

Contenido

INFORMES TRIBUTARIOS	El aspecto temporal en el IGV (Parte I)	I - 1
	Tratamiento Tributario de las Rentas de Capital a propósito del Decreto Legislativo N° 972 vigente a partir del 01-01-09	I - 4
	La Incidencia Tributaria Contable por la entrega a clientes de Vales para Consumo	I - 9
	IGV saldo a favor aplicado a un establecimiento de hospedaje	I-13
	Servicios incluidos dentro del ámbito de aplicación del Sistema de Detracciones del IGV	I-16
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Errores frecuentes en el llenado de las Guías de Remisión Remitente	I-18
	La Planificación Fiscal Internacional y su relación con los Precios de Transferencia en la coyuntura actual	I-19
	Barreras burocráticas, a propósito de la Resolución N° 0012-2008/CAM-INDECOPI	I-22
NOS PREG. Y CONTESTAMOS	I-24
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	¿Cuál es el tratamiento tributario de las canastas de Navidad?	I-27
JURISPRUDENCIA AL DÍA	I-29
GLOSARIO TRIBUTARIO	I-29
INDICADORES TRIBUTARIOS	I-30



El aspecto temporal en el IGV (Parte I)

Ficha Técnica

Autor : Dr. Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León*

Título : El aspecto temporal en el IGV (Parte I)

Fuente : Actualidad Empresarial, N° 171 - Segunda Quincena de Noviembre 2008

1. Introducción

Cuando el legislador estructura un tributo comienza por la elaboración de la hipótesis de incidencia, con especial cuidado en el aspecto temporal.

Por otra parte –en el terreno de la realidad– todo hecho sometido a imposición (hecho imponible) tiene una dimensión temporal.

Es muy importante distinguir entre ambos aspectos técnicos, pues se desprenden diferentes efectos jurídicos.

En las siguientes páginas realizaremos un estudio sobre el particular respecto del impuesto al valor agregado – IVA, con especial atención en el caso de la venta de bienes muebles.

2. Hipótesis de incidencia

Geraldo Ataliba¹ señala que la hipótesis de incidencia es la descripción legal del hecho gravado.

La norma tributaria contiene reglas sobre los aspectos objetivos, subjetivos, espaciales y temporales del hecho que va a ser objeto de gravamen.

Jorge Bravo Cucci² indica que las normas

relativas al aspecto temporal de la hipótesis de incidencia señalan el momento (fecha) que corresponde al acto gravado.

3. Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia en la venta de bienes muebles

Desde el punto de vista de gestión o administración de empresas, la venta de mercaderías es un procedimiento operativo de carácter masivo que realizan las compañías en todo momento.

En el desarrollo de la actividad de venta se advierte la presencia de diferentes etapas.

Existe el pedido de compra por parte del cliente, la salida del bien de los almacenes, el despacho de la mercadería al cliente, la facturación, la cobranza, etc.

Cada una de estas actuaciones ocurre en cierta fecha, de tal modo que pueden concurrir diferentes fechas a lo largo de todo el proceso de venta.

Para efectos tributarios se debe preferir aquella coordinada temporal que se acerque lo más posible al objeto económico gravado: el consumo y que se encuentre lo más próxima a los elementos objetivos de la hipótesis de incidencia tales como la transferencia de la propiedad, el título oneroso, etc.

Además, esta fecha debe ser determinada (precisa) y verificable (susceptible de control por parte de la Administración Tributaria).

En este sentido, parece conveniente que el legislador se refiera a la fecha de la emisión del comprobante de la operación³, la fecha de entrega del bien

o la fecha del pago.

Por último, es conveniente advertir que los aspectos temporales de la hipótesis de incidencia consisten –en esencia– en ciertas fechas.

Estas fechas no deben ser confundidas con los actos que las suscitan.

Desde el punto de vista del factor temporal de la hipótesis de incidencia lo relevante es la fecha de emisión de la factura y no la factura en sí misma.

Del mismo modo, el énfasis técnico se debe poner en la fecha de la entrega del bien y no en la circunstancia del despacho mismo de la mercadería.

En igual orden de ideas se debe subrayar la importancia de la fecha del pago y no el pago como tal, en el sentido del cumplimiento de la prestación dineraria por parte del comprador.

4. Hecho imponible

En opinión de Geraldo Ataliba⁴ para que un acto económico califique como un hecho "imponible" es necesario que cumpla de modo conjunto con los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia: objetivo, subjetivo, espacial y temporal.

Si un caso práctico cumple con todos estos aspectos legales se produce –por mandato legal– el nacimiento de la obligación tributaria.

Generalmente en el Código Tributario de

La finalidad de estos comprobantes consiste en la acreditación de la realización de la venta de mercaderías, prestación de servicios, etc. El objetivo de estos comprobantes no consiste necesariamente en probar el pago del precio. Además, la emisión de un comprobante de la operación puede obedecer a variadas causales ajenas a la circunstancia misma del pago del precio, como por ejemplo la entrega del bien.

⁴ Ataliba, Geraldo, op. cit., p. 78.

* Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

¹ Ataliba, Geraldo, "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 66.

² Braco Cucci, Jorge, Fundamentos de derecho Tributario. Lima, Palestra Editores, 2003, p. 154.

³ Se trata de documentos tales como las facturas, boletas, etc.

En rigor, los comprobantes que acabamos de señalar acreditan la realización de operaciones empresariales. Es un error utilizar la expresión "comprobantes de pago" para referirse a estos documentos.

cada país suele existir una norma expresa en este sentido⁵.

5. Hecho imponible ocurrido a plenitud

Veamos cómo juega el factor temporal en las figuras de "hipótesis de incidencia" y "hecho imponible" cuando se trata de la imposición al consumo relativa a una venta de mercadería ocurrida a plenitud. Un ejemplo puede ayudar al desarrollo de una explicación más clara.

Supongamos que la ley grava con el IVA la venta de bienes muebles que realizan las empresas a título oneroso (aspectos objetivos)⁶.

La norma proporciona el concepto de venta señalando que se trata de todo acto que implica la transferencia de propiedad del bien mueble.

El dispositivo legal establece que el vendedor debe ser una empresa (aspecto subjetivo).

La ley también señala que la venta en el país de bienes muebles corpóreos se produce cuando dichos bienes se encuentran ubicados dentro del territorio peruano (aspecto espacial).

Finalmente, la ley indica que la fecha de la venta consiste en el momento que se emite el comprobante de la operación o se entrega el bien mueble, lo que ocurra primero (aspectos temporales).

Si en la fecha N° 1 ocurre un caso donde están presentes los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia, entonces en este instante el acto analizado deviene en hecho imponible.

Se aprecia una coincidencia entre el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia y la fecha del hecho imponible.

Sobre el particular es necesario aclarar lo siguiente: En primer lugar nótese que, aun cuando ambos referentes temporales se encuentran presentes a la vez, esta circunstancia no significa que son iguales.

Mientras que el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia completa la descripción legal del hecho gravado, la fecha de realización del hecho imponible es el momento concreto en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

En segundo lugar se debe tener presente que la hipótesis de incidencia consiste en cuatro aspectos, de tal modo que no se limita al factor temporal solamente.

Una determinada operación que a diario realiza la empresa debe cumplir con

los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia antes señalados para que la referida operación califique como hecho imponible.

Por tanto, no se puede pensar que en un caso concreto es suficiente la presencia del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia (fecha) para considerar que esta circunstancia basta por sí sola para que se entienda configurado un determinado hecho imponible.

Del mismo modo, no se deben confundir los acontecimientos que suscitan la fecha que aparece en la hipótesis de incidencia con los aspectos objetivos del referido supuesto de afectación y el hecho imponible mismo.

Por ejemplo, la emisión de un comprobante de la operación suscita la existencia de una fecha (que es recogida como parte de los aspectos temporales de la hipótesis de incidencia).

La expedición del comprobante de la operación no puede ser confundido con la venta (aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia que consiste en todo acto que implica la transferencia de propiedad de la mercadería a título oneroso), ni con el hecho imponible (acto económico que cumple con los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia).

Lamentablemente, a veces la redacción de la ley deja mucho que desear y se presta a una confusión de términos. Supongamos que la ley indica lo siguiente: *"La obligación tributaria se origina –en la venta de bienes muebles– en la fecha que se emite el comprobante de la operación o en la fecha que se entregue el bien, lo que ocurra primero"*⁷.

Se podría entender que los aspectos objetivos, subjetivos y espaciales de la hipótesis de incidencia no son esenciales; de tal modo que el supuesto de afectación quedaría reducido solamente al aspecto temporal.

También se podría sostener que si en un caso concreto se advierte por lo menos la presencia del evento (emisión de la factura, etc.) que suscita la aparición del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia (fecha), entonces se produciría –de inmediato– el nacimiento de la obligación tributaria.

En la práctica para la Administración Tributaria sería relativamente sencillo verificar la existencia de facturas de venta para concluir que ya ha nacido el respectivo IVA.

Nosotros pensamos que una mala redacción de la ley no es razón suficiente para desconocer las reglas generales del Código Tributario relativas al nacimiento de la obligación tributaria y las voces de la doctrina

más autorizada sobre el particular.

Nótese que en el encabezado de la norma antitécnica se hace referencia a la venta de bienes muebles.

Al respecto, recordemos que el IVA puede gravar diferentes clases de operaciones: venta de bienes muebles, servicios, construcción, primera venta del inmueble por el constructor, importación de bienes, etc.

Pensamos que en el caso que venimos analizando la ley antitécnica utiliza la expresión "venta de bienes muebles" para precisar el tipo de operación a la que se está refiriendo.

Además, dicha expresión nos ayuda a recordar que los aspectos objetivos son esenciales para diseñar la hipótesis de incidencia.

Adicionalmente, se debería entender que solo cuando ocurre un caso concreto donde se advierte la presencia de los aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia (venta, bien mueble y título oneroso) nos encontramos ante el punto inicial del proceso de estructuración del hecho imponible.

Este acto recién se encontrará sometido a imposición en la medida que se encuentren presentes los demás aspectos subjetivos y espaciales de la hipótesis de incidencia; todos los cuales deben concurrir en la fecha de emisión del comprobante de la operación o la fecha de entrega del bien, lo que ocurra primero (aspectos temporales).

Cuando la Administración Tributaria interviene una empresa y analiza alguna determinada operación en particular, debe examinar todo lo que se encuentra detrás de una factura: venta, bien mueble, título oneroso, calidad de empresa del sujeto vendedor y ubicación del bien mueble corpóreo en el país.

Luego de verificar la presencia de todos estos aspectos recién se puede colegir el nacimiento de la obligación tributaria (IVA).

También es correcto señalar que –por sistema– generalmente la actividad de facturación de las empresas es la última etapa de su procedimiento de venta.

Entonces –desde el punto de vista de gestión o administración de empresas– es posible sostener que la sola emisión de una factura es suficiente evidencia de la realización de una venta afecta al IVA.

Por esta razón, en el área de contabilidad interna de una empresa o para el contador externo de la misma, basta con la apreciación del documento mercantil (factura) para concluir que se trata de una operación de venta afecta al IVA.

Del mismo modo en las áreas de fiscalización de la Administración Tributaria, el trabajo de verificación masiva del hecho imponible se reduce al análisis

⁵ En el Perú el art. 2º del Libro I del Código Tributario –según el Texto Único Ordenado, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF del 19-08-99– señala que: "La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación".

⁶ El IVA también suele gravar ciertos actos que consisten en la transferencia de propiedad de mercaderías a título gratuito. Para simplificar la explicación de los temas que venimos desarrollando hemos considerado conveniente no referirnos a este particular tipo de operación.

⁷ En el Perú: ver el art. 4º.a de la Ley del Impuesto General a las Ventas –LIGV, según Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF del 15-04-99, modificado por el Decreto Legislativo N° 950 del 03-02-04

de un muestreo selectivo de las facturas, boletas de venta, liquidaciones de compra, etc. emitidos por la empresa para establecer el nacimiento de la obligación tributaria.

En este tipo de control no se aprecia un análisis, caso por caso, para verificar la presencia de los demás elementos de la hipótesis de incidencia.

Sin embargo—en el plano jurídico y legal—el enfoque es diferente. Cada operación de venta que realiza una empresa es único y diferente.

Si en cada una de estas operaciones se encuentran presentes los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia, se produce el nacimiento de la obligación tributaria individualizada.

Además, de conformidad con la técnica de la determinación de la obligación tributaria, esta comienza con la verificación del hecho imponible.

En opinión de Carmen Robles Moreno⁸ se trata que el administrado o la Administración Tributaria debe analizar si en el caso concreto que motiva el procedimiento de determinación de la obligación tributaria se encuentran presentes todos los aspectos de la hipótesis de incidencia; puesto que solamente en esta situación nace el débito fiscal y es factible precisar el valor imponible, el monto del tributo por pagar y el deudor.

6. Hecho imponible no ocurrido a plenitud

Vamos a estudiar cómo juega el factor temporal en las figuras de "hipótesis de incidencia" y "hecho imponible" cuando el acto gravado todavía no ha ocurrido a plenitud.

6.1. Emisión del comprobante de pago antes del despacho de la mercadería

Muchas veces en la marcha diaria de las empresas ocurren algunos desfases en el sentido que—por particularidades de ciertas operaciones de venta— resulta que en el momento inicial del proceso de venta todavía no se ha cumplido de modo riguroso con los aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia; sin embargo, ya se verifica la existencia del aspecto temporal.

Si en la fecha N° 1 una empresa emite una factura pero recién en la fecha N° 2 despacha la mercadería, pensamos que—en principio— se debe entender que recién en la fecha N° 2 el caso concreto cumple con todos los aspectos de la hipótesis de incidencia—incluso con los aspectos objetivos del supuesto de afectación— en la medida que se acaba de realizar el acto que transfiere la propiedad.

Estas consideraciones teóricas se complican si traemos a colación que el IVA suele ser un impuesto cuya determinación es periódica, por ejemplo mensual.

¿Qué sucede si en el mes N° 1 la empresa emite una factura por una determinada venta y en el mes N° 2 recién se produce el despacho de la mercadería?

Se puede sostener que en el mes N° 1 existe por lo menos una venta potencial, en la medida que—en circunstancias normales y por el sistema de funcionamiento interno de la empresa— de todos modos se va a llegar a despachar la mercadería.

Sólo queda una cuestión de tiempo para llegar al momento en que tal acto va a ocurrir.

Además, es posible señalar que en la legislación sobre los comprobantes de las operaciones ("comprobantes de pago") se suele indicar que este documento debe ser entregado al cliente en la fecha del pago del precio.

En otras palabras, si en el mes N° 1 la empresa vendedora cobra el íntegro del precio, lo más probable es que va a cumplir con la entrega de la mercadería a la brevedad posible.

Todas estas consideraciones llevan a pensar que en el mes N° 1 el caso analizado ya cumple—en cierto modo— con todos y cada uno de los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia; de tal manera que en esta oportunidad se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

El efecto práctico es que la compañía debe incluir la referida operación de venta en la declaración jurada correspondiente al mes N° 1 para la determinación y pago al Fisco del respectivo IVA neto.

En abono de esta posición se sostiene que defender una concepción estricta—según la cual sólo en la fecha que se encuentran efectivamente presentes todos los aspectos de la hipótesis de incidencia recién nace la obligación tributaria— podría originar maniobras de diferimiento del pago del impuesto al Fisco.

Con relación a las ventas que se realizarán en la última semana del mes N° 1, las empresas podrían planificar sus operaciones estableciendo que en el mes N° 1 se procederá con la emisión de la factura y en el mes N° 2 recién se llevará a cabo el despacho de la mercadería.

Por tanto, el IVA por pagar al Fisco recién se produciría con motivo de la declaración jurada del mes N° 2, en evidente perjuicio para la recaudación fiscal.

El asunto se complicaría aún más si en el mes N° 1 la empresa vendedora cobra por adelantado el precio de venta, incluido el IVA.

Se aprecia una ventaja financiera para la empresa vendedora en la medida que

en el mes N° 1 ya tiene en su poder un monto de impuesto que le corresponde al Fisco y que podría utilizarlo como capital de trabajo hasta la fecha de la declaración jurada correspondiente al mes N° 2, momento en el cual recién entregaría esta suma dineraria al Estado.

Por todas estas consideraciones la Administración Tributaria tiende a sostener que en el mes N° 1 ya se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria.

6.2. Pago anterior al despacho de la mercadería

Asumamos que la norma tributaria relativa a los aspectos temporales de la hipótesis de incidencia también señala que: "*En la venta de bienes muebles, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria...*"⁹.

La figura del pago anticipado se traduce en que el cliente realiza el pago parcial o total del precio antes de recibir la mercadería.

Nuevamente nos encontramos ante una norma con errores de técnica legislativa.

Se podría entender que los aspectos objetivos, subjetivos y espaciales no son importantes, de tal modo que la hipótesis de afectación queda reducida al aspecto temporal.

También se podría sostener que—en un caso concreto— bastaría la presencia del evento (pago anticipado del precio) que suscita la aparición del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia (fecha) para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria.

Estas posiciones ciertamente son contrarias a las reglas generales del Código Tributario relativas al nacimiento de la obligación tributaria y a la doctrina más autorizada sobre el particular.

Supongamos que en la fecha N° 1 el comprador cumple con el pago del íntegro del precio y en la fecha N° 2 el vendedor despacha la mercadería.

En principio, recién en la fecha N° 2 se encuentran presentes los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia; por tanto, se puede sostener que recién en este momento se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

El asunto se complica si tenemos presente que la determinación del IVA es periódica, por ejemplo, mensual.

El esquema de análisis sobre este punto crítico varía según la etapa del proceso de producción y distribución en que nos encontremos.

Continuará en la siguiente edición...

⁸ Robles Moreno, Carmen. "Determinación de la Obligación Tributaria". En *Actualidad Empresarial*; diciembre de 2001, pp. 1-1 y 1-2.

⁹ En el Perú: ver el primer párrafo del art. 3.3 del Reglamento de la LIGV – RIGV– según el texto aprobado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF del 31-12-96, sustituido por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF del 30-06-00.