



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Facultad de Ciencias Contables

Escuela Académico Profesional de Gestión Tributaria

**Deducción del Impuesto General a las Ventas por
gastos sujetos a límites para efectos tributarios**

TESIS

Para optar el Título Profesional de Contador Público

AUTOR

Angelo Lelio BIANCHI SARMIENTO

ASESOR

Adolfo SANTA CRUZ MIRANDA

Lima, Perú

2016



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Bianchi, A. (2016). *Deducción del Impuesto General a las Ventas por gastos sujetos a límites para efectos tributarios*. [Tesis de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Escuela Académico Profesional de Gestión Tributaria]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

640

ACTA N° 002-FCC-D-2016

ACTA DE EXAMEN DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE CONTADOR PÚBLICO
ESCUELA ACADÉMICO PROFESIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA
Ciudad Universitaria, 06 de mayo de 2016

Siendo las 16:30 horas, cumpliendo con las disposiciones del Decanato y conforme a la Resolución Rectoral N° 53565 de fecha 15 de Marzo de 1978 y a las Resoluciones Rectorales N.° 01850-R-06 del 03 de mayo del 2006 y 01995-R-08 de fecha 5 de mayo del 2008, respectivamente, se reunió el Jurado Calificador nombrado según Resolución de Decanato N°197/FCC-D/16 de fecha 27 de abril de 2016, conformado por los siguientes docentes:

RESPONSABLE: Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner
PRESIDENTE: Mg. Víctor Hernán Vargas Calderón
ASESOR : Mg. Adolfo Santa Cruz Miranda
MIEMBROS :
Mg. Luis Angel Angulo Silva
CPC. Emilio Agustín Ancaya Cortez

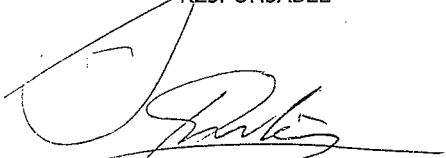
Quienes procedieron a evaluar y calificar la Sustentación de Tesis para Contador (a) Público (a) bajo la modalidad C según el REGLAMENTO PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE CONTADOR PÚBLICO: Elaboración y sustentación de un trabajo de investigación (tesis) para obtener el título profesional de Contador; obteniéndose el siguiente resultado:

N°	APELLIDOS Y NOMBRES	CODIGO	NOTA
1	Sr. Angelo Lelio Bianchi Sarmiento	10110264	Diecinueve (19)


Siendo la 17:30 horas se dio por concluida la Sustentación de Tesis titulada: Dedución del Impuesto General a las Ventas por gastos sujetos a límites para efectos tributarios, leída el Acta la misma que fue aprobada por unanimidad por los integrantes del Jurado Calificador en señal de conformidad, firman.


Dra. JERI GLORIA RAMÓN RUFFNER DE VEGA
RESPONSABLE


Mg. VÍCTOR HERNÁN VARGAS CALDERÓN
PRESIDENTE


Mg. ADOLFO SANTA CRUZ MIRANDA
MIEMBRO- ASESOR


Mg. Mg. LUIS-ANGEL ANGULO SILVA
MIEMBRO


CPC. EMILIO AGUSTÍN ANCAYA CORTEZ
MIEMBRO

A Dios que bendice mis pasos a lo largo de la vida. A mis padres, Giuseppe y Celia, y a mi hermana Graciela, por ser los pilares y motivo de tan gran esfuerzo. A Mónica, por ser mi gran inspiración. Y a todos aquellos amigos(as) que me bendicen y desean lo mejor.

A mis queridos profesores Víctor Vargas Calderón y Adolfo Santa Cruz Miranda por todo su firme apoyo para la realización de la tesis.

RESUMEN	3 - 4
INTRODUCCIÓN	5 - 7
CAPÍTULO 1: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8 - 13
1.1. Situación problemática	8- 10
1.2. Formulación del Problema	11
1.3. Justificación de la investigación	11- 12
1.4. Objetivos de la investigación	12- 13
1.4.1. Objetivo General	12
1.4.2. Objetivos Específicos	13
CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO	14- 52
2.1. Antecedentes del problema	14- 40
2.2. Bases Teóricas	41- 45
2.3. Marco Conceptual o Glosario	46
2.4. Marco Legal	47-52
CAPÍTULO 3: HIPÓTESIS O VARIABLES	53- 54
3.1. Hipótesis General	53
3.2. Hipótesis Específicas	53
3.3. Identificación de variables	54
3.4. Operacionalización de variables	54
3.5. Matriz de consistencia	54
CAPÍTULO 4: METODOLOGÍA	55- 62
4.1. Tipo y diseño de la investigación	55
4.2. Unidad de análisis	55
4.3. Población de estudio	56
4.4. Tamaño de la muestra	56- 57
4.5. Selección de muestra	57
4.6. Técnicas de recolección de datos	58
4.7. Análisis e interpretación de la información	58- 62
CAPITULO 5: RESULTADOS Y DISCUSIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	63- 83
5.1. Análisis, interpretación y discusión de resultados	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	84- 88
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	89- 95
ANEXOS	96-100

El presente trabajo de investigación analiza la pérdida del derecho a utilización del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (IGV) generado por gastos que exceden los límites citados en el Artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ocasionando perjuicios económicos a las empresas de los diversos sectores del país, en particular a las empresas del sector industria y consumo masivo (*retail*) en el Perú.

El objetivo principal de la tesis es explicar que las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de gastos que exceden los límites de la Ley del Impuesto a la renta en el año 2015, en base al principio de causalidad del gasto (gastos vinculados al giro principal del negocio) y neutralidad del Impuesto General a las Ventas (Impuesto al Valor Agregado).

Este hecho en la actualidad genera una serie de perjuicios económicos de origen tributario a las empresas del país, en especial a las del sector industria y consumo masivo, afectando su situación económica y fiscal en su calidad de contribuyentes.

Por tal razón, la investigación se argumenta en; que si las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deducen íntegramente el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta lograrían seguridad jurídica en la determinación de impuestos mensuales y anuales, y por ende, evitarían perjuicios económicos en el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Metodológicamente la tesis es de tipo descriptiva mixta porque permite analizar y explicar los componentes principales de la realidad problemática de las empresas gravadas con el IGV en el Perú, siendo la muestra de evaluación el sector industria y consumo masivo (*retail*).

Los resultados de la investigación demuestran que los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas y, en particular, las empresas del sector industria y consumo masivo deben hacer utilización del crédito fiscal, partiendo de un análisis teórico y técnico del Impuesto General a las Ventas (Impuesto al Valor agregado).

PALABRAS CLAVES: Crédito fiscal, gastos sujetos a límite, neutralidad del IGV, causalidad del gasto, perjuicios económicos.

Para todo Estado es muy importante contar con recursos públicos para poder cubrir y hacer frente a los distintos gastos corrientes que dan sostenimiento a su actividad pública. La recaudación de tributos representa una de las principales fuentes de ingresos para todos los países, ingresos que le sirven al Estado para cumplir la obligación de satisfacer todas las necesidades de la sociedad y del aparato gubernamental.

Para cumplir con estas actividades el mismo requiere de ingresos de diversa índole, que le permitan financiar su funcionamiento como se menciona líneas arriba. La principal fuente para cumplir con dichos gastos son los impuestos con los que contribuyen los ciudadanos y empresas, tributos provenientes del consumo, manifestación de riqueza, inversión en capital y de las distintas actividades económicas y comerciales que estos desempeñan.

En relación a lo mencionado en párrafo anterior, la principal fuente de recaudación fiscal para el Estado, en relación a tributos, es el Impuesto General a las Ventas. Ante ello, Mario Alva (2013,5) en su libro titulado “Manual práctico del Impuesto General a las Ventas” nos menciona que “el Impuesto General a las Ventas (IGV) constituye uno de los impuestos indirectos cuya recaudación en materia tributaria ha ido en aumento en los últimos tiempos, en el Perú. Que es un tributo que afecta la totalidad de las operaciones llevadas a cabo en el ámbito comercial y que afecta tanto a las personas jurídicas como a las personas naturales sin negocio. Estas últimas son las que, de manera indirecta, asumen el pago del IGV sin posibilidades de trasladar a terceros el impuesto, al no contar con algún mecanismo de traslación o crédito fiscal”.

Como paréntesis, nos indica que “el IGV constituye un impuesto plurifásico, el cual se encuentra estructurado sobre la base de la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción, adoptando de manera específica como método de deducción el de base financiera. Sobre esta base, el valor agregado se obtiene producto de la diferencia que se

presenta entre las operaciones de ventas y compras que se llevaron a cabo en el periodo”. Ob.Cit (2013,21)¹

Cabe señalar en sustento de los mencionado por Mario Alva, que del análisis de los resultados obtenidos por el Estado; en agosto del 2015, los ingresos tributarios del Gobierno Central ascendieron a S/7 138 millones de nuevos soles registrados por la Administración Tributaria.² También, debemos mencionar la importancia de la recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV) de origen interno en 2015, la cual ascendió a S/.2,469 millones de nuevos soles. Esto debido principalmente a los mayores pagos de las empresas de los sectores manufactura (17% más), otros servicios (11.1% más) y comercio (3.6% más). Teniendo en cuenta que entre enero y julio del 2015 el IGV interno del sector manufactura, sector de análisis en el presente trabajo de investigación, creció en los rubros de refinación de petróleo (214.7%), azúcar (47.5%) y alimentos, bebidas y consumo masivo (14.1%).³

Además, debemos mencionar que el sector de industria y consumo masivo (*retail*) desde un análisis económico nacional e internacional, mejoró sus niveles de producción desde inicios del año, (a pesar de las dificultades económicas del mercado internacional) enfrentando las tempestades internacionales.

Entre las principales industrias peruanas del sector de consumo masivo tenemos a las Compañías: Grupo Cencosud, Kimberly -Clarck, Belcorp, Backus & Johnston, Pepsico Perú, Lindley, Alicorp, Grupo Gloria, Grupo Inretail, y otras del sector *retail*. Todas ellas con gran presencia en el mercado peruano.⁴ Estas compañías por su mismo giro del negocio u operaciones económicas realizan grandes inversiones y campañas (gastos), tanto para incentivar el consumo masivo de sus clientes, como una mayor producción de sus trabajadores.

¹ Según lo menciona Mario Alva en el libro “Manual práctico del Impuesto General a las Ventas”. Ob. Cit (2013, 21)

² Ingresos Tributarios del Gobierno Central: Agosto 2015 (*). Estadísticas y estudio. Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2015. En: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/>

³ Recaudación de IGV interno crece 7.5% en julio impulsada por empresas manufactureras. Diario Gestión, 13 de agosto del 2015. En: <http://gestion.pe/economia/recaudacion-igv-interno-crece-75-julio-impulsado-empresas-manufactureras-2139903>

⁴ Conoce más sobre los seis multimillonarios del Perú, según Forbes. Diario Gestión (02 marzo del 2015). En: <http://gestion.pe/tendencias/conoce-mas-sobre-seis-multimillonarios-peru-segun-forbes-2124949>

Luego de comprender el contexto de la importancia de la recaudación de tributos para financiar el gasto público del Estado, la importante recaudación que significa el impuesto indirecto (Impuesto General a las Ventas) y la participación de las diferentes compañías del sector industria y consumo en la economía peruana. Procederemos a conocer del régimen tributario vinculado a nuestro tema de investigación en las compañías en general.

El artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta menciona a todos aquellos gastos y requisitos que deben cumplirse para ser considerados deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta de las empresas. Además, hace mención a todos aquellos gastos que se encuentran sujetos a límite en la determinación del impuesto.

También debemos tener en cuenta que las empresas del sector industria y consumo masivo al realizar estos gastos para promover mayores ingresos, generan crédito fiscal por las adquisiciones de bienes o servicios de estas inversiones. Y que para el reconocimiento del crédito fiscal en las declaraciones mensuales de IGV, uno de los requisitos sustanciales mencionados en el artículo 18° inciso a) de la Ley del IGV, es que las adquisiciones que dan derecho a la utilización del crédito fiscal sean consideradas como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, teniendo relación con lo mencionado en el artículo 37° de la Ley de Renta.

Es por ello que, si algún gasto realizado por las empresas del sector industria y consumo masivo excede el límite, el excedente será considerado como gasto no deducible para efectos del Impuesto a la Renta, y no se permitirá la deducción del crédito fiscal originado por estos gastos.

En ese sentido, el presente trabajo de investigación se realiza con el propósito de determinar que las empresas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo deben utilizar el crédito fiscal de los gastos que exceden los límites de la Ley del Impuesto a la renta empresarial.

Finalmente, el trabajo de investigación busca establecer los resultados de la tesis, donde se resuman que las empresas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en particular las empresas del sector tendrán derecho a deducir el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas sin que se generen contingencias con la Administración Tributaria.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**1.1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA**

Todos los contribuyentes que generan rentas de tercera categoría deben hacer sus declaraciones mensuales y anuales para determinar las liquidaciones de sus tributos, entre ellos el pago del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a la Ventas (IGV).

Para la determinación de la deuda tributaria del Impuesto a la Renta, debe deducirse de la base imponible los gastos permitidos por ley que cumplan con los requisitos que en ella mencionan. Uno de los requisitos cuantitativos para la deducción del gasto es no exceder los límites previstos en los incisos del artículo 37° del TUO de la LIR.

Por otro lado, para determinación de la deuda tributaria del IGV, y reconocimiento del crédito fiscal, uno de los requisitos sustanciales que se debe cumplir es que las adquisiciones que dan derecho a la utilización del crédito fiscal sean consideradas como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta según el artículo 18° inciso a) de la Ley del IGV. Es por ello que, si un gasto excede el límite legal no será considerado como deducible para efectos del Impuesto a la Renta, y en consecuencia no se permitirá la deducción del crédito fiscal de estos gastos.

Analizando esta situación, el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 10225-8-2014 sostiene que el crédito fiscal vinculado a aquellos gastos que son reparados para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta por haber excedido los límites de la Ley de Renta no debe ser deducible. Esta posición se fundamenta en el artículo 18° inciso a) de la Ley del IGV, donde se menciona que para hacer efectivo el derecho al crédito fiscal, las

operaciones que están gravadas tienen que ser permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta. En controversia a lo antes señalado, el mismo Tribunal Fiscal mediante RTF N° 2109-4-96, señala que de la interpretación de este artículo, ello no significa que además exige que se trate de gastos o costos de un determinado ejercicio gravable. Que si bien la legislación del Impuesto a la Renta plantea para su tercera categoría la aplicación de gastos y de ingresos de acuerdo al principio de lo devengado, dicha disposición tienen plena vigencia sólo para efectos de dicho impuesto y no para el Impuesto General a las Ventas, cuya legislación corresponde a lo que en doctrina se denomina determinación del valor agregado por sustracción sobre base financiera y en cuanto al crédito fiscal, es del tipo deducciones financieras y tipo consumo para el tratamiento de los bienes de capital, lo cual implica el derecho a la deducción total del crédito en el periodo en el que se realizan las adquisiciones, sin importar que el pago se realice a plazos o al contado.

Como podemos apreciar, dicha disposición estrictamente legal por parte de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal, generan una serie de perjuicios financieros a las diferentes empresas, en particular a las del sector industria y consumo masivo por sus grandes inversiones y gastos en promover el consumo masivo de sus clientes y la productividad de sus trabajadores, afectando la capacidad económica de los contribuyentes. De igual manera, podemos señalar que no existe alguna norma que literalmente nos especifique que el crédito fiscal de estos gastos no deducibles por exceder los límites estipulados por Ley de Renta no debe ser utilizado como crédito a favor de estas empresas.

Además, el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el artículo 6° del reglamento de la Ley del IGV, disponen expresamente que el derecho a crédito fiscal se hará efectivo siempre y cuando las operaciones gravadas por este impuesto sean permitidas como costo o gasto de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, salvo el caso de los gastos de representación, cuya determinación será calculada como menciona el reglamento.

Como puede advertirse, los presentes artículos no hacen referencia estricta a la no utilización del crédito fiscal de los gastos no deducibles por haber excedido límites sostenidos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por su parte, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se centran en que estos gastos al no ser permitidos por la Ley del Impuesto a la Renta, no son considerados como costo o gasto para la empresa para efectos de renta, y consecuentemente no se puede hacer efectivo el uso de su crédito fiscal.

Sin embargo, los contribuyentes sostienen que los límites establecidos por la LIR no deberían ser un castigo proporcional al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, porque estas operaciones son fehacientes, causales y cumplen con el principio de neutralidad del IGV, porque permiten la generación de valor agregado para el contribuyente y evita sea afectado económicamente, no habiendo razón para desconocer el crédito fiscal pagado por las empresas.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1 Problema General

¿Por qué las empresas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en el año 2015?

1.2.1 Problemas Específicos

- ¿Por qué las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en base a los principios de causalidad de gastos y neutralidad tributaria del IGV?
- ¿Cómo afecta a las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, no utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en su determinación y pago del IGV?

1.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Justificación Teórica

La tesis presentada es de suma importancia porque permitirá determinar que todas las empresas, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo deben hacer utilización del crédito fiscal de aquellos gastos que exceden los límites establecidos por la ley del Impuesto a la Renta, partiendo del análisis del principio de causalidad de los gastos

que las empresas generen para promover el consumo masivo de sus clientes y la productividad de sus trabajadores; y argumentado por el principio de neutralidad del IGV, permitiendo a las empresas no generar contingencias tributarias.

Asimismo, esta investigación permitirá conocer los criterios teóricos y doctrinarios de la neutralidad del IGV que respalde la hipótesis de utilización del crédito fiscal inherente a gastos que exceden los límites del Impuesto a la Renta, permitiendo a los contribuyentes tener el sustento teórico y legal para hacer efectivo su derecho a utilización del crédito fiscal, generándole ahorro fiscal y seguridad jurídica en la determinación de sus tributos.

Justificación Práctica

Realizar esta investigación permite conocer las diferentes contingencias que afectan a los empresas del sector industria y consumo masivo, debido a que la Administración Tributaria según artículo 18° inciso a). y el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 10225-8-2014 no permiten la utilización del crédito fiscal de los gastos que exceden los límites de la Ley de Renta. Las contingencias que se analizarán en el presente trabajo de investigación son las sanciones por uso indebido del crédito fiscal, devolución del IGV a la SUNAT (reintegro del IGV), ratificatoria de las declaraciones juradas mensuales y otras sanciones nombradas por la ley.

1.4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.4.1. Objetivo General

Explicar que las empresas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la renta en el año 2015.

1.4.2. Objetivos específicos

- Explicar que las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en base a los principios de causalidad de gastos y neutralidad tributaria del IGV.
- Analizar cómo afecta a las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, no utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en la determinación y pago de impuestos.

MARCO TEÓRICO

2.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

A nivel internacional y nacional, existen diversos trabajos de investigación relacionados con la deducción del crédito fiscal, entre los que destacan los siguientes:

1. “El Impuesto al Valor agregado”. Análisis técnico y doctrinario del Impuesto al valor agregado. Autor: Cesare Cosciani. Año 1969. Argentina.
2. “Imposición a los consumos”. La Ley. Autor: Ernesto Celdeiro. Año 1983. Argentina.
3. “El impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre el gasto en Colombia”. Evolución economía del IVA. Autor: Christian Jaramillo y Jorge Tovar. Año 2008. Colombia.
4. “Tratado del IGV: Regímenes general y especiales”. Estudio doctrinario y jurisprudencial sobre el Impuesto General a las Ventas. Autor Walker Villanueva Gutiérrez. Año 2014. Perú.
5. “Manual práctico del Impuesto General a las Ventas”. Análisis detallado de la legislación del IGV. Autor: Mario Alva Matteucci. Año 2013. Perú.
6. “La imposición al consumo en el Perú: estudio técnico-practico de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al consumo”. Autores: David Bravo Sheen, Walker Villanueva Gutiérrez. Año 1998. Perú.

7. “Crédito fiscal: principales problemas en su aplicación”. Análisis práctico y teórico de las contingencias tributarias generadas en el crédito fiscal. Autor: Enrique Alvarado Goicochea. Año 2006. Perú.
8. “Impuesto General a las Ventas. Tratamiento del Crédito fiscal”. Ponencia general VII jornadas nacionales de derecho tributario. Autor: Javier Luque Bustamante. Año 2003. Perú.
9. “Algunas precisiones sobre la aplicación de la técnica del valor agregado y los requisitos sustantivos del crédito fiscal previstos por la legislación”. Ponencia individual VII jornadas nacionales de derecho tributario. Autora: Carmen Padrón Freundt. Año 2003. Perú.
10. “El crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas peruano”. Ponencia individual VII jornadas nacionales de derecho tributario. Autora: Carolina Risso Montes. Año 2003. Perú.
11. “El crédito fiscal”. Ponencia individual VII jornadas nacionales de derecho tributario. Autora: María Julia Sáenz Rabanal. Año 2003. Perú.
12. “¿Por fin lo sustancial ha prevalecido sobre lo formal? Reflexiones sobre la flexibilización en el uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y la inobservancia de seguridad jurídica en materia tributaria. Revista jurídica “VECTIGALIA”- Faculta de Derecho Pontificia Universidad Católica del Perú. Autor: Luis Farfán Falcón. Año 2008. Perú.
13. “La Imposición al consumo en el Perú: análisis y perspectivas”. Primer Congreso Institucional – El Sistema Tributario Peruano. Propuesta para el 2000. Autor: Cesar Rodríguez Dueñas. Año 1999. Perú.
14. “El Impuesto a las Ventas. Su evolución en el Perú”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Autor: Armando Zolezzi Moller. Año 2003. Perú.

2.1.1. Teoría del Valor Agregado

2.1.1.1. Evolución histórica del Impuesto al Valor Agregado

Es importante conocer la remisión histórica del origen del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Como plantea Cesar Rodríguez (2000,161) en “La Imposición al consumo en el Perú: análisis y perspectivas”: *La imposición al consumo bajo la técnica del valor agregado tiene sus orígenes en Alemania, (...) [fue] ideada y desarrollada como un esquema teórico por Carl Friedrich von Siemens en 1919. Carl Friedrich von Siemens fue un empresario alemán que describió por primera vez la idea de crear un impuesto sobre la base del valor añadido en cada etapa de la creación y comercialización de bienes; en lugar de un impuesto solo sobre la venta final(sales tax). Asimismo, Simón Acosta (1983,4) explica que el IVA es un sistema de relaciones jurídicas triangulares encadenadas que ha superado la definición tradicional del tributo como obligación de un sujeto con la Hacienda Pública. El IVA es, jurídicamente hablando, un sistema de obligaciones y deberes entre tres personas de suma cero: Hacienda, un proveedor y un cliente”*⁵.

En relación a lo antes mencionado, Mario Alva (2013,13) explica que: *“Con respecto a la Unión Europea, debemos precisar que el IVA es un impuesto armonizado de tal modo que la legislación de cada Estado miembro debe procurar adaptarse a las normas comunitarias que se dictan en esta materia.*

*En España el Impuesto al Valor Agregado se instauró en 1986, cuando dicho país ingresó formalmente a la Unión Europea, para lo cual se sustituyó al impuesto sobre el tráfico de empresas*⁶.

En el mundo se le conoce como el Impuesto al valor agregado – o IVA-, y en nuestro país se llama impuesto general a las ventas – o 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. En muchos casos

⁵ “El impuesto sobre el valor añadido”. Eugenio Simón Acosta. Mencionado por Mario Alva Matteucci en el libro “Manual práctico del Impuesto General a las Ventas”.

⁶ Según lo menciona Mario Alva en el libro “Manual práctico del Impuesto General a las Ventas”, el impuesto sobre el tráfico de empresas fue un impuesto existente en España hasta el 31 de diciembre de 1985 y que fue sustituido por el Impuesto sobre el valor añadido al entrar España en el Mercado Común.

afectamos el impuesto general a las ventas en las operaciones o inclusive lo pagamos, pero no tomamos en cuenta la propia mecánica del IVA”.

2.1.1.2. Teoría del Valor Agregado

Para iniciar el análisis del Impuesto General a las Ventas, es importante conocer las bases teóricas que rigen el Impuesto al valor agregado y conocer las distintas apreciaciones técnicas sobre este tema. Al respecto, Ernesto Celdeiro (1983,104) menciona: *“El impuesto al valor agregado, también denominado valor añadido o valor adicional, es un gravamen de etapa múltiple, no acumulativo y de única incidencia en el precio. Este se genera en cada una de las etapas del proceso de producción y comercialización, considerando generalmente como hecho imponible la venta de mercaderías y determinadas obras, locaciones y prestaciones de servicios. (...) Tiene la particularidad de incidir una sola vez en el precio final de los bienes o servicios, lo que elimina consecuentemente el efecto piramidación al gravarse solo la parte que representa el valor agregado en cada una de las transferencias, de forma tal que se verifique una igualdad entre los impuestos abonados en las distintas etapas del proceso económico y el impuesto que se obtendría de aplicar la alícuota del tributo sobre el precio neto final de enajenación”*⁷.

En soporte a lo mencionado por Celdeiro, Walker Villanueva (2014,2) en su artículo titulado “Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado”, nos sustenta que los hechos gravados en el impuesto al valor agregado (IVA) tienen una definición compleja. Debido a que la concepción del impuesto es económica, el impuesto fue creado y pensado por economistas. La construcción del impuesto, a su vez, se aborda utilizando conceptos de derecho civil: transferencia de propiedad, a título oneroso o a título gratuito, bien mueble, prestación, arrendamiento, (...).

En ese sentido, Cesare Cosciani (1969,211) señala que las operaciones deberían limitarse a las que generan “valor agregado”. Teniendo en cuenta que el impuesto es al valor agregado y tiende a gravar bienes y servicios de carácter final, aquella definición debe interpretarse

⁷ “Imposición a los consumos”. Ernesto Celdeiro. La Ley, Buenos Aires. Mencionado por Mario Alva Matteucci en el libro “Manual práctico del Impuesto General a las Ventas”.

en el sentido de que para considerar una operación como prestación de servicios, debe ser de naturaleza tal que determine un valor agregado (transporte, seguro, publicidad, servicios de custodia, etc.) en un proceso de producción de bienes y servicios, con exclusión de cualquier otra operación.

Por esa razón, es importante realizar un análisis de las legislaciones de derecho comparado para delimitar el alcance de los hechos gravables del impuesto al valor agregado, lo que nos permitirá tener una visión más completa y útil para una interpretación correcta de nuestra legislación. Teniendo en cuenta que uno de los principios importantes en la definición de los hechos gravados por el IVA es el principio de generalidad. El nombre de <<impuesto general>> pretende denotar la vocación de generalidad que tiene el impuesto, esto es, que cualquier forma de circulación de bienes o servicios dentro del mercado interno dirigido al consumidor final debe estar gravado con el impuesto. Cesare Cosciani. Ob cit. (1969,1-2)⁸

2.1.2. Opciones técnicas del Impuesto al Valor agregado

El impuesto al valor agregado o mejor denominado Impuesto General a las Ventas peruano por su propia estructura técnica puede distinguirse a los tipos monofásicos y plurifásicos. Una acertada definición del impuesto al valor agregado, es la que propone Alberto Rodolfo Balbi (1993,73) en el libro “Aspectos técnicos de la generalización del IVA- El Impuesto al valor agregado y su generalización en América Latina”, en el sentido que el impuesto al valor agregado es uno de tipo consumo, *“en el que el valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera, de acuerdo con la técnica de impuesto contra impuesto – o sea, por el también llamado método indirecto por algunos autores- y que adopta el principio de imposición exclusiva en el país de destino, para evitar la acumulación de cargas en el tráfico internacional de bienes y servicios, asegurando que el tributo recaiga sobre el consumo realizado en el país que lo aplica”*.

⁸ Mencionado por Walker Villanueva (2014,3) en su artículo “Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado”. Lima, Perú.

Como se menciona párrafos anteriores. El Impuesto al valor agregado tiene divisiones técnicas. En el caso de los impuestos monofásicos, Mario Alva (2013,13) nos dice que estos impuestos pretenden gravar una sola etapa del proceso de producción o distribución. De este modo, es posible que se determine en la primera etapa(a nivel productor), en la etapa intermedia (a nivel mayorista) o en la etapa final (directamente relacionado con el minorista)⁹.

Por otro lado, los impuestos plurifásicos que recaen sobre todas las fases del proceso productivo se dividen en acumulativos y no acumulativos. Al respecto, los impuestos plurifásicos acumulativos gravan todas las etapas del proceso de fabricación, distribución, mayorista, minorista, consumidor final, en un efecto denominado cascada. Mientras que los impuestos plurifásicos no acumulativos, son actualmente utilizados en nuestro país al aplicar el IGV. Sistema que grava cada una de las etapas donde se paga el valor que se agrega, debido a la que en la anterior etapa se pagó la diferencia.

Según Alva M. (2013, 20) precisa, que en nuestro país, el impuesto general a las ventas 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), lo que permite que se reconozcan una deducción tipo consumo a los efectos de determinar el valor agregado. También, menciona que la tendencia internacional en materia de imposición al consumo es introducir dentro de su esquema impositivo al impuesto al valor agregado.

Asimismo, Alex Córdova (2006, 1049) manifiesta que *“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*

⁹ “Manual práctico del Impuesto General a las Ventas”. Mario Alva Matteucci, 2013.

adquisiciones efectuadas en las operaciones efectuadas en las operaciones sujetas al pago del impuesto. Incluso, si los bienes o servicios adquiridos no llegaran en definitiva a utilizarse en 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 (...) se emplearían en transacciones por las cuales se pagaría el impuesto”.

Como soporte legal de lo mencionado anteriormente, Alva M. (2013,21) comenta que existe un pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre el tema, específicamente la RTF N° 1374-3-2000, del 20 de diciembre del 2000, según la cual el “legislador” adoptó la técnica del impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado calculado sobre el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto, con derecho a un crédito fiscal con deducciones amplias”.

2.1.3. Métodos para la determinación del Valor Agregado

En este capítulo observaremos los métodos utilizados en la técnica de determinación del valor agregado. Para conocer de estos métodos, María Julia Sáenz (2003, 4) menciona: “A pesar de concebirse como un impuesto al valor agregado, el método utilizado para determinar la materia imponible en el Impuesto General a las Ventas (IGV) no persigue el valor agregado que es objeto de gravamen; sino que, partiendo del método de determinación por sustracción, está destinado a evitar la acumulación de la carga fiscal. Es en este contexto que surgen dos métodos básicos para determinación del valor agregado: i) el método de determinación por adición; y, ii) el método de determinación por sustracción”.

A) Método del valor agregado por adición: Supone la determinación de la base imponible mediante la suma de las retribuciones atribuidas por la empresa a os diversos factores de producción en un periodo determinado. (...)

B) Método de sustracción o deducción: En este método la materia imponible se determina por la diferencia entre las ventas sujetas al impuesto y las adquisiciones gravadas del periodo anterior. En este sistema puede distinguirse a su vez dos modalidades:

I) Método de sustracción sobre base real o efectiva: Implica la utilización del crédito 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.

Así, debido a la mecánica del impuesto, el gravamen pagado en las etapas anteriores a la venta no será deducible hasta que los bienes o servicios que originaron dicho impuesto hayan sido incorporados a la producción o, en el caso de empresas distribuidoras, hasta que los mismos hayan sido revendidos, por lo que la determinación del impuesto a pagar se hará en función a las variaciones de inventario físico y al cierre de cada periodo fiscal.

II) 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 en dicho periodo.

Este sistema ofrece ventajas al nivel de cálculo del impuesto, pero no ofrece resultados tan ajustados a la realidad, debido a que la diferencia entre el valor de las compras y ventas de un periodo no se incorporará al valor de los productos vendidos, si las compras que dieron lugar al crédito fiscal utilizado para la determinación del impuesto no abastecieron las ventas que originaron el respectivo débito fiscal.

En este campo las deducciones pueden hacerse efectivas mediante el empleo de dos sistemas, a saber: i) Base contra base; o, ii) Impuesto contra impuesto.

- i) Base contra base: *Supone la deducción de las adquisiciones realizadas en un periodo, del monto de las ventas efectuadas en el mismo periodo, calculándose el impuesto sobre la diferencia.*
- ii) Impuesto contra impuesto: *Consiste en otorgar al contribuyente un crédito fiscal por el impuesto cargado en sus adquisiciones del periodo que se imputa contra el débito fiscal – impuesto que afecta las ventas- determinado en el mismo.*

En el sistema impuesto contra impuesto la carga tributaria tiende a ajustarse a la tasa que grava el producto final.

El pertinente citar como sustento a lo mencionado párrafos anteriores, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal al emitir la RTF N° 791-4-97, donde se indica que “ 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 cuando 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 e pago del impuesto del ejercicio comercial y establece las obligaciones respectivas con una periodicidad mensual.¹⁰

Ello también se puede evidenciar en uno de los párrafos del Informe N° 311-2003-SUNAT/2B0000, del 11 de noviembre del 2003, el cual señala que “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 las producción del

¹⁰ Mencionado por Walker Villanueva (2014, 22-23). Texto completo de la RTF N° 791-4-97.

periodo o de existencias anteriores, y aun cuando los bienes comprados no se hubieren utilizado en la producción del periodo”.

En ese mismo orden de ideas, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre el tema de la amplitud de las deducciones al emitir la RTF N° 2607-5-200, de fecha 16 de mayo de 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. (...)”.¹¹ Asimismo, la RTF N° 1374-3-2000 de fecha diciembre del 2000, señala que el “legislador adoptó la técnica del impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado calculado sobre el método sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto”.

2.1.4. Enfoque doctrinal del derecho al crédito fiscal

La doctrina sostiene que el crédito fiscal no es un derecho subjetivo de crédito, ya que el titular no tiene posibilidad de exigir devolución ni siquiera en el supuesto de una liquidación de la empresa. Además, debe considerarse que su ejercicio es obligatorio dentro un periodo determinado de tiempo. (Walker Villanueva; 2009, 406).

En tal sentido, Cachay Andree (2013, 8) nos menciona que 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 (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.

¹¹ Mencionado por Walker Villanueva (2014, 24). Texto completo de la RTF N° 2607-5-200.

Dicho esto, la aplicación del crédito fiscal es consustancial a la técnica del valor agregado bajo el método de sustracción sobre la base financiera y de impuesto contra impuesto, de ahí su importancia; pues tal como señala Héctor Villegas (1990, 689)¹² *“Las disposiciones legales sobre “crédito fiscal”, y el mecanismo mediante el cual es restado del débito fiscal, son las partes esenciales del tributo en cuanto a su carácter de impuesto de etapas múltiples no acumulativo. Ello es así porque si el impuesto estuviera constituido por el débito fiscal (sin deducción del crédito fiscal), dicho impuesto sería acumulativo, en “cascada” o “piramidal”. Es justamente la resta del crédito fiscal lo que hace que en definitiva cada etapa pague en relación al valor agregado al bien, siendo esta circunstancia la que da nombre al impuesto y no convierte en no acumulativo”*.

2.1.4.1. Principio de neutralidad del impuesto

Vemos la obligación de resumir en una idea la razón fundamental que justificaría la existencia del crédito fiscal, siendo que este resume la verdadera finalidad económica del impuesto: incidir en el consumidor final de los bienes y servicios o, lo que es lo mismo, evitar que los agentes intermediarios del proceso de producción y comercialización sean los que soporten la carga patrimonial del impuesto.

Ello será así en tanto el IGV es un impuesto con vocación de neutralidad en cuanto a la conformación de los precios en el mercado y la libre configuración de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, ofreciendo además como ventaja el de servir como un instrumento fundamental de recaudación, como nos manifiesta Andree Cachay (2013, Ob. cit. 7).

Referente a la definición presentada, Cesar Gamba (2008,8) se pronuncia con lo siguiente: *“Efectivamente, mediante la deducción del crédito fiscal se alcanza la neutralidad del IGV, pues se logra que cada operador solo adelante del fisco, la parte del impuesto que afecta al valor agregado que cada etapa (precisamente, deduciéndole el IGV trasladado, el IGV soportado en las adquisiciones) y se logra incidir económicamente al consumidor final con el 100% del IGV que se afectó en cada una de las etapas”*. A lo que agrega: *“ El*

¹² Mencionado por Javier Luque en *“El Impuesto General a las Ventas - Tratamiento del crédito fiscal”*. (2003, 2).

desconocimiento del crédito fiscal por razones meramente formales- a pesar que el contribuyente pueda probar la realidad de la operación- afecta la neutralidad del IGV, pues hace que quien no sea consumidor final sea afectado con el tributo. Es decir, termina afectando sus resultados, a pesar de que el legislador ha adoptado un régimen distinto. A su vez, beneficia doblemente a la Administración, pues esta recibe dos veces el IGV”.

En efecto, y según nos indica Andree Cachay (2013, Ob. Cit. 7), un requisito fundamental para garantizar la correcta aplicación de un impuesto sobre el valor agregado, consiste en permitir la deducción del impuesto pagado en las adquisiciones de bienes y servicios contra el tributo que grava las ventas posteriores.

Sin la previsión legislativa de este mecanismo y, sin una adecuada regulación, la tendencia será a desnaturalizar el impuesto desde un punto de vista técnico, con el agravante de que no solo se tendrá una afectación patrimonial de los agentes económicos que no son consumidores finales de los bienes y servicios gravados, sino que por la traslación económica del gravamen en los precios, estos últimos terminarían pagando, en nuestro caso, un tributo superior al 18% del valor de los bienes y servicios que adquieran.

Además de lo antes mencionado, Walker Villanueva (2014, 19) certifica la importancia del principio económico de neutralidad en el ámbito del Impuesto general a las Ventas, por ello menciona que: *“El principio de neutralidad otorga una cualidad única al IGV, en el sentido que los sujetos contribuyentes del impuesto no soportan su carga económica. (...). De otro lado, la neutralidad busca que el impuesto cumpla su función sin interferir en las decisiones de los agentes económicos. (...) El autor también menciona tres conceptos diferentes del IGV donde se manifiesta el principio de neutralidad, mencionando lo siguiente: “(...) 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 de IGV, lo que no afecta su margen bruto de utilidad, aunque si 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 de 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 riqueza 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”, ambas definiciones deben ser lo más amplias posibles para abarcar cualquier circulación de riqueza en el mercado (...).*

3. *Igualdad de trato impositivo entre el consumo interno e internacional de bienes y servicios.*

Como podemos apreciar, el principio económico de neutralidad del IGV juega un rol importante dentro de las opciones técnicas de este impuesto, generando que el contribuyente no se impactado económicamente en sus márgenes de utilidad.

2.1.5. La estructura jurídica del impuesto

Como nos menciona Walker Villanueva (2014, Ob. Cit. 25), la estructura del impuesto debe abordar la discusión del hecho gravado: consumo, valor agregado u operación de venta o servicio, así como el examen de las tres relaciones jurídicas que integran jurídicamente el impuesto: la obligación tributaria, la relación jurídica de crédito fiscal y la relación jurídica de repercusión.

Es también importante el derecho al crédito fiscal, destacando su perfil procesal, en especial el cúmulo de deberes formales que pretendían ser impuestos por la Administración Tributaria y nuestra jurisprudencia administrativa como constitutivos del derecho al crédito fiscal, lo que definitivamente afectaba el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, exigiéndose formalidades que en caso de cumplimiento defectuoso o incumplimiento determinaban la pérdida del derecho al crédito fiscal, a pesar de la

demostración de la realidad de las operaciones. Relacionado con este tema se analiza la regla de la prorrata de crédito fiscal y los supuestos de reintegro del crédito fiscal.

Debe analizarse la base imponible del impuesto, sobre la cual destacamos la valoración subjetiva de dicha magnitud en contraposición con el Impuesto a la Renta, en que la regla general de la base imponible es un valor objetivo de mercado independiente del pacto contractual, y se produce un régimen de estanqueidad parcial entre el IGV y el IR.

2.1.5.1. El presupuesto de hecho e IGV como tributo que grava el consumo

Como sostiene Simón Acosta (inédito, 4), la complejidad del IGV deriva del hecho de ser un impuesto que recae sobre las ventas de los empresarios, pero pretende gravar el consumo.

Agrega este autor: (...) jurídicamente el consumidor es absolutamente ajeno al IGV en la mayoría de casos: se limita a pagar el precio del producto o servicio, en el que ha incidido económicamente el impuesto. El empresario que soporta todas las obligaciones y deberes jurídicos es un espectador que colabora y cuyo patrimonio resultad ileso.¹³

Sobre este capítulo, Walker Villanueva (2014,36) detalla que “el IGV no es un tributo que grave cada operación imponible concreta. Ello no genera el efecto patrimonial de toda obligación tributaria *stricto sensu*. Este consiste en originar el enriquecimiento del Estado y el correlativo empobrecimiento del deudor, por cuanto el deudor *ope legis* traslada la carga impositiva del impuesto a terceros (relación jurídica de repercusión) y el acreedor tributario está obligado a devolver tal impuesto vía compensación o devolución (relación jurídica de deducción). (...)

¹³ Mencionado por Walker Villanueva (2014, 31).

En ese sentido, Walker Villanueva (2014, Ob. Cit.39) nos menciona que: “(...) *Una idea fundamental que cabe destacar es el divorcio entre los principios económicos que sustentan la aplicación del IGV, y su configuración jurídica. No compartimos la tesis del IGV como un tributo cuyo presupuesto se configure solo en la última etapa de la cadena de valor. Ello porque, como ha advertido la doctrina, implica trasladar al campo jurídico la configuración económica del impuesto.*

De la distinción entre la finalidad del impuesto y el hecho gravado deriva que no necesariamente el supuesto de hecho del tributo coincide con el objeto que se pretende gravar. Por esta razón, desde ese punto de vista, el IGV puede concebirse como un impuesto que grava hechos jurídicos concretos o hechos jurídicos periódicos sin violentar su finalidad. ¿Cuál de ambas alternativas expresaría en forma coherente la naturaleza del IGV como tributo?

De lege ferenda decididamente nuestro entendimiento se inclina por la tesis que sostiene que el IGV tiene como presupuesto un hecho jurídico de carácter periódico, puesto que permite explicar de manera más razonable y coherente la naturaleza de impuesto. En efecto, el hecho jurídico periódico que resultaría gravado con el IGV estaría dado por el valor añadido que resulte del conjunto de operaciones activas y pasivas del periodo. Su base imponible y determinación vendrían dadas por una misma operación aritmética, la diferencia de cuantías entre el impuesto de ventas y el impuesto de las compras del periodo.

(...) Esta concepción es posible en legislaciones en las cuales el derecho de deducción se ha concebido como el ejercicio obligatorio sin posibilidad de devolución y sin que sea posible aplicarlo contra periodos anteriores a la fecha de su devengo.

El derecho de deducción, en estas condiciones, sería uno del ejercicio obligatorio. Con ello podría integrar la estructura jurídica del presupuesto sin que se altere su naturaleza obligatoria, puesto que la voluntad del titular del derecho de deducción no tendría ninguna relevancia jurídica.

De esta manera, el derecho de deducción, cuya premisa es la repercusión, no sería ya un elemento extraño al presupuesto de hecho del tributo. Lo cual le otorgaría mayor coherencia a este último, en tanto la deducción plasma jurídicamente la neutralidad del IGV durante la cadena de distribución. Por tanto, parece lógica su integración a la mecánica de imposición del IGV, y no únicamente como un elemento externo a su estructura jurídica.

Como podemos apreciar es importante, dentro de la estructura jurídica del impuesto al valor agregado cumplir con el derecho a deducción, que no es más que el derecho de utilización (deducción) del crédito fiscal en todas las etapas de comercialización de bienes y servicios.

2.1.6. Aplicación del Impuesto al Valor Agregado – Impuesto General a las Ventas en el Perú

2.1.6.1. Evolución de la imposición general al consumo en el Perú

Respecto a nuestro país, se señala que la imposición al consumo tiene sus orígenes en el denominado impuesto a los Timbres Fiscales (Ley 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. Es en 1973, a través del Decreto Ley 19620, que se establece el Impuesto a los Bienes y Servicios (IBS), el cual en una primera etapa era básicamente un impuesto monofásico, con un crédito fiscal del 70%, y que contaba con tasas diferenciales (tasa general de 15% y tasas especiales de 25%, 7%, 3%, 2% y 1%). (...) En una segunda etapa, por modificaciones introducidas por el Decreto Ley 21070, a partir de 1975 el régimen impositivo va camino a convertirse en uno estructurado bajo la técnica del valor agregado, aun cuando de una manera poco técnica, que atendiendo a las transferencias gravadas era un plurifásico a nivel de productor, fabricante y mayorista, con tasas diferenciales, y con un crédito fiscal del tipo de deducciones físicas o método del ingrediente físico.

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%). (Armando Zollezi; 2003, 28).

2.1.6.2. Características del crédito fiscal en la Legislación Peruana del Impuesto General a las Ventas

A continuación nombraremos una serie de características que definen al Impuesto General a las Ventas en la Legislación peruana. Para ello, Mario Alva (2013, Ob. Cit. 50) no menciona que las características del impuesto al valor agregado son:

- 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 mediatas 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 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 repercusión, con lo cual el que termina aceptando el IGV será el sujeto incidido económicamente.

También resulta interesante revisar la posición de Mario Marcel (1986, 86-87), quien destaca las ventajas del IGV con lo siguiente: “ i) Establece una mayor equidad al gravar con una única tasa legal y efectiva a todos los bienes, sea cual sea su origen. Ello favorece

la implementación de exenciones que constituyan una real medida de fomento (como es el caso de las exportaciones) y no una fuente de evasión. (...) ii) Permite distribuir la carga y la responsabilidad tributaria entre un conjunto más amplio de agentes económicos, lo que, aunque represente una dificultad administrativa, minimiza la pérdida derivada de la evasión en un sector o etapa determinada de la producción. (...) iii) Facilita la fiscalización y reduce la evasión, pues en gran medida este impuesto “se cuida solo”. Esto es así, porque en lo que se refiere a las transacciones entre productores, las ventas de unos son compras de otros; y el impuesto pagado por los vendedores rebaja aquel que deben pagar los compradores, generando [sic] [lo que genera] la oposición de intereses de ambos agentes en cada transacción en la evasión. Así se limitan las posibilidades de “evasión concertada”, acotando las etapas o a las contingencias que requieren de la fiscalización directa del Estado”¹⁴.

2.1.6.3. Condiciones fundamentales para reconocimiento del crédito fiscal

2.1.6.3.1. Requisitos sustanciales para el goce del crédito fiscal

Ahora bien, respecto a los requisitos sustanciales para deducción del crédito fiscal debemos mencionar el artículo 18° inciso a) de la Ley del IGV.

El segundo párrafo del artículo 18° del TUO del Impuesto General a las Ventas, establece 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 este afecto a este último impuesto.

Como menciona Carmen Padrón (2003, 303), este requisito nos trae a colación dos asuntos, determinar si la referencia al Impuesto a la Renta es de carácter limitativo o es meramente conceptual, al respecto la RTF N° 2109-4-96 del 03 de septiembre de 1996, ha

¹⁴ Mencionado por Mario Alva en el libro “Manual práctico del Impuesto General a las Ventas” (2013, 26).

señalado lo siguiente: “ si bien el inciso a) del artículo 18° del Decreto Legislativo N°775, establece como uno de los requisitos sustanciales para el goce del crédito fiscal, que las adquisiciones de bienes y servicios sean permitidos como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no este afecto a este último, ello no significa que además, exija que se trate de gastos o costos de un determinado ejercicio gravable.

Que si bien la legislación del Impuesto a la Renta plantea para su tercera categoría la aplicación de gastos y de ingresos de acuerdo al principio de los devengado, dicha disposición tiene plena vigencia solo para efectos de dicho impuesto y no para el IGV, cuya legislación corresponde a lo que en doctrina se denomina determinación del valor agregado por substracción sobre base financiera y en cuanto al crédito fiscal, es del tipo deducciones financieras y tipo consumo para el tratamiento de los bienes de capital, lo cual implica el derecho a la deducción total del crédito del periodo en el que se realizan las adquisiciones, sin importar que el pago se realice a plazos o al contado.

Y el segundo asunto que nos trae a colación, es el referido a la causalidad, esto es la existencia de un vínculo entre la adquisición de los bienes y el desarrollo de las actividades de la empresa.

2.1.6.3.3. Principio de causalidad de gasto según legislación del Impuesto a la Renta para deducción del crédito fiscal

Uno de los fundamentos básicos para defender el derecho al uso del crédito fiscal es el principio de causalidad porque la normativa nos dice que mientras los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente y, sean gastos vinculados con la generación de ganancias de capital, estos gastos son considerados deducibles.

Además, debe cumplir con los requisitos de razonabilidad y generalidad, en los casos que le corresponda.

Ante ello, la RTF N° 053-2012-SUNAT/4B0000 nos menciona que como regla general, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el

principio de lo devengado y deben cumplir con la causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad.

Capítulos anteriores pueden permitir reflexionar sobre la incidencia de la causalidad del gasto y costo como requisito sustancial para deducir el crédito fiscal del IGV. Si comparamos la legislación española, italiana y chilena podemos decir que sus legislaciones se centran en este principio para poder permitir indispensablemente la deducción de este crédito, debiendo estos egresos formar parte del giro o actividad generadora de renta en la empresa.

2.1.6.3.4. Incidencia del Impuesto a la Renta en el Impuesto General a las Ventas

Existen muchas posiciones referentes a la hipótesis presentada. Ante ello, Carolina Risso (2003,5) nos menciona que:

“Una primera posible interrogante se plantea en cuanto a si para la configuración del crédito fiscal es requisito la efectiva deducción de la adquisición para efectos del IR o basta con que dicha deducción sea teóricamente posible.

Una interpretación lógica de las normas, sustentada en abundante jurisprudencia, permite señalar categóricamente que la deducción del IR debe ser constatada sólo en forma potencial, por cuanto (i) el IGV y el IR se rigen por criterios de imputación temporal completamente distintos, siendo que la determinación del IGV sobre base financiera permite tomar crédito fiscal de adquisiciones aun no devengadas (deducidas) para efectos del IR; y (ii) el IGV puede incidir sobre contribuyentes que por estar inafectos o exonerados del IR no se encontraran en situación de deducir adquisición alguna para efectos de este último impuesto, sin que dicha circunstancia pueda significar la pérdida del crédito fiscal y la consecuente desnaturalización del impuesto para dichos contribuyentes.

La posición de la especialista nos explica que existen diferencias en la aplicación de estos dos impuestos. Por ello, y según indica en el anterior párrafo, el Impuesto General a la Ventas se desnaturaliza al tener incidencia en el Impuesto a la Renta.

Sumado a esta posición, y teniendo en cuenta la incidencia del impuesto a la Renta en la Ley del IGV. Determinando que para acreditar el uso del crédito fiscal del IGV, se debe cumplir con los requisitos sustanciales, requisitos que son inherentes al Impuesto a la Renta.

El requisito sustancial del crédito fiscal que será motivo de análisis por ser incidido en renta, está en el artículo 18° inciso a) del Texto único Ordenado de la Ley del IGV. Carolina Risso especifica respecto al primer inciso lo siguiente:

“(...) para formular este requisito el legislador ha optado por remitirse a la legislación del IR, bajo la consideración de que el principio de causalidad que informa la deducción de los gastos y costos para efectos del referido impuesto, asegurará la aplicación de las adquisiciones al ciclo de producción y distribución generador del valor agregado.

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 debieran ser descartadas de plano, pero que a veces son adoptadas por la Administración Tributaria bajo criterios estrictamente recaudadores (...)”.(Op.Cit.:2013:5)

Luego de haber presentado las diversas posiciones sobre la incidencia del IR sobre el IGV, podemos detallar sobre las restricciones que establece la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del crédito fiscal, de aquellos gastos que han excedido el límite registrado en el Artículo 37° de la Ley de Renta.

A lo expuesto se incluye el siguiente supuesto:

“(...) 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 al monto de deducción para efectos del IR, en razón a criterios de estricta facilidad administrativa.

Así por ejemplo, la circunstancia de que la Ley del IR establezca montos límites para la 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 cuanto la adquisición sea fehaciente y pueda constatarse su aplicación a 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”. (Carolina Risso: 2003,6).

2.1.6.3.5. Causalidad de los gastos para su deducción y utilización del crédito fiscal

Para que un gasto se considere deducible a efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el “principio de causalidad”, el cual está regulado por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Entonces, si un gasto es causal y necesario para obtención o mantenimiento de la fuente generadora de renta, como no podríamos utilizar el crédito fiscal de estos gastos. En función a lo mencionado, García Mullín (1978,122) señala: *“En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad”.*

De igual manera, Picón Gonzales (2007,29) considera a este principio 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 gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta”.*

La propia SUNAT al emitir el Oficio N° 015- 2000—K0000 de fecha 07 de febrero del 2000, en respuesta a una consulta formulada por la Asociación de Exportadores – ADEX, indicó que: *“(…) como regla general se consideran deducibles, para determinar la renta*

de tercera categoría, los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.

Además, se deben tener en cuenta los límites o reglas que por cada concepto hubiera dispuesto la LIR, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto”.

2.1.6.3.6. Incidencia de los gastos deducibles sujetos a límites de la Ley del Impuesto a la Renta en la no utilización del crédito fiscal

Deducibilidad de gastos sujetos a límites según artículo 37° de la LIR con incidencia en el crédito fiscal:

Todos los contribuyentes que realicen actividad empresarial generadora de renta de tercera categoría, deben deducir sus costos y gastos en base al artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. En este artículo, menciona que se deducirá de la renta bruta todo aquel gasto o costo necesario para producirla y mantener la fuente productora de renta, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida. Además, nos menciona que debe cumplirse con el principio de causalidad del gasto y la fuente productora de renta, confluendo requisitos como: a) que sean necesarios, b) que estén destinados a producir u obtener renta gravada y/o mantener su fuente y c) que se encuentren sustentados documentalmente. Adicionalmente, deben cumplir con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

En lo referente a las adquisiciones que son consideradas como gasto para fines del Impuesto a la Renta existe un mayor problema, básicamente porque este impuesto tiene algunas restricciones cuantitativas para la deducción de determinados egresos, a pesar de ser evidente que estos se encuentran plenamente relaciones al objeto social, giro del negocio e incluso con la generación de rentas gravadas con este tributo.

2.1.6.3.3.1. Gastos sujetos a límites por la Ley del Impuesto a la Renta

2.1.6.3.3.1.1. Implicancias tributarias y contables en los gastos de representación

Para efectos tributarios, los gastos de representación se encuentran sujetos a límites cuantitativos y cualitativos de acuerdo a lo regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, en su reglamento y como en la normativa que regulada el Impuesto General a las ventas (IGV).

Es por ello, que se debe acreditar cuantitativa y cualitativamente que este gasto por representación es deducible para efectos de renta. Asimismo, los gastos de representación otorgaran derecho a crédito fiscal, en la parte que, en conjunto del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de 40 UITs.

Al respecto, resulta necesario traer a colación el INFORME N° 042-2004/SUNAT-2B0000 de fecha: 09 de marzo del 2004, en la cual se establece que en el caso que en un mes determinado se exceda alguno de los límites establecidos para el uso del crédito fiscal respecto de los gastos de representación propios del giro o negocio, dicho exceso no generará derecho a crédito fiscal.

En esa línea, para efecto de reconocer el crédito fiscal, el Tribunal Fiscal en su RTF N° 03934-4-2002 de fecha 19 de julio del 2002, estableció el siguiente criterio:

“Se confirma la apelada respecto a la omisión al Impuesto General a las Ventas proveniente de los reparos al crédito fiscal, debido a que la recurrente no ha sustentado en forma alguna la relación de causalidad para el Impuesto a la Renta y por lo tanto la deducibilidad para el mismo de los gastos en que habría incurrido por concepto de agasajos a clientes. Se establece que los gastos tales como obsequios o agasajos son, en principio, deducibles para la determinación de la renta neta, en tanto se demuestre su relación de causalidad con las rentas gravadas y se encuentren dentro de los límites establecidos por la norma”.

Por tanto, mencionamos que el único gasto sujeto a límite explícito en la norma son los gastos de representación, más no los otros gastos que generan derecho a uso del crédito fiscal. Debiéndose establecer cuál es el procedimiento a seguir respecto a los otros gastos con esta incidencia.

2.1.7. Análisis legislativo comparado del Crédito fiscal

Alex Córdova (2003,243)¹⁵ menciona que con relación a los requisitos de carácter sustancial, la legislación comparada suele establecer dos exigencias: (I) que el impuesto que se pretenda deducir haya sido asumido como consecuencia de las exigencias de la empresa; (II) que las adquisiciones por las que se pagó el impuesto a deducir sean destinadas a operaciones gravadas.

Respecto al requisito del inciso a) del artículo 18° del IGV, algunas legislaciones configuran términos amplios, otorgando facilidades para deducción del crédito fiscal consecuencia de haber desarrollado las actividades propias del giro del negocio. Cuando otros modelos optan por legislaciones más restrictivas como podremos verificar a continuación.

2.1.7.1. Legislación Europea

La Ley Italiana en su artículo 19° condiciona únicamente a que el derecho del impuesto se deba a pleno ejercicio de la empresa, arte o ejercicio. Cosa similar que ocurre con la Legislación Española, la cual permite deducir el crédito fiscal del impuesto que haya gravado las adquisiciones de bienes y servicios directos y exclusivamente afectados al ejercicio de su actividad o profesión.

En estos casos la prohibición al uso del crédito fiscal sólo opera tratándose de los supuestos que están taxativamente establecidos por sus legislaciones. Esta corriente es adoptada por legislación como la francesa, español, italiana y otras europeas.

2.1.7.2. Legislación Latinoamericana

En el caso de países de Latinoamérica, podemos encontrar dos modelos de legislaciones más exigentes a las europeas. El primero nos dice que sólo otorgan derecho al crédito fiscal respecto a aquellas adquisiciones estrictamente indispensables para el desarrollo de sus actividades o generación de renta. Este es el caso de la legislación chilena, cuya norma en su artículo 23° del inciso I) menciona que “(...) *dará derecho a crédito el impuesto*

¹⁵ Tratamiento del Crédito Fiscal. Tema II. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Perú (2003,243).

soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales (...) que tengan relación con el giro o actividad del contribuyente (...)”.

El otro modelo, considerado por su rigurosidad, ya que condicionan la utilización del crédito fiscal a que las adquisiciones constituyan costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta. Los legisladores de estos países optan por este requisito sustancial para darle mayor exigencia a la definición de “giro del contribuyente” o “actividad habitual de la empresa”, como nos menciona Alex Córdova (2003, Opt.Cit.:244).

Así tenemos el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado colombiano que señala se podrá deducir “(...) *solo los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto de acuerdo a las disposiciones de la ley de renta (...)*”.

Dentro de esta línea, las legislaciones como la colombiana, mexicana y peruana establecen requisitos rigurosos, estableciendo que solo es deducible el crédito de las adquisiciones que se consideren como gasto o costo según el Impuesto a la Renta, partiendo de la premisa que estos están vinculados al giro del negocio.

Sin embargo, como podremos ver más adelante, las contingencias financieras y fiscales que se generaran para el contribuyente debido a las restricciones o limitaciones a la deducción de ciertos gastos o costos a pesar de estar vinculados con el giro del negocio, únicamente atendiendo a las particularidades inherentes a este tributo.

2.1.7.3. Teoría de la neutralidad tributaria del IGV, como sustento para utilización del crédito fiscal

El IGV es un impuesto que no debe afectar económicamente al empresario al no incorporarlo como costo en el precio, debido a que el IGV tiene naturaleza financiera, según nos indica Marco Chávez (2012,1), en su definición de neutralidad tributaria.

En este contexto, la imposición del IGV tiene como objetivo fundamental lograr una adecuada recaudación de la manera más neutral posible. Obligando a tener un sistema financiero que evite efectos de acumulación o piramidación de este impuesto.

Cada uno de los 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 esta 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.

Al respecto, los empresarios pagan el impuesto devengado por sus propias ventas, con deducción del impuesto que ha gravado sus compras.

Este fundamento es válido para reconocer el derecho del crédito fiscal, porque existe una contraprestación pecuniaria a los proveedores que debe ser fehaciente y debe permitir el derecho a su utilización cumpliendo cada uno de los requisitos sustanciales y formales de la Ley del IGV, además del principio de neutralidad tributaria del IGV.

Por ello, la SUNAT no debe desconocer el derecho a su utilización y compensación con el débito fiscal, porque al no reconocer el derecho al crédito fiscal por el principio de neutralidad tributaria el impuesto se está desnaturalizando. Obligándome según su posición a efectuar un doble desembolso por la adquisición de bienes o servicios.

2.2. BASES TEÓRICAS

IGV: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Alex Córdova (2006, 1049) en el libro “Temas de derecho tributario y de derecho público” detalla que: “El Impuesto General a las Ventas en el Perú es un impuesto al consumo, estructurado bajo la técnica del valor agregado. Por tanto, es un impuesto plurifásico (excepto en el caso de la primera venta de inmueble por un constructor), no acumulativo y que se determina bajo el mecanismo de deducción sobre base financiera.

El valor agregado no constituye un elemento jurídico sino económico. (...) ahora bien, existen diversos mecanismos utilizados por la técnica tributaria para gravar el valor agregado y eliminar los efectos acumulativos de la imposición al consumo a lo largo de la cadena de producción y comercialización. Así, existen, los sistemas de imposición al valor agregado por el método de adición o por el mecanismo de deducción, teniendo este último dos variantes, sobre base real (en función a los consumo efectivos de bienes y servicios en las actividades gravadas de los agentes económicos) o sobre base financiera (deducción como crédito fiscal del impuesto trasladado por adquisiciones destinadas potencialmente a la realización de operaciones gravadas.)

Lo que si corresponde señalar es que 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 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.

(...) El mecanismo de la imposición sobre el valor agregado neto caracteriza el IVA como un instrumento neutral respecto al número de ciclos económicos hasta que los bienes o servicios se repercutan sobre el consumidor final.

Sin embargo, la neutralidad del impuesto puede verse afectada por diversos factores recogidos por las legislaciones nacionales, y en esto no es ajeno el caso peruano.”

De acuerdo a lo mencionado por Alex Córdova, existen dos factores que afectan la neutralidad del IGV, y uno se debe a las limitaciones a la deducción del crédito fiscal, tema que estamos investigando. Sobre lo mencionado, nos menciona que “Un segundo factor que afecta a la neutralidad del impuesto, está constituido por las limitaciones o restricciones legales a la deducción del crédito fiscal por situaciones o causas ajenas a la propia naturaleza del impuesto sobre el valor agregado. Este es el caso, por ejemplo, de la prohibición a utilizar como crédito fiscal, el impuesto trasladado como consecuencia de la adquisición de bienes de capital (como ocurre en Colombia), el establecimiento de obligaciones formales cuyo incumplimiento se sanciona con la pérdida del crédito fiscal en lugar de la imposición de sanciones administrativas, la aplicación de restricciones a la deducción del crédito fiscal por disposiciones contenidas en tributos de distinta naturaleza, así como por la implementación de medidas o controles excesivos para luchar contra la evasión tributaria.

El caso peruano no es ajeno a estos factores que se manifiestan no solo en las exoneraciones vigentes en materia de este tributo, sino también en las diversas limitaciones establecidas en la legislación para el uso del crédito fiscal.

TEORIA DEL VALOR AGREGADO EN EL IVA

Cesare Cosciani (1969, 110) nos explica que “el impuesto al valor agregado, concebido como impuesto general y uniforme, debe estructurarse de manera tal que a través de la imposición de los valores adicionados por las actividades independientes, grave en igual medida toda la renta nacional neta, sin que ninguna de las partes sufra procesos de doble imposición o beneficios por saltos del impuesto; de la misma manera que un impuesto

general y uniforme a la renta debe incluir los réditos de los distintos sujetos, para lograr un monto total o igual a la renta nacional.

(...) la determinación de los motivos lógicos de la presencia de un impuesto en un sistema tributario y su ubicación en el ámbito de un conjunto orgánico de exacciones, permite apreciar mejor la utilidad de su existencia y delimitar sus características y estructuras.

Esto no importa investigar pura y simplemente la razón de elegir ese tipo de contribución, sino si ese tipo y esa configuración armonizan con la lógica y con los motivos determinantes de la creación y persistencia de las demás formas de imposición que integran el sistema tributario. El deseo de asegurar determinado recurso adicional al presupuesto del Estado no basta para justificarlo, porque no demuestra si tal modalidad de exacción coincide con otras existentes desde antes o si otros tipos de imposición no responden mejor a dicha finalidad.

En esencia, toda contribución se propone asegurar al Estado un determinado recurso; pero los ingresos presupuestarios no tienen como único objetivo repartir las cargas entre las distintas clases sociales, pues también constituyen un medio para asegurar el logro de determinados objetivos fuera de gastar lo que se recaude, también merced a los efectos atribuibles a la propia exacción.

En las finanzas neutrales, donde los ingresos tienen como única finalidad cubrir los gastos inherentes a la actividad financiera del Estado, las modalidades de la exacción deberán adaptarse, por lo menos, al criterio fijado por el Estado como equitativo en aquel momento (y el concepto de equidad puede variar en el tiempo a medida que cambian los “gustos” y los juicios de valor de la clase dirigente) para distribuir la carga entre los miembros de la colectividad. Y entonces se procurará vincular tal concepto con la equidad, por ejemplo, al de capacidad contributiva o al de contraprestación o a otros elementos, según que se considere justo que cada uno pague según sus posibilidades económicas (concepto también muy subjetivo, especialmente en su determinación cuantitativa) o sobre la base del goce presunto de los servicios públicos.

Así es como el IVA (IGV en el caso peruano) se muestra como un impuesto indirecto que grava un porcentaje sobre el valor neto que una empresa otorga a materias, bienes y

servicios adquiridos a otras, para la realización de su actividad. Pretendiendo evitar la doble imposición y el efecto cascada, sino también crear un mercado de libre competencia ya que el principal objetivo es hacer que la imposición indirecta no afectara a las empresas productoras del bien o servicio mostrándose neutral, recayendo tan solo en el consumidor final. (Felix Ureña, 1998, 215).

De cualquier forma, debe quedar claro que el IVA es un impuesto general al consumo de bienes y servicios cuyo principio económico fundamental es el de neutralidad, que en el ámbito del impuesto tiene distintas manifestaciones.

Neutralidad en el sentido de que el empresario durante la cadena de comercialización no asume ningún costo económico por concepto del IVA, aunque si costos financieros en los hechos gravados en los que están obligados a empozar el impuesto sin haberlo necesariamente percibido. Asimismo, neutralidad en el sentido de que las decisiones de consumo de bienes y servicios no deben estar influidas por la carga impositiva, mencionado por Walker Villanueva (2009, 19) en el “Estudio del impuesto al valor agregado en el Perú”.

TEORIA DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD DEL IGV

Como nos menciona Elizabeth Emilfork (1988, 25), en su libro “Impuesto al valor agregado”, que “el IVA ha sido preocupación de la Ciencia de las Finanzas Publicas el precisar los criterios que deben considerarse en la estructuración de un sistema impositivo. Tales criterios se han concretado en los llamados “principios de imposición” los que, son los siguientes: a) máxima neutralidad económica; b) equidad y c) costos mínimos de recaudación y cumplimiento, compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales”.

El principio de neutralidad implica que el impuesto cumpla su función sin interferir en las actitudes de los agentes económicos, o, como señala Clara Sullivan (1978,339) que “un impuesto neutral puede ser definido como aquel que no tiene ningún efecto sobre la asignación de los recursos de la economía”. En otras palabras, Elizabeth nos explica que

“no se cumplirá este principio si, por efectos de la imposición se produce un cambio en las decisiones que los individuos habrían adoptado, en ausencia de ella.

La equidad dice relación con la distribución de la carga impositiva, y, en tal medida, se identifica con la noción de “capacidad contributiva”. Las manifestaciones de ella usualmente utilizadas son: la renta, el patrimonio y el gasto o consumo. El ultimo principio propicia una administración eficiente, un sistema tributario simple que facilite el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias, cuidando sin embargo de asegurar un adecuado control de la evasión.

El impuesto al gasto supone gravar solo aquella parte de la renta que es consumida, excluyéndose en consecuencia la que se destine al ahorro o a la inversión. Dos alternativas económicas se señalan como aptas para concretar este objetivo: la primera supone determinar la suma de los gastos efectuados en un periodo determinado y la segunda, actuar a través de Impuestos a los consumos.

Estos tributos gravan la venta (o producción) de artículos de consumo y se recaudan de los vendedores. La recaudación se efectúa pues en forma indirecta dando lugar al fenómeno económico de la traslación de la carga impositiva hacia adelante, es decir, hacia el consumidor final, quien será en definitiva el incidido por el tributo. De ello se desprende que el impuesto no debe alterar los ingresos monetarios de los agentes económicos que intervienen en la cadena de producción y comercialización y que no revistan el carácter de consumidores finales.

2.3. MARCO CONCEPTUAL O GLOSARIO

A continuación presentaremos una relación de abreviaturas y normas citadas en el presente trabajo de investigación, que serán conceptualizados según sea necesario.

RTF	Resolución del Tribunal Fiscal
IGV	Impuesto General a las Ventas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIR	TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, de 08-12-2004)
TUO	Texto Único ordenado
IBS	Impuesto a los Bienes y Servicios
CF	Crédito fiscal
DF	Debito fiscal
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
Art. /art.	Artículo / artículo
UIT	Unidad Impositiva Tributaria
RMV	Remuneración mínima vital
ADEX	Asociación de Exportadores del Perú

2.4. BASE LEGAL

2.4.1. Límites de los gastos establecidos por el artículo 37° del TUO de la LIR:

El artículo 37° prevé límites cuantitativos para la deducción de algunos gastos, entre ellos tenemos a gastos sujetos condicionados a límites, cuya deducción depende de no exceder esta proporción, y que además estos tienen incidencia o generan derecho a crédito fiscal.

Entre ellos tenemos a:

CUADRO N°01: Gastos sujetos a límites por el Artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la renta con incidencia en el IGV.

GASTOS SUJETOS A LIMITE (Art.37°):	LIMITE:
Inciso ll) Gastos recreativos	0.5% Ingresos Netos o 40 UITs
Inciso q) Gastos representación	0.5% Ingresos Brutos o 40 UITs
Inciso r) Gastos de viajes	Limite diario viáticos nacional e internacional
Inciso w) Gastos vehículos	30 UITs
Inciso a1) Gastos movilidad	4% RMV
Gastos por interés a vinculada (Subcapitalización)	3 veces el patrimonio de la empresa
Gastos en investigación e innovación tecnológica	10% Ingresos netos o 300 UITs

Fuente: Elaboración propia

Es de suma importancia conocer estos gastos porque serán de análisis a lo largo de nuestra investigación.

Cabe resaltar y subrayar que los límites cuantitativos mencionados en este cuadro tendrán incidencia inicialmente para deducción de los gastos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, y luego para deducción del crédito fiscal relativo al gasto o costo que está siendo reparado.

De igual manera, las RTF N° 740-4-97,669-4-97,2109-4-96,791-4-97 y 1160-5-97 hacen mención a fallos del Tribunal Fiscal que establecen que las formalidades reglamentarias para la deducción del crédito fiscal no deben anteponerse a la presentación de la estructura y características del Impuesto General a las Ventas como impuesto al valor agregado.

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 740-4-97

Se discute básicamente la utilización de un mayor crédito fiscal por parte de la recurrente, como consecuencia de no aplicar proporcionalidad establecido en el artículo 6° del Decreto Supremo N°029-94-EF.

(...) Que las citadas disposiciones responden al concepto de la estructura del Impuesto General a las Ventas adoptada por el legislador, esto es, la noción teórica de un impuesto al valor agregado cuyo crédito fiscal corresponde a deducciones financieras y de tipo consumo respecto al tratamiento de los bienes y servicios adquiridos, es decir, un sistema de deducciones amplias pues se otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades, principio que es diferente al de los sistemas de deducciones físicas en los cuales sólo se permite la deducción de los insumos, materias primas y envases que integran el producto que se vende o se han destinado a los servicios que se presten;

Que si bien el Decreto Supremo N°029-94-EF señala que la deducción del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes y servicios destinados a operaciones gravas procederá una vez comunicada a la SUNAT, el establecimiento de una formalidad que corresponde a un control administrativo no puede desvirtuar la estructura del Impuesto al Valor Agregado, presupuesto que además se encuentra establecido mediante una Ley; (...).

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 669-4-97

La cuestión es dilucidar el desconocimiento del crédito fiscal en el caso de facturas registradas con más de dos meses de emitidas.

(...) Que por la naturaleza misma del impuesto no media ninguna justificación para limitar el uso del crédito fiscal a su registro dentro de un plazo determinado, así, la imprescriptibilidad del mismo debe estar en función de la característica del impuesto y no de situaciones formales que varían el mecanismo del impuesto no previstas en la Ley;

Que cualquier remisión normativa debió respetar los propios términos de la Ley delegante a fin de garantizar la reserva de la Ley, en los aspectos centrales de los elementos del tributo, en tal sentido, debe interpretarse al reglamento como un complemento indispensable para no variar lo previsto en la Ley, la cual no ha desarrollado ninguna limitación en los términos previstos por la norma reglamentaria, así, mal podrían equipararse los efectos esgrimidos por este último dispositivo a los requisitos sustanciales y formales previstos en la Ley referidos al derecho a deducir crédito fiscal, pues de por medio no sólo se encuentra lo referido a la jerarquía de normas sino también la razonabilidad de las disposiciones tributarias respectivas.(...) Que el Impuesto General a las Ventas vigente en nuestra legislación, es lo que teóricamente se conoce como un impuesto al valor agregado, con crédito fiscal de deducciones financieras y tipo de consumo respecto al tratamiento a los bienes y servicios adquiridos, esto es, que es de deducciones amplias, pues se otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades, (...)

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 2109-4-96

Controversia en solicitud de devolución del saldo a favor como exportador del Impuesto General a las Ventas.

(...) Que en lo correspondiente al cuarto reparo, debe señalarse que si bien el inciso a) del artículo 18° del Decreto Legislativo N°775, establece como uno de los requisitos sustanciales para el goce del crédito fiscal, que las adquisiciones de bienes o

servicios sean permitidos como gastos o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no este afecto a este último impuesto, ello no significa que además, exige que se trate de gastos o costos de un determinado ejercicio gravable (el subrayado es propio);

Que si bien la legislación del Impuesto a la Renta plantea para su tercera categoría la aplicación de gastos y de ingresos de acuerdo al principio de lo devengado, dicha disposición tienen plena vigencia sólo para efectos de dicho impuesto y no para el Impuesto General a las Ventas, cuya legislación corresponde a lo que en doctrina se denomina determinación del valor agregado por sustracción sobre base financiera y en cuanto al crédito fiscal, es del tipo deducciones financieras y tipo consumo para el tratamiento de los bienes de capital, lo cual implica el derecho a la deducción total del crédito en el periodo en el que se realizan las adquisiciones, sin importar que el pago se realice a plazos o al contado (...)

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 791-4-97

Controversia por compensación del crédito fiscal con otros tributos o con el impuesto General a las Ventas correspondiente a periodos anteriores a la generación del mencionado crédito fiscal.

(...) Que 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 periodos, diferenciándose así del método de sustracción sobre base real, en que este último considera que el crédito fiscal puede ser ganado por cualquier insumo o bien utilizado en un proceso de producción, sin importar cuando fueron adquiridos. (...) Que el sistema de deducciones sobre base financiera no permite la aplicación retroactiva del crédito fiscal a operaciones de venta gravadas con el impuesto, así estas se encuentren directamente vinculadas, teniendo derecho el contribuyente a su aplicación a partir de la fecha de su anotación en el registro de compras respectivo, así como del cumplimiento de

los demás requisitos formales y sustanciales establecidos en los artículos 18° y 19° del Decreto Legislativo N°775;

Que permitida la deducción del crédito fiscal en referencia, así como su aplicación en el mes y en el arrastre del saldo en los periodos sucesivos, la compensación discutida no procede al no responder a los criterios técnicos que fundamentan el sistema del impuesto al valor agregado adoptado ni tampoco ajustarse a la legislación pertinente; (...).

2.4.2. Jurisprudencia del “Principio de causalidad”

El análisis de la “necesidad del gasto” respecto del mantenimiento de la fuente y generación de rentas gravadas como condición exigida para la deducción que permite calcular la renta neta sujeta a imposición, ha planteado diversa jurisprudencia, entre ella:

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 710-2-99 del 28 de mayo de 1999, criterio de causalidad reiterado por la RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 1275-5-2004 del 5 de marzo del 2014.

En esta resolución se establece que:

“Que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual, para ser determinado deberá aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones”.

Así pues, como menciona esta resolución, la legislación de renta permite la deducibilidad de los gastos directos que guardan relación con los ingresos gravados, y que sirven para mantener la fuente generadora de rentas, en una relación causal.

2.4.3. La seguridad jurídica como principio constitucional

En el expediente N°0016-2002-AI/TC emitido por el Tribunal Constitucional, nos detalla que: *“en nuestra Norma Fundamental no reconoce de modo expreso a la seguridad jurídica como un principio constitucional, es menester que este Tribunal determine si el principio aludido es uno de rango constitucional, y, por ende, si es susceptible de alegarse como afectado a efectos de determinarse la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley o parte de ésta.*

El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (Sustentada en STCE 36/1991, FJ 5).

El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.

En relación a lo descrito, podemos mencionar que el reconocimiento del principio de seguridad jurídica es implícito en nuestra Constitución, y esta se centra en la certeza y confianza del contribuyente en la aplicación del ordenamiento jurídico, fundamentada en la legalidad, irretroactividad de la norma, publicidad y otros principios vinculados al Estado de derecho.

HIPÓTESIS Y VARIABLES

3.1. HIPOTESIS GENERAL

- Si las empresas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, aplican íntegramente el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta estarían directamente referidos al principio de neutralidad tributaria del IGV.

3.2. HIPOTESIS ESPECÍFICAS

- Si las empresas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, aplican íntegramente el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta lograrían seguridad jurídica en la determinación de impuestos.
- Si las empresas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, aplican íntegramente el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta evitarían perjuicios económicos por infracciones y sanciones generadas por la utilización indebida de crédito fiscal.

3.3. Identificación de variables

Variable Independiente X= Crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas

Variable Dependiente Y = Seguridad Jurídica

Variable Dependiente Z = Perjuicios económicos

3.4. Operacionalización de variables

Indicadores de la Variable Independiente X = Crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas

X1 Adquisición de bienes y servicios

X2 Comprobantes de pago

X3 Registro de compras

Indicadores de la Variable Dependiente Y= Seguridad Jurídica

Y1 Leyes

Y2 Estabilidad jurídica

Y3 Principio Constitucional Tributario

Indicadores de la Variable Dependiente Z = Perjuicios económicos

Z1 Sobrecostos tributarios

Z2 Infracciones

Z3 Sanciones

3.5. Matriz de consistencia

*(Se adjunta en los anexos)

METODOLOGÍA**4.1. TIPO Y DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN****4.1.1. TIPO**

La investigación es de tipo DESCRIPTIVA MIXTA porque permitirá evaluar y describir los componentes principales de la realidad problemática. La investigación describe cada uno de los factores y contingencias generadas por la no utilización del crédito fiscal por excesos de gastos sujetos a límites por el Impuesto a la Renta.

4.1.2. DISEÑO

Cuenta con un diseño TRANSVERSAL DESCRIPTIVO debido a que se tiene como objetivo indagar sobre la incidencia y los valores en que se manifiestan las variables de la problemática del tema en investigación.

4.2. UNIDAD DE ANÁLISIS

El caso seleccionado para análisis de resultado financieros y tributarios de una compañía que integra el sector de industria y consumo masivo considerado principal contribuyente nacional por parte de la Administración Tributaria. Esta compañía tiene como giro principal la venta y distribución para consumo masivo de bienes y la prestación servicios a nivel local e internacional. Asimismo, se realizará el análisis de la encuesta a contadores, abogados y tributaristas que laboran en empresas de diversos sectores en el país, y están que conocen del tema de investigación.

4.3. POBLACIÓN DE ESTUDIO

Empresa de tercera categoría del régimen general de renta considerada principal contribuyente nacional del sector industria y consumo masivo en el Perú.

4.3. SELECCIÓN DE MUESTRA

Para la selección de la muestra se utilizara la lista registrada por la SUNAT, donde se señala la lista de grandes empresas consideradas principales contribuyentes nacionales del sector industria y consumo masivo en el Perú en el 2015.

Asimismo, para el presente trabajo indicamos el universo un número de contribuyentes 208,900¹⁶ perceptores de rentas de tercera categoría que pertenecen al sector manufactura hasta diciembre 2015, que son empresas constituidas en el país bajo las diversas formas societarias señaladas en la Ley General de Sociedades.

- MUESTRA

Para la determinación de la muestra se utilizaron los valores del universo de contribuyentes mencionados en el párrafo anterior, determinándose una muestra de 96 contribuyentes.

Aplicándose la siguiente formula:

$$n = \frac{K^2 * p * q * N}{(e^2 * (N - 1)) + K^2 * p * q}$$

En donde:

n: tamaño de la muestra

N: población

¹⁶ Información obtenida de la página institucional y estadística de SUNAT, en nota tributaria con fecha 31 febrero del 2016. Puede ver la información en: http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_cuadros.html

K: nivel de confianza

p: probabilidad de acierto y éxito

q: probabilidad de desacierto

e: error muestral

Para realizar el cálculo consideramos un nivel de confianza K= 95%, un error muestral e=10%, probabilidad p=0.5 y probabilidad q=0.5.

$$\frac{3.84 * 0.5 * 0.5 * 208,900}{(0.01 * (208,900-1)) + 3.84 * 0.5 * 0.5} = 96$$

La muestra obtenida ha sido distribuida en función a la concentración de la recaudación del pago a cuenta y regularización del impuesto de tercera categoría según la actividad de manufactura al mes de diciembre 2015 (rentas empresariales), según mencionamos a continuación:

TIPO DE CONTRIBUYENTE	%	MUESTRA
Principales contribuyentes nacionales	32%	31
Medianos y pequeños contribuyentes	68%	65
		96

Se encuestaron a 96 profesionales que trabajan en empresas del sector industria ubicadas en la ciudad de Lima, siendo encuestados: 63 contadores, 3 abogados y 2 economistas, trabajadores de empresas ubicadas en la ciudad de Lima.

4.5. TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Los instrumentos utilizados para la investigación son evaluación de resultados financieros y tributarios de una empresa del sector industria y consumo masivo, las fichas bibliográficas y las encuestas a contadores, abogados y economistas especialistas en materia contable y tributaria que laboran en empresas de diferentes sectores en el país. Permitiendo la recolección de la información y análisis del problema para sustentar el resultado de la investigación y discusión.

4.7. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Mediante el análisis conceptual, uso de fichas bibliográficas y encuestas referentes al problema en estudio, podremos analizar estas interrogantes y nos permitirá presentar los resultados y conclusiones de la investigación que serán presentados en el capítulo 5 de la presente investigación.

Aplicación del exceso de gastos sujetos a límite en el Impuesto a la renta del periodo 2015

Los Estados Financieros que a continuación se muestran han sido en referencia a la información presentada en la página web de la Superintendencia de Mercado de Valores perteneciente a una empresa del sector industria y retail considerada como principal contribuyente nacional.¹⁷

Asimismo, en la información presentada a continuación se muestra una estimación al cálculo del impuesto a la renta corriente del periodo 2015 de la compañía que será sujeta a análisis en la investigación.

¹⁷ La información puede ser consultada en el siguiente link:
http://www.smv.gob.pe/Frm_Memorias.aspx?data=A84BDAFE42EDA8080BA2A674CA2271896F175FB780

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA (en miles de soles)

Al 31 de Diciembre del 2015

(miles de S/.)

Activo

Activo Corriente

Efectivo y Equivalentes de efectivo	4,440,397
Cuentas por Cobrar Comerciales (neto de intereses)	10,371,826
Cuentas por Cobrar a Partes Relacionadas	41,320,326
Otras Cuentas por Cobrar (neto)	7,078,191
Activos no Corrientes mantenidos para la Venta	
Total Activo Corriente	<u>63,210,740</u>

Activo No Corriente

Inversiones Financieras otros	77,940,426
Propiedades de Inversión	548,785,891
Propiedad, Planta y Equipo (neto)	2,253,121
Activos Intangibles (neto)	566,520
Activo por Impuesto a la Renta Diferido	
Crédito Mercantil	
Total Activo No Corriente	<u>629,545,958</u>

TOTAL ACTIVO

692,756,698

Pasivo	263,355,191
Pasivo Corriente	
Sobregiros Bancarios	9,260
Obligaciones financieras	15,767,899
Cuentas por Pagar Comerciales	6,029,847
Cuentas por Pagar a Partes Relacionadas	20,690,721
Tributos	2,708,945
Depositos en garantia	1,768,473
Remuneraciones	1,242,666
Total Pasivo Corriente	48,217,811
Pasivo No Corriente	
Obligaciones financieras	6,399,133
Otras Cuentas por Pagar	371,982
Ingresos Diferidos (netos)	1,472,130
Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido	93,022,466
Total Pasivo No Corriente	101,265,711
Total Pasivo	149,483,522
Patrimonio Neto	
Capital	242,213,405
Capital Adicional	
Reservas Legales	3,810,857
Otras Reservas	
Resultados Acumulados	272,691,944
Resultados Ejercicio	24,556,969
Total Patrimonio Neto	543,273,175
Total Patrimonio Neto	543,273,175
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	692,756,698

ESTADO DE RESULTADOS (en miles de soles)

	<u>S/.</u>
1. INGRESOS	
1. Ventas netas (ingresos operacionales)	61,793,350
2. Otros ingresos operacionales	12,856,018
INGRESOS	<u>74,649,368</u>
2. COSTO DE VENTAS	
1. Costo de ventas operacionales	-12,733,046
2. Otros costo de ventas	-24,567
UTILIDAD (PERDIDA) BRUTA	<u>61,891,755</u>
3. GASTOS	
1. Gastos de ventas	-13,947,364
2. Gastos de administración	-23,376,268
UTILIDAD (PERDIDA) OPERACION	<u>24,568,123</u>
4. OTROS INGRESOS Y GASTOS	
1. Ingresos financieros	3,174,953
2. Gastos financieros	-1,293,765
3. Otros ingresos	5,323,292
4. Otros egresos	-2,621,850
UTILIDAD (PERDIDA) GESTION	<u>29,150,753</u>
5. INGRES.Y GTOS. DESP GESTION	
1. Diferencia en cambio, net	2,282,868
UTILIDAD (PERDIDA) ANTES DE IMPTO A LA REN	<u>31,433,621</u>
6. DEDUCCIONES LEGALES	
1. Impuesto a la Renta	-6,876,652
UTILIDAD (PERDIDA) NETA	<u>24,556,969</u>
UTILIDAD (PERDIDA) NETA	<u>24,556,969</u>

CALCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA
AL 31 DICIEMBRE 2015
(Expresado en nuevos soles)

Concepto	IR 2015
Utilidad antes de impuestos y participaciones	31,433,621
Reparos para determinar el resultado fiscal:	
Adiciones	8,238,525
* Multas y sanciones fiscales	344,460
* Gastos sin sustento	435,745
* Exceso de gastos recreativos	1,234,780
* IGV retiro de bienes	845,200
* Exceso gastos de representación	984,490
* Vacaciones pendientes de pago	1,574,450
* Donaciones sin sustento	848,900
* Destrucción de inventario sin sustento	1,849,900
* Gastos de auditoria	120,600
Deducciones	(1,867,960)
* Gastos de auditoria devengados	(82,000)
* Vacaciones pagadas en el período	(1,543,800)
* Extornos de provisiones	(242,160)
Sub-total	37,804,186
Pérdida tributaria de ejercicios anteriores	0
Sub-total	37,804,186
Participación de los trabajadores (8%)	(3,024,335)
Renta neta imponible	34,779,851
Cálculo del Impuesto	
Aplicación de la tasa - (28%)	9,738,358
Créditos con derecho a devolución	
Pagos a cuenta	(2,367,000)
Total deuda tributaria (Saldo a favor)	7,371,358

RESULTADO Y DISCUSIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

En el presente trabajo de investigación se entrevistó a un total de 96 profesionales especialistas en temas tributarios, siendo encuestados: 63 contadores, 3 abogados y 2 economistas.

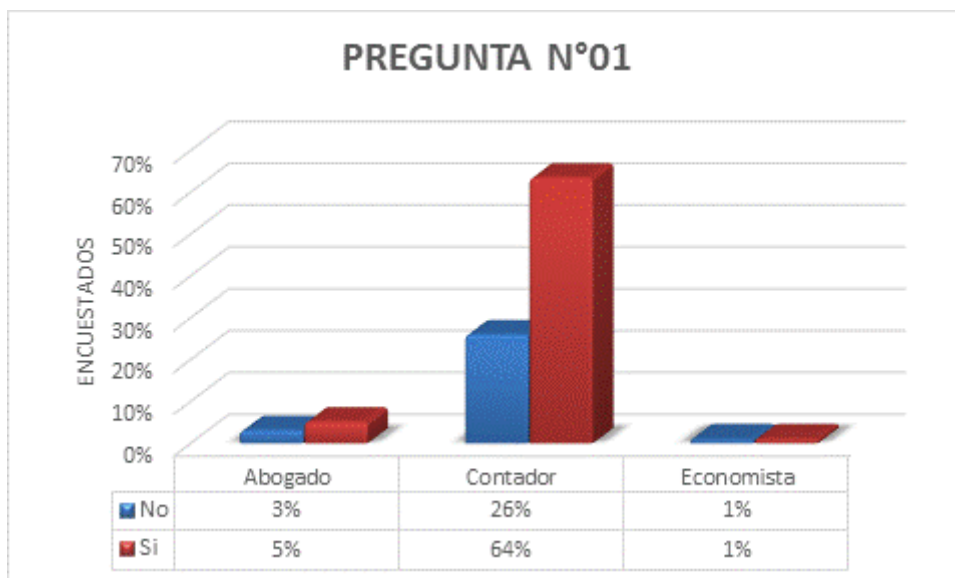
Además, se realizara el análisis de los estados financieros y cálculo del impuesto a la renta corriente del 2015 para comprobación de la hipótesis de la investigación.

A continuación se detallan las preguntas realizadas en la encuesta y los resultados de la investigación.

PREGUNTA N°01. ¿Considera usted que la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento, facilitan la utilización del crédito fiscal de gastos que exceden los límites de la Ley de Impuesto a la Renta?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	3%	5%	8
Contador	26%	64%	86
Economista	1%	1%	2
Total	29	67	96



Lo que significa que el 70% (integrado por contadores 64%, abogados 5% y economistas 1%) considera que la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento si permite la utilización del crédito fiscal de los gastos que exceden los límites de la ley de renta. Mientras que un 30% (integrado por contadores 26%, abogados 3% y economistas 1%), considera que no permite dicha utilización.

Como podemos apreciar en la gráfica, muchos especialistas consideran que si pueden utilizar el crédito fiscal de dicho exceso de límite.

Vale decir que, según el resultado presentado en la primera pregunta, el 30% de profesionales encuestados desconocen los límites legales y tributarios del Impuesto General a las Ventas. Limite descrito en la parte inicial de nuestra investigación, donde la utilización del crédito fiscal está limitada a la deducción del costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta según lo indica el artículo 18° inciso a) de la Ley del IGV.

PREGUNTA N°02. ¿Considera usted que la Ley del IGV y su reglamento, indican explícitamente que no se debe utilizar el crédito fiscal de gastos que exceden los límites de la Ley del Impuesto a la Renta?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	3%	5%	8
Contador	66%	24%	86
Economista	2%	0%	2
Total	68	28	96



Lo que significa que el 71% (integrado por contadores 66%, abogados 3% y economistas 2%) consideran que la Ley del IGV y su reglamento no indican explícitamente que no se debe utilizar el crédito de los gastos que exceden los límites de la ley de renta. Sin embargo, un 39% (representado por contadores 24%, abogados 5% y economistas 0%) mencionan que ley indica claramente que dicha utilización no está permitida.

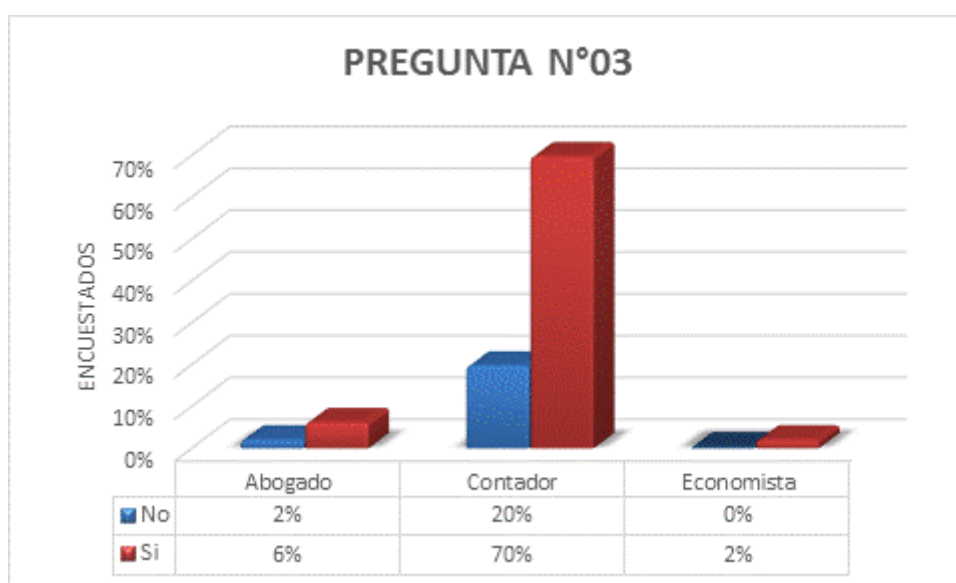
Como podemos apreciar de la gráfica, el 71% de especialistas indican que la Ley del IGV y su reglamento no expresan explícitamente si dicho crédito fiscal es permitido para el cálculo de impuestos mensuales, afectando el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Vale decir que los contribuyentes deben analizar el contexto del artículo 18° inciso a) de la Ley del IGV para entender y conocer los límites y perjuicios económicos que se generan por la aplicación legal de la ley. No existiendo claridad en la norma lo que genera las equivocaciones que comentamos en la pregunta 1 de nuestra encuesta.

PREGUNTA N°03. ¿Considera usted que la Ley del IGV y su reglamento, condicionan legalmente la utilización del crédito fiscal a la deducción de costos y gastos para efectos de renta?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	2%	6%	8
Contador	20%	70%	86
Economista	0%	2%	2
Total	21	75	96



Lo que significa que el 78% (integrado por contadores 70%, abogados 6% y economistas 3%) consideran que la Ley del IGV y su reglamento condicionan indebidamente la utilización del crédito fiscal a la deducción para efectos de renta los costos y gastos que generan este crédito fiscal. Mientras que un 22% (integrado por contadores 20% y economistas 2%) consideran que la Ley de IGV y su reglamento no limitan ninguna deducción.

Desde nuestra opinión, la Legislación del IGV si limita la utilización del crédito fiscal según lo mencionado en el artículo 18 inciso a).

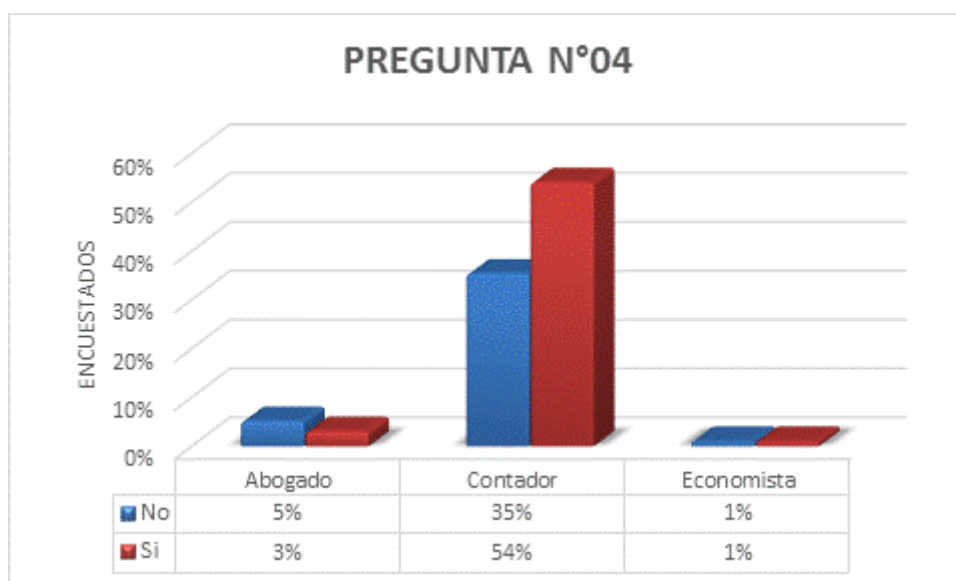
Cabe señalar, que la Administración Tributaria tiene el objetivo de sólo limitar los gastos para efectos del Impuesto a la Renta, con el fin de evitar la defraudación fiscal; por ello, se

impuso legalmente límites a los gastos según el artículo 37 de la LIR. Estos límites vinculados a la Ley de Renta afecta a la deducción del crédito fiscal porque limita también su utilización en las declaraciones y liquidaciones de impuestos, tal como se señala en los resultados de la pregunta 1.

PREGUNTA N°04. ¿Usted determina los límites de gastos para efectos de renta en sus declaraciones mensuales de impuestos – IGV?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	5%	3%	8
Contador	35%	54%	86
Economista	1%	1%	2
Total	40	56	96



Lo que significa que el 58% (integrado por contadores 54%, abogados 3% y economistas 1%) si determinan mensualmente el exceso de gastos sujetos a limite a fin de evitar el uso del crédito fiscal indebido.

Los problemas se generarán en el 42% de encuestados (integrado por 36% por contadores, abogados 5% y economistas 1%) que no determinan el exceso de los límites para uso del crédito fiscal.

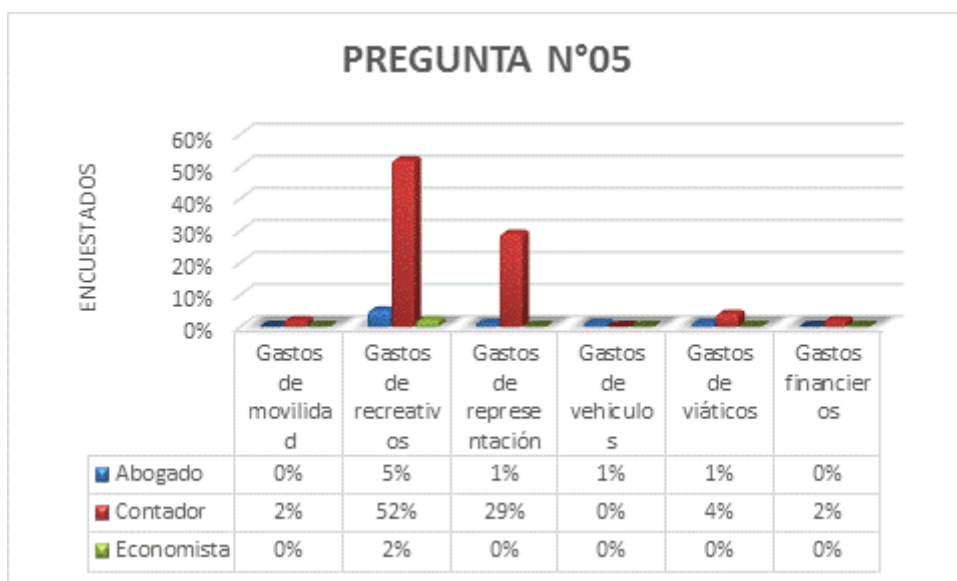
Vale mencionar que las empresas deben determinar y calcular los excesos de límites de gastos a fin de evitar infracciones y sanciones previstas en el Código Tributario, principalmente por la utilización indebida del crédito fiscal.

Las infracciones y sanciones aplicadas afectan el principio de seguridad jurídica del contribuyente; debido a que, si explícitamente no se indica en la Ley los límites del crédito fiscal, las empresas cometen el error en sus declaraciones de impuestos, deduciendo el 100% del crédito fiscal sin límites legales generando contingencias tributarias y económicas.

PREGUNTA N°05. ¿Qué tipo de gastos sujetos a límite conoce?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	Abogado	Contador	Economista	Total
Gastos de movilidad	0%	2%	0%	2
Gastos de recreativos	5%	52%	2%	57
Gastos de representación	1%	29%	0%	29
Gastos de vehiculos	1%	0%	0%	1
Gastos de viáticos	1%	4%	0%	5
Gastos financieros	0%	2%	0%	2
Total	8	86	2	96



Lo que significa que el 59% (integrado por contadores 52%, abogados 5% y economistas 2%) conocen del gasto recreativo y sus límites en el impuesto renta e incidencia en el IGV. Asimismo, el 30% (representado 29% contadores y abogados 1%) conocen los límites del gasto de representación. Los gastos de viáticos representado por un 5% (contadores 4% y abogados 1%), los gastos de movilidad y financieros con un 2% (contadores 2%) y por último, los gastos por vehículos con un 1% (abogados 1%).

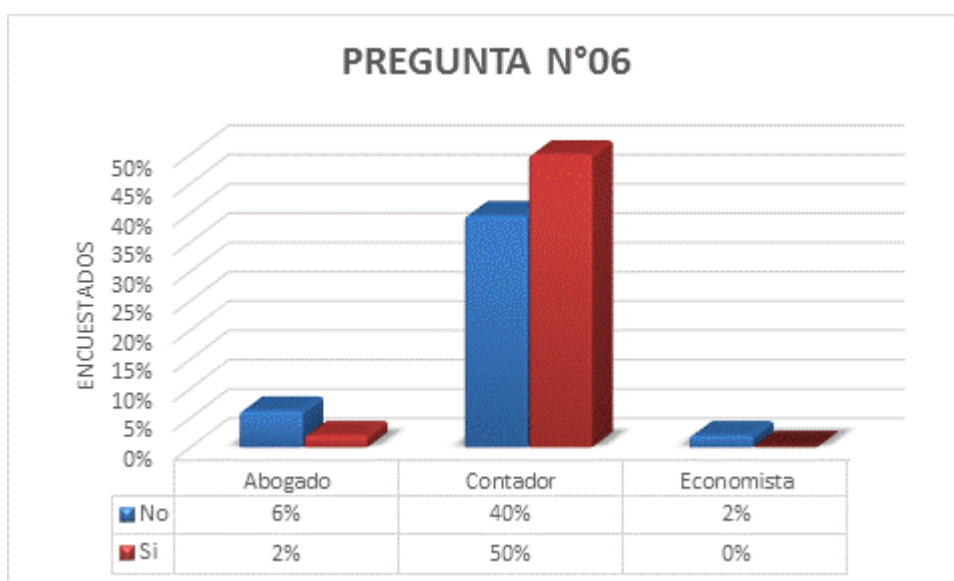
Esta información, nos permite indicar que en este régimen industrial los gastos con mayor incidencia y conocimiento son los gastos recreativos y de representación.

Asimismo, recomendamos a las empresas y a la Administración Tributaria capacitar a los contadores, abogados y economistas en materia tributaria, en particular sobre deducción del crédito fiscal.

PREGUNTA N°06. ¿Contabiliza como gasto del ejercicio el crédito fiscal por exceso de gastos sujetos a límite de renta?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	6%	2%	8
Contador	40%	50%	86
Economista	2%	0%	2
Total	46	50	96



Lo que significa que el 52% (integrado por contadores 50% y abogados 2%) contabiliza como gasto el crédito fiscal que no utilizan y el cual no declaran en la base imponible para sus declaraciones mensuales del IGV.

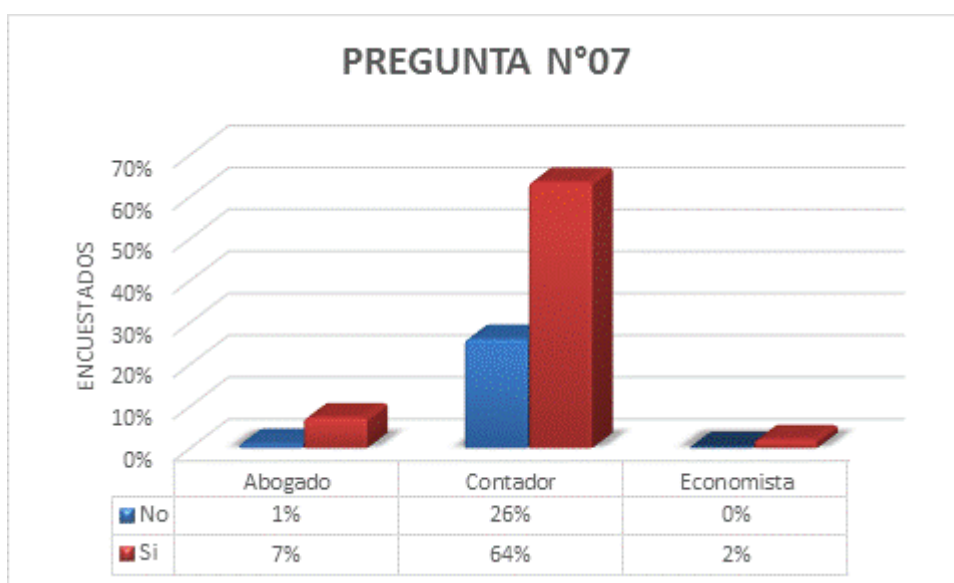
Mientras que el 48% (integrado por contadores 40%, abogados 6% y economistas 2%) no contabiliza como gasto dicho crédito no utilizado.

De la información presentada, podemos indicar que según el artículo 69° de la ley del IGV permite considerar como gasto del ejercicio el crédito fiscal del IGV no utilizado en las declaraciones de impuestos. Sin embargo, la Administración Tributaria no permite la deducción del gasto por IGV proveniente de gastos que exceden los límites del impuesto a la renta, posición que no compartimos, sin perjuicio de reconocer su vigencia legal.

PREGUNTA N°07. ¿Conoce que debe reintegrar a la SUNAT el crédito fiscal utilizado indebidamente por exceso de gastos sujetos a límite de renta?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	1%	7%	8
Contador	26%	64%	86
Economista	0%	2%	2
Total	26	70	96



Lo que significa que el 73% (integrado por contadores 64%, abogados 7% y economistas 2%) conoce que el crédito fiscal utilizado indebidamente debe ser reintegrado a favor de la SUNAT.

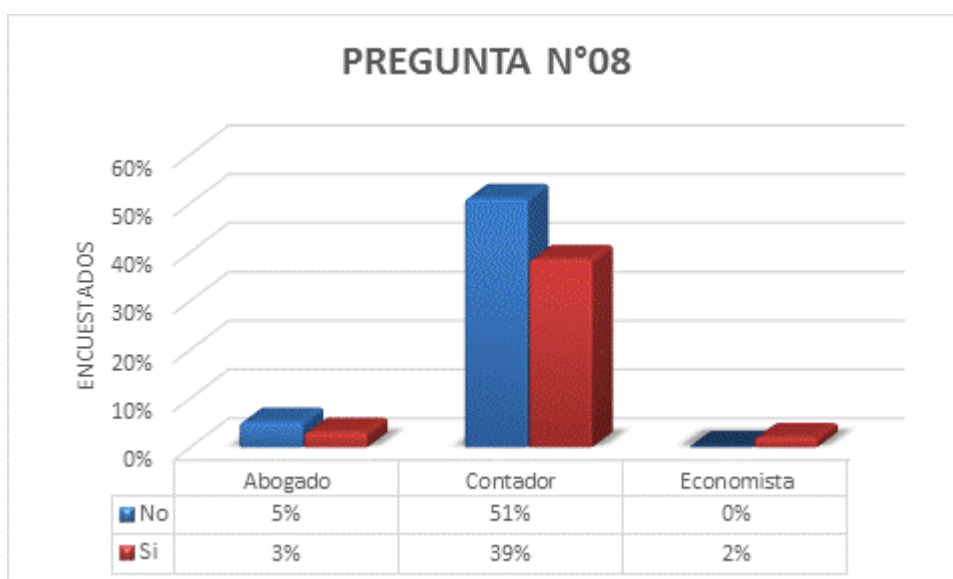
Mientras que el 27% (integrado por contadores 26% y abogado 1%) no conoce claramente que el crédito fiscal indebido debe ser reintegrado.

A razón del resultado, debemos mencionar que Administración Tributaria solicita la devolución (reintegro) del crédito fiscal declarado y utilizado indebidamente porque está vinculado a gastos no deducibles para efectos del Impuesto a la Renta debido a que exceden los límites previstos en la ley de renta.

PREGUNTA N°08. ¿Ha registrado rectificatorias en las declaraciones mensuales en el 2015 por crédito fiscal tomado indebidamente?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	5%	3%	8
Contador	51%	39%	86
Economista	0%	2%	2
Total	54	42	96



Lo que significa que el 56% (integrado por contadores 51% y abogados 5%) de profesionales que han registrado rectificatorias en sus declaraciones mensuales de IGV en el periodo 2015 por crédito fiscal usado indebidamente. Mientras que el 44% (integrado por contadores 39%, abogados 3% y economistas 2%) no han efectuado rectificatorias por crédito fiscal en sus declaraciones mensuales.

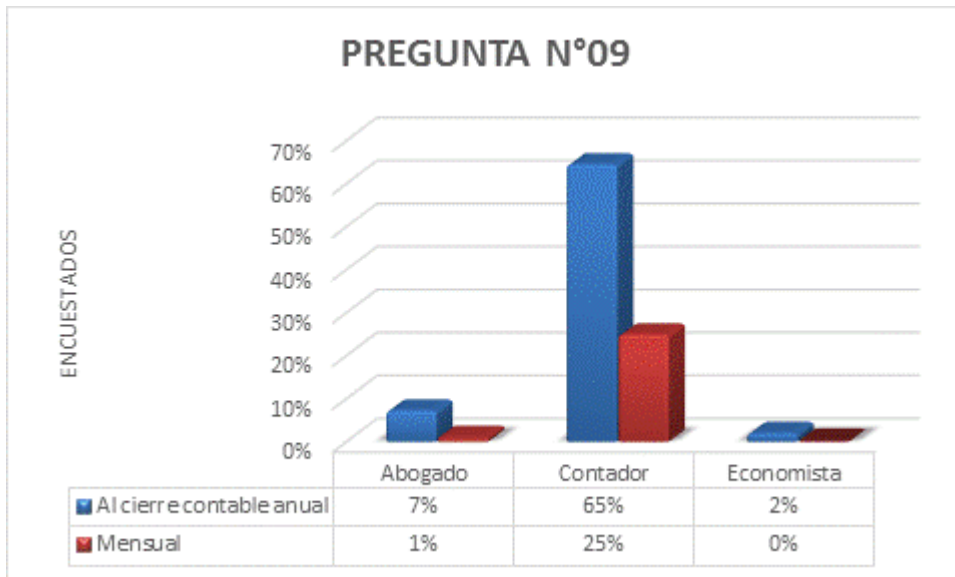
En su mayoría, las empresas no rectifican sus declaraciones de impuestos mensuales por IGV, cuando registran utilización indebida del crédito fiscal por gastos sujetos a límite; por ende, generan contingencias tributarias (infracciones y sanciones) para sus empresas afectando el principio de seguridad jurídica.

Como información adicional al resultado presentado en la pregunta N° 08, debemos tener en cuenta que las declaraciones rectificatorias surtirán efectos con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior, lo mencionado se sustenta en el artículo 88° del Código Tributario.

PREGUNTA N°09. Para efectos de la declaración jurada anual de impuesto a la renta corriente 2015, ¿Cuándo determina el reparo por exceso de gastos?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	Al cierre contable anual	Mensual	Total
Abogado	7%	1%	8
Contador	65%	25%	86
Economista	2%	0%	2
Total	71	25	96



Lo que significa que el 74% (integrado por contadores 65%, abogados 7% y economistas 2%) de profesionales determinan sus reparos por exceso de gastos al momento del cierre contable anual para efectos de la declaración jurada.

Mientras que el 26% (integrado por contadores 25% y abogados 1%) determinando mensualmente dichos excesos.

De la información presentada, el 74% de encuestados que calculan el exceso de gastos al cierre del ejercicio, generaran las siguientes infracciones previstas en el artículo 178° del Código Tributario en las empresas:

1. Declaración y utilización indebida del crédito fiscal por gastos no deducibles por la ley de renta.
2. Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
3. Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y período tributario.

4. No pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada.

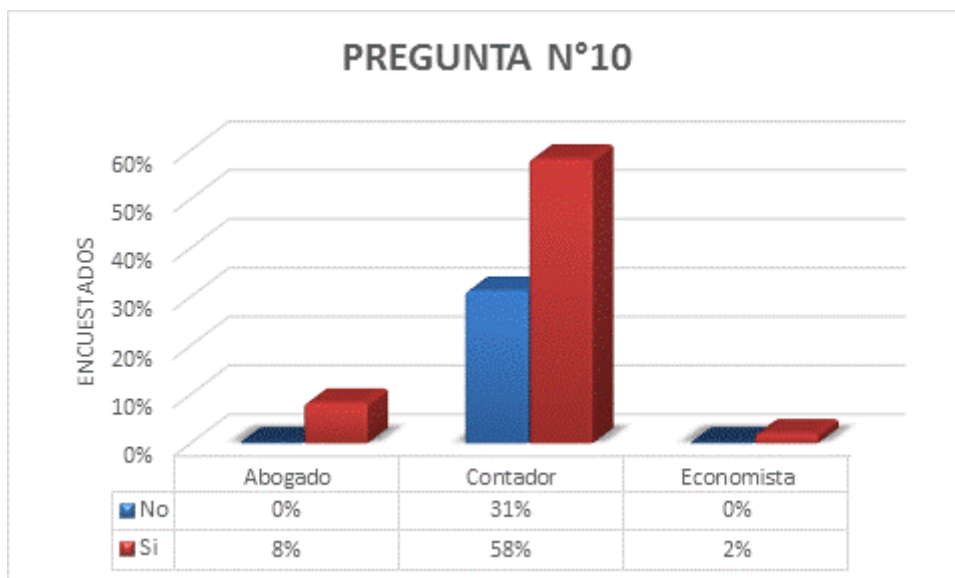
Respecto a lo indicado en el párrafo anterior, recomendamos al 74% de especialistas (contadores, abogados y economistas) llevar controles internos donde se calcule mensualmente, para efectos de las declaraciones de impuestos, el exceso de gastos sujetos a límite que tengan incidencia en el crédito fiscal, a fin de evitar las contingencias tributarias mencionadas en el párrafo anterior, y en las preguntas N°07 y 08 de nuestra encuesta.

Adicionalmente, y como notas informativa, las empresas deben tener en cuenta que en la declaración anual de renta 2015, la SUNAT está solicitando el detalle de dichos gastos excedidos que tienen incidencia en el crédito fiscal mensual, a fin de validar si las empresas están utilizando debidamente el crédito fiscal. Para observar la información que solicitó SUNAT en la declaración jurada de renta pueden visualizar el anexo 2 del presente trabajo.

PREGUNTA N°10. Desde su apreciación, ¿el principio de neutralidad del Impuesto General a las Ventas argumenta la deducción integral del crédito fiscal incluyendo los gastos sujetos a límites?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	0%	8%	8
Contador	31%	58%	86
Economista	0%	2%	2
Total	30	66	96



Lo que significa que el 68% (integrado por contadores 58%, abogados 8% y economistas 2%) consideran que el principio de neutralidad del Impuesto General a las Ventas si argumenta la deducción integral del crédito fiscal incluyendo los gastos sujetos a límites. Mientras que el 32% (contadores 32%) manifiestan que dicho principio no argumenta sólidamente la deducción del crédito fiscal en el caso analizado en la investigación.

La Teoría de la Neutralidad del IGV, que es sustento de nuestra investigación, debe ser el único principio que fundamente la deducción del crédito fiscal de este tipo de gastos no deducibles cuando se genera el exceso afectando económicamente al consumidor final (empresas del sector industria y retail) que no puede trasladar el impuesto a terceros.

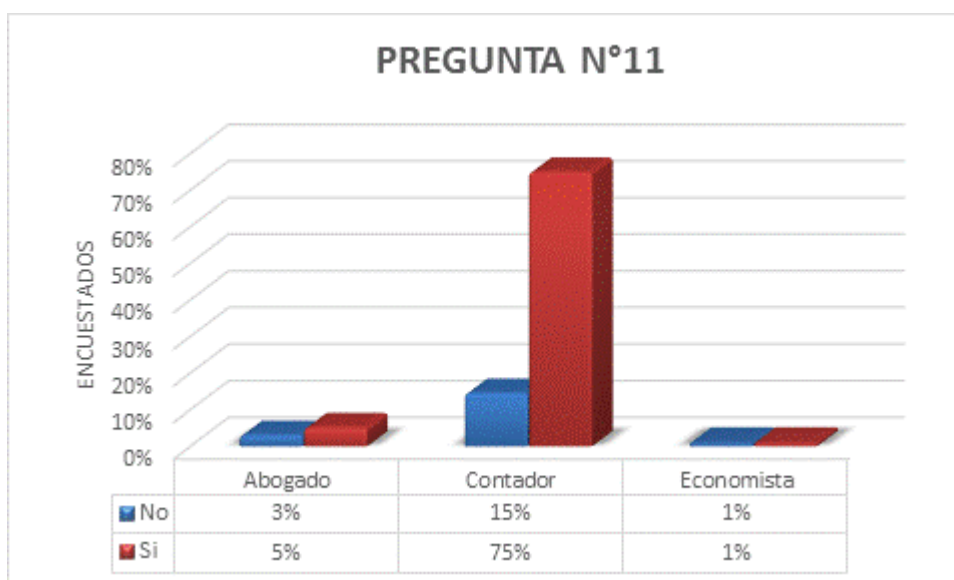
Esto, a razón que, la teoría de la neutralidad no menciona que el contribuyente tiene el derecho de utilizar dicho crédito porque la legislación peruana se sustenta en que la deducción del crédito fiscal es sobre base financiera; es decir, para el empresario este criterio permite que no se vea afectado económicamente por el impuesto, pues que 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, cumpliéndose el circuito económico que argumenta el criterio de neutralidad del IGV.

La neutralidad del IGV se mantiene respecto al empresario cualquiera sea la magnitud de la tasa del IGV puesto que "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, según el sistema legislativo peruano. 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.

PREGUNTA N°11. ¿Considera usted que la utilización del crédito fiscal debe fijarse solo en base a la causalidad del costo o gasto?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	3%	5%	8
Contador	15%	75%	86
Economista	1%	1%	2
Total	18	78	96



Lo que significa que el 81% (integrado por contadores 75%, abogados 5% y economistas 1%) piensa que la utilización del crédito fiscal solo debe de fijarse en base al criterio de

causalidad del gasto.

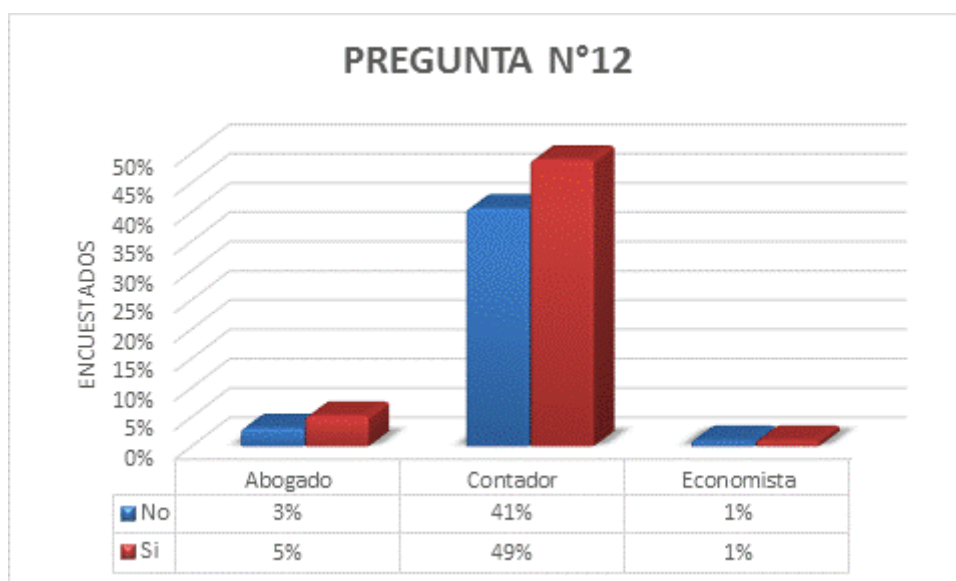
Mientras que el 19% (integrado por contadores 15%, abogados 3% y economistas 1%) piensan que el crédito fiscal debe estar vinculado a otros criterios más específicos para tener el derecho a su utilización en las declaraciones juradas mensuales.

El principio vinculado a la deducción de gasto denomina “principio de causalidad” es muy importante. Puesto que, nuestro trabajo de investigación se sustenta en que la única condición o límite legal que debe mencionar la ley del IGV para la deducción del crédito fiscal, es que dicho gasto o costo que genera el crédito fiscal debe ser causal para el empresario, es decir, ser vinculado a la generación de renta o para mantenimiento de la fuente generadora de renta, tal cual hemos mencionado en el marco teórico de nuestra investigación, y que será planteado en nuestras recomendaciones.

PREGUNTA N°12. ¿La SUNAT cobro multas e intereses por la utilización indebida del crédito fiscal de IGV?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	3%	5%	8
Contador	41%	49%	86
Economista	1%	1%	2
Total	43	53	96



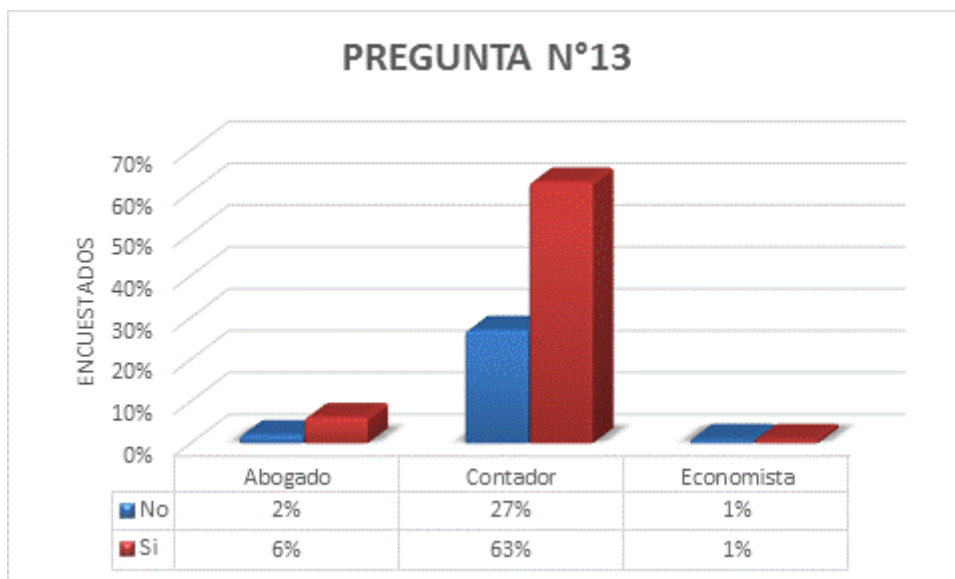
Lo que significa que el 55% (integrado por contadores 49%, abogados 5% y economistas 1%) han tenido cobro de multas e intereses por la utilización indebida del crédito fiscal. Mientras que, un 45% (integrado por contadores 41%, abogados 3% y economistas 1%) no han tenido contingencias por utilización indebidas de crédito fiscal.

El pago de multas e intereses, ya son, por sí mismos, perjuicios económicos generados a las empresas por estos límites legales que no están explícitamente en la norma, y que ocasionan desconocimiento, errores y falta de control interno de estos riesgos en el crédito fiscal.

PREGUNTA N°13. ¿Considera que todas las empresas que efectúan el pago a sus proveedores tienen el derecho a utilizar el crédito fiscal?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Especialidad	No	Si	Total
Abogado	2%	6%	8
Contador	27%	63%	86
Economista	1%	1%	2
Total	29	67	96



Lo que significa que el 70% (integrado por contadores 63%, abogados 6% y economistas 1%) que aseguran que las empresas que realizan efectivamente el pago tienen el derecho de utilizar el crédito fiscal pagado al proveedor.

Mientras que el 30% (integrado por contadores 27%, abogados 2% y economistas 1%) aseguran que no solo el pago de las empresas a sus proveedores les da el derecho a utilizar el crédito fiscal, sino que este debe contar con otro tipo de sustentos adicionales.

En concordancia con el principio de neutralidad del IGV, aseguramos que el crédito fiscal pagado a los proveedores, serian derecho exclusivo de los contribuyentes y este estaría permitido como deducción en sus declaraciones mensuales, con el fin de cumplir el circuito económico indicado en el resultado de la pregunta N°10, y con el fin de no afectar económicamente a los contribuyentes.

CASO PRÁCTICO:

Inicialmente, se colocaron los estados financieros y cálculo del impuesto a la renta del periodo 2015 de la compañía del sector industria y consumo masivo que será materia de análisis en este caso práctico.

En el cálculo de renta neta imponible presentado anteriormente, existen reparos que tienen incidencia en el Impuesto General a las Ventas. Ante ello, explicaremos dos posibles escenarios: el primer escenario, con el límite legal vigente en la Ley del IGV; mientras que, el segundo escenario, permite la deducción del crédito fiscal de gastos sujetos a límites como argumentamos en nuestra investigación, escenarios que detallamos a continuación:

Primer escenario: Crédito fiscal lo utilizado por exceso de gastos sujetos a límite

CALCULO DE EXCESO DE IGV AL 31 DICIEMBRE 2015 (Expresado en nuevos soles)

Concepto	IR 2015	Alícuota IGV	IGV
Utilidad antes de impuestos y participaciones	31,433,621		
Reparos para determinar el resultado fiscal con incidencia en el IGV:			
Adiciones permanentes:	5,353,815		
* Gastos sin sustento	435,745	18%	78,434
* Exceso de gastos recreativos	1,234,780	18%	222,260
* Exceso gastos de representación	984,490	18%	177,208
* Donaciones sin sustento	848,900	18%	152,802
* Destrucción de inventario sin sustento	1,849,900	18%	332,982
Sub-total	36,787,436		
Total crédito fiscal indebido			963,687

Como podemos apreciar en el primer escenario, al final del ejercicio fiscal, la empresa deberá reintegrar el importe de 963,687 soles a la Administración Tributaria; debido a que,

este crédito fiscal está vinculado a un gasto no deducible para efectos del impuesto a la renta, según el artículo 18° de la ley del IGV, no sería crédito fiscal dicho IGV.

Para este primer escenario, también determinarnos los importes por multas e intereses que debe ser pagado a la SUNAT debido a la utilización indebida de crédito fiscal. Asimismo, la Compañía deberá rectificar las declaraciones mensuales por IGV. Estas rectificatorias deben estar en relación a los importes excedidos en los meses indicados en la declaración de renta según el ANEXO 2 que mostramos en el trabajo de investigación. En otras palabras, la SUNAT para efectos de la presentación del Impuesto a la renta anual solicita indicar en que meses se ha excedido los límites de este tipo de gastos.

Multas y sanciones:

50% del crédito fiscal tomado indebidamente	(*)	481,843
---	-----	---------

RESUMEN:

Por reintegro de IGV utilizado indebidamente	963,687
Por multa de uso indebido de crédito fiscal	<u>481,843</u>
Total reintegro de IGV a favor de SUNAT	<u>1,445,530</u>

(*) Artículo 178° numeral 1 del Código Tributario.

En conclusión, debemos pagar a SUNAT adicionalmente el importe de 481,843 soles por la multa según Artículo 178° numeral 1 del Código Tributario por la infracción debido a la utilización indebida del crédito fiscal.

La suma total del importe a reintegrar a SUNAT y el pago de la multa corresponde a un total de 1'445,530 soles que debe ser pagado a favor de la Administración Tributaria al cierre de la declaración jurada anual.

Finalmente, resulta importante mencionar que las Compañía deberán determinar mensualmente mediante controles internos los excesos de gastos que dan derecho a uso de crédito fiscal.

Segundo escenario: Crédito fiscal sin límites legales

Presentamos el segundo escenario donde se permite la utilización del crédito fiscal de los gastos sujetos a límites por la ley del Impuesto a la Renta.

Según el siguiente detalle:

CALCULO DE EXCESO DE IGV AL 31 DICIEMBRE 2015 (Expresado en nuevos soles)

Concepto	IR 2015	Alicuota IGV	IGV
Utilidad antes de impuestos y participaciones	31,433,621		
Reparos para determinar el resultado fiscal con incidencia en el IGV:			
Adiciones permanentes:	5,353,815		
* Gastos sin sustento	435,745	18%	78,434
* Exceso de gastos recreativos	1,234,780	18%	-
* Exceso gastos de representación	984,490	18%	-
* Donaciones sin sustento	848,900	18%	152,802
* Destrucción de inventario sin sustento	1,849,900	18%	332,982
Sub-total	36,787,436		
Total crédito fiscal indebido			564,218

El importe a reintegrar a SUNAT suma 564,218 soles. El detalle de la multa generada es la siguiente:

Multas y sanciones:

50% del crédito fiscal tomado indebidamente	(*)	282,109
---	-----	---------

RESUMEN:

Por reintegro de IGV utilizado indebidamente	564,218
Por multa de uso indebido de crédito fiscal	<u>282,109</u>
Total reintegro de IGV a favor de SUNAT	<u>846,327</u>

(*) Artículo 178° numeral 1 del Código Tributario.

Si comparamos los dos resultados del primer y segundo escenarios podemos apreciar las siguientes diferencias:

IMPORTE	1° escenario	2° escenario	Diferencia
Crédito a reintegrar	963,687	564,218	399,469
Multa	481,843	282,109	199,734
Total	1,445,530	846,327	599,203

De acuerdo a este cuadro resumen de resultados, la Compañía de encontrarse en el segundo escenario tendría un ahorro fiscal de 599,203 soles; es decir, podrá deducir un mayor importe de crédito fiscal por el importe de 399,469 soles, sumado a ello, evitaría el pago de multas por el importe de 199,734 soles.

Este ahorro ayudaría a cubrir cualquier otra obligación económica y mitigar el riesgo de los perjuicios económicos que se presentan en el primer escenario.

De acuerdo a este segundo escenario, la Compañía puede argumentar que se ciñe al principio de neutralidad del IGV, y además de ello, no se afectan sus principios de seguridad jurídica y capacidad contributiva.

1. Nuestra primera conclusión es referida a que la interpretación de las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas debe efectuarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por este tributo, el cual es gravar el consumo en el país basado en el principio de neutralidad tributaria y en sus características técnicas de la imposición al valor agregado.

Adicionalmente, podemos señalar que los límites legales contemplados en la Ley del IGV desnaturalizan la estructura del IGV y no permiten su correcta aplicación, generando efectos acumulativos y distorsionando el nivel de los precios de los bienes y servicios que afectan al consumidor final (empresas) debido a que no podrá trasladar dicho impuesto, afectando sus derechos de seguridad jurídica y capacidad contributiva, evidenciando un supuesto de confiscación descrito en la Ley.

2. Concluimos que el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV debe interpretarse teóricamente; es decir, que para la configuración del crédito fiscal no es requisito indispensable la efectiva deducción de la adquisición de bienes o servicios como costo o gasto para fines del IR, siempre y cuando sea esta teóricamente deducible.

En relación a lo anterior, mencionamos que la verificación de los límites legales para deducción del crédito fiscal debe ser apreciada en términos sustanciales y no cuantitativos. En tanto, la adquisición cumpla con el “criterio de causalidad del gasto o costo”; es decir, permita la generación de renta y mantenimiento de la fuente generadora de renta para el contribuyente. Requisito que esta explicado en las recomendaciones de nuestra investigación, donde se propone la modificación legislativa de la Ley del Impuesto General a las Ventas, con el fin de solucionar las problemáticas presentadas en el trabajo de investigación, las cuales generan perjuicios económicos a los contribuyentes de diversos sectores del país, en particular a las empresas del sector industria y consumo masivo.

Sumado a lo mencionado anteriormente y como resultado de nuestra investigación, podemos concluir que la Ley de IGV no detalla explícitamente los límites legales del crédito fiscal; sumado a ello, existe desconocimiento por parte de los contadores, abogados y economistas que laboran en empresas de diversos sectores en el país, sobre esta serie perjuicios económicos, factores que generan contingencias a las empresas afectando el principio constitucional tributario de seguridad jurídica.

3. Finalmente, concluimos que surge la necesidad de modificar la legislación del IGV, específicamente el artículo 18° de la Ley, donde se permita la deducción del crédito fiscal según criterio de “causalidad del gasto” y el principio de “neutralidad del IGV” siempre que se destinen a operaciones gravadas con el IGV, dejando de lado la remisión a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

A razón de evitar los perjuicios económicos y tributarios, como los explicados en el capítulo V de desarrollo y discusión de la investigación, que tendrán que asumir los sobrecostos que estos problemas generan: infracciones y multas previstas en el Código Tributario, rectificatorias de declaraciones de impuestos, reintegro del crédito fiscal a la Administración Tributaria y sobrecosto por no traslación del impuesto.

Por ello, el Congreso de la Republica, el Ministerio de Economía y Finanzas y la Administración Tributaria en su labor de ente regulador deben tomar parte de la propuesta que mencionaremos en las recomendaciones del presente trabajo. Propuesta que se basa en la modificación legislativa del artículo 18° inciso a) de la Ley del IGV, donde especifica como requisito sustancial la “causalidad del gasto o costo” para la actividad de la empresa, teniendo como único limitante para el crédito fiscal aquellos gastos no vinculados al giro del negocio.

Ante la problemática analizada en el presente trabajo de investigación, podemos realizar la siguiente recomendación que resolvería el problema planteado.

Estas recomendaciones se centran en la modificación legislativa al artículo 18° inciso a) de la Ley del Impuesto General según detallamos a continuación.

Propuesta para solución de problemática para evitar perjuicios económicos:

1) PROPUESTA: MODIFICACIÓN LEGISLATIVA

Atendiendo a la serie de problemas y contingencias presentadas en este trabajo de investigación que se generan en contra del contribuyente, básicamente por la no utilización del crédito fiscal mencionado por el artículo 18° inciso a) de la Ley del IGV, es necesario proponer la siguiente modificación legislativa al presente artículo como indica Alex Córdova (2003) en su artículo titulado “Requisitos sustanciales del crédito fiscal”, debiendo estar redactado de acuerdo a las legislaciones flexibles europeas de la manera siguiente:

“(...) Artículo 18°.- 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 utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Siempre que las referidas adquisiciones se encuentren

relacionadas con el giro o actividad del contribuyente y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto” (...).

En vista de lo señalado en el artículo propuesto, Alex Córdova (2003,265) nos menciona que debe precisarse los alcances del concepto “giro del negocio” y “actividad del contribuyente”, a efectos de eliminar la ambigüedad de los mismos como lo señalan las doctrinas y legislaciones que han utilizado este método.

En efecto, para describir estos conceptos debemos citar que estas deben estar relacionadas con el objeto social del contribuyente, relacionadas a sus operaciones habituales o actividades a las cuales se dedica en forma permanente el contribuyente.

Además, recomendamos establecer taxativamente en el reglamento de esta ley, cuales son aquellas adquisiciones de bienes y servicios que no se entienden relacionadas con el giro principal del negocio y que no darían derecho a uso del crédito fiscal.

A manera de ejemplo, citaremos algunos supuestos:

“(…) Artículo 6°.- Limitaciones del derecho a crédito fiscal

Los contribuyentes no podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de servicios o bienes que no se afecten directamente y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional.

1. No se entenderán afectos directos y exclusivos a la actividad empresarial y profesional , entre otros:
 - a) Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familias o del personal dependiente de los mismos (...),
 - b) Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas (...),
 - c) Los bienes o derechos que no configuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo (...),

- d) Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional (...),
- e) Otras limitaciones establecidas por Ley,

Estas modificaciones a la norma generaran facilidades administrativas a los contribuyentes. No dependiendo la deducción del crédito fiscal de la Ley de renta. Esto resolvería la problemática de pérdida del derecho a utilización del crédito fiscal por exceso del límite de renta, evitando el contribuyente los perjuicios económicos ya presentados, basados en el criterio de “causalidad” y el principio de “neutralidad del IVA”.

BIBLIOGRAFIA NORMATIVA:

Congreso de la República del Perú

- (1996) Texto Único Ordenado del Código Tributario- Decreto Legislativo N° 816 - Perú.
- (1999) Texto Único Ordenado de la Ley Del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo - Decreto Supremo N° 055-99-EF- Perú.
- (1994) Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo- Decreto Supremo No. 29-94-EF- Perú.
- (2004) Texto Único Ordenado De la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N° 179-2004-EF – Perú.

Tribunal Constitucional

- (2002) Sentencia del Tribunal Constitucional - Expediente N°0016-2002-AI/TC. Colegio de notarios de Junín.

Tribunal Fiscal

- (1996) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 2109-4-96
- (1997) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 740-4-97
- (1997) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 669-4-97
- (1997) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 791-4-97
- (1997) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 1160-5-97
- (1999) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 710-2-99
- (2000) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 1374-3-2000
- (2003) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 2607-5-2003
- (2004) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 1275-5-2004
- (2014) Resolución de Tribunal Fiscal - RTF N° 10225-8-2014

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria

(2000) Oficio N° 015- 2000—K0000 con fecha del 07 de febrero del 2000

(2003) Informe N° 311-2003-SUNAT/2B0000 con fecha del 11 de noviembre del 2003.

BIBLIOGRAFIA DOCTRINAL:

Libros:

Alvarado, Enrique

(2006) “Crédito fiscal: principales problemas en su aplicación”. Análisis práctico y teórico de las contingencias tributarias generadas en el crédito fiscal. Perú.

Alva, Mario

(2013) Manual práctico del Impuesto General a las Ventas. Actualizado con las últimas modificaciones de la reforma tributaria 2012-2013. Instituto Pacifico. Lima, Perú.

Balbi, Alberto

(1993) “Aspectos técnicos de la generalización del IVA- El Impuesto al valor agregado y su generalización en América Latina”. Perú.

Bravo, David y Villanueva, Walker

(1998) “La imposición al consumo en el Perú: estudio técnico-practico de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al consumo”. Perú.

Cachay, Andree

(2013) Reglas para utilizar el crédito fiscal. Guía operativa del contador. Contadores y Empresas. Gaceta Jurídica. Primera edición, abril 2013. Lima, Perú.

Celdeiro, Ernesto

(1983) “Imposición a los consumos”. La Ley. Argentina.

Córdova, Alex

(2006) “Aspectos técnicos del impuesto general a las ventas: necesidad de preservarlos”. Temas de Derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi. Palestra. Lima, Perú.

Cosciani, Cesare

(1969) “El Impuesto al Valor agregado”. Análisis técnico y doctrinario del Impuesto al valor agregado. Argentina.

Emilfork, Elizabeth

(1988) “Impuesto al valor agregado”. Revista de derecho. Universidad de Concepción. Chile

Gamba, Cesar

(2008) “Sobre las leyes N° 29214 y 29215 mediante las que se “flexibilizan” los requisitos formales para deducir el crédito fiscal: ¿retroactividad o interpretación de las normas conforme a la Constitución?”. Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres. Tax law Review. Lima, Perú.

García M., Juan Roque

(1978) Manual del Impuesto a la Renta. . Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.) – DOC N° 872. Derecho Tributario. Buenos Aires.

Jaramillo, Christian y Tovar, Jorge

(2008) “El impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre el gasto en Colombia”. Evolución economía del IVA. Colombia.

Marcel, Mario

(1986) “Diez años del IVA en Chile”. Estudios Cieplan. Número 19. Santiago de Chile.

Sullivan, Clara

(1978) “El Impuesto sobre el valor añadido”. Instituto de Estudios fiscales. Madrid. España.

Villanueva, Walker

(2013) “Manual del Impuesto General a las Ventas”. Derecho Tributario. Perú.

(2009) “Estudio del Impuesto al Valor agregado en el Perú”.

(2014) Tratado del IGV. Regímenes generales y especiales. Doctrina y jurisprudencia. Instituto Pacifico. Lima, Perú.

Villegas, Hector

(1990) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma. Buenos Aires.

Revistas informativas:

Alva, Mario

(2013) ¿Cuándo opera la figura del reintegro del crédito fiscal del IGV?. Actualidad empresarial N°280- Primera quincena de junio. Derecho Tributario, Perú.

En:<http://www.aempresarial.com/servicios/revista/280_1_LVNBSIDCPASUAGMCNBIQXCQDQPVYDSNPOARGIUJXVBSVIEYWFG.pdf>

Chávez, Marco

(2012) Neutralidad del IGV: un análisis económico. Blog de Derecho Tributario. Universidad ESAN, Perú.

En:<<http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2012/07/13/neutralidad-igv-economia/>>

Córdova, Alex

(2003) “Requisitos sustanciales del crédito fiscal”. Impuesto General a las Ventas tratamiento del crédito fiscal. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), Perú.

Informativo Caballero Bustamante

(2013) Determinación practica de los principales gastos deducibles 2013. Derecho Tributario. Revista Caballero Bustamante, Perú.

En:<http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2014/ecbaldia_determinacion_practica_gastos_deducibles.pdf>

Luque, Javier

(2003) El Impuestos General a las Ventas tratamiento del crédito fiscal. Tema II. Jornadas nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), Perú.

Picón, Jorge Luis

(2007) Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo (...). Dogma ediciones. Lima.

Padrón, Carmen

(2003) “Algunas precisiones sobre la aplicación de la técnica del valor agregado y los requisitos sustantivos del crédito fiscal previstos por la legislación”. Ponencia individual VII jornadas nacionales de derecho tributario. Perú.

Farfán, Luis

(2008) “¿Por fin lo sustancial ha prevalecido sobre lo formal? Reflexiones sobre la flexibilización en el uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y la

inobservancia de seguridad jurídica en materia tributaria. Revista jurídica “VECTIGALIA”- Facultad de Derecho Pontificia Universidad Católica del Perú. Perú.

Rodríguez, Cesar

(1999) “La Imposición al consumo en el Perú: análisis y perspectivas”. Primer Congreso Institucional – El Sistema Tributario Peruano. Propuesta para el 2000. Perú.

Zolezzi, Armando

(2003) “El Impuesto a las Ventas. Su evolución en el Perú”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Perú.

Risso, Carolina

(2003) El crédito fiscal en el Impuesto General a la Ventas peruano. Impuesto General a la Ventas tratamiento del crédito fiscal. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), Perú.

Saenz, Maria Julia

(2003) “El crédito fiscal”. El Impuesto General a las Ventas tratamiento del crédito fiscal. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), Perú.

Ureña, Felix

(1998) “Análisis de la neutralidad del IVA en la viticultura castellano – manchega”. Universidad de Castilla- La Mancha. España.

Vidal, Enrique

(1995) Técnica Tributaria. Derecho Tributario. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), Perú.

Páginas web:

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria

(2010) Principales gastos deducibles y no deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta. Derecho Tributario. Perú. En: <<http://www.ccpl.org.pe/downloads/Principales-gastos-deducibles-para-la-determinacion-del-impuesto-a-la-renta.pdf>>

(2015) Ingresos Tributarios del Gobierno Central. Estadísticas y estudio. En: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/>

Diario virtual Gestión

(2015) Recaudación de IGV interno crece 7.5% en julio impulsada por empresas manufactureras. Diario Gestión (13 de agosto del 2015)

En: <http://gestion.pe/economia/recaudacion-igv-interno-crece-75-julio-impulsado-empresas-manufactureras-2139903>

(2015) Conoce más sobre los seis multimillonarios del Perú, según Forbes. Diario Gestión (02 marzo del 2015).

En: <http://gestion.pe/tendencias/conoce-mas-sobre-seis-multimillonarios-peru-segun-forbes-2124949>

Instrumentos de uso.

Fichas Bibliográficas

Autor:	Editorial:
Título:	Ciudad, país:
Año:	
Tema:	
Página:	
Contenido:	
Nota:	
Edición:	Ficha N°:

Corporativo 26.01.xlsx - Excel

Asistente de Cálculo de Casilla 103

Tipo de Adición

La parte de los intereses que no excede el monto de los ingresos por intereses exonerados.
 Base Legal: inciso a) del artículo 37* del TUD de la Ley del Impuesto a la Renta.
 Exceso de gasto de movilidad de trabajadores.

Adiciones y Dedicaciones

Exceso de gastos recreativos (0.5% de los ingresos netos, límite máximo de 40 UIT).

692	Ingresos Netos	21,946,872
693	Gastos de Recreativos	
694	Límite del 0.5% o 40 UIT	109,734
695	Exceso al límite	0

ELEGIR
 Temporal
 Permanente

BASE CONTABLE
 0

BASE TRIBUTARIA
 0

MONTO ADICION
 0

Validar Grabar Salir

Total Adiciones : 1,107,711

Exceso de gastos recreativos

MES	BASE CONTABLE
ENERO	
FEBRERO	
MARZO	
ABRIL	
MAYO	
JUNIO	
JULIO	
AGOSTO	
SETIEMBRE	
OCTUBRE	
NOVIEMBRE	
DICIEMBRE	
TOTAL	0

Aceptar Cancelar

18 El presente anexo, detalla la información solicitada por la Administración tributaria sobre IGV vinculado a exceso de gastos sujetos a límites según casilla 103 del PDT 702 del Impuesto a la renta 2015.

ANEXO N°03 ¹⁹



Encuesta tesis

Profesión

Contador

Abogado

Economista

Administrador

Other:

1. Considera usted que la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento, facilitan la utilización del crédito fiscal de gastos que exceden los límites de la Ley de Impuesto a la Renta?

Si

No

2. ¿Considera usted que la Ley del IGV y su reglamento, indican explícitamente que no se debe utilizar el crédito fiscal de gastos que exceden los límites de la Ley del Impuesto a la Renta?

Si

No

3. ¿Considera usted que la Ley del IGV y su reglamento, condicionan legalmente la utilización del crédito fiscal a la deducción de costos y gastos para efectos de renta?

Totalmente de acuerdo

Parcialmente de acuerdo

Indiferente

Parcialmente desacuerdo

Totalmente en desacuerdo

4. ¿Usted determina los límites de gastos para efectos de renta para sus declaraciones mensuales de impuestos?

No

Si

¹⁹ La imagen representa la encuesta realizada a contadores, abogados y economistas que trabajan en empresas, particularmente del sector industria y retail, encuestados que representan la muestra de nuestra investigación.

La link de la encuesta puede verificar en: <http://goo.gl/forms/2ZykciaSrR3duuXl2>

5. ¿Qué gastos sujetos a límite de impuesto a la renta conoce?

- Gastos de representación
- Gastos recreativos
- Gastos de movilidad
- Gastos de viáticos
- Gastos de vehículos
- Gastos financieros
- Other:

6. ¿Contabiliza como gasto del ejercicio, el crédito fiscal por exceso de gastos sujetos a límite?

- No
- Si

7. ¿Conoce que debe devolver a la SUNAT el crédito fiscal utilizado indebidamente por exceso de gastos sujetos a límite?

- No
- Si

8. ¿Ha registrado ratificatorias en las declaraciones mensuales por crédito fiscal indebido?

- No
- Si

9. ¿Para efectos de la declaración jurada, cuando determinar el reparo por exceso de gastos?

- Cada mes para la declaración
- Al cierre contable anual

9. ¿La SUNAT cobro multas e intereses por la utilización indebida del crédito fiscal?

- No
- Si

10. Desde su apreciación, ¿el principio de neutralidad del Impuesto General a las Ventas argumenta la deducción integral del crédito fiscal incluyendo los gastos sujetos a límites?

- Si
- No

11. ¿Considera usted que la utilización del crédito fiscal debe fijarse solo en base a la causalidad del costo o gasto?

- Si
- No

12. ¿La SUNAT cobro multas e intereses por la utilización indebida del crédito fiscal de IGV?

- Si
- No

13. ¿Considera que todas las empresas que efectúan el pago a sus proveedores tienen el derecho a utilizar el crédito fiscal?

MATRIZ DE CONSISTENCIA

TITULO: "DEDUCCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS POR LOS GASTOS SUJETOS A LIMITE PARA EFECTOS TRIBUTARIOS".

PROBLEMA DE INVESTIGACION	OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLES	METODOLOGIA
<p>*PROBLEMA GENERAL</p> <p>¿Por qué las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en el año 2015?</p>	<p>*OBJETIVO GENERAL</p> <p>Explicar que las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la renta en el año 2015.</p>	<p>*HIPOTESIS GENERAL</p> <p>Si las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo aplican íntegramente el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta estarían directamente referidos al principio de neutralidad tributaria del IGV.</p>	<p>a. VARIABLE INDEPENDIENTE</p> <p>X: Crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas</p> <p>X1: Adquisición bienes y servicios</p> <p>X2: Comprobantes de pago</p> <p>X3: Tasa del IGV</p>	<p>ENFOQUE:</p> <p>CUALITATIVO</p> <p>METODO:</p> <p>INDUCTIVO</p> <p>TIPO:</p> <p>DESCRIPTIVO- MIXTO</p> <p>NIVEL:</p> <p>INVESTIGACION APLICADA</p> <p>DISEÑO:</p> <p>TRANSVERSAL</p> <p>UNIVERSO:</p> <p>Empresas de tercera categoría gravadas con el IGV en el Perú.</p> <p>POBLACION:</p> <p>Compañías de tercera categoría del sector industria y consumo masivo considerados Principales contribuyentes nacionales por la SUNAT.</p> <p>MUESTRA:</p> <p>Una compañía del sector industria y consumo masivo considerada principal</p> <p>Contribuyente nacional por SUNAT.</p>
<p>* PROBLEMAS ESPECIFICOS</p> <p>1. - ¿Por qué las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en base a los principios de causalidad de gastos y neutralidad tributaria del IGV?</p>	<p>*OBJETIVOS ESPECIFICOS</p> <p>1. - Explicar que las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, deben utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en base a los principios de causalidad de gastos y neutralidad tributaria del IGV.</p>	<p>*HIPOTESIS ESPECIFICOS</p> <p>• Si las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, aplican íntegramente el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta lograrían seguridad jurídica en la determinación de impuestos.</p>	<p>a. VARIABLE DEPENDIENTE</p> <p>Y: Seguridad Jurídica</p> <p>Y1: Leyes</p> <p>Y2: Estabilidad jurídica</p> <p>Y3: Principio constitucional tributario</p>	
<p>2. - ¿Cómo afecta a las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en su determinación y pago de impuestos?</p>	<p>2. - Analizar cómo afecta a las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, no utilizar el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta en la determinación y pago de impuestos.</p>	<p>• Si las empresas gravadas con el IGV, en particular las empresas del sector industria y consumo masivo, aplican íntegramente el crédito fiscal de los gastos no deducibles por exceder los límites de la Ley del Impuesto a la Renta evitarían perjuicios económicos.</p>	<p>Z: Perjuicio económico</p> <p>Z1: Sobrecostos tributarios</p> <p>Z2: Infracciones</p> <p>Z3: Sanciones</p>	
			<p>INTERVINIENTES:</p> <p>- Gastos sujetos a límite por el Impuesto a la Renta</p>	

