el periodo al que corresponde la declaración jurada, independiza la liquidación y pago del impuesto del ejercicio comercial y establece las obligaciones respectivas con una periodicidad mensual*<sup>34</sup>.

Ello también se puede apreciar en uno de los párrafos que sirven de sustento del **Informe N.º 311-2003-SUNAT/2B0000**, del 11 de noviembre del 2003, el cual aclara lo siguiente:

*La deducción inmediata sobre base financiera, supone deducir del impuesto por las ventas del periodo, el correspondiente a las compras o importaciones efectuadas en el mismo periodo, independientemente del hecho que los bienes vendidos provengan de la producción del periodo o de existencias anteriores, y aun cuando los bienes comprados no se hubieren utilizado en la producción del periodo*<sup>35</sup>.

27 SÁENZ RABANAL, María Julia, *El Crédito Fiscal. Ponencia individual presentada por María Julia SÁENZ RABANAL en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, Revista del IPDT, N.º 41, diciembre del 2001.

28 TESÓN, Miguel A. “La nueva valoración de la imposición indirecta del impuesto al valor agregado. Análisis técnico”. Publicado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Recuperado de <[http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/5d46eff27858d04903256d60003cd7ff/3799bb19e3d4709803256e9800041288/\\$FILE/doctrina0397.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/5d46eff27858d04903256d60003cd7ff/3799bb19e3d4709803256e9800041288/$FILE/doctrina0397.pdf)>.

29 CRUZ OLIVA, Dora Maribel, *El incumplimiento de los trámites*

legales necesarios en la realización de exportaciones a los países centroamericanos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ob. cit.

30 MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Dirección General de Impuestos Nacionales. Conferencia Técnica: La Administración del impuesto a las ventas sobre el valor agregado, Bogotá, febrero de 1980. IAT. p. 12. Recuperado de <[https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTécnicas/1980/Espanol/colombia1980\\_22\\_tema1\\_colombia.pdf.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTécnicas/1980/Espanol/colombia1980_22_tema1_colombia.pdf.pdf)> (consultado el 06-02-2020).

31 IVA-Concepto y funcionamiento. Recuperado de <<http://www.forexco.com/economia/haciendapublica/223-concepto-y-funcionamiento-del-iva.html>>.

32 CRUZ OLIVA, Dora Maribel, *El incumplimiento de los trámites legales necesarios en la realización de exportaciones a los países*

centroamericanos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ob. cit., p. 33.

33 BRAVO CUCCI, Jorge, Teoría sobre la imposición al valor agregado, 1.ª ed. digital, 2018, ISBN Digital 978-612-47649-05

34 Si se desea consultar el texto completo de la RTF N.º 791-4-97 debe ingresar a la siguiente dirección web: <[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1997/4/1997\\_4\\_0791.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/4/1997_4_0791.pdf)> (consultado el 07-02-2020).

35 Si se desea consultar el texto completo del informe emitido por la Sunat debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3112003.htm>> (consultado el 07-02-2020).

### i) Base contra base

Se debe tomar como referencia que al total de las ventas de un periodo se le deduzcan las compras del mismo periodo. En este caso, la obligación de pago del impuesto resulta finalmente de aplicar la tasa a esta diferencia.

En palabras de CHÁVEZ GONZÁLEZ se observa lo siguiente:

*El método base contra base consiste en restar del total de ventas netas el total de compras netas, y a esa diferencia aplicarle la alícuota del gravamen, mientras que el método impuesto contra impuesto consiste en detracer del total del débito fiscal generado por los ingresos el total del crédito fiscal originado por las adquisiciones<sup>36</sup>.*

### ii) Impuesto contra impuesto

En este caso al total de ventas se le aplica la alícuota del impuesto, ello determinará un débito fiscal. De este modo, el contribuyente tiene un derecho ganado al uso de un crédito fiscal, el cual está constituido por el impuesto contenido en las compras. Finalmente, el impuesto a pagar se obtiene de la diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

#### 3.1.3. ¿Existe una amplitud de las deducciones?

Bajo este tipo de deducciones se puede decir que existen dos posiciones, una restringida que alude a las deducciones físicas y otra extensiva o amplia, relacionada con las deducciones financieras como se aprecia a continuación:

#### a) Deducción restringida o física

En esta categoría se determina que solo dan derecho al crédito las compras de aquellos bienes que se comercializan o que integran físicamente al bien que se comercializa.

#### b) Deducción amplia o financiera

En este tipo de deducción se permite el derecho al crédito respecto de todas las adquisiciones, ya sea de insumos que integran físicamente el bien, o que se también se consuman en el proceso productivo, o que finalmente constituyan gasto de la actividad.

Aquí es pertinente citar a BRAVO CUCCI, quien manifiesta, respecto al tema:

*En cuanto a la amplitud de las deducciones o crédito fiscal, nuestro impuesto general a las ventas se encuentra estructurado como uno de deducciones amplias o financieras, en virtud de lo cual se admite la deducción de todas las adquisiciones (sea por adquisición de bienes o por la utilización de servicios prestados por sujetos domiciliados o no do-*

*miciliados), se trate de insumos que integren físicamente el bien, que se consuman en el proceso o que sea gasto de la actividad. En general, son deducibles las adquisiciones gravadas de bienes de uso, servicios y gastos generales<sup>37</sup>.*

### 4. Pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre la amplitud de las deducciones

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre el tema de la amplitud de las deducciones al emitir la **RTF N.º 2607-5-2003**, de fecha 16 de mayo del 2003. Allí se adscribe a la postura de considerar la deducción amplia o financiera. Ello puede apreciarse a continuación:

*El Tribunal determina que para efecto del crédito fiscal, el IGV considera el sistema de deducciones financieras o amplias, esto quiere decir que se puede deducir no solo las adquisiciones que se integran físicamente al bien, sino también las que se consumen en el proceso o que son gasto de la actividad.*

*Ha quedado acreditado que el giro principal del contribuyente es la reparación de vehículos asegurados o de terceros siniestrados, por lo que el combustible en cuestión es empleado para la limpieza de las partes reparadas y, en esa medida se cumple con los requisitos exigidos por la Ley.*

### 5. ¿Cómo está estructurado el IGV en el Perú?

Para dar respuesta a esta consulta revisamos la opinión de la doctrina sobre el tema. De este modo, coincidimos con RODRÍGUEZ DUEÑAS, cuando formula una explicación de cómo se encuentra estructurado el IGV en el Perú:

*El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto Plurifásico estructurado en base a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción, adoptando como método de deducción el de base financiera, en mérito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el periodo, vale decir, no se persigue la determinación del valor agregado económico o real de dicho periodo, el cual se obtendría de optarse por el método de deducción sobre base real. Respecto del sistema para efectuar las deducciones sobre base financiera, adopta el de impuesto contra impuesto; es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (impuesto que grava las operaciones realizadas) el crédito fiscal (impuesto que grava las adquisiciones realizadas)<sup>38</sup>.*

37 BRAVO CUCCI, Jorge, La imposición al consumo en el Perú: algunos comentarios en torno a los efectos del IVA en el caso de servicios. En libro homenaje al catedrático Francisco Escribano Doctrina y casística de derecho tributario, Lima: Editorial Grijley, 2010, p. 573.

38 RODRÍGUEZ DUEÑAS, César, La imposición al consumo en el Perú: análisis y perspectivas. Ponencia presentada en el Primer Congreso Institucional el día 18 de noviembre de 1999. IFA-Perú. Recuperado de <[http://www.ifaperu.org/publicaciones/32\\_08\\_CT26\\_CRD.pdf](http://www.ifaperu.org/publicaciones/32_08_CT26_CRD.pdf)>.

Con respecto a la neutralidad del IGV, CHÁVEZ GONZÁLEZ comenta:

*El IGV, en tanto Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto sobre la demanda final pues 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<sup>39</sup>.*

### 6. ¿Cuáles son las características del impuesto al valor agregado?

A continuación nombraremos las características que permitan identificar al impuesto al valor agregado.

- Es establecido a través de una ley, en este caso se debe cumplir con los principios de legalidad y de reserva de ley.
- Califica como un impuesto de tipo indirecto, porque grava los consumos que son manifestaciones mediadas de riquezas o también la exteriorización de la capacidad contributiva.
- Es un impuesto de tipo real, ello porque no toma en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente, como puede ser el sexo, la nacionalidad o el domicilio.
- Al gravar todos los movimientos de la riqueza que se muestran al realizar el movimiento económico de los bienes, permitiría denominarlo más bien como un impuesto a la circulación.
- No permite los efectos acumulativos o piramidales, toda vez que persigue ser neutro en el mercado.
- No se genera una doble imposición con el gravamen del impuesto.
- El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final, ello a través de la figura de la repercusión, con lo cual el que termina aceptando el IGV será un sujeto incidido económicamente.

36 CHÁVEZ GONZÁLEZ, Ángel Marco, "Análisis económico del IGV y su incidencia en el mercado", en la revista de Economía y Derecho, volumen 9, N.º 34, 2012, p. 86.

39 CHÁVEZ GONZÁLEZ, Marco, "La neutralidad del IGV: un análisis económico", en el portal Conexión ESAN, con fecha 13-07-12. Recuperado de <<https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2012/07/13/neutralidad-igv-economia/>> (consultado el 07-02-2020).