

FACULTAD DE DERECHO
UNIDAD DE POSGRADO

**EL REQUISITO SUSTANCIAL PARA LA DEDUCCIÓN DEL
CRÉDITO FISCAL REFERIDO A QUE LAS ADQUISICIONES
DE BIENES Y SERVICIOS SEAN PERMITIDOS COMO
GASTO O COSTO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA
RENTA**



**PRESENTADO POR
MIGUEL ANGEL CARRILLO BAUTISTA**

**ASESOR
DANIEL YRWIN YACOLCA ESTARES**

**TESIS
PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN DERECHO
TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

**LIMA – PERÚ
2024**



CC BY-NC-ND

Reconocimiento – No comercial – Sin obra derivada

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



USMP
UNIVERSIDAD DE
SAN MARTÍN DE PORRES

FACULTAD DE
DERECHO

UNIDAD DE POSGRADO

EL REQUISITO SUSTANCIAL PARA LA DEDUCCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL
REFERIDO A QUE LAS ADQUISICIONES DE BIENES Y SERVICIOS SEAN
PERMITIDOS COMO GASTO O COSTO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA
RENTA

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN DERECHO
TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

Presentada por:

MIGUEL ANGEL CARRILLO BAUTISTA

Asesor:

DR. DANIEL YRWIN YACOLCA ESTARES

LIMA - PERÚ

2024

Dedicatoria

Esta tesis se la dedico a mi madre por darme lo mejor de su tiempo, y por impulsarme a lograr mis objetivos.

Agradecimiento

Agradezco a Dios y a mi familia por permitirme alcanzar este objetivo,
un paso más en mi trayectoria profesional.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	x
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO	19
1.1 Antecedentes de la investigación.....	19
1.2. Bases teóricas.....	30
1.2.1 El Impuesto al Valor Agregado y sus orígenes en la legislación comparada.....	30
1.2.2 La estructura del Impuesto al Valor Agregado	33
1.2.3 El principio de neutralidad en la estructura del Impuesto al Valor Agregado	36
1.2.4 El Impuesto al Valor Agregado en la legislación nacional.....	37
1.2.5 Antecedentes de la aplicación del Impuesto General a las Ventas en el Perú	38
1.2.6 Organización del (IGV) en la actualidad	42
1.3 El crédito fiscal en la especificación del (IGV).....	50
1.4 Los requisitos sustanciales para la deducción del crédito fiscal.....	61
1.4.1 El requisito de gasto o costo de las adquisiciones de bienes y servicios para efectos del Impuesto a la Renta	63
1.4.2 El requisito del destino de las compras de bienes y servicios a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.....	68
1.4.3 Los requerimientos formalmente indicados para la disminución del crédito fiscal	71

1.4.4 La problemática de la remisión para la reducción del crédito fiscal a la Ley del (IR)	78
1.4.5 Alcances del concepto de gasto o costo para la deducción del crédito fiscal en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del (IGV)	79
1.4.6 Análisis del requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV en la doctrina nacional.....	86
1.4.7 Análisis del “inciso a) del artículo 18° de la Ley del (IGV)”, en los informes emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica de la Sunat.....	98
Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000	98
Informe N° 042-2004-SUNAT-2B0000	100
Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000.....	101
Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000.....	104
1.4.8 Análisis de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal vinculada con el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV para fines de la deducción del crédito fiscal	110
Resolución del Tribunal Fiscal N° 0657-1-1997 del 11 de junio de 1997	111
Resolución del Tribunal Fiscal N° 2924-1-2004 del 11 de mayo de 2004	112
Resolución del Tribunal Fiscal N° 0797-4-2004 del 13 de febrero de 2004.....	113
Resolución del Tribunal Fiscal N° 01226-2-2009 del 10 de febrero de 2009l.....	114
Resolución del Tribunal Fiscal N° 02663-8-2014.....	115
Resolución del Tribunal Fiscal N° 10225-8-2014	116
Resolución del Tribunal Fiscal N° 08084-8-2016 del 25 de agosto de 2016	120

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01802-1-2017 del 27 de febrero de 2017.....	121
Resolución del Tribunal Fiscal N° 00679-1-2018 del 26 de enero de 2018.....	121
Resolución del Tribunal Fiscal N° 00341-8-2018 del 16 de enero de 2018.....	122
RTF N° 00913-1-2019 (01/29/2019).....	123
Resolución del Tribunal Fiscal N° 2109-4-1996 del 05 de junio de 1996	126
1.4.9 Los requisitos para la deducción del crédito fiscal en la legislación comparada.....	127
1.4.10 Requisitos para el uso del crédito fiscal en la legislación chilena	127
1.4.11 Requisitos para el uso del crédito fiscal en la legislación mexicana ..	135
1.4.12 Requisitos para la deducción del crédito fiscal en la legislación argentina.....	141
1.4.13 Requisitos para el uso del crédito fiscal en la legislación española ...	145
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA.....	151
2.1 Diseño metodológico.....	151
2.2 Aspectos éticos.....	153
CAPÍTULO III: RESULTADOS	155
3.1 Análisis de las respuestas otorgadas por los especialistas.....	171
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	176
CONCLUSIONES.....	205
RECOMENDACIONES	209
BIBLIOGRAFÍA	211

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Respuesta a la Consulta a si el Requisito Previsto en el Inciso a) Distorsiona a la Estructura Técnica	155
Tabla 2 Respuesta al Requisito Previsto en el Inciso b)	156
Tabla 3 Respuesta al Requisito Previsto en los Incisos a) y b).....	157
Tabla 4 Respuesta al Requisito Previsto en el Inciso a)	158
Tabla 5 Respuesta al Requisito Previsto en el Inciso b)	159
Tabla 7 Respuesta al Requisito del Inciso a).....	161
Tabla 8 Respuesta al Requisito Previsto en el Inciso b)	162
Tabla 9 Respuesta a los Requisitos Previstos en los Incisos a) y b)	163
Tabla 10 Interpretación a la Remisión Prevista en el Inciso a)	164
Tabla 11 Respuesta a la pregunta sobre el Requisito Previsto en el Inciso a) ...	166
Tabla 12 Respuesta a la Consulta sobre la Remisión Prevista en el Inciso a) ...	167
Tabla 13 Respuesta a la Consulta Sobre la Interpretación del Tribunal Fiscal Acerca del Inciso a).....	168
Tabla 14 Respuesta a si el Requisito Previsto en el Inciso a) Permite Gasto o Costo	169
Tabla 15 Respuesta a la Consulta Acerca del Requisito Previsto en el Inciso a)	170

RESUMEN

En el presente trabajo de investigación, se analizará el requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal señalado en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Del análisis del requisito en referencia se ha podido observar que: el condicionar la deducción del crédito fiscal a lo adquirido se presente como gasto-costo para fines del (IR, en adelante), distorsiona la estructura técnica del impuesto al valor agregado, afectando así a la cadena a la productividad y comercio de estos (bienes y servicios), y trasgrede el principio de neutralidad del IGV que tiene por finalidad incidir en el consumidor final. En consecuencia, considerando el marco normativo actual, la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, los criterios emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica de la Administración Tributaria, la legislación comparada y la doctrina nacional, se plantea la eliminación o adecuación de dicho requisito, a fin de garantizar la correcta aplicación del crédito fiscal en la determinación del IGV, y que permita que el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios incida exclusivamente en el consumidor final y se garantice la neutralidad del impuesto.

Palabras clave: requisito sustancial, deducción de crédito fiscal, adquisiciones de bienes y servicios, gasto, impuesto sobre la renta

ABSTRACT

In this research work, the substantial requirement for the deduction of the tax credit indicated in paragraph a) of article 18 of the General Sales Tax Law will be analyzed. From the analysis of the requirement in reference, it has been observed that: conditioning the deduction of the tax credit to what is acquired is presented as an expense-cost for Income Tax purposes, distorts the technical structure of the value added tax, thus affecting the chain to the productivity and trade of these (goods and services), and transgresses the principle of neutrality of the IGV that has the purpose of affecting the final consumer. Consequently, considering the current regulatory framework, the jurisprudence issued by the Tax Court, the criteria issued by the Intendency Nacional Juridical de la Administration Tributary, the comparative legislation and the national doctrine, the elimination or adaptation of such requirement is proposed, in order to guarantee the correct application of the tax credit in the determination of the IGV, and to allow the tax borne in the acquisition of goods and services to affect exclusively the final consumer and to guarantee the neutrality of the tax.

Keywords: substantial requirement, tax credit deduction, acquisitions of goods and services, expense, income tax

NOMBRE DEL TRABAJO

**EL REQUISITO SUSTANCIAL PARA LA DE
DUCCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL REFERID
O A QUE LAS ADQUISICIONES DE BIE**

AUTOR

MIGUEL ANGEL CARRILLO BAUTISTA

RECUENTO DE PALABRAS

56210 Words

RECUENTO DE CARACTERES

287621 Characters

RECUENTO DE PÁGINAS

216 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

367.0KB

FECHA DE ENTREGA

Feb 22, 2024 1:37 PM GMT-5

FECHA DEL INFORME

Feb 22, 2024 2:12 PM GMT-5

● 15% de similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 13% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 10% Base de datos de trabajos entregados
- 7% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 10 palabras)



USMP Facultad de Derecho
UNIVERSIDAD DE
SAN MARTÍN DE PORRES
Dra. Nancy Guzmán Ruiz de Castilla
RESPONSABLE DEL SOFTWARE ANTIPLAGIO - TURNITIN.

INTRODUCCIÓN

En la legislación nacional, el (IGV) es un impuesto que grava el consumo, tiene la estructura de un impuesto plurifásico no acumulativo, y se aplica a nivel de todas las dimensiones del ciclo de producción y comercialización de bienes y servicios, teniendo incidencia directa en el consumidor final, esto es, en el sujeto que adquiere bienes y servicios para su propio consumo.

Así mismo, la estructura técnica del IGV permite que el impuesto contenido en el documento que refleja lo pagado, y que respalda lo alcanzado de los bienes y servicios pueda aplicarse contra el impuesto contenido en los comprobantes de pago emitidas sujetos a imposición, siendo que, de acuerdo con la legislación del IGV, el impuesto contenido en el comprobante de pago que respalda las adquisiciones recibe el nombre de crédito fiscal.

Cabe mencionar que, en el ámbito de aplicación del IGV, se han considerado cinco (5) operaciones gravadas, entre las cuales se encuentran: la venta de bienes muebles en el país, lo que se denomina, también como utilizar y prestarlos a una sociedad determinada; por lo que la cuestión contractual de elaboración, como la que se señala como vender por primera vez un bien inmueble, y la importación de los bienes, exigiéndose para su afectación, que el uso, consumo o aprovechamiento económico se genere en territorio nacional.

A su vez, la estructura técnica del IGV permite que el impuesto contenido en los comprobantes de pago que respaldan lo logrado por la venta de los servicios ofrecidos como las ventas, puedan ser aplicados contra el impuesto generado en las operaciones de venta y prestación de servicios, a manera de compensación, para que los partícipes en esta dinámica de productividad y comercio, que tienen que

ver con lo que se ofrece: bienes y servicios, y los cuales no puedan afectar con la carga impositiva, gravándose solo el valor añadido de cada una de las etapas de dicho proceso.

De manera que; al permitirse la aplicación del IGV soportado en la adquisición de bienes y servicios contra el impuesto que se causará en las operaciones gravadas con el impuesto, no se afecta a los sujetos que intervienen en el proceso de producción y comercialización de bienes, al incidir el impuesto en el consumidor final, esto es, en el sujeto que adquiere bienes y servicios para su propio consumo, el cual no podrá deducir el impuesto que le ha sido trasladado.

Aunado a ello; para que opere la deducción del IGV soportado en la adquisición de bienes y servicios contra el impuesto que se causará en las operaciones gravadas con el impuesto, se han previsto en la ley del IGV requisitos sustanciales y formales que permiten dicha deducción, los cuales se encuentran regulados en los artículos 18° y 19 del IGV, como la ley lo señala.

En ese sentido; en el mencionado artículo 18° de la Ley del IGV, se han previsto dos requisitos sustanciales para tener derecho al crédito fiscal, requiriéndose por un lado que, la adquisición de bienes y servicios los asume la empresa como lo que son: gastos y servicios; esto relacionado a lo que exige lo legal acorde a estos (gastos y servicios); por lo que las tales consecuciones se orienten a obtenciones ya que se debe al pago de lo exigido por ley.

Es de indicar que, de la verificación de los obligaciones elementales previstas para el descuento necesario, se aprecia que el requisito referido a que la adquisición tenga como destino operaciones gravadas con el IGV, guarda relación con el principio de neutralidad del impuesto, al no afectar la línea de lo producido y que luego

será parte del mercado como se catalogan por ser lo que son bien y servicio, y que incidirá en el consumidor final, mientras que, el requisito que condiciona el reconocimiento de la deducción a que la adquisición de estos (bienes-servicios) tengan valor de gato-costos para efectos del Impuesto a la Renta, podría generar una distorsión en la estructura del impuesto, si las compras efectuadas por los contribuyentes, no califican como tales, desconociéndose así, todo o parte del impuesto pagado en alguna de las etapas del ciclo de producción y comercialización de bienes y servicios.

Si bien, en la legislación del (IR), no se ha definido qué se entiende por costo o gasto, de acuerdo con la legislación de dicho impuesto, la deducción de gasto incide directamente en lo relativo a la categoría -renta de tercera categoría-, para lo cual la adquisición del bien o servicio debe resultar necesaria para el mantenimiento o generación de la fuente productora de esta, en consonancia a lo indicado en el artículo 37° de del referido impuesto, mientras que el costo se asocia al concepto de costo computable, esto es, el costo de adquisición, producción o construcción, del ingreso patrimonial y de cuánto vale este; el cual incide en la determinación de la renta bruta de tercera categoría, y se encuentra regulado, como bien se señala en el referido artículo que legisla al IV, estamos hablando en última instancia del artículo 20°.

Asimismo, verifica como se dan estos para efectos de la deducción de los gastos empresariales, algunos gastos tienen límites cuantitativos para su deducción, y de otro lado, algunos gastos se encuentran sujetos al cumplimiento de formalidades específicas, que, de no cumplirse, no permitirán la deducción del gasto por el monto que exceda el límite establecido o si no se cumple con la formalidad respectiva,

situación que se presenta, por ejemplo, en lo que respecta a los viáticos de representación, los que son de carácter recreativos, gastos por vehículos, los cuales tienen un tope máximo para su deducción que se ha fijado en función a la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) o al volumen de ingresos netos generados por la empresa, siendo que, de superar el importe máximo establecido, el exceso no se podrá deducir al no calificar como gasto, debiendo adicionarse en la regularización del denominado IR de tercera categoría.

Atendiendo a ello, resulta importante determinar, si de acuerdo a la naturaleza del IGV, es necesario mantener en la legislación del IGV, un requisito para el reconocimiento del crédito fiscal referencia en última instancia a la normatividad de dicho impuesto a la rentabilidad; tal situación, que podría desnaturalizar la estructura del impuesto, considerando que, ambos impuestos tienen una determinación y liquidación distinta, y atienden a formalidades específicas para el reconocimiento de la deducción de la adquisición de bienes y servicios.

De otro lado, si bien no es objeto de la presente investigación, analizar los objetivos esenciales y ejercer el derecho a lo fiscal, se puede concluir que el incumplimiento de los requisitos formales y sustanciales, genera la misma consecuencia, esto es, el desconocimiento de la deducción del crédito fiscal, por ello, es importante identificar si corresponde mantener como requisito sustancial la calificación de la adquisición como sujeto a considerarse a lo relativo a lo que pueda significar los impuestos; a se debe considerar que aquello genera un requisito que podría desnaturalizar la estructura técnica del impuesto.

En consecuencia, considerando que, los requisitos que se exigen con el objetivo de limitar el exceso de gastos empresariales; es más, esto con el propósito de bajar

los impuestos (IR); cuenta con formalidades específicas y topes para su deducción, se advierte que el requisito previsto para el uso del crédito fiscal, referido a que la adquisición del bien o del servicio tenga como valoración para fines del (IR), podría generar que parte del impuesto trasladado en el precio, no se pueda utilizar como crédito fiscal, al haber superado el importe permitido para su deducción como gasto, situación que se presenta en los gastos sujetos a límite cuantitativo, tales como los gastos de representación, recreativos, de vehículos, entre otros.

Adicionalmente, la remisión que se hace en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, del gasto-costos afines del (IR), en aquellos casos en los que el contribuyente destine las compras a operaciones gravadas con el Impuesto, si la adquisición realizada no califica en cierta medida en consumición respecto al (IR), no se permite el uso del crédito fiscal, afectándose así, con el impuesto parte del proceso de industrialización y manufactura en: bienes y servicios.

En ese sentido; resulta necesario identificar si de acuerdo con la naturaleza del IGV y el principio de neutralidad, se debe condicionar la deducción del crédito fiscal a un requisito que se vincula con el Impuesto a la Renta, el cual grava una manifestación de riqueza distinta a la que se afecta con el IGV, lo cual conlleva a verificar la necesidad de mantener el requisito para la deducción “del crédito fiscal previsto en el aludido inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”.

De otro lado, teniendo en cuenta que, resulta trascendente en la estructura del significado plusproducción que está relacionado con lo que agrega a la materia prima trasladado en la adquisición a los objetos producidos: bienes y servicios y aplicarlo ante la imposición del impuesto, y se manifestará como origen en las operaciones

de venta o prestación de servicios, se analizará el tratamiento que tiene en la legislación comparada el uso y deducción del crédito fiscal, ello, a efectos de identificar si nuestra legislación guarda conformidad con lo que otras legislaciones han previsto como requisitos para la deducción del impuesto contenido en el adquirimiento de tales (bienes-servicios).

Con atención en ello; desarrollando tal investigación, se analizará si el requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, referido a que la adquisición de los bienes y servicios, sean permitidos estos en lo relativa al (IR), genera una distorsión en la determinación del impuesto, y de ser así, si ello justificaría la exclusión de dicho requisito sustancial de la legislación del IGV, manteniendo como único requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal, que tal adquisición referente a : bienes y servicios; pueda darse a la operabilidad por los que se debe pagar determinados impuestos específicos, requisito que actualmente se encuentra regulado en el inciso b) del artículo 18° de la aludida Ley del IGV.

De modo que, mediante la presente investigación se pretende identificar si se distorsiona la estructura técnica del IGV al condicionar la valoración de un determinado (CF), con el fin de que os tales servicios sean admitidos como otros y tipos de gastos, que estén dentro de la dinámica del (IR).

De otro lado; la investigación permitirá verificar si se afecta el principio de neutralidad del IGV al condicionar la deducción de este tipo crediticio en referencia explícita de los bienes y servicios; y a la vez sen ponderados dentro de la lógica del (IR).

Así mismo, en la presente investigación se podrá identificar si la dinámica de industrialización y conversión de la materia prima, se califiquen como lo que son: bienes

y servicios, y que a la suma de su dinámica nos dé una disminución de lo que es una acción crediticia, a que la adquisición de tales sea permitida tanto como consumición y el precio para efectos del Impuesto al a Renta.

El objeto general de la presente investigación es demostrar que el requisito, que se puede denominar como la consumición para los respectivos créditos de tipo fiscal, referido a que la adquisición de bienes y servicios sea permitida dentro de la dinámica de los impuestos generados por ley, y que se ven referenciados en el (IGV).

Entre los objetivos específicos se encuentra conocer si se afecta el principio de neutralidad del impuesto al condicionar la deducción del crédito fiscal a que la adquisición de bienes y servicios puedan ser admitidos dentro del proceso de consumición e inversión, en lo que respecta al (IR).

Motivo por el cual, en la presente investigación se podrá conocer si se afecta la sucesión de la productividad y la distribución de bienes y servicios al condicionar la deducción de lo que es un sistema de créditos de carácter fiscal y que van en la línea de los objetos con valor económico y de lo que se presta como lo que se denomina servicios, para sean considerados como gasto-costos; a fin (IR).

La investigación será relevante; pues, contribuirá desde un enfoque jurídico y doctrinario al estudio de las cuestiones más relevantes que están señaladas en la legislación del (IGV), para la disminución en la línea crediticia, siendo el objeto de investigación la cláusula esencial “previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, referido a que, para el reconocimiento del crédito fiscal, la adquisición del bien y/o servicio, debe ser admitida para fines de gasto-costos en lo que respecta al (IR).

A partir del análisis de las características de un impuesto al consumo que busca incidir en el consumidor final, la presente investigación permitirá identificar si el requisito sustancial referido a que la adquisición de bienes y servicios sea permitida para ser contabilizado tanto como gasto como costo (IR), va acorde con el principio de neutralidad del impuesto al valor agregado, el cual pretende que los sujetos que participan en la cadena de productividad e industria, lo que serán los bienes y servicios, no choquen negativamente con el impuesto y sea el consumidor final quien asuma la carga del impuesto mediante el mecanismo de traslación del IGV.

De otro lado, la presente investigación permitirá verificar si el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, para la deducción del crédito fiscal, va acorde con los requisitos que se han establecido en otras legislaciones para que las empresas puedan utilizar el impuesto contenido en los documentos que sustentan la adquisición de bienes y servicios.

Cabe mencionar que, la presente investigación guarda especial trascendencia, en tanto, se analizarán los diversos criterios de interpretación respecto al requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica de la (SNA) de la (ATT), a fin de verificar si los criterios emitidos por dichas entidades, son uniformes en cuanto a la interpretación del aludido “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, o si, resultan contradictorios, lo que a su vez, permitirá identificar las razones y fundamentos que sobre el tema objeto de investigación, tienen dichas entidades.

Aunado a ello, se analizarán los principales pronunciamientos en la doctrina nacional respecto del requisito sustancial que condiciona la deducción del crédito fiscal a la calificación como gasto-costo de las adquisiciones para fines del (IR), lo cual

permitirá tener un panorama más amplio respecto de la interpretación que habría que darle al “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”.

Finalmente, la presente investigación busca incentivar en los docentes, alumnos y profesionales el análisis de los requerimientos básicos elementales, previstos en la Ley del IGV para la disminución del crédito fiscal, así como los elementos que garantizan la neutralidad del impuesto y su incidencia en el consumidor final.

El investigador cuenta con la experiencia académica, los recursos humanos, financieros y de tiempo; así como acceso a la información y otros necesarios para desarrollar la investigación en relación con la incidencia de requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal, previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, referido a que la adquisición de bienes y servicios sea permitida en el gasto-costo para fines del (IR).

El investigador desarrollará una investigación cualitativa, ya que el investigador de manera deductiva describirá la problemática que genera en la especificación del IGV), el requisito previsto, para la deducción del crédito fiscal, referido a que las compras realizadas por las empresas cuenten con la calificación como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1 Antecedentes de la investigación

En lo relativo a este punto de nuestra investigación, recurrimos, con el objetivo de dar mayor sustento teórico, a Alfredo Gonzales (2022), quien señala que:

el texto del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV que establece que las adquisiciones sean permitidas como tales, según las normas del (IR), permitiría interpretar que en realidad dicha norma lo que establece es que las adquisiciones que dan derecho a crédito fiscal son las que potencialmente califican como gasto o costo según las normas del Impuesto a la Renta (p. 26).

Es más, según Alfredo Gonzales (2022), considera que:

es condición necesaria; es decir, *sine qua non* para tener derecho al uso del crédito fiscal; esto significa que, las adquisiciones efectuadas estén relacionadas con las actividades productivas que realiza el contribuyente que pretende utilizar dicho crédito, eso es, acreditar que se cumple con el principio de causalidad. (pp. 24 - 27)

Ahora bien; uno de los pensadores como Villanueva Walker (2014), quien nos ayuda a entender mejor la relación que existe en el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas; es más, considera como una cuestión consustancial al crédito fiscal, que su titular ostente la condición de empresario en la adquisición que da lugar a tal derecho, siendo su función, posibilitar la neutralidad económica para el empresario.

Así mismo, como lo señala Villanueva, W. (2014), que:

en nuestra legislación se exige que la adquisición gravada con el impuesto sea permitida como gasto o costo conforme a la Ley del Impuesto a la Renta (artículo 18°, inciso a), es decir, se exige que la adquisición sea necesaria, o se emplee en las actividades económicas de la empresa, lo cual implica que no dan lugar al crédito fiscal las adquisiciones que no guarden causalidad con la actividad económica. (pp. 297 y 298).

Por lo tanto, enfatiza nuevamente Villanueva W. (2014), que:

el requisito exigido por la Ley del IGV no tiene que ver tanto con una deducibilidad efectiva del costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta, sino con la vinculación objetiva de dicha adquisición con las actividades económicas de la empresa, independientemente de cómo y cuándo proceda la deducción del gasto o costo. (p. 298)

En la misma línea, agrega Villanueva W., (2014) que:

debe admitirse la deducción de gastos que, aunque muy próximos y afines a los gastos personales, se cataloguen por la Ley como gastos empresariales deducibles, supuesto que se presenta en el caso de los gastos recreativos a favor del personal y los gastos de salud a favor del personal de la empresa. (p. 298)

Ahora bien, al analizar los alcances del requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, según Villanueva, W. (2023), es posible plantear dos interpretaciones:

1. La referencia a “costo o gasto”, para fines del Impuesto a la Renta, debe interpretarse según las normas de dicho impuesto. Las limitaciones del IR, en cuanto a la deducción de costos o gastos, pueden impedir la deducción del crédito fiscal.
2. El requisito de “costo o gasto”, para fines del Impuesto a la Renta, debe interpretarse en sentido racional y conforme con la finalidad del impuesto. Esto es, la adquisición de que se trate guardar causalidad con las actividades de la empresa. (p. 170).

Atendiendo a lo señalado por Villanueva, W., (2023) se desprende que el tratamiento de la adquisición como gasto o costo para fines del (IR) vincula la adquisición al giro del negocio, sin que por ello se trasladen automáticamente las limitaciones previstas en el Impuesto a la Renta al IGV.

En consecuencia, Villanueva, W., (2023), considera que:

En ese sentido, otorgarán derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes o servicios que guarden vinculación con la generación de rentas o mantenimiento de la fuente sin interesar el devengo de costo o gasto, sin que tampoco deba interesar que la ley de Impuesto a la Renta no reconozca el gasto o costo para sus propios fines, como ocurre con los intereses que exceden el 30 % del Ebitda, o la amortización de la compra de marcas, casos en los cuales, para el autor, debería ser posible la deducción del crédito fiscal (p. 172).

Por lo que es de advertir, que con relación al requisito sustancial vinculado al costo o gasto de las adquisiciones, nos estamos refiriendo a que, si bien la intención del

legislador fue establecer que solo otorgan derecho a crédito fiscal aquellas adquisiciones propias del giro del negocio, las que normalmente constituyen gasto-costo para fines del (IR), dada las excepciones que contiene la legislación que rige este tributo a la deducibilidad de estas; surge la necesidad de modificar las normas del IGV, ello con la finalidad de evitar la desnaturalización del impuesto, dado que la interpretación literal y aislada del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV pondría en riesgo la deducción del impuesto trasladado en la etapa previa de adquisición; más aún, si existen precedentes jurisprudenciales, tales como la RTF N° 1029-1-2002, de fecha 26 de febrero de 2002, en el cual [se] confirmó una acotación formulada por la Sunat en la que desconocía parte del crédito fiscal a que tenía derecho la empresa, como consecuencia de realizar operaciones gravadas y no gravadas con el Impuesto a la Renta.

Por su parte, García Novoa (2008) refiere que:

los requisitos sustanciales son los que afectan la existencia del derecho a la deducción”; esto es, qué es lo que se deduce, por quién y cuándo se deduce, mientras que los requisitos formales afectan la eficacia del derecho de crédito, de ahí que los principales sean los medios de prueba.

Agrega, García Novoa, (2008) que:

es muy frecuente pretender diferenciar entre requisitos sustanciales del derecho a la deducción y requisitos formales, distinción que en el ordenamiento peruano recogen los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV, siendo que tal diferenciación dista mucho de resultar clara, y aunque es posible encontrar quien afirma que la factura o el comprobante de pago es en el Impuesto al Valor Añadido (IVA), un requisito sustancial, a diferencia de lo que ocurre con la

imposición sobre las ganancias empresariales en las que se tendría en cuenta un carácter de simple elemento documental de prueba, ello contradice la realidad y la propia normativa que se suele hacer referencia, respecto a la necesidad de acreditación del crédito como “requisito formal de la deducción”. (p. 86)

Según el planteamiento de Ruiz de Castilla, (2021), quien interpreta que:

de conformidad con el literal a) del artículo 18° de la LIGV las compras de bienes, servicios, etc., que realiza una empresa o contribuyente del IGV en general deben estar vinculadas con las actividades de este (p. 188).

Agrega Ruiz de Castilla, (2021), además, que:

cuando en el literal a) del artículo 18 de la LIGV se señala que las compras de bienes, servicios, etc., deben ser permitidos, pero no significa que solo los costos o gastos, cuya deducción admite la legislación del Impuesto a la Renta, y que son los únicos que pueden generar crédito fiscal para la determinación del IGV (p.189).

Así mismo, indica Ruiz de Castilla, (2021), que:

atendiendo a la determinación del IVA en función del método sobre base financiera, el IGV de compra que es deducible como crédito fiscal tiene que ver con la compra de todo bien, servicio, etc., que guarde vinculación con las actividades que realiza el contribuyente del impuesto, con independencia de si estos bienes, servicios, etc., son o no efectivamente empleados de inmediato en las actividades del contribuyente (p. 189).

En tal sentido, lo que refiere Bravo Cucci, (2018), que:

con el requisito de gasto-costo para fines del (IR) ni se está recogiendo el presupuesto de causalidad para el caso del (IR), siendo que, lo que busca la norma es que el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados recaigan sobre elementos (bienes o servicios) que son empleados en las actividades económicas propias del sujeto. (p. 130)

Así mismo, como nos lo indica Bravo Cucci (2018), que:

de ser así, y de cumplirse con el requisito del literal b) del artículo 18°, dicho impuesto calificaría como crédito fiscal, de lo contrario, el destino de este será el de un gasto y/o costo para tal fin del (IR). (p. 130)

De otro lado, refiere Bravo Cucci (2018) que:

La doctrina tributaria y la jurisprudencia nacional se han encargado de dar respuesta a ello, señalando que el Impuesto General a las Ventas tiene sus propios principios y reglas, que su estructura técnica es distinta a la del Impuesto a la Renta, y que la referencia al gasto no implica que el mismo se encuentre adicionalmente devengado, entendiéndose que se trata de una calificación de gasto de naturaleza meramente conceptual, lo que no importa que los principios de causalidad y devengado se apliquen fuera de las fronteras del Impuesto a la Renta.

Teniendo en cuenta la distinta naturaleza del Impuesto a la Renta respecto de la del Impuesto General a las Ventas, la referencia a que la adquisición sea gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta debe ser tomada como referencia conceptual. (p. 131)

Luque Bustamante (2003); por su parte, refiere que:

el único requisito sustancial que debe cumplirse para gozar del derecho a descontar el IGV, soportado en las adquisiciones de bienes o servicios, es el de ser contribuyente del impuesto, o, si se quiere, el de no ser consumidor final (pp. 177-179).

En tal sentido, Luque Bustamante (2003), acota que:

desde una perspectiva técnica no se justifica el establecimiento de ningún otro requisito sustancial; además del ya señalado, debería bastar con acreditar la condición de contribuyente para que la deducción del impuesto cargado en las adquisiciones resulte incuestionable, la condición de contribuyente se acredita por la sola realización de operaciones gravadas con el IGV, hecho que se constata con la correspondiente declaración jurada (p.179).

Así mismo, Luque Bustamante (2003), señala que:

la inclusión del requisito sustancial establecido en el literal a) del artículo 18° de la Ley del IGV, en lugar de favorecer a la correcta aplicación del crédito fiscal, ha venido generando serias distorsiones al propiciar en muchos casos el desconocimiento del crédito fiscal sin ningún asidero técnico (p. 179).

Añade, Luque Bustamante (2003) que:

también, debemos advertir que sobre la base de una aplicación literal de la Ley, la Administración Tributaria ha venido desconociendo el crédito fiscal, estos provenientes de los adquirimientos que no constituyen gasto-costos

para fines del (IR), afectando con ello la neutralidad del impuesto y generando, en muchos casos, efectos confiscatorios en el IGV, por superposición con el (IR).

En tal sentido, menciona Luque Bustamante (2003) que:

técnicamente, no existe justificación para una vinculación entre el IGV y el Impuesto a la Renta, puesto que gravan diferentes expresiones de riqueza, ostentan distinta naturaleza jurídica y se rigen por criterios de imputación temporal completamente distintos. Así como existen ingresos inafectos al Impuesto a la Renta que se obtienen en el marco de una operación gravada con el IGV, o ingresos afectos al Impuesto a la Renta que se obtienen en operaciones no gravadas con el IGV; de igual modo, existen adquisiciones gravadas con el IGV, cuya deducción como gasto o costo no siempre son admisibles para fines del (IR), esto se da por el suministro del principio de causalidad desarrollado con base en el concepto jurídico y legal de la renta, esto no tiene nada que ver con la selección de las hipótesis de incidencia del IGV. (colocar en sangría)

En consecuencia, siguiendo la línea de análisis a la normativa tributaria efectuada por Luque Bustamante, se puede concluir que, es la remisión a las normas del Impuesto a la Renta como requisito para la deducción del crédito fiscal, lo que ha desnaturalizado el IGV, en lugar de haber facilitado la correcta aplicación del impuesto.

Con relación a la incidencia del requisito sustancial referido al gasto o costo de las adquisiciones para la deducción del crédito fiscal Bianchi, C. (2016), señala al respecto, que:

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 está 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. (p. 85)

En la misma línea de interpretación normativa, Risso, C. (2003), indica que:

una interpretación lógica de las normas, sustentadas en abundante jurisprudencia, permiten señalar categóricamente que la deducción del Impuesto a la Renta debe ser constatada, solo y únicamente, en forma potencial, por cuanto se sigue que: (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 el crédito fiscal de adquisiciones que aún no devengadas para fines del Impuesto a la Renta, y (ii) el IGV puede incidir sobre contribuyentes que por estar inafectos o exonerados del Impuesto a la Renta, no se encontrarán en situación de deducir adquisición alguna para

finés de este último impuesto, sin que dicha circunstancia pueda significar la pérdida del crédito fiscal y la consecuente desnaturalización del impuesto para dichos contribuyentes. (p. 319).

Agrega, a su vez Risso, C. (2003), que:

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 la deducción parafines del Impuesto a la Renta, en razón a criterios de estricta facilidad administrativa (p. 319).

Como lo sostiene también Cabanillas Salazar, (2019), que:

el primer requisito sustancial establecido en el artículo 18° de la LIGV, no es definitorio en el proceso de culminación, de saber que tal acción admite obtener acceso al crédito fiscal; por lo que otro requerimiento basta para poder para poder contemplar así la finalidad del (IGV); por lo que, en esta misma línea piensa Cabanillas Salazar que el legislador, al momento de establecer los requisitos sustanciales para tener derecho al crédito fiscal, ha hecho una remisión innecesaria a la Ley del Impuesto a la Renta, y por consiguiente al principio de causalidad, intentando vincular dos tipos de estructuras impositivas diferentes (p. 87).

De otro lado, en lo referido al alcance del requisito sustancial objeto de análisis, Padrón Freudt (2003), menciona que:

el requisito sustancial señalado en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, es de carácter referencial y por lo tanto no

limitativo, no pudiendo aplicarse en consecuencia el principio de lo deven-
gado para determinar si el impuesto trasladado en las adquisiciones de bie-
nes, servicios e insumos destinados a operaciones gravadas con el (IGV) es
crédito fiscal, criterio que queda reservado exclusivamente para determinar
la procedencia del costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta (p. 312).

Más aún, refiere Padrón Freudt, (2003), añade que:

que para determinar la existencia del derecho al crédito fiscal debe desvin-
cularse el concepto de actividad empresarial asimilada por la Ley del (IGV);
es este caso de aquel que corresponda a la fuente productora de rentas de
tercera categoría; en tal sentido, las estructuras de ambos impuestos no per-
miten aparejar esta noción; si bien es cierto, en el caso del IGV correspon-
dería también aplicar el principio de causalidad; es decir la vinculación que
se da a través de las adquisiciones de los bienes y el cambio de las acciones
y los movimientos de una empresa determinada; decir, el sistema de valor
agregado adoptado comprende el esquema de deducciones amplias o finan-
cieras, tipo consumo, por lo que las limitaciones a la reducción de los gastos
para fines del (IR), no son necesariamente aplicables al Impuesto General a
las Ventas. (p. 313)

En lo referido al requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV,
Risso Montes, (2003) refiere que:

una interpretación lógica de las normas sustentada en abundante jurisperu-
dencia, permite señalar categóricamente que la deducción del Impuesto a la
Renta debe ser constatada, solo en forma potencial, por cuanto: (i) el IGV y
el Impuesto a la Renta se rigen(ambos) por criterios de imputación temporal

completamente distintos, siendo que la determinación del IGV sobre base financiera permite tomar crédito fiscal de adquisiciones aún 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 encontrarán 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 (p. 319).

Agrega que, Risso Montes (2003), que:

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 la deducción para fines del Impuesto a la Renta, en razón a criterios de estricta facilidad administrativa (p. 319).

Atendiendo a las consideraciones ya expuestas, líneas arriba, se desprende que la mayoría de autores citados considera que, resulta conveniente la modificación del literal a) del artículo 18° de la Ley del IGV a efectos de no remitirse a la legislación del Impuesto a la Renta.

1.2. Bases teóricas

1.2.1 El Impuesto al Valor Agregado y sus orígenes en la legislación comparada

Con relación en los orígenes del Impuesto al Valor Agregado, en la doctrina nacional se ha hecho referencia a estudios de otros autores, que gracias a sus análisis

se podido lograr profundizar y dilucidar los antecedentes de la regulación del impuesto y su incidencia en el consumidor final.

Bravo Gucci, (2018), por su parte refiere que:

La imposición al consumo bajo la técnica del valor agregado tiene sus orígenes en Alemania en 1919 (*Veredere Umsatzsteuer*). Sin embargo, no fue sino hasta 1954 en que se implementó en el ámbito normativo en Francia (*Taxe sur la valeur ajoutée*), luego de algunos intentos de introducirlo en el Japón a través de la misión de expertos norteamericanos dirigidos por el profesor Shoup, cuyo objeto era sugerir mejoras al sistema tributario japonés. En 1967, la Comunidad Europea adoptó dicha técnica impositiva, de tal suerte que, a la fecha, de los países miembros de la OCDE, únicamente tres no lo han adoptado todavía, entre ellos los Estados Unidos de América, aún cuando se conoce que desde 1994 existe una comisión que evalúa su implementación. En lo que respecta a Latinoamérica, la generalidad de países adopta tal estructura impositiva. (p. 15)

De otro lado, Luque Bustamante, (2004) al referirse a los orígenes del Impuesto al Valor Agregado, amparándose en la tesis de Cosciani, C., (1968), quien a su vez indica que:

los orígenes de los impuestos indirectos al consumo se remontan a fines de la Primera Guerra Mundial, siendo que el conflicto bélico incrementó el gasto público de los estados involucrados en la Segunda Guerra Mundial; exigiéndose así, la obtención de mayores recursos públicos derivados. (pp. 21-59)

Por su parte Luque Bustamante (2004), indica que que, “la técnica del valor agregado constituye una herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto

General a las Ventas” (p. 98). Esto nos permite dar una mayor justificación a nuestra investigación, siendo siempre nuestro objetivo justificar desde la referencia de los especialistas y darles nuestro debido proceso de análisis, y crítica para así tener una visión más amplia y justificada, para la validez formal a nuestros argumentos donde se ancla nuestra investigación.

Por la misma razón, Luque Bustamante en la línea de Cosciani, C. (2004), señala que:

en un principio se aplicaron los impuestos plurifásicos acumulativos, los cuales si bien generaban recaudación en un sentido, pero a la vez en otro sentido, ocasionaban distorsiones en la configuración de los precios y del proceso de productividad y comercialización de bienes y servicios; esto debido a la piramidación del precio y la acumulación del impuesto, situación que en la medida en que todas las transferencias del ciclo de valor están sujetas al pago del impuesto, aplicándose este en cada operación sobre un valor que gravó en las etapas anteriores.

Posteriormente, agrega Cosciani, C., (2004), surgió el IVA, como consecuencia de los estudios realizados en diversos países, como Japón, Alemania, Francia y Estados Unidos, siendo posteriormente, países latinoamericanos como Perú y Argentina quienes se adhirieron a dicha corriente, y adoptaron así el IVA en sus respectivos sistemas tributarios, aplicándose en la actualidad en casi todos los países del mundo.

Con relación en las ventajas del Impuesto al Valor Agregado, Luque Bustamante, (2003), refiere que:

El IVA, ofrecía la ventaja de favorecer la integración económica internacional al permitir aplicar la modalidad de gravar el consumo en el país de destino, lo cual por cierto resulta de suma importancia en tiempos de globalización como los actuales. El IVA, además, facilita el control tributario al posibilitar un adecuado control cruzado de toda la cadena de producción-distribución, debido al interés de los contribuyentes en obtener de su proveedor las facturas que le permitan ejercer su crédito fiscal, realizando un control por oposición a la etapa anterior. (p. 98)

1.2.2 La estructura del Impuesto al Valor Agregado

Con relación en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Luque Bustamante, (2004), refiere que es un "impuesto indirecto al consumo que se aplica sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios" (p. 98).

Agrega Luque Bustamante, (2004), en consonancia con la postura de Cosciani Cesare (1969); con el objetivo destacar la característica esencial del impuesto al valor agregado, es como sigue:

(...) la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones y superposiciones, y en cada etapa solo el valor agregado en la misma en las etapas anteriores. (p. 98)

En ese sentido, la propuesta de Luque Bustamante (2004), es considerar al Impuesto al Valor Agregado, como un impuesto que grava como manifestación de

riqueza el consumo, y se aplica en cada una de las etapas de la producción y distribución de bienes y servicios; lo cual, nos permite identificar la naturaleza de un impuesto plurifásico aplicable en todas las etapas del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios en los cuales se materialice un consumo.

Más aún, Luque Bustamante, (2004), desarrolla su tesis sobre el IVA, y lo define de manera descriptiva, de la siguiente forma:

El IVA es un impuesto indirecto al consumo, porque no obstante gravar la expresión de riqueza constituida por el “consumo”, al hacerlo no grava al consumidor como contribuyente, sino a los agentes económicos que participan en el ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios, quienes al aplicar el impuesto en cada una de las transferencias que ocurren en el referido ciclo de valor, se ven en la necesidad de trasladarlo a través del precio de los bienes y servicios, consiguiendo de este modo que el consumidor final resulte siendo finalmente el sujeto incidido con la carga económica del impuesto. Uno es el contribuyente del impuesto (el vendedor de bienes o el prestador de servicios), y, por ende, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; y otro, el sujeto (el consumidor final o usuario final) que normalmente termina por soportar la carga económica del impuesto. (p. 98)

Cabe mencionar que lo señalado por Luque Bustamante (2004), resulta importante porque permite diferenciar, lo que significa una estructura del impuesto al valor agregado al contribuyente del impuesto; que tiene que ver con el sujeto que realiza la venta, prestación de servicios u otra operación comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto; y en contraposición, se refiere al sujeto que soporta la carga económica del impuesto; esto es, el consumidor final, por ello, se define al impuesto

al valor agregado como un impuesto indirecto, en tanto el sujeto incidido con el impuesto, no es el contribuyente, sino el consumidor final.

Así mismo, Luque Bustamante (2004), también describe la característica de un impuesto al valor agregado como impuesto plurifásico no acumulativo, refiriendo en este aspecto lo siguiente:

El IVA ofrece además como ventaja el de ser un impuesto plurifásico no acumulativo. Su carácter de plurifásico no acumulativo resulta de gravar todas las transacciones de bienes y servicios que se producen a lo largo de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, afectando únicamente el valor agregado en cada una de sus etapas, lo cual se consiguen, en nuestro caso, impidiendo que el impuesto se aplique sobre valores dentro de los cuales se encuentre incluido el impuesto que gravó las fases anteriores del ciclo, gracias al reconocimiento utilizados para la producción y distribución de bienes y servicios afectos. (p. 98)

Estando a la opinión vertida por Luque Bustamante (2004), se puede identificar como ventaja de gravar con el impuesto todas las etapas del ciclo productivo que únicamente se afecte el valor agregado en cada etapa; evitando así que el impuesto se acumule en el precio y el margen de ganancia resulte menor.

Atendiendo a ello, es importante que la estructura de un impuesto al consumo que pretenda afectar únicamente el importe de cada proceso y etapa de la dinámica de producción, y distribución de tales (bienes y servicios) se pueda aplicar en todas las etapas de dicho proceso, y a partir del reconocimiento del crédito fiscal, logre su objetivo de incidir en el sujeto que soporta la carga económica del impuesto; esto es, en el consumidor final.

1.2.3 El principio de neutralidad en la estructura del Impuesto al Valor Agregado

Con relación en la estructura de un Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), debemos mencionar que, la posibilidad de aplicar el impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios con el impuesto que corresponde a las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del IGV, garantiza que la carga económica del impuesto, no afecte necesariamente a la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, sino que incida de manera directa en el consumidor final; significa que el impuesto resulta neutral para aquellos que no están en la condición de consumidores finales de bienes y servicios.

Ahora bien, en opinión de Villanueva, W., (2014), refiere que:

la cadena de comercialización, no asume costo económico por concepto de IGV, lo que no afecta su margen bruto de utilidad, aunque sí genera costos financieros.

1. 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.
2. Igualdad de trato impositivo entre el consumo interno o internacional de bienes y servicios (pp. 19 y 20).

Estando a las características del elemento de la neutralidad planteadas por Villanueva, se desprende del análisis, y en la esa misma línea podemos indicar que un impuesto será neutral cuando no afecta el margen de ganancia de los participantes del proceso de productividad y distribución de los bienes y servicios; siempre y cuando y en tanto no tengan la condición de consumidores finales, y que se

debe garantizar el principio de igualdad para afectar el consumo interno o internacional de bienes y servicios; por tal motivo o razón, se da para garantizar la neutralidad del impuesto, que se gravarán en las ventas y servicios que se ejecuten en el país, así como la importación de bienes y servicios que se consuman territorialmente en el país de destino.

1.2.4 El Impuesto al Valor Agregado en la legislación nacional

El (IGV), regulado en nuestra legislación, se lo considera a lo que en materia económica se reconoce, como un valor que no es sino el impuesto a la producción de un bien de manera masiva y que se expende al mercado local e internacional, este impuesto se aplica en todas las etapas del ciclo, al admitir la reducción de la deducción del arancel (impuesto) trasladado en la adquisición de bienes y servicios; al que se denomina crédito fiscal, contra el impuesto generado en las operaciones gravadas con el impuesto.

En la actualidad, el IGV se encuentra regulado en el “Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF”, en adelante Ley del IGV, y su reglamento, “aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, y normas modificatorias”. (Decreto Supremo N° 055-99-EF).

Para tal fin, abordaremos los antecedentes de la imposición al valor agregado en el Perú y su regulación actual en la Ley del IGV y su reglamento, que nos permitan identificar cuáles son las características esenciales que tiene el impuesto en la actualidad y la incidencia en su determinación mensual; siendo el objetivo de este análisis poder profundizar a un nivel de mayor complitud nuestra investigación, es

la razón por la que en caso de nuestro país (Perú), la regulación es fundamental para entender la Ley del IGV y su respectivo reglamento.

1.2.5 Antecedentes de la aplicación del Impuesto General a las Ventas en el Perú

A nivel nacional, el Impuesto al Valor Agregado, tiene sus antecedentes en el Impuesto a los Timbres Fiscales, regulado en la Ley N° 9923, en el cual la técnica de imposición no permitía deducir el crédito fiscal generado en las adquisiciones previas, como lo explicaba Bravo, J. (2005) en realidad se trataba de un impuesto plurifásico acumulativo.

De manera que, mediante Ley N° 9923, Ley de Timbres y Papel Sellado, se dispuso la afectación de los documentos, actos y contratos especificados en la aludida Ley, a un impuesto que se hizo efectivo mediante el uso de timbres movibles, de timbres fijos, del papel sellado o de papel de aduanas, según los casos.

Así mismo, en el “artículo 7° de la aludida Ley N° 9923 (Ley N° 9923), se dispuso que: ”el Impuesto de Timbres grava cada uno de los ejemplares de las letras o giros”, siendo que en el artículo 21° de la Ley N° 9923, se señala que “el impuesto debería gravar el importe del documento original”, quedando de esta manera exceptuados los duplicados o triplicados que se entreguen al comprador, o que se reserve el comerciante para uso de sus libros auxiliares de contabilidad, siempre que no se haya puesto en ellos constancia de pagos o cancelación; dado que se si se pusiera, todos los ejemplares que tengan constancias de pago deberán llevar timbres; en caso se extravíe, el documento original o por cualquiera otra causa análoga se otorgara un duplicado, este documento llevará timbres en la proporción correspondiente.

Posteriormente, como bien indica Zolezzi Móller, A. (2003), que “la reforma en el (IGV) se inició en 1972, con la dación del Decreto - Ley N° 19620, que sustituyó el anacrónico Impuesto de Timbres Fiscales” (p. 21).

Aunado a ello, señala Bravo, J. (2005), al referirse a los orígenes de la imposición al valor agregado, indicando lo siguiente:

Que con relación al Perú la imposición al consumo tiene sus orígenes en el denominado Impuesto a los Timbres Fiscales regulado en la Ley N° 9923, el cual 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, tenía la estructura de un impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total y no sobre el valor agregado (p. 30).

Agrega, Bravo, J., (2005), que es:

en el “1973, a través del Decreto Ley N° 19620, que se establece el Impuesto a los Bienes y Servicios (IBS), el cual tenía en una primera etapa”, que es la ya conocida estructura de un impuesto monofásico que gravaba la venta de bienes a nivel fabricante o importador, “con un crédito fiscal del 70 % y que contaba con tasas diferenciales (una general del 15 %) y unas especiales de 25 %, 7 %, 3 %, 2 % y 1 %”. (p. 30)

Agrega Zolezzi, A. (2003), señala que:

hasta diciembre de 1972, estuvo vigente el Impuesto a los Timbres Fiscales, que afectaba a todas las ventas que se realizaran dentro del ciclo de producción y distribución de un bien, gravándose el precio íntegro sin deducción alguna, esto cada vez que se vendía un bien o se prestaba un servicio; lo

cual permitía identificar el impuesto como un impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total, siendo la tasa general del 5 %.

Cabe mencionar que, el régimen previsto en el Decreto Ley N° 19620, como lo señala Zolezzi (s/a) que:

No fue el régimen del Decreto-Ley 19620 un monofásico puro, pues además de gravarse las ventas horizontales (entre fabricantes), con un crédito fiscal que sólo llegaba al 70%, se incluyó un impuesto a las ventas a nivel de mayorista con la tasa del 1% sobre el volumen total de ventas sin deducción alguna, que producía una piramidación del impuesto, aunque por el monto de la tasa, poco significativa. (p. 27)

Luego, en enero de 1975, con el Decreto Ley N° 21070, se introducen sustanciales modificaciones en el Impuesto a los Bienes y Servicios, siendo las más importantes, las que se detallan a continuación:

- Se afectan las ventas a nivel de mayoristas a las mismas tasas que a las ventas de fabricantes, otorgándoles el derecho a tomar como crédito el impuesto pagado sobre sus compras de mercaderías, a los fabricantes se les autoriza a tomar como crédito el 100 % del impuesto pagado por sus insumos y materias primas; y, se elevan las tasa del 3 %, 15 % y 25 % a 5 %, 17 % y 27 %, respectivamente, suprimiéndose la tasa del 1 %.

Como bien refiere Zolezzi (s/a); con ello, “se ingresó al Régimen del Valor Agregado, con una legislación defectuosa, efectuándose una nueva reforma con el Decreto Ley N° 21497”, que empezó a regir a partir de julio de 1976 (Decreto Ley N° 21070).

A partir de las modificaciones introducidas por el Decreto Ley N° 21497, se elevaron las tasas impositivas del 17 % a 20 % y la de 27 % a 40 %, teniendo el impuesto, la característica de un impuesto oligofásico a nivel de productor, fabricante y mayorista, quedando fuera del ámbito de aplicación la venta a nivel de minorista; así mismo, para determinar el valor agregado se utilizó el sistema de crédito fiscal bajo el “Tipo Producto”, no siendo admisible la reducción del impuesto que hubiera gravado la adquisición de bienes de capital.

Cabe mencionar que las normas posteriores, elevaron la tasa general del 20 % a 22 % y la del 40 % a 42 %, siendo rebajada posteriormente al 36 %, la tasa reducida del 5 % se elevó a 6 %, mediante Decreto Ley N° 22163, del 9 de mayo de 1978.

Por otro lado, señala Bravo, J. (2005), que:

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

El régimen previsto en el Decreto Legislativo N° 190 tuvo diversas modificaciones hasta llegar al Decreto Legislativo N° 775, el cual fue publicado el 31 de diciembre de 1993, y que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1994, con algunas variantes adicionales, el que actualmente rige en el Perú, a través del Decreto Legislativo N° 821.

En consecuencia, se aprecia que la estructura del actual Impuesto General a las Ventas ha tenido diversas modificaciones, pasando por ser solo un impuesto monofásico a uno plurifásico acumulativo, y luego a tener la categoría de ser una regulación de un impuesto plurifásico no acumulativo, en el cual se prioriza la deducción del impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios; esto significa de que se trata de la deducción del crédito fiscal.

1.2.6 Organización del (IGV) en la actualidad

En la actualidad, se puede decir que el (IGV), de acuerdo al marco normativo previsto en la Ley del (IGV) se configura como un impuesto plurifásico no acumulativo que busca incidir en el consumidor final, y que se suele aplicar en las fases del ciclo de producción y distribución de bienes y servicios, permitiendo que los contribuyentes del impuesto puedan aplicar el impuesto trasladado en el adquirento de bienes y servicios contra el impuesto que causarán en las operaciones gravadas, a partir del reconocimiento del crédito fiscal, el cual condiciona su deducción al cumplimiento de requisitos sustanciales y formales previsto en la Ley del IGV y su reglamento.

Así mismo, en concordancia a lo ya señalado, en el artículo 1° de la Ley del IGV, se detallan las operaciones afectas al impuesto, entre ellas: la venta de bienes muebles, la prestación de servicios, los contratos de construcción, la primera venta de bien inmueble efectuada por el constructor y la importación de los bienes.

De otro lado, en el artículo 11° de la Ley del IGV, manifiesta que:

El impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada periodo el crédito fiscal, determinado de acuerdo a los previsto en los capítulos V, VI y VII del presente Título.

En la importación de bienes, el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto. la carga presupuestaria a pagar se define por mes, deduciendo del Impuesto Bruto.

Sobre el particular, al referirse a la naturaleza del IGV, Villanueva, W., (2014) señaló que:

El IGV se estructura sobre la relación jurídica de repercusión y la relación jurídica de deducción. Con ambas se logra la neutralidad de los sujetos que intervienen en la cadena de distribución, en otras palabras, estos no asumen ninguna carga impositiva. (p. 40)

En ese sentido, de acuerdo a la estructura que tiene el IGV en nuestra legislación, podemos situarlo como un impuesto al valor agregado, en el que cada sujeto solamente tributará sobre el valor añadido en cada operación; lo cual, impide que se acumule el impuesto en cada una de las etapas de dicha cadena, al permitirse la reducción del impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios, siendo asumido el impuesto por el consumidor final; esto es, en el sujeto que adquiere bienes y servicios para su propio consumo.

Cabe mencionar que, para fines del impuesto incida en el consumidor final, en la Ley del IGV, se permite que los intervinientes en el proceso de productividad y comercialización de bienes y servicios puedan deducir el impuesto que se les ha trasladado en las etapas previas del ciclo de productividad y distribución de bienes y servicios, el cual permite que el sujeto incidido sea el consumidor final.

Al referirse a la naturaleza del Impuesto General a las Ventas, Jorge Bravo (2018) refiere lo siguiente:

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto plurifásico estructurado con base a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción,

adoptando como método de deducción el de base financiera, en mérito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las “ventas” y las “compras” realizadas en el periodo, vale decir, no se persigue la determinación del valor agregado económico o real de dicho periodo, el cual se obtendría de optarse por el método de sustracción sobre base real. Respecto del sistema para efectuar las deducciones sobre base financiera, adopta el impuesto contra impuesto, es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (Impuesto que grava las operaciones realizadas). (p.17)

Así mismo, Jorge Bravo (2018) al describir la incidencia del crédito fiscal en la determinación del IGV, menciona que:

En cuanto a la amplitud de las deducciones o crédito fiscal, nuestro Impuesto General a las Ventas se encuentra estructurado como uno de deducciones amplias o financieras, en virtud de lo cual se admite la deducción de todas las adquisiciones (sea por adquisición de bienes o por la utilización de servicios prestados por sujetos domiciliados o no domiciliados), se trate de insumos que integren físicamente el bien o que se consuman en el proceso, o que sean gasto o costo de la actividad, incluyendo a los bienes de capital. En general son deducibles las adquisiciones gravadas de bienes de uso, servicio y gastos personales (p. 17).

A su vez, Francisco Ruiz de Castilla (2021), al hacer referencia al tratamiento del impuesto al valor agregado en la legislación peruana, refiere lo siguiente:

En la Política Fiscal tiene mucha aceptación aquella determinación del IVA con base a la conjugación del método por sustracción, acompañado del método por sustracción, acompañado del método sobre base financiera que, a su vez, adopta la modalidad o sistema de impuesto contra impuesto.

A su turno la ley peruana ha recogido la determinación del IVA en los términos que se acaban de plantear, según se puede colegir del artículo 11° de la LIGV en la parte que señala que el impuesto por pagar al Estado se determina deduciendo del impuesto bruto (impuesto de la venta) el crédito fiscal (impuesto de la compra). (p.157)

En ese sentido, teniendo en cuenta las opiniones vertidas por Bravo, J. y Ruiz de Castilla, F. (2021), podemos afirmar que estamos ante un impuesto que busca incidir en el consumidor final, a partir de la deducción del crédito fiscal del impuesto bruto, lo cual garantiza la neutralidad del impuesto y la no afectación con este, a todos los participantes del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios.

Así mismo, atendiendo al objetivo de un impuesto al valor agregado, resulta necesario que el impuesto se aplique en cada una de las fases de la productividad y comercialización de bienes y servicios, en tanto si el impuesto forma parte del precio que origina la adquisición de tales bienes y servicios, el valor agregado que se agregará en cada etapa, permite identificar que la carga económica, finalmente debe ser soportada por el sujeto que adquiere bienes y servicios para su propio consumo; por tal razón, la deducción del crédito fiscal en la estructura de un impuesto que busca afectar el valor agregado, guarda relación con el principio de neutralidad y garantiza la afectación del consumo como manifestación de riqueza.

Sobre el particular, Córdova Arce, A. (2003) al referirse a la estructura técnica del Impuesto General a las Ventas, refiere lo siguiente:

En efecto, en el Perú, el Impuesto General a las Ventas (IGV) es un tributo que grava el consumo habiéndose estructurado sobre la base de la técnica sobre el valor agregado. Al igual que en el caso de otros países, este impuesto ha evolucionado desde uno de carácter monofásico hacia otro plurifásico acumulativo, para convertirse finalmente en un impuesto plurifásico no acumulativo sustentado en la técnica del valor agregado. (p. 236)

De otro lado, Luque Bustamante, J. (2004), refiere que:

la técnica impositiva del IVA adoptada por nuestro sistema tributario a través del IGV, estructurado en particular bajo el mecanismo de diferencia sobre la base financiera, y de impuesto frente a otro impuesto, no es producto del azar, sino por el contrario, responde, a objetivos técnicos claramente definidos que no constituyen simples conveniencias fiscales, quedando claro que, el IGV tiene como objetivo fundamental la recaudación dentro de un esquema de recaudación de neutralidad. (p. 99)

En ese sentido, siguiendo lo señalado por Luque Bustamante se desprende que, dada la estructura del IGV, en la actualidad como impuesto plurifásico no acumulativo, tiene como objetivo principal la neutralidad del impuesto, es decir, que la carga económica del impuesto recaiga sobre el consumidor final y que, con dicha regulación, se eviten distorsiones en la determinación del impuesto.

García Novoa, C. (2007) quien cita para su mayor fundamentación a Villanueva, W., al analizar la Ley del IGV, él refiere lo siguiente:

La deducción del impuesto soportado es un elemento fundamental en el funcionamiento del Impuesto al Valor Añadido Europeo, que constituye el modelo del Impuesto General a las Ventas peruano. Es esta deducción la que permite que la materia imponible en el impuesto sea realmente al valor añadido en cada tramo de la cadena de producción y comercialización de los bienes y servicios, Y es esta deducción inmediata la que, además de ser un instrumento técnico orientado a facilitar que el impuesto grave el valor añadido, constituye el mecanismo que asegura que el impuesto no suponga un costo para el empresario y, por lo tanto, que tal impuesto se exija en condiciones de estricta neutralidad (p. 85).

Estando a lo señalado por García Novoa, C, se desprende que, para el autor el mecanismo de deducción del IGV soportado en la adquisición de bienes y servicios tiene un papel preponderante en el IGV, lo cual garantiza que el impuesto no constituya un costo para el empresario y se garantice la aplicación del principio de neutralidad del impuesto.

De otro lado, Padrón Freundt, C. (2003) al analizar las características del IGV, indica lo siguiente:

El Impuesto General a las Ventas se encuentra estructurado bajo la técnica del valor agregado. Es de sustracción sobre base financiera con crédito fiscal. El crédito fiscal es de deducciones financieras o amplias y en cuanto al tratamiento de bienes de capital es de tipo consumo o de deducción inmediata (p. 312).

Agrega, Padrón Freundt, C. (2003), que el IGV:

es de sustracción sobre base financiera porque se llega al valor agregado restando de las ventas del mes lo que se ha comprado en el mismo periodo.

No es de base real, pues no se resta de lo producido en el mes lo que se ha utilizado para producir dichos bienes. Es decir, no hay un exacto correlato entre los que se utiliza y lo que se deduce, a la larga, en el tiempo se cuadra (p. 312).

Cabe mencionar que para Padrón Freundt, C. (2003), considera que:

la estructura del IGV es la de un impuesto al valor agregado sobre base financiera, en tanto el impuesto asumido en la adquisición inmediatamente genera el derecho a su utilización como crédito fiscal, independientemente al hecho que se haya efectuado una venta u operación gravada con el impuesto; por ello, afirma la autora que no hay un correlato entre lo que se utiliza y lo que se deduce, situación que sí se presenta en el impuesto al valor agregado sobre base real (p. 301).

Al respecto, debemos mencionar que, la evolución que ha tenido el Impuesto General a las Ventas, desde que se implementó su antecedente; es decir, nos referimos al Impuesto a los Timbres Fiscales, ha tenido un tratamiento más equitativo en lo que respecta a la incidencia del impuesto sobre el consumidor final, a partir del reconocimiento del impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios, cuya deducción debe condicionarse al destino de la adquisición con operaciones que se encuentren bajo el ámbito de aplicación del impuesto, circunstancia que habilita el mecanismo de compensación del impuesto que grava la compra contra el impuesto que grava la venta; garantizándose de esta manera de que el impuesto no afecte el margen de ganancia de los partícipes del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, los cuales tributarán por la diferencia del débito fiscal contra el crédito fiscal.

En consecuencia, se aprecia que la evolución del impuesto al valor agregado en el Perú, bajo la denominación de Impuesto General a las Ventas, ha sido positiva, al margen de las operaciones que, con el transcurso de los años, se han venido incluyendo en el ámbito de aplicación del impuesto, previsto en el artículo 1° de la Ley del IGV, siendo el factor más relevante, la estructura técnica de impuesto plurifásico no acumulativo, sobre la base financiera y con incidencia en el consumidor final.

A lo ya expuesto, se debe sumar que para efectos de mantener la neutralidad del impuesto, resulta necesario que el impuesto al valor agregado tenga la estructura de un impuesto al valor agregado en el cual se afecte con el impuesto cada una de las fases del ciclo de productividad y distribución de bienes y servicios, con incidencia en el consumidor final; lo cual, se garantiza con la deducción del impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios; es que denominamos de manera específica crédito fiscal, que a vez permite que el impuesto no afecte el margen de ganancia de cada una de las etapas de productividad y comercialización de bienes y servicios.

Motivo por el que, el gravamen al valor agregado solamente logra su cometido con la deducción y reconocimiento del crédito fiscal, independientemente al monto del impuesto que se genere por las operaciones futuras, las cuales a su vez forman parte del ciclo de producción y comercialización de bienes y servicios.

En consecuencia, a efectos de que, no se desnaturalice la estructura técnica del IGV, resulta importante que se garantice el mecanismo de deducción del crédito fiscal y que la carga impositiva recaiga en el consumidor final, aplicándose en cada una de las etapas del proceso productivo, toda vez que, la estructura de un im-

puesto plurifásico no acumulativo, es la que permite que el impuesto logre su cometido; lo que quiere decir, es recaer en quien adquiere bienes y servicios para su propio consumo.

Atendiendo a ello, corresponde analizar los requisitos que en la legislación nacional se han previsto, esto para esclarecer la deducción del crédito fiscal en la determinación del (IGV); lo que nos permitirá identificar si la regulación actual del crédito fiscal guarda correspondencia con un impuesto que busca afectar el valor agregado y que la carga económica del impuesto recaiga en el consumidor final.

1.3 El crédito fiscal en la especificación del (IGV)

El crédito fiscal constituye un elemento importante en la determinación del IGV; en la medida en que permite que el impuesto incida finalmente en el consumidor final, mecanismo de deducción que se habilita en el impuesto al valor agregado que busca que la carga económica del impuesto incida en el consumidor final, y no dañe al proceso de productividad y distribución de bienes y servicios.

Atendiendo a los requisitos que la doctrina ha establecido en la configuración de un impuesto al valor agregado, cuya carga económica debe incidir en el consumidor final, corresponde analizar el tratamiento tributario que tiene en nuestra legislación la regulación del crédito fiscal, así como los aspectos que se deben considerar en la determinación impuesto, para así identificar la naturaleza del IGV y las operaciones que se encuentran comprendidas en su ámbito de aplicación.

En lo relativo a este punto, podemos señalar que en el enunciado del artículo 18° de la Ley del IGV se describe el alcance que tiene el crédito fiscal en la determinación del IGV, en los términos siguientes:

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 (Requisitos Sustanciales, artículo 18. p.1).

En ese sentido, de la lectura de lo indicado en el enunciado del artículo 18° se desprende que los contribuyentes pueden deducir como crédito fiscal el impuesto que se encuentra consignado documentalmente, así como el pago del impuesto que sustenta la adquisición de bienes y servicios de sujetos no domiciliados.

Así mismo, se aprecia que para las adquisiciones locales, se exige que el gravamen se encuentre designado independientemente en el documento de pago; siendo que, respecto de las adquisiciones efectuadas a sujetos no domiciliados se exige que se acredite el pago del impuesto; por lo que es de suma importancia ver en la importación, ello atendiendo a que, al grabarse el consumo en territorio nacional, el consumidor de bienes y servicios es el contribuyente de *iure* respecto del impuesto, por ello, en disconformidad de lo que sucede con el (IR), en el caso de autos, no se le efectúa la retención del impuesto, si es que no se ha realizado el pago directo del impuesto, considerando que el sujeto no domiciliado no es contribuyente del IGV, sino al usuario que es que asume la carga económica del impuesto, al manifestar el gasto de bienes y servicios a nivel de todo el país.

De otro lado, resulta importante identificar la naturaleza del crédito fiscal en la determinación del (IGV), para mostrar, si se trata de un derecho, un crédito tributario, un beneficio tributario o un elemento esencial para la determinación del IGV mensual.

Sobre el particular, Emilfork Soto. F., (1999), quien es citada por Córdova Arce, A.; menciona que:

el crédito fiscal puede ser definido como (...) el derecho que tienen los sujetos pasivos para, previo, al cumplimiento de los requisitos legales, compensar y subsidiariamente obtener el reembolso de los impuestos soportados en la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios (p. 167).

Es decir, el crédito fiscal calificaría como un derecho del contribuyente, que le permite utilizar el impuesto contenido, para aplicarlo contra el impuesto derivado de las operaciones gravadas, siendo que dicho derecho opera en aplicación de la neutralidad que se busca mantener en la cadena, con incidencia al último del proceso de consumo.

A ello, cabe agregar que, el mecanismo de deducción del crédito fiscal guarda consistencia con la neutralidad del impuesto, y el propósito de la norma que es afectar con el impuesto al consumidor final; esto es, no afectar a los demás partícipes de la cadena de producción y comercialización de bienes, los cuales si bien realizan la adquisición de bienes y servicios, van a utilizar dicha adquisiciones para el proceso productivo o para realizar operaciones gravadas con el impuesto; por tal motivo, la deducción del crédito fiscal en un impuesto al valor agregado, no va a disminuir el margen de ganancia, al permitirse su compensación con el débito fiscal en la determinación mensual del IGV.

De otro lado, en el artículo 25° de la Ley de IGV se ha regulado el supuesto en el cual el crédito fiscal resulte superior al impuesto bruto, indicándose que:

cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el Impuesto Bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto. Este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo (artículo 25º.- Crédito Fiscal Mayor al Impuesto Bruto. p. 10).

Atendiendo a lo dispuesto en el citado artículo 11º de la Ley del IGV, se aprecia que la liquidación del impuesto, se da de forma mensual, permitiéndose la deducción del crédito fiscal respecto del impuesto bruto, en forma automática; lo cual permite que las empresas puedan identificar las compras y ventas mensuales para que proceda el mecanismo de deducción del impuesto cargado en la adquisición de bienes y servicios para su aplicación con el impuesto contenido en los comprobantes de pago que respalden las operaciones gravadas con el impuesto; por lo que nos puede permitir concluir que la forma de liquidación del impuesto, por la que ha optado el legislador nacional respecto del IGV, es la de un impuesto al valor agregado sobre base financiera; esto es, se permite la aplicación del crédito fiscal, con independencia a que se haya producido la operación gravada con el impuesto, lo cual obliga que las empresas declaren las compras de bienes y servicios así no haya realizado operaciones gravadas con el impuesto durante el mes en referencia.

Sobre el particular, Córdova Arce, A., (2003), al referirse a la incidencia del crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas, señala que:

De no regularse adecuadamente la aplicación del “crédito fiscal”, podrían generarse graves distorsiones a la estructura y naturaleza misma del impuesto, lo cual se produciría no solo por el establecimiento de requisitos sustanciales para el goce del mismo que se aparten de la esencia del tributo, sino también si se establecen rigurosos y excesivos formalismos que pueden

terminar estableciendo un culto exagerado de la forma en detrimento de la génesis misma del impuesto. (p. 240)

Así mismo, refiere Córdova Arce, A, (2003). que:

un requisito fundamental para garantizar la correcta aplicación de un impuesto sobre el valor agregado consiste en permitir la deducción del impuesto pagado en la adquisición de bienes servicios contra el tributo que grava las ventas posteriores. Si este mecanismo, esencial para la aplicación del tributo, no se implementa de manera adecuada, se corre el grave riesgo no solo de desnaturalizar el impuesto desde un punto de vista técnico, sino de trasladar una mayor carga económica a los consumidores finales, de tal manera que estos terminarían pagando, en nuestro caso un tributo superior al 18 % del valor de los bienes y servicios que adquieran. A su vez, el implementar de manera incorrecta este sistema de deducción sobre base financiera, podría generar graves distorsiones en el libre comercio de bienes y servicios, afectando la neutralidad que debe tener el impuesto al valor agregado, toda vez que, dependiendo de los sistemas de producción y comercialización que adopten los agentes económicos, se podría afectar el nivel de los precios en el mercado al trasladar una mayor o menor carga impositiva a los consumidores finales, dependiendo a del a forma de aplicación del sistema de deducción de impuesto contra impuesto. (p. 240)

De lo indicado por Córdova Arce, concordamos en lo sucesivo en que la deducción del crédito fiscal en la determinación del IGV, constituye un factor trascendente para evitar la desnaturalización del impuesto y mantener el propósito de un impuesto al valor agregado que es, por un lado, y a la vez que no se afecte con el impuesto la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, y de otro lado, que el impuesto termine incidiendo en el consumidor final; sin embargo, dependerá de

los requisitos que la legislación haya previsto para garantizar el derecho a la deducción del crédito fiscal, para verificar si se produciría una desnaturalización en la determinación del impuesto, o si se garantiza la aplicación del principio de neutralidad del impuesto a partir de su compensación automática con el impuesto consignado en los comprobantes de pago que respalden las operaciones gravadas.

En consonancia con lo señalado anteriormente, podemos ratificar que la deducción del crédito fiscal en la determinación del IGV, no solo evita la acumulación del impuesto en el precio, sino que permite que el impuesto incida en el consumidor final.

Por lo que, resulta interesante analizar que en el sujeto que refleja como manifestación de riqueza; es decir, el consumo propio, de bienes y servicios que se encuentran disponibles para ser adquiridos, utilizados y aprovechados económicamente en el país.

En ese sentido, si la legislación que regula el impuesto al consumo contiene muchos formalismos y limitaciones para el adecuado uso del crédito fiscal, podríamos estar ante elementos que desnaturalizarían la estructura del impuesto, lo cual nos obliga a identificar cuál sería el tratamiento que se ha señalado en la legislación del IGV para el manejo del crédito fiscal y su determinación en la liquidación mensual del impuesto.

Ahora bien, con relación en la naturaleza jurídica del crédito fiscal Ruiz de Castilla, F., (2021), indica que:

El crédito fiscal es un derecho. Así se encuentra establecido en el segundo párrafo del artículo 18 de la LIGV. Se trata de un derecho que debe ser entendido dentro del marco del Derecho Público y no del Derecho Privado, de

tal manera que la voluntad del contribuyente no cuenta mucho, sobre todo respecto a la posibilidad de ejercicio de este derecho (utilización del crédito fiscal). (p. 186)

Así mismo, menciona Ruiz de Castilla, F., (2021), que:

En efecto un IGV de compra se deduce para llegar a la determinación de un impuesto por pagar al Estado que debe guardar correspondencia con el modelo de impuesto al valor agregado, añade que, si no se deduce de inmediato el IGV de compra entonces se genera una distorsión en la determinación del IGV por pagar al Estado toda vez que la cuantía resultante no va a guardar correspondencia con el modelo de impuesto al valor agregado (p. 187).

De manera que, de acuerdo con lo señalado por Ruiz de Castilla, F., (2021), la posibilidad de uso del crédito fiscal debe estar disponible en forma inmediata en la determinación del IGV mensual; toda vez que, si ello no se produce podría distorsionarse dicha determinación, en tanto se terminaría pagando sobre el IGV de las ventas generadas en el mes sin poder deducir las erogaciones en las cuales se ha trasladado el impuesto y que han tenido una incidencia directa en las operaciones gravadas.

En cuanto a la estructura del crédito fiscal, Bravo Cucci, J., (2018), indica lo siguiente:

De acuerdo a la estructura técnica que actualmente adopta el Impuesto General a las Ventas vigente en el Perú, el crédito fiscal es del tipo de deducciones amplias o financieras que admite la deducción del impuesto que gravó las adquisiciones de bienes de capital, servicios y gastos de la actividad debiendo deducirse en el periodo fiscal en el cual se realizó la adquisición, y

en armonía con los elementos constitutivos (de validez) y formales (de eficacia), recogidos respectivamente en los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas (p. 129).

Atendiendo a la estructura técnica del crédito fiscal, coincidimos con Bravo Cucci, J., (2018), en lo referido a que resulta necesario, que dicho crédito se puede deducir en el periodo en el cual se realizó la adquisición de bienes y servicios; esto es, que se efectuó la compensación inmediata del crédito fiscal con el débito fiscal a efectos de la determinación del IGV del mes, y que dicha deducción debe guardar correspondencia con los elementos constitutivos y formales previstos en los “artículos 18° y 19° de la Ley del IGV”, también conocidos como los requisitos sustanciales y formales para hacer uso del crédito fiscal.

En esa misma línea, Risso, C., (2003) es de la opinión que:

habiendo adoptado el legislador peruano la técnica del valor agregado, sus características y objetivos técnicos deben constituirse en principios rectores en la interpretación de las normas relativas al IGV, siendo el correcto reconocimiento del crédito fiscal una condición esencial para evitar la desnaturalización del impuesto (p. 340).

Estando a lo expuesto por Risso, C, (2003) consideramos que el crédito fiscal cumple un rol importante en la determinación del IGV, siendo que cualquier traba impuesta por el legislador para su deducción del crédito fiscal, además de desnaturalizar la técnica del impuesto al valor agregado, afectaría el principio de neutralidad y la incidencia del impuesto sobre el consumidor final; motivo por el cual, la necesidad de que el tratamiento jurídico del crédito fiscal sea coherente con los fines que se busca en un impuesto al consumo.

De otro lado, Villanueva, W., (2014), al describir la naturaleza jurídica del crédito fiscal, refiere que:

La Ley del IGV se refiere al crédito fiscal como derecho (Ley del IGV artículos 18° y 19° y Reglamento de la Ley del IGV, artículos 6° y 10° numeral 3), e imponer requisitos sustanciales que dan lugar al nacimiento de este derecho y requisitos formales que permiten ejercerlo (p. 296).

Agrega Villanueva, W., (2014), que: “El derecho al crédito fiscal se concede al sujeto del impuesto para la satisfacción de un interés típico, que consiste en el reembolso económico del impuesto pagado debido a sus adquisiciones gravadas con el impuesto” (p. 296).

Cabe mencionar que, estando a lo indicado por Villanueva, W., (2014), quien señala que:

el crédito fiscal tendría la connotación de un crédito tributario que el Estado otorga a los contribuyentes, que implica la deducción del impuesto soportado en las adquisiciones gravadas con el impuesto, bajo el cumplimiento de requisitos que la Ley establece para su debido ejercicio (p. 297).

Luque Bustamante J., (2023), al analizar la importancia del crédito fiscal en la determinación del IGV, refiere lo siguiente:

Es así que el crédito fiscal permite que el fisco recaude por concepto del Impuesto una suma equivalente a la que le habría correspondido si el impuesto hubiese sido concebido como uno monofásico etapa final, con la ventaja de que un impuesto del tipo IVA, en tanto impuesto plurifásico a diferencia del anterior (que solo grava la operación que tiene lugar entre el minorista

y el consumidor final) le asegura la recaudación del impuesto en forma paulatina y sin correr el riesgo de perderla en su totalidad ante una eventual omisión en la aplicación del impuesto en la única operación gravada (p. 175).

Luque Bustamante J., (2023), añade que:

Al mismo tiempo, el crédito fiscal impide que el IGV se convierta en un impuesto ciego a los ingresos, generando efectos confiscatorios por superposición al Impuesto a la Renta. El IGV recaudado por el fisco a lo largo de la cadena de producción y distribución constituye, en esencia, un anticipo del impuesto que en definitiva le corresponde recaudar de la operación que se lleva a cabo con el consumidor final. La existencia del crédito fiscal permite al fisco ir reintegrando el impuesto tomado a cuenta, de modo que su desconocimiento injustificado origina un incremento ilegítimo de la recaudación que afecta directamente al contribuyente del impuesto a quien lo niega o, en su caso, al consumidor final si el contribuyente consigue trasladarle dicho efecto a través del precio (p. 175).

Cabe mencionar que, de acuerdo a lo que Luque Bustamante J., (2023), señala acerca de que:

crédito fiscal permite que el impuesto recaiga en el consumidor final, evitando a su vez que el IGV se convierta en un impuesto ciego a los ingresos, siendo que, gravar con el impuesto cada una de las etapas del ciclo de producción y comercialización permite que el Estado baje en la recaudación el impuesto en forma paulatina, no afectándose así el patrimonio del Estado ni los sujetos que participan en la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios (p. 175).

En consecuencia, de lo señalado en los párrafos precedentes, se desprende que la deducción del crédito fiscal ostenta un rol trascendente en la determinación de un impuesto que busca afectar el valor agregado de cada proceso del ciclo de productividad y distribución de bienes y servicios, e incidir en el consumidor final, para lo cual resulta necesario analizar el tratamiento que se tiene en la legislación nacional; por lo que significa analizar los requerimientos esenciales y formales que se encuentran suscritos en los “artículos 18° y 19° de la Ley del IGV”.

1.4 Los requisitos sustanciales para la deducción del crédito fiscal

En nuestra legislación, los requisitos sustanciales para la deducción del crédito fiscal se encuentran previstos en el “artículo 18° de la Ley del IGV”, los cuales inciden en la calificación de la adquisición de bienes y servicios como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, así como el destino de dichas adquisiciones a operaciones gravadas con el impuesto.

Con relación en los requisitos sustanciales para hacer uso del crédito fiscal, debemos mencionar que, dichos requisitos se encuentran previstos en el “artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, y son ponderados como los requerimientos que originan el derecho al crédito fiscal.

Es así, que, en el “artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas encontramos los dos requisitos sustanciales que el legislador ha previsto para la deducción del crédito fiscal, los cuales pasamos a detallar a continuación:

Artículo 18° de la Ley del IGV. - 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.

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

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

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

(Decreto Legislativo N° 821. Ley del Impuesto General a las Ventas e Imouesto Selectivi al Consumo)

De la revisión del contenido de la norma citada, es válido concluir que el primer requisito sustancial previsto para la deducción del crédito fiscal índice en la naturaleza de la adquisición de bienes y servicios y su calificación como gasto o costo y el segundo requisito prioriza el destino de las adquisiciones a operaciones afectas al Impuesto.

Así mismo, la norma objeto de análisis prioriza un tratamiento especial en la deducción del crédito fiscal en los gastos de representación, regulando el procedimiento para su reconocimiento en el reglamento de la Ley del IGV.

1.4.1 El requisito de gasto o costo de las adquisiciones de bienes y servicios para efectos del Impuesto a la Renta

El requisito sustancial objeto de análisis, efectúa una remisión para el uso del crédito fiscal a términos desarrollados en la Ley del Impuesto a la Renta, tales como los alcances de gastos y costos para efectos de la determinación del aludido impuesto; sin embargo, es necesario remitirnos a diversos artículos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta para delimitar los conceptos de gasto y costo e identificar su incidencia como requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal.

Sobre el particular, debemos mencionar que, en el “artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta”, se ha regulado la forma de determinación de la renta bruta en la determinación del impuesto, indicándose que:

Artículo 20° de la Ley del impuesto a la Renta

La renta bruta está constituida por el concepto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en un ejercicio gravable

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que el costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Al respecto, de la redacción del citado artículo “20° de la Ley del Impuesto a la Renta”, se desprende que la norma consigna expresamente el término “costo computable” y no solo “costo”, para lo cual, resulta relevante identificar la definición del concepto de costo calculable en la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, atendiendo a lo dispuesto en el citado “artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta”, resulta válido concluir que, la referencia a costo para efectos del Impuesto a la Renta se vincula con el término “costo computable” y su incidencia en la determinación de la renta bruta de tercera categoría.

De otro lado, en cuanto al concepto de gasto para efectos de la legislación del Impuesto a la Renta, debemos remitirnos a lo dispuesto en el “artículo 37° de la Ley”; norma que regula el concepto de “gasto deducible”, y que, a su vez, contiene lo que en doctrina se conoce como el “principio de causalidad”.

El aludido artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, al referirse al concepto de gasto deducible, señala que:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles:

(...), (Artículo 37 del Impuesto a la Renta).

Tal y como se aprecia de la redacción del citado “artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta”, el concepto de gasto que se utiliza para efectos del (IR), es el de gasto deducible, entendiéndose por tal el gasto que resulta necesario, o que esté vinculado con la generación de ganancias de capital, no pudiendo deducirse los gastos que se encuentran expresamente prohibidos por la Ley, los cuales se encuentran detallados expresamente en el artículo 44° de la Ley (IR).

Aunado a ello, apreciamos como en el artículo 37° donde la Ley del Impuesto a la Renta, contiene una lista enunciativa de gastos que las empresas pueden deducir en el cálculo de la renta neta de tercera categoría, siendo que en el caso de algunos gastos, se han fijado límites cuantitativos para su deducción, siendo que el importe de la erogación que supere el máximo fijado, no podrá ser deducido como gasto, supuesto que se aplica por ejemplo en la deducción de los gastos de representación, gastos recreativos, gastos por depreciación, entre otros gastos sujetos a límite cuantitativo.

En tal sentido, para fines del delineamiento de la renta neta, podemos concluir que las empresas podrán deducir los gastos que resulten necesarios para el mantenimiento de la fuente productora de renta o la generación de ganancias de capital, no pudiendo deducirse los gastos que se encuentren expresamente prohibidos, ni el exceso del importe fijado para los gastos sujetos a límite cuantitativo, esto, es, deberá examinarse la realización del presupuesto del fundamento para la descontar de los gastos empresariales, así como los límites y formalidades previstos para la deducción de dichas erogaciones.

De manera que, se puede concluir que la remisión efectuada a la Ley del Impuesto a la Renta, condiciona el descuento del crédito fiscal de la adquisición de bienes y servicios a que dichas erogaciones puedan calificar como costo computable o gasto deducible, según corresponda, con los requisitos, límites y formalidades previstas para su deducción previstos en la Ley del (IR) y su reglamento.

Asimismo, en cuanto a los gastos de representación, la deducción del crédito fiscal por dichos desembolsos se calculará de acuerdo con el procedimiento previsto en el reglamento de la Ley del IGV, siendo que, al no haberse definido en las normas

que regulan el IGV, el concepto de gastos de representación, resulta necesaria la remisión a las normas previstas en la Ley del Impuesto a la Renta a efectos de delimitar sus alcances.

Sobre el particular, el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, delimita los alcances de los gastos de representación en los términos siguientes:

Inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

A efectos de lo previsto en el inciso q) del artículo 37° de la Ley, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio:

1. Los gastos efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos.
 - a. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

No se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como gastos de propaganda.

Para efectos del límite a la deducción por gastos de representación propios del giro del negocio, se consideran los ingresos brutos, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

(Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta).

Una vez analizado el alcance de los gastos de representación previsto en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde verificar el procedimiento al cual se hace referencia en el “segundo párrafo del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, para la deducción del crédito fiscal proveniente de los aludidos gastos de representación.

Motivo por el cual, se hace referencia en el numeral 10 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, sobre los gastos de representación señala que:

Los gastos de representación propios del giro o negocio otorgarán derecho a crédito fiscal, en la parte que, en conjunto, no excedan 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 cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias acumulables durante un año calendario, (Decreto Supremo N° 29-94-EF, 2023).

Atendiendo a lo dispuesto en los artículos citados previstos en la Ley del IGV e (IR) y su respectivos reglamentos, se desprende que los gastos que darán derecho al crédito fiscal son aquellos que se encuentren vinculados a la generación o mantenimiento de la fuente productora de la renta, así como aquellos que busquen generar potenciales ganancias, siendo que el tratamiento previsto para la deducción de los gastos de representación, se condiciona a un límite cuantitativo el cual deberá verificarse en forma mensual para la deducción del crédito fiscal en el mes en el mes en que corresponda aplicarlo.

En ese sentido, de una interpretación literal de lo dispuesto en “el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, se desprende que la remisión que se efectúa para la deducción del crédito fiscal a que la transacción califique como gasto-costo para

fines del (IR), obliga a analizar el tratamiento que sobre dicho concepto se ha instaurado en la indicada Ley del IR), siendo que, en el caso de los gastos de representación, se aprecia un tratamiento especial al remitirse a una forma de cálculo que se establece en el reglamento de la Ley del IGV, aparentemente, sólo respecto de dichos gastos sujetos a límite cuantitativo.

1.4.2 El requisito del destino de las compras de bienes y servicios a operaciones por las que se deba pagar el impuesto

En el “inciso b) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, se ha regulado el segundo requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal, referido a que las compras de bienes y servicios se dirijan a operaciones por las que se debe pagar el impuesto; entendiéndose por ello, que las compras de bienes y servicios se destinen a supuestos que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IGV.

De otro lado, en el artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, se han dispuesto normas referidas para la aplicación del crédito fiscal, siendo que, en el numeral 1 se señalan expresamente las adquisiciones que otorgan derecho a crédito fiscal, en los términos siguientes:

Numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV

1. Adquisiciones que otorgan derecho a crédito fiscal

Los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son las siguientes:

- a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de bienes que se producen o en los servicios que se presten.
- b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- a. Otros bienes, servicios y contratos de construcción, cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido para deducir como gasto o costo de la empresa, (Decreto Supremo N° 008-2023-EF, 2023)

Motivo por el cual, de acuerdo con lo previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV, se podrá deducir como crédito fiscal el impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios, siempre y cuando estos se destinen a operaciones gravadas con el impuesto, las cuales se encuentran reguladas en el indicado artículo 1° de la Ley del IGV, en consecuencia, si la erogación se encuentra destinada a operaciones exoneradas o inafectas del impuesto, no se tendrá derecho a la deducción del crédito fiscal.

Ligado a lo señalado, podemos asentir que, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 654-5-1998 del 27 de octubre de 1998, al interpretar los alcances del inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV indicó lo siguiente:

Así, cuando el “inciso b) del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 775 y el numeral 1 del artículo 6”, alude a bienes “destinados” a operaciones gravadas, quiere decir que no se debe tomar el crédito fiscal por las adquisiciones derivadas de operaciones exoneradas, ya que por las operaciones gravadas se determina cual es el valor agregado y el impuesto a pagar.

Cabe añadir que, el segundo requisito sustancial previsto (...) en la adquisición de los bienes y servicios se destinen a las operaciones gravadas detalladas en el artículo 1° de la aludida Ley del IGV; por lo que, se permite que el impuesto se aplique en todas las etapas del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios y la carga del impuesto recaiga en el consumidor final, toda vez que si la adquisición del bien o servicio se destina a una operación que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IGV, se procederá con la deducción del crédito fiscal.

Así mismo, se advierte que, el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV, permite estructurar el IGV como un Impuesto al Valor Agregado plurifásico no acumulativo, al permitirse la deducción del crédito fiscal en tanto la adquisición se destine a operaciones gravadas con el impuesto (Decreto Legislativo N° 775, artículo 18).

En consecuencia, de una interpretación sistemática de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 6° de su reglamento, se desprende que:

se ha previsto una lista abierta con el IGV, así como aquellas, de tal importe sea admitido descontar como gasto-costo de la empresa, lo cual tiene relación directa con el requisito sustancial previsto en el inciso a) del aludido artículo 18° de la Ley del IGV, que condiciona la deducción del crédito fiscal a que la adquisición califique como costo o gasto de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

1.4.3 Los requerimientos formalmente indicados para la disminución del crédito fiscal

Con relación a los requisitos formalmente indicados para la disminución del crédito fiscal, debemos referirnos a lo señalado en el artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en el que se encuentran regulados los tres (3) requisitos que permiten ejercer el derecho a la deducción del impuesto, trasladado en la adquisición de bienes y servicios.

Sobre el particular, señala García Novoa, C. (2008), quien es de la opinión que:

mientras los requisitos sustanciales para el uso del crédito fiscal son los que afectan a la existencia del derecho a la deducción; es decir, qué es lo que se quiere deducir, por quién y cuándo; los requisitos formales; en cambio, afectan a la eficacia del derecho de crédito, de ahí que los principales sean los medios de prueba. (p. 86)

Así mismo, en el aludido artículo 19° se regulan algunas formalidades que se deben observar para el ejercicio del derecho a la deducción del crédito fiscal, así como las formas de subsanación en caso se incurran en errores en la información consignada en los documentos de pago, notas de débito, para hacer uso de la deducción del crédito fiscal, esto sino no se cumplan los requisitos previstos en los incisos a) y b) de dicho artículo, los cuales pasaremos a citar:

Cuando en el comprobante de pago se hubiere omitido consignar separadamente el monto del impuesto, estando obligado a ello o, en su caso, se hubiere consignado por un monto equivocado, procederá la subsanación conforme a lo dispuesto por el Reglamento. El crédito fiscal solo podrá aplicarse a partir del mes en que efectúe tal subsanación.

Tratándose de comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados, no será de aplicación lo dispuesto en los incisos a) y b) del presente artículo. Tratándose de comprobantes de pago, notas de débito y documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado:

- i. Con los medios de pago que señale el Reglamento; y,
- ii. Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento. [Partiendo de] lo antes mencionado, no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por esta Ley para ejercer el derecho al crédito fiscal, [Es más], la Sunat, por resolución de superintendencia, podrá establecer otros mecanismos de verificación para la validación del crédito fiscal (artículo 19, 2004).

En la utilización, en el país, de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal se sustenta en el documento que acredite el pago del impuesto.

Para fines de ejercer el derecho al crédito fiscal, en los casos de sociedades de hecho, consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el impuesto que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, de acuerdo con

lo que establezca el Reglamento. Dicha atribución deberá ser realizada mediante documentos cuyas características y requisitos serán establecidos por la Sunat.

Del análisis, y lo dispuesto en el citado artículo 19° de la Ley del IGV, se aprecia que, los requisitos formales previstos en la ley, para la deducción del crédito fiscal, atienden más a elementos que deben observarse en la emisión y contenido que respalden tales adquisiciones, relacionado al requisito del comprobante de pago, la nota se encuentre anotado en cualquier momento en el Registro de Compras (Artículo 19, 2004).

Así mismo, se verifica que se podrá hacer uso del crédito fiscal, incluso si los comprobantes, subsanando la omisión con el uso de medios de pago y los requisitos que para ello disponga el reglamento; sin que, por ello, exima del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por ley para hacer uso del crédito fiscal.

Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 19° de la Ley del IGV y su reglamento, se podría interpretar que los requisitos previstos en el artículo 19° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal, están vinculados con el ejercicio de dicho crédito tributario; lo que se quiere afirmar es que las formalidades que se deben cumplir teniendo en cuenta el comprobante de pago que contiene el impuesto trasladado y su respectiva anotación en el Registro de Compras, para hacer uso del crédito fiscal; siendo que, el derecho al crédito fiscal se genera en el cumplimiento previo de los requisitos previstos en el artículo 18° de la Ley del IGV.

De manera que, resulta válido concluir que, a diferencia de los requisitos sustanciales previstos en el artículo 18° de la Ley del IGV, el incumplimiento de los requisitos formales no necesariamente ocasionarán la pérdida del crédito fiscal; en tanto

que se pueda subsanar la formalidad incumplida, habiéndose previsto en el reglamento de la Ley del IGV, que una forma de efectuar dicha subsanación, está referida al uso de medios de pago y a la acreditación de forma objetiva y fehaciente que la información que se consideró en el comprobante de pago es errónea; para lo cual, los contribuyentes deberán contar con la mayor documentación sustentatoria que permita acreditar ello.

Cabe mencionar que, la Intendencia Nacional Jurídica de la Administración Tributaria ha considerado que el incumplimiento de los requisitos formales o el incumplimiento parcial, no generan el desconocimiento del uso del crédito fiscal, en la medida en que ello se pueda subsanar, dejando constancia en el “Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000”, por el que se le consultó si resultaba deducible como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas pagado en la adquisición de bienes o servicios que, cumpliendo con todos los requisitos para ello, se sustenta en una imagen digital de comprobantes de pago en formato físico (documento escaneado) remitida por el proveedor, y que será conservada en medios magnéticos, ópticos o electrónicos.

Al respecto, la Intendencia Nacional Jurídica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, en el Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000, concluyó que:

La imagen digital del comprobante de pago en formato físico (documento escaneado) no constituye el documento que reúne los requisitos y características para ser considerado comprobante de pago, por lo que no permitirá al adquirente o usuario sustentar el crédito fiscal, salvo que contenga la in-

formación señalada en el artículo 1 de la Ley N° 29215 y se hubiera efectuado el pago del total de la operación, incluyendo el pago del IGV y de la percepción, de ser el caso, con los medios de pago y cumpliendo los requisitos señalados para tal efecto por el Reglamento de la Ley del IGV (Sunat. Informe N.° 102-2020-SUNAT/7T0000. 2020).

Sin embargo, en caso se verifique el incumplimiento del requerimiento señalado en el “inciso c) del artículo 19° de la Ley del IGV”, referido a que el comprobante de pago que sustente el uso del crédito fiscal debe encontrarse anotado en el Registro de Compras, se perderá el uso al ejercicio del crédito fiscal, dado que, en dichos casos, no se ha previsto la posibilidad de subsanar dicha omisión; vinculado a que la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras debe efectuarse dentro de los plazos previstos en la ley.

Sobre el particular, la Administración Tributaria en el Informe N° 132-2012-SUNAT/4B0000, analizó la consulta referida a:

si se pierde el derecho al crédito fiscal, en caso la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, – en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del Impuesto o a los 12 meses siguientes– se efectúe luego de que la Sunat requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras; aun cuando, dicho requerimiento no se encuentre dentro del marco establecido por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat. (Informe N°. 132-2012-SUNAT/4B0000, 2012).

Al respecto, la Administración Tributaria en el Informe N° 132-2012-SUNAT/4B0000, concluyó que:

Se pierde el derecho al crédito fiscal en caso la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV –en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes– se efectúe luego que la Sunat requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras, aun cuando dicho requerimiento no se encuentre dentro del marco establecido por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, respecto del periodo del IGV señalado en tal requerimiento. (Informe N° 132-2012-SUNAT/4B0000, 2012)

Así mismo, la Administración Tributaria en el Informe N° 0161-2015-SUNAT/5D0000, al analizar la consulta efectuada, referida a si se ocasiona la pérdida del crédito fiscal la anotación del documento de haber cancelado se efectúa en un registro de compras en forma manual o computarizada a pesar de que el contribuyente se encontraba obligado a llevar un registro de compras electrónico, concluyó que:

El hecho que un contribuyente que, estando obligado a llevar el Registro de Compras de manera electrónica, lo lleve de manera manual o mecanizada, no es un elemento que determine la pérdida del crédito fiscal, siempre que la anotación de los comprobantes de pago u otros documentos –en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes – haya sido realizada en dicho Registro de Compras –manual o mecanizada– antes de que la Sunat requiera su exhibición. (Sunat, Informe N.° 0161-2015-SUNAT/5D0000, 2015)

Sumado a lo ya expresado en los párrafos anteriores, se puede identificar que, en el Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria concluyó que:

en caso de que no se cumpla con alguno de los requisitos formales del crédito fiscal, previstos en el artículo 19° del TUO de la Ley del IGV y no pueda subsanarse dicho incumplimiento, el IGV que afectó las adquisiciones podrá constituir gasto o costo para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta (Sunat. Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000. 2005).

Con el objetivo de lograr una mayor comprensión de la conclusión vertida por la Administración Tributaria, en el Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000, cabe mencionar que, en el artículo 69° de la Ley del IGV se ha dispuesto que: “El Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal”.

En consecuencia, se puede señalar que del análisis de lo dispuesto en el “artículo 19° de la Ley del IGV”, así como de los criterios emitidos por la Administración Tributaria, se desprende que, por un lado los requisitos formales para la deducción del artículo 19° de la Ley del IGV, no conllevarían al desconocimiento del crédito fiscal si se puede subsanar o [no] el incumplimiento total o parcial a dichos requisitos; ahora bien, con relación en el requisito previsto en el inciso c) del artículo 19° de la Ley del IGV, se podría perder la deducción del crédito fiscal, si no se acredita la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, supuesto que si bien podría implicar el desconocimiento a una formalidad prevista en la ley, al ser una formalidad adicional, para fines del control del uso del crédito fiscal, genera la pérdida del crédito fiscal, a pesar de que el contribuyente pueda acreditar con documentación fehaciente que la operación se desarrolló, además de los requerimientos sustanciales señalados en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, por lo tanto, sería el único requisito formal

que en caso que la Sunat verifique que el documento de pago no se encuentra debidamente certificado.

1.4.4 La problemática de la remisión para la reducción del crédito fiscal a la Ley del (IR)

A lo largo de la presente investigación hemos analizado la estructura técnica del impuesto al valor agregado, su tratamiento en la Ley del IGV, así como los requisitos sustanciales y formales para la deducción del crédito fiscal.

En ese sentido, hemos podido verificar la importancia que tiene el crédito fiscal en la determinación del IGV, para garantizar la neutralidad del impuesto, y la no afectación del proceso de productividad y distribución de bienes y servicios, al incidir sobre el consumidor final, mecanismo que se logra gracias a la deducción del impuesto (crédito fiscal) trasladado en la adquisición de bienes y servicios.

Sin embargo, de los requisitos analizados se aprecia que si bien, algunos requisitos atienden al cumplimiento de formalidades vinculadas con el registro de las operaciones, o el contenido de los documentos de pago que respalda la transacción de bienes y servicios, así como la finalidad de las erogaciones a ejecuciones por las que se deba pagar el impuesto; hay uno, que se remite a la legislación del Impuesto a la Renta, en lo que respecta a la calificación como gasto o costo de las adquisiciones, lo cual podría distorsionar la determinación del IGV mensual a partir de requisitos que se alejan de lo que se pretende afectar con un impuesto al consumo.

Por ello, a continuación, pasaremos a analizar los principales problemas que genera la actual regulación del requisito para la deducción del crédito fiscal presentado en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”.

Cabe mencionar que, la remisión que hace el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, a que la adquisición de bienes y servicios sea permitida como gasto-costos

para fines del (IR), a pesar de que el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, nos deja muchas interrogantes, entre ellas, si se está refiriendo la norma al concepto de gasto o costo que forma parte de la determinación del impuesto, si para el concepto de gasto o costo se deben considerar los límites cuantitativos que la norma ha previsto para determinados gastos, y si en el caso, de los gastos se ajustaría la ejecución del principio de causalidad para que tales erogaciones resulten deducibles como crédito fiscal.

Vinculado a ello, cabe advertir que al no haberse precisado en la “Ley del Impuesto General a las Ventas”, si dicha remisión corresponde únicamente al tratamiento de gasto-costos para fines del (IR), al margen de las formalidades, requisitos o límites que tienen ciertos gastos, resulta importante partir del análisis normativo y lo que las interpretaciones que se han dado en la doctrina, así como en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal e Informes emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica de la Administración Tributaria con relación en los alcances que la adquisición sea permitida como gasto-costos para que proceda la deducción del crédito fiscal.

1.4.5 Alcances del concepto de gasto o costo para la deducción del crédito fiscal en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del (IGV)

En el análisis que podemos hacer de los alcances del inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debemos partir nuevamente de la interpretación literal de la norma, atendiendo a su redacción expresa y lo que el reglamento pueda haber precisado o complementado en relación con dicho tratamiento, así analizaremos nuevamente los alcances de la norma en referencia y las normas complementarias aplicables:

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 y 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.

Solo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

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

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo con el procedimiento, que para tal fin lo establezca el reglamento.

- b. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto (Sunat artículo 18 Requisitos Sustanciales. 2004)

De modo tal que:

en el artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, se ha previsto el tratamiento del crédito fiscal, estableciéndose las adquisiciones que otorgan derecho al crédito fiscal, los documentos que deben respaldar el crédito fiscal, el tratamiento de los gastos de representación, entre otros aspectos que pasaremos a analizar a continuación.

De otro lado, en el numeral 10 del aludido artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, se ha regulado el procedimiento que en el segundo párrafo del “inciso a) del

artículo 18° de la Ley del Impuesto General” se hace referencia para la utilización del crédito fiscal respecto de los gastos de representación.

Estando a lo señalado en el numeral 1 del aludido artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, se desprende que:

los bienes y servicios, por cuya adquisición se permite el uso del crédito fiscal, están vinculados con las actividades que la empresa realice y se afectarán al impuesto, como es el caso de la venta de bienes muebles y la prestación de servicios, así como los contratos de construcción, siendo que, al indicarse en el inciso d) del Punto 1 que dan derecho al crédito fiscal, dentro de la Ley del IGV ya establecía, y lo complementa con el segundo requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley, esto es, que las adquisiciones se destinen a operaciones por las cuales se deba pagar el impuesto. (Sunat, Artículo 18°.- Requisitos Sustanciales Capítulo VI del Crédito Fiscal, 2004)

En ese sentido, el reglamento reitera que:

además de los bienes citados en los incisos a) al c) del numeral 1 del artículo 6°, se permitirá la deducción del crédito fiscal de otros bienes, en tanto se permita su deducción como gasto o costo de la empresa, y sean necesarios para las operaciones gravadas, para lo cual resulta válido interpretar que la deducción del crédito fiscal será posible solo si la adquisición también califica como gasto-costo deducible para fines del (IR).

Sin embargo, es el numeral 10 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV se establece lo siguiente:

10. Gastos de representación

Los gastos de representación propios del giro o negocio otorgarán derecho a crédito fiscal, en la parte que, en conjunto, no excedan 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) Unidades Impositivas Tributarias acumulables durante un año calendario. (Decreto Supremo N° 29-94-EF, 2023)

Cabe advertir que, a la fecha el único gasto sujeto a límite cuantitativo para la deducción del crédito fiscal lo constituye los gastos de representación, situación que permite arriba a una segunda conclusión; esto es, que, la norma de IGV ha previsto un límite cuantitativo para la deducción del impuesto que se encuentre contenido en los comprobantes de pago que respalden los gastos de representación, debiéndose verificar la definición que tienen dichos gastos en la legislación del Impuesto a la Renta, a efectos de delimitar sus alcances.

En ese sentido, el reglamento de la Ley del IGV, por un lado, prioriza que los bienes y servicios, cuya adquisición darán derecho al uso del crédito fiscal, califiquen como gasto o costo de la empresa y se destinen a las operaciones gravadas; y de otro lado, respecto de los gastos de representación, establece un procedimiento que conlleva a utilizar parte del IGV como crédito fiscal en tanto no exceda el límite previsto en el reglamento para su deducción.

En tal sentido, aplicando el método de interpretación literal, se puede afirmar que el concepto de gasto o costo incurrido por el contribuyente debe ser permitido como tal, de acuerdo a lo que expresamente se señale en la Ley del (IR), al margen que el contribuyente del IGV no califique como contribuyente de dicho impuesto, , ya sea por una exoneración o inafectación que impida el nacimiento de la obligación tributaria en este último tributo.

Así mismo, debemos indicar que dicha interpretación se complementa con el tratamiento que la norma establece en el caso de los gastos de representación, al señalar que el crédito fiscal mensual se va a calcular de acuerdo a un procedimiento previsto en el reglamento, lo cual permite señalar que el concepto de gasto que se maneja para fines del (IR), también se deriva al tratamiento especial que tengan ciertos gastos en la determinación de dicho impuesto, tal y como ocurre con los gastos de representación.

Por ello, bajo una interpretación sistemática de los dos párrafos que conforman la norma vinculados al supuesto excepcional que tendrían los gastos de representación, se puede identificar que el crédito fiscal debe cumplir con la calificación de gasto-costo que la Ley del (IR) dispone, debiéndose analizar dichos conceptos en el contexto normativo del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, en el “artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta:

se ha regulado el tratamiento de los gastos, bajo el concepto de “gastos deducibles” con incidencia en la determinación de la renta de tercera categoría disponiéndose que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles:

(...) q) Los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5 %) de los ingresos brutos con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias, (Sunat. Artículo 37, 2009).

Cabe mencionar que, el reglamento de la Ley del (IR) ha regulado los alcances de los gastos de representación detallados en el inciso “q) de la Ley del Impuesto a la Renta”, delimitando los conceptos que califican como gastos de representación y los que no califican como tales para fines en la determinación del (IR) de Tercera Categoría.

De manera que, de acuerdo con lo indicado en el artículo 37° de la Ley del (IR) y la reglamentación de los gastos de representación contenida en el inciso p) del aludido artículo 37° de la Ley, se desprende que los gastos serán deducibles para efectos del (IR) en tanto se encuentren vinculados con el mantenimiento de la fuente productora de renta o se encuentren destinen a generar ganancias de capital; por lo que, resulten necesarios para que la empresa pueda mantenerse en el mercado y generar una mayor utilidad, criterio de necesidad que permitirá identificar si el gasto será deducible o no para efectos de la liquidación del (IR).

Cabe mencionar que, atendiendo a la regulación prevista en el inciso p) del artículo 37° del (IGV), los gastos de representación se encuentran sujetos a un límite cuantitativo para su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, estando comprendidos en estos, aquellas erogaciones que les permita a las empresas mantener o mejorar su posición en el mercado, entre los cuales se encuentran incluidos los obsequios y agasajos a clientes, excluyéndose las erogaciones orientadas a la masa de consumidores reales y potenciales; tal como los gastos de propaganda, los cuales califican como gastos de publicidad, gastos que no tienen límite cuantitativo en la Ley del Impuesto a la Renta, y que serán deducibles únicamente si se encuentran vinculados a la conservación de la fuente productora de renta, o la creación de ganancias de capital; por lo que se debe cumplir con el principio de causalidad del gasto.

En consecuencia, para fines se puede advertir que el límite previsto en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de los gastos de representación, se aplica de manera similar para la deducción del crédito fiscal en la determinación del IGV mensual, con la salvedad que el procedimiento previsto en el reglamento de la Ley del IGV establece un procedimiento; por lo que el cálculo se deberá efectuar en forma mensual, lo cual coincide con la forma de determinación del impuesto, mientras que en el caso del Impuesto a la Renta, el límite previsto para la deducción de los gastos de representación, se efectúa considerando la liquidación anual del impuesto; sin embargo, en ambos se hace referencia a que el gasto por dicho concepto no rebase el 0.5 % de los ingresos brutos con un tope máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

De lo expuesto, se verifica que, la remisión que se efectúa en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal, referido a que la adquisición de bienes y servicios sea permitida como gasto-costo para fines del (IR), estaría haciendo referencia a los conceptos de costo computable y gasto deducible, con la limitación, requisitos y formalidades que se deben observar para que dichos conceptos sean deducibles para que se produzca el Impuesto a la Renta.

En ese sentido, podemos concluir que la deducción del crédito fiscal de acuerdo a lo previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, está referida a que las adquisiciones de bienes y servicios cumplan tales requisitos para la deducción de gasto deducible y costo computable, aplicándose los límites cuantitativos para la deducción de los gastos señalados en el indicado artículo 37° de la Ley del (IR); ya que no, solo se aplicaría los límites para la deducción en los gastos de representación, sino a todo gasto previsto expresamente en dicho artículo, lo cual conllevaría a una limitación en el uso del crédito fiscal como consecuencia de la aplicación de

los límites cuantitativos en la deducción de los gastos empresariales (Sunat, Artículo 37 Ley del Impuesto a la Renta, 2009).

En consecuencia, tal y como hemos podido analizar de la normativa aplicable en el Impuesto a la Renta para la calificación de gasto deducible o costo computable, como requisito para la deducción del crédito fiscal, se pone en evidencia la distorsión que en la práctica conllevaría mantener dicha remisión en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, y su incidencia en la determinación del impuesto, para lo cual pasaremos a diversos puntos de vista en la doctrina nacional vinculados con dicha remisión de la Ley del IGV a las normas previstas en la Ley del (IR).

1.4.6 Análisis del requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV en la doctrina nacional

Con relación en el requisito señalado en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del (GV), referido a que para la deducción del crédito fiscal, la adquisición de bienes y servicios, debe calificar como gasto-costo para fines del (IR), la doctrina nacional ha concluido en algunos casos que, dicha remisión sería innecesaria, y en otros que el requisito se encuentra referido a que normalmente los gastos deducibles para fines del (IR), son aquellos que se vinculan con la actividad de las empresas. Ruiz de Castilla Ponce de León, (2021), señala sobre el particular, específicamente al analizar el requisito señalado en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del GIV”, refiere que:

(...) cuando en el literal a) del artículo 18° de la Ley del IGV, se señala que las compras de bienes, servicios, etc., deben ser permitidos como costo o gasto por la legislación del Impuesto a la Renta, no significa que solo los costos o gastos cuya deducción admite la legislación del Impuesto a la Renta

son los únicos que pueden generar crédito fiscal para la determinación del IGV (p. 189).

Ruiz de Castilla Ponce de León, (2021), agrega, que:

Por último, atendiendo a la determinación del IVA en función del método sobre base financiera, el IGV de compra que es deducible como crédito fiscal tiene que ver con la compra de todo bien, servicio, etc., que guarda vinculación con las actividades que realiza el contribuyente del impuesto, con independencia de si estos bienes, servicios, etc., son o no efectivamente empleados de inmediato en las actividades del contribuyente (p. 189).

De manera que:

de lo indicado por Ruiz de Castilla Ponce de León, (2021), el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, no solo permitiría la deducción de las erogaciones que califiquen como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, sino de toda aquella adquisición que guarde vinculación con las actividades del contribuyente; aquello tiene que ver, con lo que se entendería como la remisión al concepto de gasto o costo para fines del Impuesto a la Renta; como una remisión conceptual, que incluso no se vería afectada por los límites que se haya previsto en la Ley del Impuesto para la deducción de ciertos gastos, puesto que, bastaría que la adquisición del bien o servicio guarde vinculación con las actividades del contribuyente; es decir, de lo que se trata es ver las operaciones gravadas con el IGV.

Lo señalado por (Ruiz de Castilla Ponce de León, 2021), guardaría coherencia con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV; en el cual se detallan los bienes y servicios que otorgan derecho al crédito fiscal; los que no necesariamente deben calificar como gasto o costo para efectos del Impuesto a

la Renta, pero podrían deducirse como crédito fiscal al resultar necesarios para la realización de operaciones gravadas con el IGV.

De otro lado, Villanueva Gutiérrez, (2014), señala al analizar el requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal previsto en el inciso a) del artículo 18° del IGV, refiere lo siguiente:

En ese orden de ideas, entendemos que el requisito exigido por la Ley del IGV no tiene que ver tanto con una deducibilidad efectiva del costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta, sino con la vinculación objetiva de dicha adquisición con las actividades económicas de la empresa, independientemente de cómo y cuándo procesa la deducción del gasto o costo (p. 298).

Así mismo, Villanueva Gutiérrez, (2014), detalla tres ideas en la cual se puede apreciar la vinculación objetiva de la adquisición con las actividades económicas de las empresas, las cuales pasamos a detallar a continuación:

- Los límites legales para la deducción de gastos en la Ley del IR inciden directamente en el IGV cuando aquellos pretenden trazar la frontera entre los gastos empresariales y los gastos personales.
- La prohibición de deducción de gastos que obedezca a otras razones.
- Se debe admitir la deducción de gastos que, aunque muy próximos y afines a los gastos personales, se cataloguen por la Ley como gastos empresariales deducibles (p. 298).

De otro lado, agrega Villanueva Gutiérrez, (2023) , al referirse:

a la calificación como gasto costo para efectos del Impuesto a la Renta, en la deducción del crédito fiscal, interpreta que tomando en consideración el principio de neutralidad del IGV, debe tratarse de un costo o gasto como necesario para el giro del negocio, sin que las limitaciones del Impuesto a la

Renta, se trasladen en forma automática al IGV; del mismo modo, indica que se otorgarán derecho al crédito fiscal a las adquisiciones de bienes o servicios que guarden vinculación con la generación de rentas o mantenimiento de la fuente sin interesar el devengo del costo o gasto. (p. 172).

Atendiendo a ello, concluye Villanueva Gutiérrez, (2023), que:

como el crédito fiscal constituye la institución central del impuesto, su limitación o negación debe regularse de forma expresa en la ley del IGV, siendo que solo las limitaciones de gastos que pretender distinguir entre gastos empresariales y gastos personales deberían regir para fines del IGV, como ocurre en los gastos recreativos, los viáticos, que en opinión del autor deberían limitar la deducción del IGV como crédito fiscal (p. 172).

Atendiendo a la posición de Villanueva Gutiérrez se desprende que en “el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, no se ha previsto una deducibilidad efectiva del costo o gasto para efectos del IR, sino una vinculación de la adquisición con las actividades económicas de la empresa; por lo que, se asocian las erogaciones a las actividades que la empresa realiza y que se encuentran comprendidas en el ámbito de aplicación del IGV; siendo que, de acuerdo a las ideas que propone, los límites previstos para la deducción de los gastos, también serían aplicables en la deducción del crédito fiscal, en la medida en que se puedan diferenciar los gastos empresariales de los gastos personales.

En consecuencia, como lo señala Villanueva Gutiérrez, sí estaría de conformidad con el mencionado artículo 18; y por lo que se debe entender que, la referencia a que la adquisición califique como gasto-costo para fines del (IR), se traduciría en una vinculación objetiva de las erogaciones con las actividades realizadas por la empresa; siendo que, los límites previstos para la deducción del gasto, también

sería aplicables para la deducción del crédito fiscal; en tanto estos se justifican por la diferencia entre los gastos empresariales y los gastos personales, prohibiéndose el uso del crédito fiscal de aquellas adquisiciones de bienes y servicios que califiquen como gastos personales.

Con relación en este requisito sustancial previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, Bravo Cucci, (2018), quien es de la opinión de que:

con este requisito no se está recogiendo el principio de causalidad; siendo lo que busca la norma es que el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados recaiga sobre elementos (bienes o servicios) que son empleados en las actividades económicas propias del sujeto, por lo que al cumplirse con lo dispuesto en el literal b) del artículo 18°, dicho impuesto calificaría como crédito fiscal (p. 130).

De manera que, para Bravo Cucci, (2018), como lo consigna en lo relativo a la remisión que hace el inciso a) para fines del (IR), sería meramente conceptual, no recoge el principio de causalidad, y buscaría que la adquisición de bienes y servicios se empleen en actividades económicas propias del sujeto para que proceda la deducción del crédito fiscal; a lo cual podemos agregar que, bajo dicha interpretación de la norma, los límites cuantitativos previsto en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de ciertos gastos empresariales, no sería aplicable en la deducción del crédito fiscal, bastando la verificación del destino de las adquisiciones a actividades económicas del contribuyente.

En consecuencia, para Bravo Cucci, (2018), como lo podemos syndicar en la línea del autor podemos señalar que se cumpla el requisito para la deducción del crédito fiscal, previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, bastaría que la adquisición del bien o servicio se destine a actividades económicas de la empresa,

sin que ello condicione el cumplimiento del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del (IR), ni la aplicación de los límites cuantitativos para la deducción de algunos gastos, entendiéndose la referencia meramente conceptual, mas no restrictiva en la deducción del crédito fiscal.

Sobre el particular, Luque Bustamante, J., (2003), indica que:

En la práctica, la inclusión del requisito sustancial establecido en el literal a) del artículo 18 de la Ley del IGV, en lugar de favorecer la correcta aplicación del crédito fiscal, ha venido generando serias distorsiones al propiciar en muchos casos el desconocimiento del crédito fiscal sin ningún asidero técnico. Sobre la base de una aplicación literal de la Ley, la Administración Tributaria ha venido desconociendo el crédito fiscal proveniente de adquisiciones que no constituyen gasto o costo para fines del (IR), afectando con ello la neutralidad del impuesto y generando, en muchos casos, efectos confiscatorios en el IGV por superposición con el Impuesto a la Renta (p. 180).

Agrega Luque Bustamante, J. (2003), que:

Técnicamente no existe justificación para una vinculación entre el IGV y el Impuesto a la Renta, puesto que gravan diferentes expresiones de riqueza, ostentan distinta naturaleza jurídica y se rigen por criterios de imputación temporal complemente distintos. Así como existen ingresos inafectos al Impuesto a la Renta que se obtienen en el marco de una operación gravada con el IGV e ingresos afectos al Impuesto a la Renta que se obtienen en operaciones no gravadas con el IGV, de igual modo, existen adquisiciones gravadas con el IGV cuya deducción como gasto o costo no es admisible para fines del Impuesto a la Renta por aplicación del principio de causalidad

desarrollado en base al concepto jurídico y legal de renta, el mismo que nada tiene que ver con la selección de las hipótesis de incidencia del IGV (p. 180). Considerando lo señalado por Luque Bustamante, (2003), podemos señalar que el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, para la deducción del crédito fiscal, genera una distorsión al propiciar un desconocimiento del crédito fiscal sin mayor asidero técnico, sin que exista una justificación para vincular el IGV con el Impuesto a la Renta, afectándose así la neutralidad del impuesto y generando efectos confiscatorios en el IGV; es decir, para el autor, la remisión que hace a la Ley del Impuesto a la Renta para la calificación de la adquisición como gasto o costo, no sería una remisión meramente conceptual, sino de aplicación práctica; esto es, si la adquisición de bien o servicio no califica como gasto o costo para fines del (IR), no surgirá la deducción del crédito fiscal, interpretación literal que ha criterio del autor la Administración Tributaria viene utilizando para desconocer el uso del crédito fiscal.

En ese sentido, siguiendo la línea de pensamiento de Luque Bustamante, (2003), consideramos que el requisito sustancial previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, además de distorsionar la estructura técnica del IGV, usa el principio de causalidad en la deducción de los gastos para un impuesto que tiene una naturaleza distinta al Impuesto a la Renta, aunado a que la forma de liquidación del IGV y el Impuesto a la Renta, al ser distintos; es decir, uno de liquidación anual y el otro de liquidación mensual, no justifica una remisión de la ley del IGV a la Ley del (IR), motivo por el cual a criterio del autor con dicha remisión se afecta el principio de neutralidad del impuesto. (p. 180).

De otro lado, Carmen Padrón (2003), se refiere sobre el tema en controversia, concluye que:

El requisito sustantivo establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas es de carácter referencial y por lo tanto no limitativo, no pudiendo aplicarse en consecuencia el principio del devengado para determinar si el impuesto trasladado en las adquisiciones de bienes, servicios e insumos destinados a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas es crédito fiscal, criterio que queda reservado exclusivamente para determinar la procedencia del costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta (p. 312).

Así mismo, refiere Carmen Padró (2003), que:

Conviene establecer que para determinar la existencia del derecho al crédito fiscal debe desvincularse el concepto de actividad empresarial asimilada por la Ley del Impuesto General a las Ventas de aquel que corresponde a la fuente productora de rentas de tercera categoría, pues la estructura de dichos impuestos no permite aparejar la misma noción, pues si bien en el caso del IGV correspondería también aplicar el principio de causalidad (relación entre la adquisición de bienes y desarrollo de las actividades de la empresa), el sistema de valor agregado adoptado comprende el esquema de deducciones amplias o financieras, tipo consumo, por lo que las limitaciones a la deducción de los gastos para efectos del Impuesto a la Renta, no son necesariamente aplicables al Impuesto General a las Ventas (p. 312).

Atendiendo a lo señalado por Carmen Padrón, (2003), la remisión que se hace en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV a la Ley del (IR)”, para la deducción del crédito fiscal, es de carácter referencial, por lo cual no se aplicaría para el IGV el principio del devengado, siendo además que las limitaciones previstas para la deducción de los gastos en el Impuesto a la Renta, no sería aplicables al IGV.

En ese sentido, para Carmen Padrón, (2003), dada la estructura del IGV del impuesto aplicado al valor agregado de deducciones amplias o financieras, no debería aplicarse en la deducción del crédito fiscal, criterios que se encuentran reservados expresamente para el Impuesto a la Renta, como ocurre con el principio del devengado, ni que los límites previstos para la deducción de los gastos empresariales se apliquen también para el IGV, aunque la autora reconoce que para efectos del IGV correspondería también aplicar el principio de causalidad, la técnica del impuesto impediría que dicho criterio se aplique en toda su magnitud.

Córdova Arce, A. (2003), del requisito sustancial para hacer uso del crédito fiscal previsto en el aludido inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, opina lo siguiente:

Tal remisión a las normas del Impuesto a la Renta resulta inconveniente y puede afectar la estructura del Impuesto General a las Ventas, toda vez que aquel tributo contiene restricciones y limitaciones específicas a la deducción de determinados egresos; esto a pesar de ser propios del giro del negocio y destinarse a la realización de operaciones gravadas con el IGV. Este es el caso; por ejemplo, de las sumas invertidas en la adquisición de marcas de fábrica, intereses pagados por financiamientos otorgados por empresas vinculadas económicamente, gastos parcialmente deducibles por incidir conjuntamente en la obtención de rentas gravadas y exoneradas, entre otras (p. 268).

De otro lado, en cuanto al procedimiento a seguir respecto de los gastos de representación, Córdova Arce A., (Revista N° 41), refiere que:

Esta norma, permite sostener, que la restricción al uso del crédito fiscal en aquellos casos en que la Ley del Impuesto a la Renta establece limitaciones

cuantitativas a la deducción de los egresos, solo opera tratándose de este específico supuesto, es decir, gastos de representación. De lo contrario habría sido innecesaria la incorporación de este segundo párrafo dentro del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, toda vez, que al no ser deducible como gasto el monto de los egresos por concepto de representación que exceda los límites establecidos en las normas del Impuesto a la Renta, aplicando la regla general contenida en este inciso, los mimos no otorgarían derecho al crédito fiscal (p. 253).

Estando acorde con el pensamiento de Córdova Arce; podemos señalar que la remisión que se hace en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, a las normas previstos en el Ley del Impuesto a la Renta para el uso del crédito fiscal no resulta conveniente, debido a las restricciones y limitaciones que tiene la deducción de los gastos en la legislación del Impuesto a la Renta; por lo que en se desprende de su opinión, que el único gasto que tendría una restricción cuantitativa para el uso del crédito serían los gastos de representación; lo cual, se justifica en que son los únicos gastos en los cuales se ha incorporado en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta una disposición expresa.

En ese sentido, para Córdova Arce A., (Revista N° 41), señala que:

no se debería condicionar al derecho al crédito fiscal a que la adquisición del bien o servicio califique como gasto y/o costo para fines del (IR) a la Renta; toda vez que, ello podría afectar la naturaleza del IGV, a pesar de estar ante adquisiciones que están vinculadas con el giro del negocio de la empresa (p. 254).

Risso Montes, C., (2003) al analizar los alcances del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, refiere lo siguiente:

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 complemente distintos, siendo que la determinación del IGV sobre base financiera permite tomar el crédito fiscal de adquisición aún 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 encontrarán 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. (p. 319)

Añade Risso Montes, C. (2003) que:

Siendo que el fin 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 a monto de la deducción para efectos del Impuesto a la Renta, en razón a criterios de estricta facilidad administrativa (p. 319).

En ese sentido, siguiendo la línea de la argumentación de Risso Montes, C. (2003), se puede acotar que:

la interpretación que se le debe dar a la remisión de la calificación de gasto o costo; para efectos del Impuesto a la Renta, debe ser considerada en forma potencial, permitiéndose tomar el crédito fiscal de las adquisiciones que incidan en el proceso productivo, sin que se consideren los límites o formalidades que ha establecido la Ley del (IR), para la deducción de los

gastos, debiendo considerarse, además, que tanto el IGV como el IR tienen criterios de determinación temporal completamente distintos.

Atendiendo a las diferencias técnicas entre el IGV y el IR, –considera el autor– pertinente la modificación del literal a) del artículo 18° de la Ley del IGV, a efectos de enunciar dicho requisito, en forma objetiva sin necesidad de remitirse a la legislación del IGV (p. 321).

En consecuencia, teniendo en cuenta lo señalado por el autor señalado en el párrafo anterior, la redacción actual del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, podría modificarse a fin de eliminar la remisión a la Ley del Impuesto a la Renta, ateniendo a la determinación del IGV sobre base financiera.

Ahora bien, se pondera señalar que lo dispuesto en la doctrina nacional, se aprecia que la mayoría coincide en que el requisito para la deducción del crédito fiscal previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, en cuanto a la remisión de gasto o costo de las adquisiciones debe ser entendida en forma conceptual, potencial, y que no genere una limitación en la deducción del crédito fiscal si la adquisición es destinada a operaciones vinculadas con la empresa, no debiendo aplicarse los límites y formalidades previstas para los gastos en la determinación del Impuesto a la Renta; para tales fines del IGV, en este caso en específico; toda vez que ello, implicaría una distorsión del impuesto y la limitación en el uso del crédito fiscal, a pesar de estar vinculada la adquisición de bienes y servicios con el proceso productivo.

De otro lado, si bien cada autor tiene una lectura del requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, la mayoría coincide en que:

se debe efectuar una modificación de la norma; con el objetivo de que no se desnaturalice la estructura del IGV, considerando, por un lado, la remisión

de las normas del IGV a la Ley del Impuesto a la Renta, a pesar de ostentar ambos impuestos diferencias sustanciales en cuanto a su determinación, y de otro lado, por la interpretación literal de la norma que pueda efectuar la Administración Tributaria que genere una distorsión en la determinación del IGV.

1.4.7 Análisis del “inciso a) del artículo 18° de la Ley del (IGV)”, en los informes emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica de la Sunat

La Administración Tributaria, a través de su Intendencia Nacional Jurídica, ha analizado en algunos informes jurídicos que se encuentran previstos en el requisito del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, para hacer uso del crédito fiscal, que condiciona la deducción de dicho crédito tributario a que la adquisición sea permitida como gasto o costo, para efectos del Impuesto a la Renta.

De todo lo señalado en los puntos anteriores; nos es más viable arribar a un nivel de análisis más detallado, especialmente de los principales criterios emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica, vinculados con los alcances del “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”.

Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000

Al respecto, en los considerandos que motivó la emisión del Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria concluyó que, del análisis de lo dispuesto en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV, se aprecia que la aplicación del crédito fiscal supone el cumplimiento de los requisitos sustanciales regulados en el artículo 18° del TUO de la Ley del IGV, así como el cumplimiento de los requisitos formales previstos en el artículo 19° del mismo TUO; de lo cual se desprende que, el derecho a aplicar como crédito

fiscal el IGV que afectó las adquisiciones; se concluye que, el cumplimiento de todos y cada uno de los referidos requisitos, sean de carácter sustancial o formal (Sunat, Artículos 18 y 19 Capítulo VI del Crédito Fiscal, 2009).

De manera que, a criterio de la Administración Tributaria, los requisitos sustanciales para hacer uso del crédito fiscal, previstos en el artículo 18° de la Ley del IGV; entre los cuales, se encuentra el requisito referido a que:

la adquisición, sea permitida como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, [y que estos] tendrían el mismo valor que los requisitos formales previstos en el artículo 19° de la Ley del IGV; toda vez que, el incumplimiento de un requisito sustancial o formal, generaría la misma consecuencia, significa; por lo tanto, que no darían derecho a utilizar el crédito fiscal, salvo que en dichas normas se haya previsto algún requisito formal para subsanar lo requerido por el incumplimiento de este.

Razón por la cual, en el Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000, la Administración concluye que:

en caso de que no se cumpla con alguno de los requisitos formales del crédito fiscal previstos en el artículo 19° del TUO de la Ley del IGV, y no pueda subsanarse dicho incumplimiento, el IGV que afectó las adquisiciones podrá constituir gasto o costo para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. (para mayor detalle (Sunat, Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000, artículo 19, 2005).

Informe N° 042-2004-SUNAT-2B0000

Con fecha 9 de marzo de 2004, la Administración Tributaria emitió el Informe N° 042-2004-SUNAT-2B0000; en el cual se abordó diversas consultas vinculadas con la determinación del Impuesto a la Renta e IGV; siendo una de ellas, la referida a si se desconocería el crédito fiscal en caso de que se exceda el límite establecido, con el objetivo de utilizar el crédito fiscal proveniente de los gastos de representación (Sunat, Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000, artículo 19, Crédito Fiscal, 2005) .

Al respecto, en el Informe N° 042-2004-SUNAT-2B0000, la Administración Tributaria concluyó que, en caso de 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 (Sunat, Informe N° 042 -2004-SUNAT-2B0000, 2004).

En los considerandos del aludido Informe N° 042-2004-SUNAT-2B0000, la Administración Tributaria refiere que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 11° e inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV y el numeral 10 del artículo 6° de su reglamento, se desprende que, tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal, así como el Impuesto Bruto, se determinan mensualmente, teniendo dicho crédito dos límites:

- Cuarenta Unidades Impositivas Tributarias acumulables durante un año calendario, (Sunat, Informe N° 005-2004-SUNAT/2B0000, 2004).

En consecuencia, la Administración Tributaria concluye que, si en un mes determinado se exceden algunos de dichos límites, tal exceso no generará derecho al crédito fiscal.

Por lo que se evidencia que todo fluye de lo dispuesto por la Administración Tributaria que; si bien, en el reglamento de la Ley del IGV se han previsto límites para la deducción del crédito fiscal que se origine en gastos de representación; el exceso de dichos límites, no permite la deducción como crédito fiscal del exceso, sin que dicho importe se pueda utilizar como crédito fiscal en un momento posterior; esto se produce dado que la regulación expresa del uso del crédito fiscal proveniente de los gastos de representación.

De lo anteriormente señalado se infiere que, surge una cuestión en el caso de que los demás gastos sujetos a límite; que, para fines de la determinación del (IR), también tendría que verificarse el no exceder dichos límites para la deducción del crédito fiscal; o, por el contrario, si dichos límites no serían aplicables en la determinación del IGV, al no haberse regulado en la Ley del IGV y su reglamento.

Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000

Con fecha 24 de octubre de 2019, se emitió el Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000, en el cual la materia de consulta estuvo referida, a si todo del Impuesto General a las Ventas (IGV) pagado por una importación constituye crédito fiscal cuando por la aplicación de métodos de valoración aduanera, parte de su base imponible; esta no califica como costo computable de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta (Sunat, Informe N° 042 - 2004-SUNAT-2B0000, 2004).

Al respecto:

en el aludido Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000, la Administración Tributaria concluyó que todo el IGV pagado por una importación constituye crédito fiscal, conforme a lo indicado en el artículo 18° de la Ley del IGV; aun cuando, por la aplicación de métodos de valoración aduanera, parte de su base imponible no califique como costo efectivo; quiere decir que, el costo computable de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta (Sunat, Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18° Requisitos Sustanciales, 2004).

Cabe mencionar que, en los fundamentos del Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000 la Administración advierte que las reglas para la determinación de la base imponible del IGV en la importación de un bien son distintas a las que se utilizan para la determinación del costo computable del mismo bien; existiendo, de esta manera, diferencias en ambos importes; por lo que, todo el importe sobre el cual se calcula el IGV de la importación no, necesariamente, sería gasto de la empresa, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación del Impuesto a la Renta.

Añade la Sunat, que, el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV:

no exige que para otorgar el derecho al crédito fiscal las importaciones constituyan efectivamente costo o gasto, sino, tan solo que puedan ser considerados como tales de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta; siendo que, aun cuando un contribuyente no esté afecto a este último impuesto y; por ende, no deduzca costo o gasto alguno, se entendiendo cumplido tal requisito de acuerdo con lo previsto expresamente en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV (Sunat, Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18° Requisitos Sustanciales, 2004).

Así mismo, la Administración Tributaria refiere que la remisión a las normas del (IR) debe ser entendida como meramente conceptual; lo que, aplicado a la materia de consulta, implica verificar que las importaciones cumplen con el principio de causalidad para que puedan ser reconocidos como costo para efectos del Impuesto a la Renta; para que así puedan tener relación con el giro del negocio, independientemente de su deducción efectiva.

En consecuencia, atendiendo a los argumentos detallados en los párrafos precedentes, la Administración Tributaria indica que:

se debe concluir que, todo el IGV pagado en una importación, constituye crédito fiscal, conforme con lo dispuesto en el artículo 18° de la Ley del IGV; aun cuando, por la aplicación de métodos de valoración aduanera, parte de su base imponible no califique como costo efectivo; lo que significa que, el costo computable [está] de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta (Sunat, Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18° Requisitos Sustanciales, 2004).

En se sentido, a criterio de la Administración Tributaria en el Informe N° 151-2019-SUNAT/7T000, al ser simplemente conceptual la remisión que hace el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV a que la adquisición sea permitida como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta (Sunat, Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18° Requisitos Sustanciales, 2004).

Por lo que, se llega a la conclusión de que, bastaría sustentar que la importación del bien cumpla con el principio de causalidad del gasto, a pesar de no calificar como costo computable, teniendo en cuenta la distinta determinación del Impuesto a la Renta y del IGV.

Cabe mencionar, de que en la importación de bienes, para efectos de utilizar el crédito fiscal, primero se requiere que se pague el IGV; ya que en atención al criterio emitido por la Administración Tributaria en el Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000, por lo que se puede llegar a una suerte de apreciación, de lo señalado que, bastaría con acreditar que la adquisición se encuentra vinculada con el giro del negocio, para cumplir con el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV; significa que, bastaría demostrar que la adquisición cumple con el principio de causalidad.

Así mismo, se podría interpretar que, si la Administración Tributaria considera que la remisión de las normas del Impuesto a la Renta, debe ser entendida como meramente conceptual, resultaría válido concluir de que bastaría que la adquisición esté vinculada a las actividades del negocio; por lo que supone que, cumplir con el principio de causalidad del gasto, sin que resulten aplicables los límites cuantitativos y formalidades que la Ley del Impuesto a la Renta prevé para los gastos deducibles y el costo computable, salvo la restricción señalada expresamente en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV referida a los gastos de representación.

Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000

Con fecha 22 de octubre de 2020, la Intendencia Nacional Jurídica de la Administración Tributaria, emitió el Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000, en el cual se formularon las siguientes consultas:

Materia

1. ¿Es deducible para fines de la determinación del (IR), el costo o gasto que, cumpliendo con todos los requisitos para esto, se sustenta en una imagen digital del comprobante de pago en formato físico (documento escaneado) remitida por el proveedor, y que será conservada en medios magnéticos, ópticos o electrónicos?
2. ¿Es deducible como crédito fiscal el (IGV) pagado en la adquisición de bienes o servicios que, cumpliendo con todos los requisitos para esto, se sustenta en una imagen digital del comprobante de pago en formato físico (documento escaneado) remitida por el proveedor y que será conservada en medios magnéticos, ópticos o electrónicos?
3. ¿Las respuestas a las preguntas 1 o 2 varían si el proveedor entrega el original del comprobante de pago en formato físico y el adquiriente o usuario es quien genera la imagen digital del comprobante de pago (documento escaneado) para su conservación exclusiva en medios magnéticos, ópticos o electrónicos?
4. ¿Las respuestas a las preguntas 1 o 2 varían si la documentación adicional que sustenta las operaciones que generan el costo, gasto o crédito fiscal y que originalmente se encuentra en formato físico, se conservan exclusivamente en medios magnéticos, ópticos o electrónicos?

Al respecto, en el aludido Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000, la Administración Tributaria concluyó lo siguiente:

1. La imagen digital del comprobante de pago en formato físico (documento escaneado) no constituye el documento que reúne los requisitos y características para ser considerado comprobante de pago, por lo que no permitirá

al adquirente o usuario sustentar la deducción del costo o gasto para fines del (IR).

2. La imagen digital del comprobante de pago en formato físico (documento escaneado) no constituye el documento que reúne los requisitos y características para ser considerado comprobante de pago, por lo que no permitirá al adquirente o usuario sustentar el crédito fiscal, salvo que contenga la información señalada en el artículo 1 de la Ley N° 29215, y se hubiera efectuado el pago del total de la operación, incluyendo el pago del Impuesto General a las Ventas (IGV) y de la percepción; de ser el asunto, con los medios de pago y cumpliendo los requisitos señalados para tal efecto por el Reglamento de la Ley del IGV.

3. Las conclusiones precedentes no varían por el hecho de que el adquirente o usuario, sea quien genere la imagen digital del comprobante de pago en formato físico (documento escaneado), y que la documentación original se conserve exclusivamente en medios magnéticos, ópticos o electrónicos a fin de sustentar costo, gasto o crédito fiscal.

Atendiendo a las conclusiones contenidas en el Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000, se desprende que, para la Administración Tributaria, no permitirá sustentar la deducción como gasto o costo la imagen digital del comprobante de pago en forma física, al no cumplir con los requisitos y características para ser considerado como comprobante de pago; sin embargo, a su criterio dicho documento sí permitiría la deducción del crédito fiscal si se acredita el uso de medios de pago, y se cumplen los requisitos previstos en el Reglamento de la Ley del IGV.

Cabe mencionar que, si bien en el caso analizado, la Administración Tributaria no hace referencia expresa en ya señalado artículo, consideramos de que, al concluir que la adquisición sustentada en un documento que no cumple con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de pago para calificar como tal; se puede analizar dicha norma, bajo la interpretación literal que genera la aludida norma, al no permitirse la deducción del crédito fiscal si la adquisición del bien o servicio no califica como gasto-costo para efectos del (IR).

De la verificación de los fundamentos que motivaron la segunda conclusión del Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000, se aprecia que la Administración Tributaria hace referencia al enunciado del artículo 18° de la Ley del IGV; el cual refiere que: el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios, 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, que cumplan con los requisitos sustanciales detallados en dicho artículo; sin embargo, no analiza los requisitos sustanciales para la deducción del crédito fiscal señalados en los incisos a) y b) citado artículo 18° de la Ley (Sunat, Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18° Requisitos Sustanciales, 2004).

Por ello, la Administración Tributaria analiza el artículo 19° de la Ley del IGV; el cual regula los requisitos formales que deben cumplirse para ejercer el derecho al crédito fiscal, indicándose en el segundo párrafo de dicha norma; que:

tratándose de comprobantes de pago, notas de débito o documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al

crédito fiscal cuando el pago total de la operación, incluyendo el pago del IGV y de la percepción, de ser el caso se hubiera efectuado:

1. Con los medios de pago que señale el Reglamento de la Ley del IGV.
2. Siempre [y cuando] se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento.

Al respecto, la Administración Tributaria añade que:

una imagen digital del comprobante de pago en formato físico (documento escaneado), no constituye el documento original que reúne los requisitos y características para ser considerado comprobante de pago, por lo que no permitirá al adquirente o usuario sustentar el crédito fiscal, salvo que contenga la información señalada en el artículo 1° de la Ley N° 29215, y se hubiera efectuado el pago del total de la operación, incluyendo el pago del IGV y de la percepción; si se evidencia en asunto en cuestión, con los medios de pago y cumpliendo los requisitos señalados para tal efecto por el Reglamento de la Ley del IGV (Congreso, Ley que modifica al artículo 19°. Ley del IGV, Fundamentos. 2003)

En ese sentido, a criterio de la Administración Tributaria, cuando se haya incumplido con algún requisito formal respecto del comprobante de pago que respalde la deducción del crédito fiscal no se perderá el crédito fiscal, si se puede subsanar la operación con la acreditación del uso de un medio de pago, a pesar de que dicho incumplimiento formal, que para fines de la determinación del (IR) no otorgue el derecho a deducir la adquisición como gasto.

En tal sentido, cabe agregar que:

en el aludido Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000, si bien la Sunat permite la deducción del crédito fiscal sustentado en la imagen digital del comprobante de pago en formato físico (documento escaneado), lo hace en función a una norma que dispuso un tratamiento más flexible en el cumplimiento de los requerimientos esenciales señalados en el artículo 19° de la Ley del IGV, mas no dispuso un tratamiento de excepción para el cumplimiento del requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta; el cual condiciona la deducción del crédito fiscal a que el adquirento sea calificado como lo que es. (Sunat, Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18° Requisitos Sustanciales, 2004)

En consecuencia, de lo concluido por la Administración Tributaria en el Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000, se desprende que:

la Sunat estaría considerando que para efectos del uso del crédito fiscal, el gasto prohibido previsto en el “inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta”, no limitaría el uso del crédito fiscal, si las normas del IGV han previsto un tratamiento más flexible en cuanto a la formalidad que deben observar los documentos que respaldan el uso del crédito fiscal, aspecto que iría acorde con el criterio previsto en el “Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000”; en la que se concluye que, [a la adquisición a la que se hace] referencia califique como gasto o costo es meramente “conceptual”; por lo que solo basta que la erogación efectuada tenga relación con el giro del negocio, para la deducción del crédito fiscal (Sunat, Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18°. Requisitos Sustanciales, 2004).

De manera que:

las conclusiones vertidas por la Administración Tributaria con ocasión de la emisión de los Informes N°s. 151-2019-SUNAT/7T0000 y 102-2020-SUNAT/7T0000; se desprende lo siguiente que, para la Administración Tributaria la remisión que se efectúa a la Ley del (IR) para la calificación como gasto o costo de las adquisiciones de bienes y servicios para la deducción del crédito fiscal, al ser puramente conceptual; por ello, solo bastará que la adquisición cumpla con el principio de causalidad; por lo que se entiende que se dé una relación con el giro del negocio, sin que resulten aplicables las formalidades o límites cuantitativos para la deducción de los gastos empresariales; siendo que, si el documento que sustenta el gasto no cumple con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, no se podrá usarse el gasto para fines del Impuesto a la Renta, sin que esto impida utilizar el crédito fiscal de la operación, si se puede subsanar dicha omisión formal de acuerdo a lo previsto en la normativa del IGV (Sunat, Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18º Requisitos Sustanciales, 2004).

1.4.8 Análisis de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal vinculada con el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18º de la Ley del IGV para fines de la deducción del crédito fiscal

El Tribunal Fiscal en diversa jurisprudencia se ha pronunciado con relación en los alcances del “inciso a) del artículo 18º de la Ley del IGV”, referido al requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal y la remisión del concepto de gasto o costo a la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, a la fecha, no ha emitido un criterio de observancia obligatoria respecto de los

alcances del aludido requisito sustancial y cómo debe ser interpretado para efectos de la determinación del IGV.

Atendiendo a ello, a continuación, pasamos a detallar los principales criterios jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Fiscal vinculados con el requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 0657-1-1997 del 11 de junio de 1997

Que en el presente expediente se discute básicamente si las adquisiciones de combustible por parte de la recurrente están vinculadas al giro de su negocio y; por tanto, si permiten sustentar o no el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas; que el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, estableció como requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal, que las adquisiciones de bienes o servicios sean permitidas como costo o gasto de la empresa de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas (para una mayor información (Congreso de la República. Ley del IGV e ISC, Decreto Legislativo N° 775).

En tal sentido, la norma en cuestión dispuso que las adquisiciones realizadas guarden relación de causalidad con la generación de los ingresos gravados, o con el mantenimiento de la fuente productora, y que se destinen a operaciones gravadas con (IGV), con el propósito de no desvirtuar el esquema de imposición al valor agregado establecido para dicho tributo, que es de deducciones amplias o de deducciones financieras.

Que, en el caso de autos, debe observarse que respecto a la adquisición de combustible empleado en determinados vehículos propiedad de los trabajadores de la empresa, mediante Acta de Junta General Extraordinaria de Accionistas de fecha 25 de marzo de 1995 que corre en el expediente, se aprobó asumir los gastos de movilidad y mantenimiento de los referidos vehículos [y];

Que correspondía a la Administración en el caso materia de apelación, para analizar la causalidad del gasto, verificar si el combustible adquirido fue efectivamente entregado a los trabajadores y utilizado en sus vehículos, o destinado a otros fines, y si tales automóviles son realmente propiedad de los trabajadores de la empresa recurrente, para lo cual debió haber solicitado la exhibición de los documentos que acreditasen el mencionado derecho, así como la planilla y/o contratos de trabajo que permitan demostrar el vínculo laboral o la prestación de servicios, a fin de determinar si se trataba de un gasto deducible o no para la empresa;

Que, por lo expuesto, es nulo el pronunciamiento de la Administración en este extremo, debiendo emitir nueva resolución al respecto, previa verificación de la documentación antes mencionada.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 2924-1-2004 del 11 de mayo de 2004

Que, desde la revisión de los actuados, y en particular de la documentación presentada por la recurrente, se aprecia que el crédito fiscal reparado proviene de intereses de préstamos otorgados a Lexus S.A. y Valeria S.A.;

Que si bien, [en este caso] la recurrente manifiesta que dichos intereses forman parte del precio de venta de la mercadería, por lo que cumplen con el principio de causalidad, y debe considerar el crédito fiscal que han generado de las pruebas presentadas, [y] no se puede determinar que los referidos intereses tengan vinculación directa con la mercadería vendida, ya que en las facturas observadas no se hace mención alguna [de] las operaciones de venta con las que se relacionarían, no se aprecia que los montos por intereses se determinen en función de los productos vendidos; además, en los contratos de consignación suscritos por la recurrente con Lexus S.A, y Valeria S.A. (folios 270 a 2) se acuerda que el precio de venta de la mercadería será un valor no menor que el costo de adquisición, pactándose adicionalmente gastos por servicios administrativos, sin hacerse mención alguna al traslado de los intereses de financiamiento asumidos por los consignantes Lexus S.A. y Valeria S.A., y el porcentaje de distribución de [estos];

Que, en tal sentido, al no haberse acreditado que los intereses de financiamiento formen parte del precio de venta de la mercadería y, así mismo, que hayan sido necesarios para la producción y/o el mantenimiento de la fuente generadora de renta, corresponde confirmar los reparos materia de análisis.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 0797-4-2004 del 13 de febrero de 2004

Se confirma la apelada con relación en la acotación por IGV de los meses de mayo, junio, noviembre y diciembre de 1999, toda vez que la recurrente no sustentó la relación de causalidad de los gastos en: alimentos, ropa, materiales de construcción y productos varios.

Se establece que no corresponde que dichos consumos otorguen derecho al crédito fiscal únicamente al deducir la recurrente que se trata de gastos de representación; toda vez que, por la naturaleza y cantidad de los bienes adquiridos se desprende que estos no pueden ser considerados como tales.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01226-2-2009 del 10 de febrero de 2009I

Al respecto, cabe señalar que de la revisión de las facturas de compra observadas (folios 377 a 444), se aprecia que en su mayoría corresponden a la adquisición de combustible (gasolina de 84 octanos y petróleo diésel 2), así como de repuestos para vehículos (jebes, rodajes, palancas de cambio, pernos, etc.), llantas, materiales de construcción (mayólicas, cemento, fierros, alambres, tubos PVC, pegamento, alicate, etc.), materiales de electricidad (cables, adaptadores, etc.), máquina para deporte y víveres.

En cuanto a las adquisiciones de combustible, materiales de construcción y electricidad, repuestos y llantas para vehículos, debe indicarse que tal como lo ha señalado la Administración, en el Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2003 de la recurrente (folios del 560 al 562), no se encuentra registrado entre sus activos vehículo, maquinaria no local o inmueble, lo que, además, no ha sido cuestionado o desvirtuado por la recurrente, no apreciándose de autos que la recurrente haya alegado y acreditado la existencia de contratos de arrendamiento del local, vehículos o máquinas utilizadas.

Respecto a las adquisiciones de máquina para deporte y víveres, cabe señalar que la demandante no ha presentado documento alguno que acredite, que tales bienes hubiesen sido efectivamente destinados o entregados a sus trabajadores.

Adicionalmente, cabe anotar que de la documentación que obra en autos, se advierte que durante la fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario, la recurrente se ha limitado a alegar que las adquisiciones efectuadas mediante las facturas reparadas se encuentran vinculadas al giro de su negocio, sin haber presentado documentación alguna que acredite que dichas adquisiciones estuvieron destinadas a la creación de sus rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello.

En tal sentido, al no haberse sustentado la causalidad del gasto, y en consecuencia tampoco la aplicación del crédito fiscal correspondientes a las adquisiciones antes referidas procede mantener el reparo materia de análisis.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02663-8-2014

En el caso de autos, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente no se aprecia que efectivamente las citadas pólizas de seguros, tomadas por el grupo económico Bavaria S.A., tengan como finalidad asegurar a los directores y/o gerentes de la recurrente por la responsabilidad civil que pudiese derivarse del desempeño de labores realizadas en ella, siendo insuficiente la afirmación de esta referida, a que por ser subsidiaria de dicho grupo económico se beneficiaría con dichos seguros; pues, tal situación no se encuentra amparada en las aludidas pólizas (fojas 145 al 152), siendo que los demás medios probatorios presentados tampoco permiten verificar tal hecho, ya que son documentos internos tanto de aquella como de la empresa Bavaria S.A., en los que únicamente se corrobora el reintegro parcial de dichos gastos por parte de la primera a favor de la segunda sin ningún tipo de retribución a cambio. (fojas de la 153 a la 157)

Que en ese sentido, corresponde agregar que incluso en el cuestionario de responsabilidad civil de directores y/o administradores vinculados a la Póliza N° 24006 (fojas de la 136 a la143), la empresa contratante del seguro (Bavaria S.A.) reconoce a la recurrente como subsidiaria, mas no la incluye dentro de dicho seguro, según se advierte de la sexta pregunta de dicho cuestionario; por lo que, lo alegado por esta, en el sentido de que el citado seguro la beneficiaría carece de sustento.

Que es importante precisar que el hecho de que algunos de los directores y/o administradores del grupo empresarial Bavaria S.A., durante el periodo acotado, también [se] hayan desempeñado como directores y/o administradores de la recurrente, durante el anotado ejercicio, no determina que los mencionados seguros hubiesen sido contratados con la finalidad de asegurar a estos respecto a los daños y perjuicios que pudiesen haber podido causar en la administración de la recurrente, cumplen el principio de causalidad, por lo que no otorgan derecho al crédito fiscal, al incumplirse el requisito previsto por el inciso a) del artículo 18° de (IGV).

Resolución del Tribunal Fiscal N° 10225-8-2014

Reparo por gastos recreativos y su incidencia en la deducción del crédito fiscal.

Que en el Punto 13 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°. 0122060002435, la Administración dejó constancia que la recurrente adicionó en la declaración jurada del (IR) del ejercicio 2003, el importe de S/ 375 820.86 por concepto de gastos recreativos (agasajos) que sobrepasaron el límite de las 40 UIT, establecido en el inciso II) del artículo 37° de la Ley

del Impuesto a la Renta. Precisa que, de dicho importe, la suma ascendente a S/ 350,972,90, está conformada por la utilización de servicios que son facturados en los meses de enero, febrero y abril de 2003, meses en los que utiliza el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal, tal como se detalla en el Anexo N° 15, adjunto a los resultados del presente requerimiento, en tal sentido, dichos gastos no constituyen costo ni gasto de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, por tanto, no se acepta el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en las facturas por concepto de los citados gastos recreativos como crédito fiscal.

Por lo que, estando a lo expuesto, no correspondía que la recurrente utilizara como crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas pagado como usuario de los servicios respecto de los comprobantes citados en el considerando precedente, al constituir estos el exceso de las 40 UIT establecidos por el inciso II) de la Ley del Impuesto a la Renta; motivo por el cual, el reparo efectuado y las resoluciones de determinación emitidas se encuentran conforme a ley, en consecuencia corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en el caso de autos, mediante el Punto 13 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 01220600002435, notificado el 22 de noviembre de 2006 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, el motivo por el cual utilizó como crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas de conceptos que para efectos del Impuesto a la Renta no constituyen costo ni gasto, ya que en el

ejercicio 2003 se adicionó, entre otro, el importe de S/ 350 972.90 por concepto de gastos recreativos que sobrepasaron el límite de las 40 UIT, establecido en el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y dado el importe está conformado por los servicios que son facturados en los meses de enero, febrero y abril de 2003, periodos en los que se utilizó el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal, tal como se detalla en el Anexo 15 adjunto a dicho requerimiento.

Que en respuesta al referido requerimiento, la denunciante presentó escrito que obra a fojas 166 a la 193; por el que, sustenta las razones y la base legal que se ha considerado para tomar el crédito fiscal de los gastos recreativos. Así, teniendo en cuenta lo señalado por sus asesores, se menciona que la neutralidad del Impuesto General a las Ventas en el Perú, se ve seriamente afectada por limitaciones existentes en la legislación, la que impide el uso del crédito fiscal, una muestra de ello, la constituye la remisión que hace el “artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas que regula los requisitos sustanciales para el goce del crédito fiscal a la Ley del Impuesto a la Renta”, a fin de condicionar el derecho al citado crédito a que las adquisiciones de bienes y servicios que lo otorgan, califiquen como gasto o costo de ciertos egresos por razones propias de este tributo y que sean destinadas a operaciones por las que se deba pagar el impuesto. Agrega que la remisión a la Ley del Impuesto a la Renta genera múltiples inconvenientes, toda vez que esta norma contiene limitaciones a la deducción como gasto o costo de ciertos egresos por razones propias de este tributo que no tiene relación con el (IGV);

Que en el Punto 13 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122060002435, la Administración dejó constancia que la recurrente adicionó en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, el importe de S/ 375 820.86 por concepto de gastos recreativos (agasajos) que sobrepasaron el límite de las 40 UIT, establecido en el inciso II) del artículo 37° de (IR). Precisa que, de dicho importe, la suma ascendente a S/ 350,972,90, está conformada por la utilización de servicios que son facturados en los meses de enero, febrero y abril de 2003, meses en los que utiliza el Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal, tal como se detalla en el Anexo N° 15, adjunto a los resultados del presente requerimiento, en tal sentido, dichos gastos no constituyen costo ni gasto de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, por tanto, no se acepta el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en las facturas por concepto de los citados gastos recreativos como crédito fiscal, (para mayor detalle (Carrillo, Miguel, 2016).

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el “artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas” hace mención expresa a los gastos de representación, cuyo cálculo del crédito fiscal se remite al reglamento de dicha ley, por lo que debió aplicarse esta misma lógica para otros tipos de gastos, si la intención era establecer un límite cuantitativo en el uso del crédito fiscal, cabe mencionar que ello no desvirtúa que como requisito sustancial del derecho al crédito fiscal la mencionada Ley del (IGV), nos remite a considerar la legislación del Impuesto a la Renta con relación a la deducibilidad de gastos, y dado que esta última establece que cualquier

exceso a los límites expresamente fijados por ella no constituyen gasto deducible, también debe ser observado al utilizar el crédito fiscal.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 08084-8-2016 del 25 de agosto de 2016

El crédito fiscal por gastos por servicios de vigilancia

Se revoca la apelada, en el extremo del reparo al crédito fiscal del (IGV), y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario por los gastos por servicios de vigilancia. Se indica que es razonable, y, por tanto, causal [para] que una empresa asuma el gasto de vigilancia personal, incluso, en sus domicilios de sus miembros de directorio y directivos en general.

Se menciona que, si bien, en la apelada la Administración argumenta que la recurrente no habría acreditado quiénes fueron los beneficiarios del servicio de vigilancia personal y en sus domicilios, ella misma indica que, con motivo de la fiscalización realizada por el Impuesto a la Renta se desprende quiénes fueron tales beneficiarios, por lo que la observación efectuada al respecto es subsanada por el propio análisis que se realiza en la apelada, en la cual se hace referencia a los directivos de la empresa. Se ratifica la demandante en el extremo del reparo al crédito fiscal por los gastos de alquiler de un inmueble, y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; toda vez que no se aprecia documentación sustentatoria que acredite que la oficina alquilada haya sido destinada a las labores de los 14 miembros del Directorio; puesto que, el contrato así como la liquidación de gastos que genera el inmueble, por sí solos, no acreditan el destino invocado por la recurrente.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01802-1-2017 del 27 de febrero de 2017

Cabe mencionar que, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01802-1-2017, dicho ente colegiado concluyó que no corresponde deducir el crédito fiscal sustentado en comprobante de pago emitido por sujeto “no habido” al no constituir la adquisición gasto o costo para fines del (IR).

En ese sentido, se señala que:

al amparo de lo dispuesto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, el cual refiere que solo otorgan derecho al crédito fiscal los comprobantes de pago que son permitidos como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la Legislación del Impuesto a la Renta, y estando a lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta que dispone que no son deducibles los gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que, a la fecha de emisión del comprobantes de pago, tenían la condición de no habido de acuerdo a la publicación realizada por Sunat, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, tales contribuyentes hayan cumplido con levantar tal condición (Gobierno, Gastos no deducibles para el impuesto a la renta de empresas - 2023)

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00679-1-2018 del 26 de enero de 2018

Límite para la deducción de gasto de vehículos automotores y su incidencia en el crédito fiscal.

Se confirma la apelada, en vista que el valor de venta y el precio de una camioneta rural y de un automóvil de las categorías B1.4 y A3, respectivamente, fueron superiores al límite de las 30 UIT señaladas en las normas

reglamentarias de la Ley de (IR), para fines de su deducción; por lo que, no corresponde la deducción del gasto de acuerdo a lo regulado en el “inciso w) del artículo 37° de la Ley del (IR) y de acuerdo al citado límite contenido en el inciso r) del artículo 21° del Reglamento de dicha ley, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración haya reparado la deducción del crédito fiscal, al no cumplirse con uno de los requisitos sustanciales para su nacimiento.

Se agrega que no ha quedado acreditado en autos que el vehículo clasificado en la categoría A3 sea estrictamente indispensable para la obtención de renta y aplicado en forma estable para las funciones propias del negocio, y el vehículo de la categoría B1.4 solo podía ser considerado como vehículo asignado a acciones de dirección, representación y administración de la empresa.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00341-8-2018 del 16 de enero de 2018

Las erogaciones por alimentación brindada a los trabajadores no generan crédito fiscal.

Se confirma la apelada, en tanto se encuentra acreditado el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por alimentación principal brindada a los trabajadores de la recurrente, ya que si bien las erogaciones por alimentación observadas constituyen gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, ello no determina su utilización como crédito fiscal, en tanto que la totalidad del desembolso por la adquisición de tales alimentos, incluyendo el tributo (Impuesto General a las Ventas) que gravó dicha adquisición, forma parte de la mayor remuneración de los trabajadores, y en esa

medida procede su deducción en su totalidad como gasto en la determinación de la renta neta, pero no la utilización como crédito fiscal o saldo a favor del exportador.

RTF N° 00913-1-2019 (01/29/2019)

Si la empresa con quien la recurrente firmó contrato se encuentra obligada a pagar el IGV que grava importaciones, y tiene derecho de considerar dicho egreso como un gasto deducible, la recurrente ya no puede usarlo como crédito fiscal.

Se confirman las apeladas que declararon infundadas las reclamaciones contra las resoluciones de determinación y de multa giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 y 2011 y la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; se indica que el reparo al crédito fiscal por DUAS, cuyo IGV fue pagado por la empresa con quien firmó contrato por operaciones de importación de bienes realizadas en virtud del contrato de exploración y explotación de hidrocarburos suscrito por dicha empresa y la recurrente se encuentra arreglado a ley, dado que el numeral 7.8 del Decreto Ley N° 22774 -disposición recogida en el contrato de exploración y explotación de hidrocarburos y; por tanto, de obligatorio cumplimiento para las partes contratantes, contempla que en las importaciones de bienes e insumos efectuadas por la recurrente en el marco del contrato de exploración y explotación de hidrocarburos, la empresa con quien firmó contrato se encuentra obligada a pagar el IGV que grava tales importaciones y tiene derecho de considerar dicho egreso como un gasto deducible para la determinación de su renta neta del Impuesto a la Renta y, en atención a ello,

la recurrente no se encontraba en posibilidad de tomar ese mismo egreso como crédito fiscal.

Del análisis de los diversos criterios jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Fiscal se desprende que, dicho colegiado considera que la remisión a la calificación de gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, no está referida exclusivamente al cumplimiento del principio de causalidad, sino también le resultaría aplicable en dicha calificación, los requisitos formales y límites cuantitativos para la deducción de los gastos empresariales, vale decir, no sería una remisión meramente conceptual a los términos de gastos o costo para efectos del Impuesto a la Renta, sino que, el requisito para la deducción del crédito fiscal tendría la misma incidencia que tienen los conceptos de costo o gasto en la determinación de la renta bruta y renta neta de tercera categoría, respectivamente.

A ello, cabe añadir que, el criterio del Tribunal Fiscal prioriza el cumplimiento del principio de causalidad para que la adquisición de bienes y servicios otorgue derecho a la deducción del crédito fiscal; esto es, analiza al emitir pronunciamiento respecto de la materia controvertida si los gastos incurridos resultan necesarios para el mantenimiento de la fuente productora de la renta; sin embargo, luego de analizar el cumplimiento del principio de causalidad de los gastos, verifica si se han cumplido con los requisitos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, para que toda la adquisición sea deducida como gasto o costo tributario; dado que, de dicha verificación se concluirá si la empresa tiene derecho o no, a la deducción del crédito fiscal, por la remisión prevista en el aludido inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV.

Atendiendo a los criterios jurisprudenciales citados, podemos concluir que para el Tribunal Fiscal el desconocimiento del crédito fiscal bajo los alcances del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, podría sustentarse en la ausencia de causalidad del gasto, el incumplimiento a un requisito formal o el exceso del gasto que tiene un límite cuantitativo para su deducción; siendo que, el exceso del gasto no daría derecho a la deducción del gasto y en consecuencia, tampoco se podría deducir el crédito fiscal contenido en el comprobante de pago emitido; esto es, no daría derecho a considerar como crédito fiscal parte del impuesto trasladado en el precio que consta en el comprobante de pago.

Aunado a ello, siguiendo el criterio contenido en la Res. N°. 10225-8-2014, en la cual el Tribunal Fiscal refiere que:

la remisión que se hace en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV a la Ley del Impuesto a la Renta, estaría haciendo referencia a la deducción de los gastos, y que dicha norma considera cualquier exceso en los límites fijado en los gastos como no deducible; esto también debe ser observado para la deducción del crédito fiscal; lo cual confirma que para dicho ente colegiado, la remisión que se hace a la Ley del Impuesto a la Renta para la calificación de gasto o costo de las adquisiciones de bienes y servicios, abarcaría los conceptos de costo computable y gasto deducibles con todos los requisitos y formalidades previstas para su deducción.

En consecuencia, estando a los criterios jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Fiscal con relación a la aplicación del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, se desprende que la remisión a la Ley del Impuesto a la Renta, abarcaría todas las formalidades, requisitos y límites que determinan cuando estamos ante un gasto

deducible, así como las reglas a observar para la deducción del costo computable en la determinación de la renta bruta de tercera categoría, con excepción de la aplicación del principio del devengado en el reconocimiento de los gastos; toda vez que, dicho principio solo resulta aplicable para efectos del Impuesto a la Renta, en tanto del IGV no ha remitido la deducción del crédito fiscal a la oportunidad en la cual se deba deducir el gasto o reconocer el costo computable.

Cabe mencionar, además, que el Tribunal Fiscal en diversa jurisprudencia ha concluido que el principio del devengado no resulta aplicable en la determinación del IGV, criterio que se encuentra contenido en la Resolución N° 2109-4-1996 del 5 de junio de 1996.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 2109-4-1996 del 05 de junio de 1996

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 del devengado, dicha disposición tiene plena vigencia solo 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 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, por lo que el reparo sobre las facturas N°s. 001-0045 y 0047 giradas por Fruveg S.A., deben dejarse sin efecto.

1.4.9 Los requisitos para la deducción del crédito fiscal en la legislación comparada

A efectos de complementar el análisis referido a la incidencia del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, como requisito de la deducción del crédito fiscal en la determinación del IGV mensual, a continuación, pasaremos a abordar el tratamiento que tiene la deducción del crédito fiscal en la legislación comparada, para cuyos efectos pasaremos a verificar las legislaciones en materia de impuesto al valor agregado de Chile, México, Argentina y España.

1.4.10 Requisitos para el uso del crédito fiscal en la legislación chilena

En la legislación chilena, el impuesto al valor agregado se encuentra regulado en el Decreto Ley N° 825 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en cuyo artículo 23° se establece que los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal el cual se podrá aplicar con el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario, debiendo observar para su aplicación los siguientes requisitos:

- El crédito equivale al impuesto recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el que se haya pagado en la importación de especies al territorio nacional en el mismo periodo, dando derecho al crédito fiscal impuesto soportado, o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo realizable o Activo Fijo, así como aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente; asimismo, dará derecho a crédito recargado con ocasión de un contrato

de venta o un contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal, inmueble y los contratos previstos en la letra e) del artículo 8°.

- No se tendrá derecho a la deducción del crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.
- Cuando se produzca la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y operaciones exentas o a hechos no gravados por la ley, el crédito se calculará en forma proporcional, de conformidad con lo previsto en el Reglamento.
- No dará derecho al crédito las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisiciones de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni de las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes, según corresponda.
- No se generará el derecho a crédito por los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto; sin embargo, se podrá utilizar el crédito fiscal si se acredita que el pago de la factura se realizó con cheque nominativo, vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero a nombre del emisor de la factura y si se

anotó en el reverso del cheque, el número de rol único tributario del emisor de la factura y el número de esta.

- El derecho al crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere procederá solo para contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles.
- En impuesto que haya sido recargado en facturas emitidas en medios distintos del papel, dará derecho a crédito fiscal para el comprador o beneficiario en el periodo en que hagan el acuse de recibo o se entiendan recibidas las mercaderías entregadas o el servicio prestado (Biblioteca del Congreso Nacional, Chile, Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios. 2023).

De otro lado, en el artículo 25° de la Ley sobre Impuesto a la Venta y Servicios, se dispone que:

para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente tiene que acreditar que el impuesto le fue recargado en las facturas correspondientes, o que ha sido pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones y que dichos documentos han sido registrados en los libros especiales, siendo que, en el caso de impuestos acreditados con factura, éstos solo podrán deducirse si se hubieren recargado separadamente en ellas.

Así mismo, en el “artículo 26° de la aludida Ley sobre Impuesto a la Venta” y Servicios refiere que:

en aquellos casos en los cuales quedara un remanente en favor del contribuyente respecto de un periodo tributario, dicho remanente no utilizado se

acumulará a los créditos que tengan su origen en el periodo tributario inmediatamente siguiente, aplicándose la misma regla en los periodos sucesivos, si como consecuencia de las acumulaciones subsistiere un remanente en favor del contribuyente.

Estando a lo dispuesto en los artículos 24° a 26° de la Ley sobre Impuesto a la Venta y Servicios, se desprende que, al permitirse la reducción del impuesto causado en las adquisiciones de bienes y servicios que tienen relación con las actividades de los contribuyentes, el impuesto al valor agregado chileno evita que se acumule el impuesto en el precio, identificando el tipo de bienes y servicios cuya adquisición dará uso a la deducción del crédito fiscal, permitiendo la aplicación prorrateada del crédito fiscal cuando la adquisición se encuentre destinada a operaciones gravadas y exentas con el impuesto y prohibiendo la deducción del impuesto trasladado en las compras cuyo destino sea operaciones no gravadas o que no guarden relación con la actividad del contribuyente.

Así mismo, el derecho al crédito fiscal en la legislación chilena permite que:

el impuesto de la compra se aplique inmediatamente contra el impuesto correspondiente a las operaciones gravadas, permitiéndose el arrastre del remanente del crédito fiscal, en caso el crédito fiscal sea mayor al impuesto de las ventas, servicios u operaciones gravadas con el impuesto.

Se aprecia, además, que:

el requisito al uso del crédito fiscal en la legislación chilena, se condiciona al cumplimiento de ciertas formalidades como es el que el impuesto se encuentre desgregado en el documento que sustente la adquisición de bienes y servicios, y la restricción del uso del crédito fiscal si las facturas o cumplen con los requisitos legales o reglamentarios para su emisión, salvo que se acredite el pago de la facturas con cheques nominativos, vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero y que se haya anotado al reverso del mismo, la identificación del emisor del documento y el número de la factura.

Aunado a ello, en el artículo 39° del Decreto N° 55, Reglamento de la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios, se dispone que:

el crédito fiscal está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado, se les haya recargado en sus adquisiciones o servicios recibidos y que puedan deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la ley; asimismo, se señala que para hacer uso del derecho a la deducción del crédito fiscal, es requisito esencial que los contribuyentes acrediten que los impuestos les han sido recargados separadamente en las respectivas facturas o en los comprobantes de ingreso, si se trata de importaciones.

Así mismo, en el artículo 40° del aludido reglamento de la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios, se precisa que:

otorgan derecho a que otorgan derecho al crédito fiscal, los impuestos que corresponden a todas las adquisiciones y servicios gravados con el tributo al valor agregado que les hayan sido recargados separadamente en las facturas que acreditan las respectivas adquisiciones y prestaciones de servicios,

añadiendo que, darán derecho a la deducción del crédito fiscal las adquisiciones que recaigan sobre especies corporales muebles o inmuebles o servicios destinados a formar parte del activo fijo y del activo realizable de un contribuyente, así como las vinculaciones con otros gastos de tipo genérico, que tengan relación con su giro o actividad. (Gobierno del Perú, Artículo 40° Ley del Impuesto a la Renta. 2007)

En el artículo 41° del reglamento de la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios, se regula los supuestos en los cuales no procederá la deducción del crédito fiscal, entre ellos, los impuestos pagados en la importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que se afecten a operaciones no gravadas con el Impuesto al Valor Agregado o el impuesto pagado en adquisiciones de bienes y servicios que no guarden relación directa con la actividad o giro del contribuyente. (Gobierno del Perú, artículo 41° Ley del Impuesto a la Renta. 2007)

Luego de haber verificado la regulación del crédito fiscal contenido en los artículos 24° a 26° de la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios de Chile, y de lo dispuesto en los artículos 39° a 41° del reglamento de la ley, se aprecia que:

en la legislación chilena, para efectos de la deducción del crédito fiscal se permite la deducción del impuesto de las adquisiciones orientadas a formar parte de un activo realizable, o activo fijo, y aquellos relacionados con gastos en general, en tanto se acredite que tienen relación directa con el giro o actividad del contribuyente, incluyendo el impuesto trasladado con ocasión de contrato de compra venta o arrendamiento con opción de compra de bienes

inmuebles, excluyéndose el uso como crédito tributario del impuesto consignado en la adquisición de bienes o servicios que se afecten a hechos no gravados o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

En ese sentido, de acuerdo con la legislación chilena, se verifica que:

por un lado, se asocia para la deducción del crédito fiscal que la adquisición del bien o servicio esté destinado a gastos en general, adquisiciones que formen parte de activo fijo o activo fijo realizable, esto es, una lista amplia de adquisiciones que permitirá la deducción del crédito fiscal en tanto se verifique la relación con el giro o actividad del contribuyente, lo que permite identificar la exigencia de una vinculación entre las erogaciones efectuadas en un determinado periodo y el destino de dichas adquisiciones con las operaciones que forman parte del giro del negocio del contribuyente, sin que para ello se haya fijado un límite cuantitativo en dicha deducción.

Así mismo, al establecerse que:

no procede el derecho al crédito fiscal por adquisiciones que se afecten a hechos no gravados, operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor, se reconoce por un lado, que el derecho al crédito fiscal se genera siempre y cuando la adquisición se destine a operaciones gravadas con el impuesto, descartándose el uso del crédito fiscal de adquisiciones destinadas a operaciones exentas y a aquellas que no guarden relación con la actividad o giro del negocio del contribuyente, sin que para ello se haya condicionado la deducción del crédito fiscal a la calificación de las erogaciones vinculadas con el giro del negocio del contribuyente a lo

dispuesto en otra norma, como podría ocurrir con una remisión a las leyes que regulan el (IR) chileno.

En atención a ello, podemos afirmar que:

en la legislación chilena la deducción del crédito fiscal se condiciona a su destino a operaciones gravadas con el impuesto y que las adquisiciones estén vinculadas con activos fijos, gastos en general y que guarden relación con la actividad del contribuyente, requisito que bajo nuestra legislación estaría comprendido en el “inciso b) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, esto es, que la adquisición de bienes y servicios se encuentre destinada a operaciones por las cuales se deba pagar el impuesto.

En consecuencia, se aprecia que:

la legislación chilena prioriza para el ejercicio del derecho al uso del crédito fiscal, o que tengan relación con la actividad desarrollada por el contribuyente, sin que se condicione el reconocimiento del crédito fiscal, a que la adquisición de bienes y servicios cumpla con alguna formalidad o límite previsto en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, como ocurre en nuestra legislación nacional, en el cual se condiciona la adquisición de los bienes y servicios a que califiquen como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, (a) del artículo 18° de la Ley del IGV.

1.4.11 Requisitos para el uso del crédito fiscal en la legislación mexicana

En la legislación mexicana, en la Ley N° /1992, se ha regulado el Impuesto al Valor agregado, disponiendo en su artículo 1° las operaciones que se encuentran comprendidas en su ámbito de aplicación, entre las cuales se encuentran la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

De otro lado, en cuanto a la determinación del Impuesto en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se hace referencia al acreditamiento, el cual consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a las operaciones comprendidas en la ley, la tasa que corresponda según sea el caso; asimismo, se define como impuesto acreditable al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con ocasión de la importación de bienes o servicios, en el mes que se trate.

Cabe mencionar que:

tal y como se dispone en el último párrafo del aludido artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado, no pudiendo ser transmitido por acto entre vivos, salvo en el caso de fusión de empresas.

Así mismo, en el artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se indica que para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

- El impuesto al valor agregado que corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, debe ser estrictamente indispensable

para la realización de actividades distintas a la importación, por las que se deba pagar el impuesto señalado en la Ley o en las que se aplique la tasa del 0 %.

- Se consideran estrictamente indispensables aquellas erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto a la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.
- En el caso de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente, se va a considerar para efectos del acreditamiento, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto a la renta.
- El impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente debe constar en los comprobantes fiscales previstos en la Ley, en el caso de importación de mercancías, el pedimento deberá estar a nombre del contribuyente, y constar en éste el pago del impuesto al valor agregado correspondiente.
- El impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente debe haber sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.
- En aquellos casos en los cuales se haya aplicado la retención del impuesto, la retención se haya efectuado en los términos y plazos establecidos en la misma, el impuesto retenido y enterado, se podrá acreditar en

la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención.

- En el caso de inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en la ley (Gobierno de México. Artículo 5° Requisitos para el acreditamiento. Disposiciones Generales).

Estando a los requisitos previstos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se aprecia que:

los requisitos previstos en la legislación mexicana son muy similares a los previstos en la legislación nacional, respecto del requisito para la deducción del crédito fiscal referido a que las erogaciones efectuadas por el contribuyente sean deducibles para los fines del impuesto a la renta, supuesto muy similar al requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV; lo cual, permite afirmar que, en la legislación mexicana el concepto de adquisición estrictamente indispensable para la realización de actividades por las cuales corresponda pagar el impuesto, se remite al carácter deducible de las erogaciones para los efectos del (IR), aun cuando el sujeto no esté obligado a pagar tal impuesto.

Ligado a lo ya señalado, se desprende de la redacción del aludido artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que:

en el caso de erogaciones parcialmente deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para efectos de la acreditación o deducción del impuesto al valor agregado, el impuesto en la proporción en la que las aludidas erogaciones sean deducibles para los efectos del (IR).

De otro lado, en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 21°, precisa que:

para efectos del acreditamiento, los contribuyentes podrán acreditar el impuesto trasladado con motivo de los gastos erogados por concepto de combustible, aceite, servicios, reparaciones y refacciones, cuando éstos se efectúen con motivo del uso del automóvil propiedad de una persona que les preste servicios personales subordinados y sean consecuencia de un viaje realizado para desempeñar actividades propias de los contribuyentes, siendo que dichos caso, el acreditamiento se podrá efectuar en la proporción que del total de los gastos erogados represente la parte de los mismos sea deducible para el contribuyente.

Cabe mencionar que:

en “el artículo 25° de la Ley del Impuesto a la Renta”, se han regulado las deducciones que pueden efectuar los contribuyentes en la determinación de su Impuesto a la Renta, entre ellos, las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio, el costo de lo vendido, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, las inversiones, entre otros.

Así mismo, en el artículo 27° de la aludida Ley del Impuesto a la Renta; se plantea el requerimiento para la reducción, que:

los gastos sean señaladamente imprescindibles para los efectos de la acción de los fines de la actividad del pagador; empero que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos indicados en la ley o las reglas que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Se agrega como requisito para la reducción de los gastos, en el punto VI del aludido artículo 27° de la Ley del (IR); que:

si los pagos, cuya reducción se quiera realizar; estos, se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se debe trasladar en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente, debiendo cumplirse con la obligación de redención y entero del impuesto al valor agregado, que, en su caso, se establezca en la ley de la materia.

Cabe mencionar que, estando a lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, se desprende, que:

para efectos de lo dispuesto en la legislación mexicana, para la deducción del crédito fiscal, no sólo se requiere que la adquisición califique como gasto reducible para fines de la Ley del (IR), sino además, se requiere que se haya efectuado el pago del impuesto trasladado al contribuyente en la adquisición de bienes y servicios, situación que dista del tratamiento previsto en nuestra normativa, para la deducción del crédito fiscal, en la cual no se requiere el pago del impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios para que se pueda deducir el impuesto, salvo para los supuestos de importación

de bienes y utilización de servicios, en los cuales sí se requiere el cumplimiento de dicha formalidad.

En ese sentido, se advierte que:

en la legislación mexicana los requisitos previstos para la reducción del crédito fiscal, condicionan la rebaja la adquisición del bien o servicio; y que resulte estrictamente necesario para las actividades por las que se deba pagar el impuesto, entendiéndose por estrictamente necesarias, las erogaciones que califiquen como gasto deducible para fines del (IR), remisión que a diferencia de la legislación nacional, no limita la deducción de los gastos a límites cuantitativos, sino al cumplimiento de lo que para la legislación peruana sería el cumplimiento del principio de causalidad del gasto, esto es, que la adquisición se encuentre vinculada al sostenimiento de la fuente productora de renta o a la generación de ganancias de capital.

En consecuencia, la legislación mexicana si bien remite la deducción del crédito fiscal al pago del impuesto y a su carácter estrictamente indispensable para la realización de actividades gravadas, exigiendo que las erogaciones resulten deducibles en conformidad a la Ley del (IR), podemos concluir que los requisitos previstos en dicha legislación se asemejan al tratamiento previsto en la legislación peruana en los “incisos a) y b) del artículo 18° de la Ley del IGV”, con la excepción del pago del impuesto, salvo para la importación de bienes y servicios, y los límite cuantitativos previstos en la legislación del (IR) para la rebaja de ciertos gastos.

1.4.12 Requisitos para la deducción del crédito fiscal en la legislación argentina

En la legislación argentina el Impuesto al Valor Agregado se encuentra regulado en la Ley N° 20.631 en cuyo artículo 1° se establece que:

“el impuesto se aplicará respecto de las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país, las obras, locaciones y prestaciones de servicios, las importaciones definitivas de cosas muebles, las prestaciones realizadas en el exterior que se utilicen o exploten efectivamente en el país y los servicios digitales que se lleven a cabo en el país”.

De otro lado, en cuanto a los requisitos previstos en la legislación argentina para efectos de la deducción del crédito fiscal, en el artículo 12° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Nacional, establece que:

del impuesto determinado por los contribuyentes, se restará, el gravamen que, en el periodo fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso, y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

Así mismo, como lo señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 12, lo siguiente:

se establece que solo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en

la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación (Biblioteca del Gobierno de España. Artículo 12 - Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Aunado e ello, en el aludido artículo 12° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Nacional, se refiere que no consideran vinculadas con operaciones gravadas las siguientes adquisiciones:

- Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de *leasing*), de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de propia producción o alquilados sea superior a la suma de veinte mil pesos, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que se correspondería deducir respecto de dicho valor.
- Las locaciones y prestaciones de servicios en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes.
- Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no se ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

En el artículo “13° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Nacional” se señala que cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo solo

procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras, la que deberá ser estimada por el responsable, aplicando lo dispuesto en el citado artículo 12°.

Así mismo, en el artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aprobado por Decreto N° 2.407/1986, dispone que el prorrateo en referencia deberá efectuarse sobre la base del monto neto de las operaciones del ejercicio comercial o año calendario correspondiente, según se trate de responsables que lleven balances comerciales o no cumplan con dichos requisitos, respectivamente.

Estando a lo dispuesto en los “artículos 12° y 13° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículo 25°” de su reglamento, se desprende que, en la legislación argentina, el único requisito que se ha regulado para efectos de la deducción del crédito fiscal, estaría referido a que las adquisiciones o importaciones conclusivas, las locaciones y las asistencias de servicios se unen con las operaciones gravadas, cualquier fuese la etapa de su aplicación, esto es, en todas las etapas del proceso de productividad y distribución de bienes y servicios, lo cual evidencia la naturaleza de impuesto plurifásico no acumulativo del Impuesto al Valor Agregado Nacional, al permitirse la deducción del crédito fiscal en el ciclo de producción y comercialización de bienes y servicios en la medida que se encuentren destinadas a operaciones gravadas con el impuesto.

A ello, cabe agregar, la exclusión como crédito fiscal, del impuesto contenido en documentos que sustenten adquisiciones de bienes que no están vincu-

lados con actividades propias de la empresa, tales como compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo, así como las compras destinadas a operaciones exentas o no gravadas, siendo que en este último caso, cuando la adquisición se destine indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las operaciones gravadas, con lo cual se garantiza la neutralidad del impuesto.

En ese sentido, para fines de la reducción del crédito fiscal en la legislación argentina, se verifica que no se condiciona el reconocimiento del crédito fiscal a la calificación de gasto-costos para fines de la determinación del (IR) como ocurre con la legislación peruana, lo cual permite concluir que el requisito previsto para la deducción del crédito fiscal dependerá del destino de la adquisición de bienes y servicios a operaciones vinculadas con actividades propias de la empresa, esto es, a operaciones afectas al impuesto.

De manera que, al haberse previsto en la legislación argentina, como único requisito para el reconocimiento del crédito fiscal, que las adquisiciones de bienes y servicios, se vinculen con operaciones gravadas, se garantiza la neutralidad del impuesto, al no condicionar la deducción del crédito fiscal a alguna formalidad adicional o su remisión a la legislación del Impuesto a la Renta, siendo su tratamiento muy similar al requisito sustancial previsto en el “inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV”, el cual permite la deducción del crédito fiscal en tanto se destine a operaciones por las cuales corresponda efectuar el pago del impuesto (Gobierno Perú. Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. 1991).

1.4.13 Requisitos para el uso del crédito fiscal en la legislación española

En la legislación española se ha regulado la deducción del crédito fiscal de conformidad con lo dispuesto en la “Ley N° 37/1992 del 28 de diciembre de 1992”, Ley del Impuesto al Valor Añadido, estableciéndose en el artículo 1° que:

el Impuesto al Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en la Ley las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y la importación de bienes.

De otro lado, en lo relativo a las exigencias para la reducción del crédito fiscal, el artículo 92° de la Ley del Impuesto al Valor Añadido, refiere que los sujetos pasivos podrán deducir de las asignaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las ejecuciones gravadas que desarrollen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan aguantado por repercusión directa, o correspondan a, entre otras operaciones, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por otro sujeto pasivo del impuesto, la importación de bienes, así como las adquisiciones intracomunitarias.

Así mismo, en el aludido artículo 92° se dispone que:

el derecho a la deducción sólo procederá en tanto los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones comprendidas en el apartado uno del artículo 94° de la Ley.

Cabe mencionar como se ha indicado en el apartado 1 del artículo 94° de la Ley del Impuesto al Valor agregado, en el que se regulan las operaciones cuya realización origina el derecho de a la deducción, indicándose que:

los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinan el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones: la entrega de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto, así como las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubiera efectuado en el interior de este. (Biblioteca del Gobierno de España. Artículo 12 - Ley del Impuesto al Valor Agregado).

De otro lado, en el artículo 93° se han regulado los requisitos subjetivos de la deducción, indicándose que:

podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondiente a sus actividades empresariales o profesionales; asimismo, no podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales (Biblioteca del Gobierno de España. Artículo 12 - Ley del Impuesto al Valor Agregado).

En el punto cinco del aludido artículo 93° de la Ley del Impuesto al Valor Añadido, se dispone que los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas al mismo, podrán deducir las cuotas soportadas por la transacción de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94 (Biblioteca del Gobierno de España. Artículo 12 - Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Así mismo, en el artículo 95° de Ley del Impuesto al Valor Añadido se indica que los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional (Biblioteca del Gobierno de España. Artículo 12 - Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Aunado a ello, en el artículo 97° se han regulado los requisitos formales para que proceda la deducción del impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios, los cuales hacen referencia a lo siguiente:

- El ejercicio del derecho a la deducción sólo se podrá ejercer por los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

- Los documentos que no cumplan los requisitos previstos en la Ley y su reglamento no podrán justificar el derecho a la deducción, salvo que se efectúe la rectificatoria de los mismos.
- No se tendrá derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o satisfecha según el documento justificativo de la deducción.
- En caso los bienes o servicios hayan sido adquiridos en común por varias personas, cada adquirente podrá efectuar la deducción, de la parte proporcional correspondiente, con la condición de que en el original y cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de la base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios (Corte de Apelaciones de Santiago. Artículo 9, Ley N° 19.041, Artículo 3°. 2011).

En cuanto al nacimiento del derecho a deducir, en el artículo 98° de la Ley del Impuesto al Valor Añadido, se menciona que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles.

De otro lado, en cuanto al ejercicio del derecho, en el artículo 99° de la aludida Ley del Impuesto al Valor Añadido:

se ha dispuesto que mediante las declaraciones-liquidaciones correspondiente a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio de aplicación del

Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intra-comunitarias de bienes o prestación de servicios por ellos realizadas (Biblioteca del Gobierno de España. Artículo 12 - Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Atendiendo a las diversas normas contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Añadido, se puede concluir que:

en la legislación española, se han previstos requisitos subjetivos y formales para la deducción del crédito fiscal, siendo que los primeros atienden a requisitos para que opere el derecho a la deducción del crédito fiscal, atendiendo al destino de la adquisición a actividades empresariales o profesionales gravadas con el impuesto, incluyendo aquellas actividades que se realicen de forma habitual, y en el caso, de los requisitos formales, atendiendo al documento que sustenta el derecho al uso del crédito fiscal, esto es, a las formalidades previstas para su emisión y a la disgregación del impuesto en dichos documentos.

Así, podemos afirmar, que, para efectos de la deducción del impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios, los requisitos previstos en la legislación española priorizan el destino de las adquisiciones y la formalidad del documento que contiene el impuesto trasladado, sin que se haya previsto un límite cuantitativo para la deducción del impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios, ni su remisión a las normas del (IR).

En consecuencia, se advierte que el tratamiento que tiene la deducción del crédito fiscal en la legislación española, coincide con el requisito sustancial para su deducción previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV, así como los requisitos formales previstos en el artículo 19° de la Ley del IGV en la legislación nacional, más

no resulta aplicable la remisión prevista en el inciso a) del aludido artículo 18° de la y del IGV, el cual remite la deducción del crédito fiscal a las normas previstas en la legislación del (IR).

Atendiendo a lo expuesto, se puede concluir que, al derivarse la deducción del impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios al destino de las mismas a actividades empresariales y profesionales, en la legislación se garantiza la neutralidad del impuesto, con incidencia en el consumidor final, siendo los requisitos formales para que opere la deducción, mecanismos de control en la verificación del contenido de los documentos que sustentan dicha deducción.

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA

2.1 Diseño metodológico

El investigador desarrollará una investigación cualitativa, ya que, de esta manera deductiva, describirá y analizará la problemática que se genera, es el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal, referido a que las adquisiciones de bienes y servicios sean permitidas como gasto o costo de las empresas, de acuerdo con la legislación del (IR). Esto significa que el tratamiento de la información se centra, fundamentalmente, en el análisis de la misma norma; es decir, del artículo sobre el que descansa nuestra investigación; pero con una perspectiva de referencia y contraste con los académicos y especialistas que han tratado el asunto desde su propia perspectiva; esta dinámica nos permite dar mayor fundamento conceptual a nuestra investigación. Por lo que, en esa línea podemos señalar que, si bien cada especialista nos da una referencia particular, lo más sustantivo es que podemos desarrollar y dar un aporte desde nuestra investigación con especial énfasis a la especialidad en la que estamos inmersos.

Es de advertir, que si bien hemos optado por el método deductivo-cualitativo nos da la posibilidad de hacer una comparativa entre cada especialista, la norma misma, y nuestro análisis de la cuestión. Nos hemos centrado en detallar cada aspecto de la norma con el fin de ser lo más objetivos en plantear metodológicamente el cometido de este proyecto, que a decir verdad nos ha tomado un arduo y serio propósito de replantearnos y darle un giro más específico y analítico al inciso a) del artículo 18, que es donde recae el peso estrictamente hablando nuestra preocupación, y que tiene que ver con la forma de cómo el requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal aludido a que las adquisiciones de bienes y servicios sean

permitidos como gasto-costo para fines del (IR), y que este hunde sus raíces no solo en el artículo señalado, sino que se complementa con una serie de normas que abonan en amplitud y riqueza en nuestro proceso de justificación de investigación.

Otra cuestión a tener en cuenta es, precisamente, trabajar, ya no tanto en pleno cualitativo sino cuantitativo; esto significa que hemos recurrido al campo específico de investigación, donde por medio del proceso de encuestas hemos tratado de dar mayor sustento y unidad de análisis, por lo que se desprende que si bien es cierto, una gran parte se centra en la forma cualitativa, no por ello es menos valioso el aporte que hemos recogido de las encuestas realizadas a especialistas en la materia, y que están añadidas de manera detallada en el capítulo de los resultados de nuestra trabajo de investigación.

Esta parte de las encuestas, como recurso metodológico, ha sido el insumo estratégico para darle un giro más actualizado y contrastar puntos de vista, respecto a lo que proponemos en esta; así las cosas, consideramos que cada parte es la suma agregada que matiza y le da un “valor agregado” a nuestro trabajo de investigación. Todo esto, no ha sido posible sino con tratar de buscar las mejores herramientas “metodológicas” que nos ha permitido llegar a conclusiones concretas y bien fundadas.

En suma, el tratamiento de las bases metodológicas ha recaído intencionalmente al tratar de justificar nuestro tema de investigación, por lo que al término de esta podemos precluir que, si bien es cierto, es un asunto bastante acotado y tratado, no así en su amplitud, ya que siempre queda al por investigar, y ese el objetivo de este proyecto, haber podido aterrizar en una cuestión muy concreta y sumar más y mayor conocimiento a lo que resulta de vital importancia como profesional y, por

qué no decirlo, es lo que me apasiona trabajar en el campo específico de la Contabilidad, saber que cada paso, como este, me hace ser más consciente de mi responsabilidad como profesional y como persona, el poder ser y realizarme en plenitud como ser humano; sé que este es un gran paso en el camino de mi formación, pero a la vez es el inicio de lo que es un trabajo de toda la vida.

2.2 Aspectos éticos

En lo relativo al aspecto formal (ético) de lo que implica hacer un trabajo o un proyecto de tesis de maestría; es sin duda una gran responsabilidad, no solo en el área de la investigación, sino en el tratamiento de cada fuente que se ha consultado, por lo que no hay nada que esté fuera de las normas que exige la formalidad académica.

En tal sentido, podemos estar seguros que nuestro trabajo de investigación se ampara en rigor académico y estricto respeto a quienes, como son los especialistas, hemos citado con el deber nos exige hacerlo; no hay fuente alguna que esté suelta, sino toda cita está referenciada en conformidad de acuerdo al punto que se ha tratado, y para la cual hemos recurrido para profundizar con amplitud y dar mayores luces explicativas al asunto en cuestión. Está demás señalar, que bajo ningún criterio ajeno a lo formal ha sido violado, hemos tratado de ser en posible lo más honestos posible para, no solo respetar la normativa interna, sino por deber ser de la responsabilidad de lo que implica un trabajo de investigación, por lo que quedamos y estamos convencidos que nuestra tarea ha sido como un trabajo de “hormiga”, en el sentido de que hemos tratado de ser lo más minuciosos posibles para que este proyecto no tenga visos de acreditarse fuentes, teorías, puntos de vista particulares, que fuesen sino citados como corresponde.

En conclusión, lo que está dentro de campo de nuestra investigación, y las fuentes de todo tipo, están fijados y aclaradas con el citado que se nos exige, no hay nada que no pueda ser contrastado y es derecho de la institución pasar por el filtro (turnitin) para así dejar en claro nuestra transparencia honestidad, y que hemos actuado por deber y responsabilidad en todo el proceso de nuestra investigación, incluso en cada línea del desarrollando de cada capítulo se ha cuidado en no recaer en supuesto plagio, por lo que nuestro trabajo de investigación es el resultado de la suma de un largo y profundo proceso de investigación, y que se condice con la intencionalidad de nuestras propias ideas.

Por lo que, dejamos en claro que todo aquel que quiera tomar como referencia nuestra investigación se encontrará con una labor de un investigador que ha podido ser lo suficientemente solvente en el proceso de la investigación; no porque sí, sino por el derecho que asiste de aportar un granito de arena a la investigación en el área en la que nos hemos centrado, y que es de nuestro interés personal y profesional. Por lo que somos conscientes, a la vez, que todo trabajo es único, y de lo que se trata es sumar a la investigación, pero como es de saber no todo está dicho, nunca un tema de investigación se agota en sí mismo, sino que es un proceso que se va dando en la medida que cada investigador(a) se suman a la noble tarea de actualizar los conceptos, ampliarlos, aclararlos y dejar constancia que es tarea común de seguir trabajando en la que finalmente es una responsabilidad moral y ética de cada profesional de sumarse a crear y recrear más y mayor contenido de calidad y que tenga sustancia y valor en sí mismo; por lo que espero que mi investigación sea un aliciente y motivación para quienes se inician en este desafiante camino de la formación académica.

CAPÍTULO III: RESULTADOS

En el presente trabajo de investigación se entrevistó a 8 profesionales, especialistas en temas tributarios. A continuación, se especifican las preguntas realizadas en la encuesta, y los resultados de la investigación se especificarán usando el formato de tabla con el fin de detallar en objeto de las encuestas.

Pregunta 1

¿Considera usted que el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, para la deducción del crédito fiscal distorsiona la estructura técnica del impuesto?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente, como se mostrará en la tabla 1:

Tabla1

Respuesta a la Consulta a si el Requisito Previsto en el Inciso a) Distorsiona a la Estructura Técnica

Encuestado	No	Sí	No sabe/ no opina	Total
Ruiz de Castilla	X		-	-
Carlos Llosa		X	-	-
Javier Oyarce	X		-	-
Francisco Pantigoso		X	-	-

Mario Alva	X	-	-	-
Matteucci				
Julio Muñoz		X	-	-
Jorge Bravo	X		-	-
Cucci				
Clara Villa-		X	-	-
nueva				
TOTAL	4	4	-	8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 2

¿Considera usted que el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal distorsiona la estructura del impuesto al valor agregado?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente, como se muestra en la siguiente tabla 2:

Tabla2

Respuesta al Requisito Previsto en el Inciso b)

Encuestado	No	Sí	No sabe/no opina	Total
Ruiz de Castilla	X	-	-	-
Carlos Llosa	X		-	-
Javier Oyarce		X	-	-

Francisco Pan- tigosos	X	-	-	-
Mario Alva Mat- teucci	X	-	-	-
Julio Muñoz	X	-	-	-
Jorge Bravo Cucci	X	-	-	-
Clara Villa- nueva	X	-	-	-
TOTAL	7	1	-	8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 3

¿Considera usted que la aplicación conjunta de los requisitos previstos en los incisos a) y b) del artículo 18° de la Ley del IGV distorsionan la estructura técnica del impuesto al valor agregado?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente, como se detalla en la tabla 3:

Tabla3

Respuesta al Requisito Previsto en los Incisos a) y b)

Encuestado	No	Sí	No sabe/ no opina	Total
Ruiz de Castilla	X		-	-
Carlos Llosa		X	-	-
Javier Oyarce	X		-	-

Francisco Pan-		X	-	-
tigoso				
Mario Alva Mat-	X	-	-	-
teucci				
Julio Muñoz		X	-	-
Jorge Bravo	X	-	-	-
Cucci				
Clara Villa-	-	X	-	-
nueva				
TOTAL	4	4	-	8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 4

¿Considera usted que el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal afecta el principio de neutralidad del impuesto?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

Tabla4

Respuesta al Requisito Previsto en el Inciso a)

Encuestado	No	Sí	No opina	sabe/no	Total
Ruiz de Cas-	X	-	-	-	-
tilla					
Carlos Llosa		X	-	-	-

Javier	X		-	-
Oyarce				
Francisco	-	X	-	-
Pantigoso				
Mario Alva	-	X	-	-
Matteucci				
Julio Muñoz	-	X	-	-
Jorge Bravo	X	-	-	-
Cucci				
Clara Villa-	-	X	-	-
nueva				
TOTAL	3	5		8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 5

¿Considera usted que el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal afecta el principio de neutralidad del impuesto?

Tabla5

Respuesta al Requisito Previsto en el Inciso b)

Encuestado	No	Sí	No sabe/no opina	Total
Ruiz de Casti-	X	-	-	-
lla				
Carlos Llosa		X	-	-

Javier Oyarce	X		-	-
Francisco Pan-		X	-	-
tigoso				
Mario Alva		X	-	-
Matteucci				
Julio Muñoz		X	-	-
Jorge Bravo	X		-	-
Cucci				
Clara Villa-		X	-	-
nueva				
TOTAL	3	5	-	8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 6

¿Considera usted que la aplicación conjunta de los requisitos previstos en los incisos a) y b) afecta el principio de neutralidad del impuesto? La respuesta en detalle se refleja en la tabla 6.

Tabla6

Respuesta a los Requisitos Previstos en los Incisos a) y b)

Encuestado	No	Sí	No sabe/no opina	Total
Ruiz de Castilla	X	-	-	-
Carlos Llosa		X	-	-
Javier Oyarce	X		-	-
Francisco Pan-	-	X	-	-
tigoso				

Mario Alva	-	X	-	-
Matteucci				
Julio Muñoz	-	X	-	-
Jorge Bravo	X	-	-	-
Cucci				
Clara Villa-	-	X	-	-
nueva				
TOTAL	3	5	-	8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 7

¿Considera usted que el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal, afecta la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios? Veremos con mayor detalle en la tabla 7.

Tabla6

Respuesta al Requisito del Inciso a)

Encuestado	No	Sí	No sabe/no opina	Total
Ruiz de Castilla	X	-	-	-
Carlos Llosa	X	-	-	-
Javier Oyarce	X	-	-	-
Francisco Pan-		X	-	-
tigoso				
Mario Alva Mat-	X	-	-	-
teucci				

Julio Muñoz			X	-	-
Jorge Bravo	X		-	-	-
Cucci					
Clara Villa-	-		X	-	-
nueva					
TOTAL	5		3	-	8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 8

¿Considera usted que el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal, afecta la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios? Ver resultados en la tabla 8.

Tabla7

Respuesta al Requisito Previsto en el Inciso b)

Encuestado	No	Sí	No opina	Total
Ruiz de Castilla	X	-	-	-
Carlos Llosa	X	-	-	-
Javier Oyarce	X	-	-	-
Francisco Pan-	x	-	-	-
tigoso				
Mario Alva Mat-	X	-	-	-
teucci				
Julio Muñoz	X	-	-	-

Jorge Bravo	X	-	-	-
Cucci				
Clara Villa-		X	-	-
nueva				
TOTAL	7	1	-	8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 9

¿Considera usted que la aplicación conjunta de los requisitos previstos en los “incisos a) y b) del artículo 18° de la Ley del IGV” afecta la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios?

Tabla8

Respuesta a los Requisitos Previstos en los Incisos a) y b)

Encuestado	No	Sí	No sabe/no opina	Total
Ruiz de Castilla	X	-	-	-
Carlos Llosa	X	-	-	-
Javier Oyarce	X	-	-	-
Francisco Pantigoso	-	X	-	-
Mario Alva	-	X	-	-
Matteucci				
Julio Muñoz	-	X	-	-

Jorge Bravo	X	-	-	
Cucci				
Clara Villa-	-	X	-	-
nueva				
TOTAL	4	4	-	8

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 10

¿Cuál considera Ud., que es la interpretación que debe otorgarse a la remisión prevista en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” referida a que la adquisición de bienes y servicios califique dentro de la deducción del crédito fiscal? Para mayores detalles ver la tabla 10.

Tabla9

Interpretación a la Remisión Prevista en el Inciso a)

Entrevistado	Opinión
Ruiz de Castilla	La norma no debería hacer referencia a los temas de renta que obedecen a otra lógica o finalidad.
Llosa	La referencia legal se debe reducir únicamente a la verificación del principio de causalidad.
Oyarce	La interpretación correcta es que debe tratarse de adquisiciones de bienes y servicios afectos al IGV para poder utilizar el crédito fiscal respecto a este impuesto.
Alva Matteucci	Al hacer referencia, en lo relativo a lo que se debe considerar como gasto-costos del (IR), relaciona las actividades por las

	cuales se aplica el crédito fiscal, caso contrario existiría menor control por parte del fisco.
Muñoz	Es la relación que debe entenderse de las actividades empresariales en conjunto, conforme a su objeto social.
Pantigoso	La interpretación literal nos lleva a concordar los artículos 37°, 44° y 47° de la Ley del (IR) con la posibilidad de deducir el crédito fiscal, debería eliminarse ello para evitar distorsiones en la naturaleza del IGV, basta con el artículo 44° para desconocer el uso del crédito fiscal, si es que se compran facturas falsas.
Bravo Cucci	No es que se requiera que el gasto sea deducible para el IR, sino que la adquisición sea propia de una actividad empresarial.
Villanueva	Debe aplicarse el principio de causalidad y contrastarlo con el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 11

¿Considera Ud., que el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, relacionado a que el adquirento califique como gasto-costos para fines del (IR) en la deducción del crédito fiscal, se aplicaría únicamente a los gastos de representación o a todos los gastos, cuya deducción se condiciona a un límite cuantitativo en la legislación del Impuesto a la Renta? Para mayor detalla ver la tabla 11.

Tabla10

Respuesta a la pregunta sobre el Requisito Previsto en el Inciso a)

Entrevistado	Opinión
Ruiz de Castilla	Se aplica a todo gasto, y no debería haber límite porque el punto central es el valor agregado sin limitaciones.
Llosa	No, se referiría únicamente a los gastos de representación.
Oyarce	No, respecto a los gastos de representación debemos recurrir al reglamento, por lo que no se aplica únicamente en este caso.
Alva Matteucci	No solo gastos sino a la mayor parte de los permitidos por el principio de causalidad, contenido en el texto del artículo 37 de la Ley del (IR).
Muñoz	No solo a ese tipo de gastos, también puede ser aplicado a otros como los recreativos
Pantigoso	Yo interpreto que, así como está redactado se aplica a todos los gastos en el IR con topes y condicionamientos
Bravo Cucci	Se debe interpretar el requisito en el sentido que la adquisición sea propia de una actividad empresarial.
Villanueva	Se aplica a todos los gastos

Tabla: Elaboración propia

Preguntas 12

¿Considera Ud., que la remisión manifiesta en el IGV aludida a que la obtención del bien o servicio sea permitida como gasto-costo para fines del (IR) es meramente conceptual, y no implica condicionar la deducción del crédito fiscal al cumplimiento

de los límites y formalidades previstas para la deducción de los gastos empresariales? A continuación, detallamos las respuestas en la tabla 12.

Tabla 11

Respuesta a la Consulta sobre la Remisión Prevista en el Inciso a)

Entrevistado	Opinión
Ruiz de Castilla	Estoy de acuerdo con el planteamiento que hace la pregunta, en mi libro sobre el IGV de la colección <i>Derecho Tributario Peruano</i> he presentado un caso práctico sobre el particular.
Llosa	Se trata de un condicionamiento meramente conceptual.
Oyarce	No es conceptual, desde que se exige para su reconocimiento como crédito fiscal el uso de comprobantes de pago y la formalización de la economía a través de la bancarización de las operaciones.
Alva Matteucci	No me parece meramente conceptual, ya que relaciona la aplicación de la normativa del IGV con el Impuesto a la Renta, lo que determina una relación directa de ambos tributos.
Muñoz	No solo debe ser conceptual, sino tiene relación con la verdadera operatividad económica de la empresa, como organización, y excluyendo actos de elusión o evasión.
Pantigoso	Así como está redactada da pie a interpretar que se aplican las formalidades del IR en gastos empresariales.

Bravo Cucci	Es un error conceptual el que se incurre[frecuentemente], al relacionar la deducción de un gasto con la reducción del IGV pagado en las adquisiciones de servicios.
-------------	---

Villanueva	Únicamente implica que se cumpla con el principio de causalidad del gasto.
------------	--

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 13

¿Considera Ud., que la interpretación del Tribunal Fiscal respecto a los alcances del requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley” del IGV ha sido uniforme? Las opiniones se ven reflejadas en la tabla 13.

Tabla 12

Respuesta a la Consulta Sobre la Interpretación del Tribunal Fiscal Acerca del Inciso a)

Entrevistado	Opinión
Ruiz de Castilla	No conozco este tema a profundidad.
Llosa	No, porque como he mencionado existen pronunciamientos del Tribunal Fiscal avalando reparos al crédito fiscal del IGV tomando como referencia límites cuantitativos recogidos en la LIR.
Oyarce	Yo creo que sí, en la medida en que se trata del máximo intérprete de la legislación tributaria a nivel administrativo en el Perú.
Alva Matteucci	En cierto modo, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal han sido uniformes.

Muñoz	No, han existido casos en distintas salas del tribunal que, desde la década de los noventa, han existido opiniones distintas, y ello por lo controvertido de la regulación.
Pantigoso	Por lo que se ha revisado, es variada y debería haber alguna de observancia obligatoria que zanje el problema, por un tema de seguridad jurídica.
Bravo Cucci	Ni uniforme, ni correcta.
Villanueva	Sí, en varias de sus Resoluciones del Tribunal Fiscal, mantiene la posición de no deducir crédito fiscal al no constituir la deducción de gasto o costo (principio de causalidad) para fines de la Ley del (IR).

Tabla: Elaboración propia

Pregunta 14

¿Considera Ud., que el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” referido la adquisición del bien o servicio sea permitida como gasto o costo para efectos del (IR) debe modificarse? Veamos la tabla 14.

Tabla13

Respuesta a si el Requisito Previsto en el Inciso a) Permite Gasto o Costo

Encuestado	No	Sí	No sabe/ no opina	Total
Ruiz de Castilla	-	X	-	-
Carlos Llosa	-	X	-	-
Javier Oyarce	X	-	-	-
Francisco Pan- tigoso	-	X	-	-

Mario Alva Mat- teucci	-	X	-	-
Julio Muñoz	-	X	-	-
Jorge Bravo Cucci	-	X	-	-
Clara Villa- nueva	-	X	-	-
TOTAL	1	7	-	8

Tabla: Elaboración propia

Preguntas 15

¿Considera Ud., que el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” referido a que la adquisición del bien o servicio sea permitida como gasto o costo para efectos del (IR) debe ser eliminado? Para mayores detalles véase la tabla 15.

Tabla

14

Respuesta a la Consulta Acerca del Requisito Previsto en el Inciso a)

Encuestado	No	Sí	No sabe/ no opina	Total
Ruiz de Castilla	X	-	-	-
Carlos Llosa	X	-	-	-
Javier Oyarce	X	-	-	-

Francisco	-	X	-	-
Pantigoso				
Mario Alva	X	-	-	-
Matteucci				
Julio Muñoz	X	-	-	-
Jorge Bravo	X	-	-	-
Cucci				
Clara Villa-	-	X	-	-
nueva				
TOTAL	6	2	-	8

Tabla: Elaboración propia

3.1 Análisis de las respuestas otorgadas por los especialistas

Del trabajo de campo que hemos podido realizar a ocho (8) profesionales, todos ellos especialistas en la materia en cuestión, y que dicho proceso se ha recogido a través de preguntas puntuales en lo relativo a nuestro tema de investigación, esto con el fin de tratar de dar mayor sustento y legitimidad comparativa a nuestra postura en lo que atañe al tema central de nuestra investigación; es así que podemos denotar que cada especialista ha respondido acorde a lo que la pregunta sugerida, y en principio se encuentra que de las 15 preguntas, cada una de ellas dirigidas de manera específica; se podría decir, que en cada cuestión se intenta redireccionar al encuestado para que desde su punto de vista responda de manera objetiva e independiente; por lo que tenemos dos bloques sobre la base de un formulario de las preguntas: el primero está en la línea cuantitativa donde el consultado responde

(sí) o (no); un según bloque, lo podemos designar como cualitativas, porque la respuesta es de carácter discursivo.

Ahora bien, en primer término, nos centraremos en analizar las respuestas que están más en la línea de nuestra investigación; esto, con fines estrictamente metodológicos y de orden conceptual; por lo que el punto de referencia serán el inciso a) y b) del artículo 18 del impuesto al valor agregado, de la que se desprende en lo relacionado, planteado la pregunta 1 de si el inciso a) distorsiona la estructura técnica del impuesto, cuatro especialistas consideran que no se produce tal distorsión, y los cuatro restantes sí consideran que existe una distorsión; en el caso de la segunda pregunta que relaciona el inciso b) del artículo 18; es decir, que si se da tal distorsión, encontramos que siete de los especialistas no consideran que se dé tal distorsión, mientras que un especialista sí considera que hay una distorsión; la pregunta 3 donde se formula que si los incisos a) y b) distorsionan el valor agregado se da un empate, ya que cuatro consideran que sí, y cuatro consideran que no; en la pregunta cuatro que está relacionada si el inciso a) que si se afecta al impuesto, cinco consideran que sí afecta y tres que no hay tal afectación; en la pregunta cinco se aborda la cuestión de si el inciso b) afecta la neutralidad del impuesto, ocho especialistas consideran que sí afecta a la neutralidad del impuesto y tres que no hay tal afectación al impuesto; en la cuestión seis se aborda si la aplicación conjunta de los requisitos previstos afecta el principio de neutralidad del impuesto, cinco de los especialistas consideran que si se da una afectación directa al principio de neutralidad del impuesto, mientras que tres consideran que no se da tal afectación; en la pregunta siete se plantea que si el requisito previsto en el inciso a), y si este afecta a la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios; la postura de los especialistas es que este requisito no afecta a la cadena de producción,

la votación fue de cinco contra tres; en la pregunta ocho, se realiza la misma pregunta pero sobre el inciso b), y se tiene como resultado que no afecta al requisito de la cadena de producción y comercialización de bienes, fueron siete contra uno; en la cuestión nueve se realiza la pregunta en el mismo sentido pero vinculando los dos incisos a) y b), y aquí la postura es equitativa; es decir, cuatro creen que sí afecta y cuatro que no afecta a la cadena de producción y comercialización.

Ahora bien, las preguntas de la diez a la trece van en un sentido de respuesta cualitativa; esto significa que cada especialista ha respondido de modo analítico, hay, queremos decir, una opinión revelada y que en su mayoría es la postura personalísima de la cuestión que se plantea en cada pregunta; en la pregunta diez referida a la interpretación que debe otorgarse a la remisión prevista en el inciso a) referida a que la adquisición de bienes y servicios califique directamente al crédito fiscal, la interpretación de los especialistas fue: Ruiz de Castilla considera que la norma referente a la renta obedece a otra lógica o fin; Llosa es de la opinión debe reducirse a la verificación del principio de causalidad, por su parte Oyarse considera que la adquisición de bienes para que se pueda utilizar como crédito fiscal; Alva Matteucci, señala que al hacerlo referencia, sí aplica el crédito fiscal, caso contrario existiría menor control por parte del fisco; Muñoz señala que, es la relación que debe entenderse de las actividades empresariales en conjunto, conforme a su objeto social, Pantigoso considera que la interpretación literal debería eliminarse, esto para evitar distorsiones en la naturaleza del IGV, basta con el artículo 44° para desconocer el uso del crédito fiscal, si es que se compran facturas falsas; Cucci, pondera que no se requiera que el gasto sea deducible para el IR, sino que la adquisición sea propia

de una actividad empresarial, y finalmente Villanueva indica que no es que se requiera que el gasto sea deducible para el IR, sino que la adquisición sea propia de una actividad empresarial.

En la cuestión once se plantea si el inciso a) se aplicaría únicamente a los gastos de representación o a todos los gastos, cuya deducción se condiciona a un límite cuantitativo en la legislación del Impuesto a la Renta, por lo que en opinión de los especialistas se dio de la siguiente manera: primero que debe haber un límite, y que los gastos no se referían a los de representación, pero que estos (gastos de representación) para un mayor manejo se debe de recurrir al reglamento, por lo que los gastos en general se deben de regir por el principio de causalidad, donde también se deben incluir los otros gastos, pero así planteada la cuestión se aplica a todos los gastos.

En la cuestión doce, que versa acerca de la adquisición del bien o servicio sea permitida como gasto costo para efectos del Impuesto a Renta es meramente conceptual, y no implica condicionar la deducción del crédito fiscal al cumplimiento de los límites y formalidades previstas para la deducción de los gastos empresariales; por lo que los especialistas señalaron que se trata de un condicionamiento conceptual; pero la mayoría son de la idea de que no se trata de una cuestión conceptual, porque se requiere de una formalización, y que a veces es un error conceptual al relacionar la deducción de un gasto con la deducción del IGV pagado en las adquisiciones de servicios.

En el caso que se plantea en la cuestión trece, referido a los alcances del requisito previsto ha sido uniforme. De lo que se deriva que no hay un consenso tanto en el

conocimiento del asunto, como en su aplicación formal, las opiniones de los especialistas están no solo dividida, sino que responden a la pregunta de manera tangencial, y no a nivel de profundidad. En el caso de Matteucci Muñoz, considera que los pronunciamientos del Tribunal Fiscal han sido uniformes, y que antes de la década de los noventa solo han existido opiniones, y eso ha llevado a una controversia de la regulación; por su parte Pantigoso señala que, sí se ha revisado, es variada y debería haber alguna de observancia obligatoria que zanje el problema, por un tema de seguridad jurídica.

Finalmente, las preguntas 14 y 15, responden a la pregunta: una referida al requisito previsto, y que si es permitida como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta debe modificarse, de los ocho consultados siete consideran que si es permitido como gasto del IR y que debe de modificarse. Y finalmente la cuestión 15, en el que el requisito previsto se refiere a que la adquisición del bien o servicio sea permitida como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta debe ser eliminado, 6 de los especialistas consideran que no está permitido como gasto para efectos de la Renta, y 2 sí están de acuerdo.

Si bien es cierto, que de los ocho especialistas encuestados se desprende una clara postura en línea a lo planteado en ya referido artículo 18, esto nos da pie a entender que nuestro trabajo de investigación se sustenta sobre bases sólidos, ya que los especialistas en la materia nos dan, de alguna manera, una estabilidad en la formulación de nuestra hipótesis. Si bien es cierto un porcentaje menor no está de acuerdo con nuestra línea de investigación, nos ayudan mucho en saber qué puntos debemos de profundizar y evaluarla cada vez mejor.

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

En el presente trabajo de investigación, se ha efectuado el análisis del requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que condiciona para la deducción del crédito fiscal que la adquisición califique como gasto-costo; esto, para los fines que requiere el Impuesto a la Renta, habiéndose efectuado una revisión de los aspectos normativos, criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal, informes emitidos por la Administración Tributaria, legislación comparada, doctrina nacional, y el cuestionario efectuado a los especialistas en materia tributaria; quienes han mostrado su análisis y sus alcances sobre el tema objeto de la presente investigación.

Sobre el particular, con relación en la consulta referida a si, [pregunta base] ¿consideran que para la deducción del crédito fiscal distorsiona la estructura técnica del impuesto?, se observó que la mitad de especialistas entrevistados sostuvieron en sus respuestas bien sesudas, que no se distorsiona la estructura técnica del impuesto, mientras que la otra mitad opinaron que sí se produce una distorsión de la estructura técnica del impuesto, lo cual permite concluir que el tema genera controversia; ya que no llega alcanzar un consenso respecto a la posición unánime que evidencia que se genera una distorsión o desnaturalización en la estructura técnica del impuesto al valor agregado.

Con relación a este punto, cabe destacar la opinión brindada por Francisco Ruiz de Castilla; quien considera que no distorsiona necesariamente la estructura técnica del impuesto, siendo que el requisito debe consistir en que las compras sean deducibles como crédito fiscal si van a generar valor agregado, no siendo apropiado

que para dicho efecto la ley haga referencia a que las compras sean deducibles como costo-gasto para fines del (IR).

De otro lado, en opinión de Jorge Bravo Cucci si bien no distorsiona la estructura técnica del impuesto, merece una mejor redacción y fundamentación; dado que da a entender que supone el respeto del principio de causalidad del (IR), cuando en realidad no es así.

Sin embargo, en opinión de Francisco Pantigoso, el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” distorsiona la estructura técnica del impuesto, en tanto no siempre una compra va al gasto o costo, siendo el consumo una demostración de riqueza con otras estructuras y naturaleza, y no debe asemejarse al (IR) y su lógica propia.

En ese sentido, se aprecia que tanto para los especialistas que consideran que el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” distorsiona la estructura técnica del Impuesto al Valor Agregado, como para aquellos que no tienen tal percepción, el problema radica en la redacción de la norma; esto es, el concepto de gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, el cual para algunos podría ser entendido como una vinculación con las adquisiciones destinadas al ámbito empresarial y para otros al cumplimiento del principio de causalidad del gasto, siendo la crítica mayoritaria el hecho que dicho principio debe vincularse únicamente al (IR) y no al IGV, que tiene como finalidad gravar el consumo; por lo que, se está respondiendo a diferentes manifestaciones de riqueza.

Atendiendo a ello, se puede advertir que si bien la distorsión a la estructura técnica del IGV se podría materializar en la interpretación que se le otorgue, se puede evitar dicha remisión al principio de causalidad u a otras particularidades del concepto

relacionados a la rentabilidad, a partir de una mejor redacción de la norma, que identifique el concepto de gasto o costo con la actividad empresarial que realice el sujeto del IGV; ello, teniendo en cuenta el aspecto subjetivo del IGV que pretende afectar el consumo realizado por aquellos sujetos que realicen actividad empresarial.

De otro lado, con relación en la consulta efectuada referida a si considera que el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV distorsiona la estructura técnica del IGV, todos los especialistas encuestados son de la opinión de que el aludido requisito no distorsiona la estructura del IGV; siendo que, en opinión de Carlos Llosa, el exigir que la operación que da derecho al crédito fiscal se destine a una operación gravada resulta coherente con la forma en que funciona el impuesto.

Así mismo, en opinión de Julio Muñoz en el caso del inciso b) debe entenderse que para que funcione objetivamente la técnica del IVA, el sujeto que asume la carga del impuesto debe destinar la adquisición de operaciones económicas relacionadas con la adquisición, ya que lo opuesto sería distorsionar la técnica del IGV, siendo el aludido requisito previsto en el “inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV” un requisito consustancial.

De las opiniones vertidas por los especialistas encuestados, así como del alcance de la doctrina y la legislación comparada, se desprende que el requisito previsto en el inciso b) de la Ley del IGV no distorsiona la estructura técnica del IVA; toda vez que resulta coherente que, si la intención del impuesto es afectar al consumidor final, se requiere que los partícipes de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios puedan aplicar el impuesto trasladado en la compra contra el

impuesto generado en las ventas; por lo que se entiende que, la compra se destine a operaciones gravadas con el impuesto, situación que permite que la cadena de producción y comercialización de bienes no se vea afectada, al permitirse la deducción del IGV, y se afecte el valor agregado de cada operación, lo cual ocasiona la neutralidad del impuesto en dichos intervinientes.

En tal sentido, se aprecia que el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV, referido a que para la deducción del crédito fiscal, las adquisiciones de bienes y servicios se deben destinar a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, constituye un requisito que guarde relación con la estructura técnica del IVA, en tanto permite que únicamente se reconozca el derecho al crédito fiscal de las compras destinadas a operaciones gravadas con el impuesto, y se cumpla el objetivo de afectar al consumidor final de bienes y servicios; esto es, a quien lo adquiera [dicho bien] para su consumo.

De otro lado, en cuanto a la consulta referida a si la aplicación conjunta de los requisitos previstos en los incisos a) y b) del artículo 18° de la Ley del IGV distorsionan la estructura técnica del impuesto al valor agregado, la mayoría de especialistas encuestados opinaron que no; siendo que, en opinión de Julio Muñoz la aplicación conjunta vuelve más onerosa la colocación de bienes o servicios en el mercado al no poder deducir el crédito fiscal, trasladándose el costo al consumidor; así mismo, Francisco Pantigoso opina que si lo distorsionan, especialmente el requisito del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, debiendo primar el consumo destinado a operaciones gravadas, mas no una vinculación prorecaudatoria del inciso a) del artículo 18° de la aludida Ley del IGV.

Sin embargo, en relación con esta consulta, Mario Alva Mateucci, opina que ambos requisitos pueden ser perfectamente aplicables sin generar distorsión en la técnica del Impuesto al Valor Agregado, situación que se podría configurar si existe una excesiva formalidad exigida por el fisco.

Estando a las opiniones vertidas por los especialistas, [nos] quedaría claro que la aplicación conjunta de los requisitos sustanciales para la deducción del crédito fiscal previstos en la citada ley, podría generar una distorsión en la estructura técnica del impuesto al valor agregado, dependiendo de la interpretación; en tal sentido, si asociamos el concepto de la ley en cuestión, como una remisión meramente conceptual, en la cual se busque que la adquisición del bien o servicio tenga una vinculación con la actividad empresarial y no personal, o si aplicamos el principio de causalidad para el reconocimiento del crédito fiscal, siendo que al vincularlo estrictamente al tratamiento de los gastos o costos en el (IR) en lo que atañe a los requisitos límites y formalidades, sí se podría generar una distorsión en la aplicación conjunta de ambos requisitos, aunque ello, dependerá de la interpretación que le puedan dar los aplicadores del Derecho en sede administrativa y/o judicial.

En consecuencia, la discusión en cuanto a si la aplicación de los requisitos previstos, distorsionan la estructura técnica del impuesto al valor agregado, únicamente se generaría por la interpretación y los alcances que se le otorguen; razón por la cual, no se generará distorsión sino hay una vinculación directa del crédito fiscal a los requisitos, formalidades, y la causalidad requerida para la deducción de gastos y costos en la determinación del (IR).

En cuanto a la consulta efectuada, referida a si el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal afecta el principio de neutralidad del impuesto, para la mayoría de los especialistas encuestados sí se afecta, siendo que, en opinión de Francisco Ruiz de Castilla, Javier Oyarce y Jorge Bravo Cucci, no se produce tal afectación.

En opinión de Javier Oyarce, no se afecta el principio de neutralidad; toda vez que dicho principio busca propiciar una mayor eficiencia económica al atenuar los efectos de los tributos en la asignación de recurso; así mismo, Jorge Bravo Cucci opina que el requisito previsto en el apunta a conseguir la neutralidad.

De otro lado, para Clara Villanueva el principio de neutralidad del IGV, sí se ve afectado por el requisito previsto, toda vez, que, respecto al caso de los gastos sujetos a límite, solamente se permitiría la deducción del importe permitido en la Ley del Impuesto a la Renta, a pesar de que la adquisición se encuentre destinada a operaciones gravadas con el IGV.

Carlos Llosa opina que cuando es aplicado tomando en cuenta los límites a la deducción de gastos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta resulta distorsivo.

Cabe mencionar que, en relación con la consulta materia de análisis, si bien la mayoría es de la opinión de que sí podría generar una afectación del principio de neutralidad del impuesto, la afectación se produce en tanto se consideren las mismas limitaciones cuantitativas previstas para la deducción de los gastos empresariales para la deducción del crédito fiscal; significa en tal sentido, de que el concepto de gasto o costo que se utilice para la deducción del crédito fiscal tenga el mismo

tratamiento que los conceptos en la determinación de la renta neta y bruta, respectivamente; situación que generaría que solo se utilice la parte del impuesto que no supere el límite previsto por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto determinado; de manera que, no se permita toda la compensación del impuesto como crédito fiscal a pesar de que la adquisición del bien o servicio, se encuentre destinada a operaciones gravadas con el impuesto.

Razón por la cual, se afectará el principio de neutralidad del IGV atendiendo a la interpretación que se le dé al inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV; en tal sentido, los límites para la deducción de los gastos también se aplicarán en la deducción del crédito fiscal, siendo que, si bien podríamos estar ante un criterio interpretativo que deba utilizar la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial; en el supuesto negado de resolver las controversias vinculadas con la deducción del crédito fiscal en la vía administrativa y judicial; además, debemos mencionar que la redacción del segundo párrafo del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, al regular un tratamiento específico a los gastos de representación, cuyo procedimiento de cálculo se remite al reglamento de la Ley del IGV, permitirá interpretar a la remisión en la calificación de gasto o costo, que también estaría referida a los límites previstos para la deducción del crédito fiscal, por lo menos a los gastos de representación; con lo cual, sí se limitaría el uso del crédito fiscal; y por ende, la afectación al principio de neutralidad del impuesto.

Con relación a la pregunta referida; es decir, a si considera que el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal afecta el principio de neutralidad del impuesto, todos los especialistas encuestados

opinaron que no se produce dicha afectación; por lo que, en opinión de Clara Villanueva, si se produjese dicha afectación, debido a que, el requisito indicado, y se estaría persiguiendo fines recaudatorios, puesto que nada impide, técnicamente, que los contribuyentes que realizan actividades exoneradas o inafectas pueden recuperar o descargar como crédito fiscal el impuesto que gravó sus adquisiciones.

Por lo que, en lo relativo a esta consulta, se aprecia de que en su mayoría los especialistas encuestados, así como la doctrina nacional, considera que no se produce la afectación al principio de neutralidad del impuesto, si se exige que la adquisición de bienes y servicios se destinen a operaciones gravadas con el IGV; toda vez que, el principio de neutralidad procura que ninguno de los sujetos intervinientes en la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios se vea afectado con el impuesto, a partir del mecanismo de compensación del impuesto trasladado en la compra que se genere en las ventas posteriores; motivo por el que, la aplicación del crédito fiscal contra el débito fiscal generará la incidencia en el consumidor final.

Cabe mencionar, además, que el principio de neutralidad del impuesto constituye el eje principal en la estructura del impuesto al valor agregado; toda vez que, a partir de la manifestación de riqueza del consumo; lo que se busca es incidir en el consumidor final; lo cual, se materializa en la deducción del crédito fiscal, es por ello que, el requisito sustancial previsto para la deducción del crédito fiscal, no genera discusión o polémica entre los especialistas en materia tributaria; sin embargo, no así con la neutralidad del impuesto que se logra mediante la identificación del destino de la adquisición, siendo que si la operación a la cual se destina la adquisición del bien y/o servicio, se encuentra inafecta o exonerada, la deducción del crédito

fiscal no se justificaría en tanto el impuesto no incide en la etapa posterior de comercialización de bienes y servicios; motivo por lo cual, se justifica la deducción del impuesto soportado en la compra únicamente si se destina a las operaciones gravadas con el impuesto.

En cuanto a la consulta formulada a los especialistas referida a si, la aplicación conjunta de los requisitos previstos, y cómo afecta el principio de neutralidad, la mayoría de especialistas encuestados opinaron que sí, atendiendo a que, al cuestionarse su aplicación en forma conjunta el inciso y artículo indicado, genera una limitación en el uso del crédito fiscal, siendo que tal, y como hemos advertido al analizar la legislación comparada, y la doctrina nacional, se puede concluir que la aplicación conjunta de ambos requisitos sustanciales previstos en el artículo 18° de la Ley del IGV, genera una distorsión en la aplicación del principio de neutralidad del impuesto, al condicionar la deducción del crédito fiscal al cumplimiento de un requisito previsto para la deducción de los gastos empresariales, considerando además los límites cuantitativos previstos para la deducción de algunos gastos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37° del (IR).

No obstante ello, la discusión se centra en verifica si efectivamente la aplicación de ambos requisitos previstos en el artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal, afecta o no el principio de neutralidad, o si ello depende de los alcances de la interpretación que se le otorgue al inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, de lo cual, también podemos concluir de que no se produciría afectación al principio de neutralidad si la interpretación que se le da al aludido inciso a) del

artículo 18° de la Ley del IGV, es básicamente conceptual y no implica necesariamente el cumplimiento de todos los requisitos previstos para la deducción del gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta.

Así mismo, en cuanto a la consulta a si considera que el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV para la deducción del crédito fiscal, afecta la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, los especialistas encuestados concluyeron que no se produce dicha afectación, siendo que, en opinión de Julio Muñoz, Francisco Pantigoso y Clara Villanueva dicha afectación sí se llega a materializar.

Al respecto, en opinión de Julio Muñoz, la afectación a la cadena de producción y comercialización que origina la aplicación, para la deducción del crédito fiscal se produce desde el punto de vista del monto de dinero que el agente económico debe asumir por no poder trasladar con el débito fiscal, y que de alguna manera no va a querer asumirlo económicamente y buscará trasladarlo en el precio final.

De otro lado, en opinión de Francisco Pantigoso, la afectación del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV a la cadena de producción y/o comercialización de bienes y servicios, se produce en tanto se condiciona a los principios de renta, las consideraciones del consumo, distorsionando la lógica del impuesto indirecto.

Cabe mencionar que, en cuanto a la aplicación, para la deducción del crédito fiscal, se desprende que si bien, la cadena de comercialización y producción de bienes y servicios no se afecta, toda vez que la limitación a la deducción del crédito fiscal como consecuencia de la remisión a que la adquisición califique como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, se aplica al contribuyente que pretende apli-

car la totalidad del crédito fiscal, siendo que dicha limitación no restringe o condiciona la deducción del crédito fiscal de los demás intervinientes de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, los cuales tomarán como crédito fiscal el impuesto que traslade el vendedor de bienes o prestador de servicios.

No obstante ello, si bien no se genera una afectación a toda la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, en tanto, cada partícipe de la cadena considera el crédito y débito fiscal que le corresponde aplicar, es importante indicar que una vez aplicado, se aprecia que no se cumple la finalidad del impuesto, que es afectar con el impuesto al consumidor final, toda vez que uno de los partícipes de la cadena o ciclo de comercialización no podrá tomar todo el crédito fiscal, si la adquisición del bien y/o servicio, cuenta con un límite cuantitativo para la deducción del gasto o costo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta; es por tal razón que, podríamos hacer referencia a una afectación que se produce a un partícipe de la cadena de producción y/o comercialización de bienes y servicios, mas no a toda la cadena en general.

De otro lado, en cuanto a la pregunta he hemos realizado a los especialistas en materia tributaria referida, a si consideran que, para la deducción del crédito fiscal, afecta la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, todos los especialistas encuestados a excepción de Clara Villanueva, opinaron de que no se produce dicha afectación, siendo que en opinión de Villanueva dicha afectación sí se produce, debido a que, solo basta que las adquisiciones de bienes y servicios se encuentran vinculadas con el giro de la empresa para que el referido derecho al crédito fiscal pueda ejercerse; es decir, solo sería necesario el requisito contenido en el referido artículo 18.

Al respecto, podemos decir que sí coincidimos con los especialistas encuestados, en tanto, si el requisito previsto tiene una vinculación directa con la estructura técnica del impuesto y la aplicación del principio de neutralidad, no se verifica vulneración alguna a la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios; por lo que, tal mecanismo de aplicación del impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios para ser aplicado en las operaciones gravadas que efectúen los partícipes de la cadena, permite que el impuesto incida en el consumidor final y no genere una carga o restricción a ninguno de los contribuyentes; es decir, sí se cumple el objetivo del impuesto de gravar con el impuesto al sujeto que materializa el consumo; esto es, al consumidor final.

En cuanto a la consulta efectuada a los especialistas, referida a si la aplicación conjunta, afecta la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, la mayoría de los especialistas concluyó que no se produce una afectación, siendo que en opinión de Julio Muñoz y Francisco Pantigoso, sí se produce dicha afectación.

En opinión de Julio Muñoz, la afectación se produce como consecuencia; de que solo basta que un requisito previsto en el aludido artículo 18° de la Ley del IGV afecte la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, la aplicación conjunta de los requisitos previstos en el aludido artículo 18° de la Ley, genera dicha afectación.

Sobre el particular, debemos mencionar que la afectación a la cadena de producción y comercialización de bienes se producirá en el partícipe de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, que tenga la limitación de utilizar el crédito fiscal como consecuencia de límite previsto para la deducción de una

gasto para efectos del (IR); todo esto se desprende lo que hemos analizado; más en específico, significa que sí podría afectar a otro partícipe de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, en tanto que también deba observar la aplicación de un límite cuantitativo en la deducción del gasto o costo, situación que generaría que dichos sujetos asuman parte de la carga del impuesto, además del consumidor que es quien finalmente asume el traslado del impuesto.

En tal sentido, se aprecia que, para la mayoría de los especialistas entrevistados, la aplicación conjunta de los requisitos sustanciales, no generan una afectación a la cadena de comercialización de bienes y servicios, incluso si al partícipe o partícipes que no puedan deducir la totalidad del crédito fiscal, al deber observar el límite cuantitativo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto determinado.

Con relación en la consulta efectuada a los especialistas; referida esta, en la que se consideran que es la interpretación de la mayoría de especialistas consideraron apropiado que se entienda únicamente la referencia a gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta como el cumplimiento del principio de causalidad, siendo que en opinión de Jorge Bravo Cucci, no se debe interpretar que el gasto sea deducible, sino que la adquisición sea propia de una actividad empresarial posición que es compartida por Julio Muñoz.

Al respecto, Francisco Ruiz de Castilla considera que la norma no debería hacer referencia a los temas de renta que obedecen a otra lógica y finalidad; sin embargo, en opinión de Francisco Pantigoso, la interpretación literal nos lleva concordar los artículos 37°, 44° y 47° de la Ley del Impuesto a la Renta, con la posibilidad de deducir el crédito fiscal, siendo que debería eliminarse ello para evitar distorsiones

en la naturaleza del IGV; por lo que, esto significa que basándose en el artículo 44°, puede así desconocer el crédito fiscal si es que se compran facturas falsas.

Sobre el particular, debemos mencionar que la adquisición califique como gasto o costo para fines del Impuesto a la Renta, genera discusión entre los especialistas y la doctrina, así como en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, toda vez que la remisión a las normas del impuesto a la renta, permite interpretar que deben seguirse las mismas reglas de o formalidades para la deducción de las adquisiciones efectuadas por las empresas, contenidas en el (IR), a pesar de que, tal y como hemos indicado en el desarrollo de la presente investigación, el IGV y el Impuesto a la Renta, tienen distinta naturaleza y persiguen objetivos diferentes, siendo que por un lado en el IGV se busca afectar el consumo como manifestación de riqueza, mientras que en el Impuesto a la Renta lo que se busca es gravar la ganancia, justificándose que, en la determinación de este último impuesto, se hayan previsto límites cuantitativos para la deducción de ciertos gastos, a efectos de ponderar la razonabilidad y proporcionalidad de los gastos a partir de límites previstos en la norma.

Atendiendo a ello, coincidimos con la doctrina respecto a que los alcances del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, debería interpretarse en el sentido de que únicamente podrían dar derecho al uso del crédito fiscal, el impuesto consignado en el comprobante de pago de las adquisiciones de bienes y servicios que tengan vinculación con la actividad empresarial, y utilizar como criterio [el] observar, con el objetivo de que cumplan con el principio de causalidad; dado que, siendo así permitan que la empresa pueda mantener a su fuente productora de renta o que se encuentren directamente vinculados con la generación de potenciales ganancias;

por lo que dicha interpretación guardaría vinculación con el IGV, en tanto el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, y el IGV tienen como contribuyentes a sujetos que realicen actividades empresariales, situación que sí permitiría identificar, que para la deducción del crédito fiscal las compras efectuadas se destinen a actividades empresariales que realice el contribuyente en sus operaciones con terceros.

Por ello, si bien, de la redacción del aludido inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, también se podría interpretar como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, la observancia de todos los requisitos y formalidades para que el gasto resulte deducible, dicha interpretación en opinión de los especialistas entrevistados sí generaría una distorsión en la estructura del IGV, al aplicarse las reglas de determinación del Impuesto a la Renta al IGV, a pesar de que ambos impuestos persiguen propósitos diferentes y tienen distinta naturaleza.

En lo relativo a este punto, Villanueva, Walker, (2023); y al cual analizamos, donde el autor hace referencia al requisito del gasto o costo para fines del Impuesto a la Renta; además, inquiera que es posible plantear dos interpretaciones, las cuales detallaremos a continuación:

1. La referencia a “costo o gasto”, para efectos del IR, debe interpretarse según las normas de dicho impuesto. Las limitaciones del IR, en cuanto a la deducción de costos o gastos, puede impedir la deducción del crédito fiscal.

2. El requisito del “costo o gasto”, para fines del IR, debe interpretarse en sentido racional y conforme a la finalidad del impuesto. Esto es, la adquisición de que se trate de guardar la causalidad con las actividades de la empresa (s/p).

Sobre este punto, cabe mencionar además que, en la legislación comparada se permite la deducción del crédito fiscal; siempre y cuando esté vinculado a actividades propias del giro del negocio o actividades empresariales; de manera que, si bien en la legislación colombiana se hace la referencia a gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, no se ha previsto que dicha referencia condicione la deducción del crédito fiscal a los límites cuantitativos de los gastos empresariales, motivo por el cual, tomando en cuenta el tratamiento que tiene el crédito fiscal en la determinación del impuesto al valor agregado en otras legislaciones, la interpretación que se le debe dar al “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, sería que las adquisiciones de bienes y servicios se encuentran vinculadas a las actividades empresariales; por lo que, las actividades propias del negocio, que teniendo como un elemento de medición de dicha vinculación, el cumplimiento del principio de causalidad.

En cuanto a la consulta efectuada a los especialistas, la referida consulta considera que el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV se aplicaría únicamente a los gastos de representación o a todos los gastos, cuya deducción pone condiciones a un límite cuantitativo en la legislación del Impuesto a la Renta; por lo que, en este caso específico, la mayoría de especialistas son de la opinión de que se aplicaría a todo gasto, entre ellos, los gastos recreativos y los permitidos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que en opinión de Carlos

Llora la limitación de gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta se referiría únicamente a los gastos de representación.

En opinión de Francisco Pantigoso tal, y como está redactado el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, se aplica a todos los gastos con topes y condicionamientos, siendo que, para Bravo Cucci se debe interpretar el requisito en el sentido de que la adquisición sea propia de una actividad empresarial.

Sobre el particular, resulta pertinente mencionar que la redacción del “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, al hacer referencia a que la adquisición califique como gasto o costo para fines del Impuesto a la Renta; por lo que, se haría referencia a todos los gastos contenidos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo el aspecto controvertido identificar si dicha remisión se refiere al cumplimiento del principio de causalidad, como también a los límites y formalidades previstos para la deducción de cada uno de los gastos expresamente regulados, o si la remisión es netamente conceptual, pudiéndose interpretar como señalan algunos especialistas que el hecho de que la adquisición califique como gasto o costo para efectos del (IR), se referiría a la incidencia de la adquisición de bienes y servicios con las actividades de la empresa; sin embargo, lo que genera discusión; es a saber, cómo entender dicha remisión a las normas del (IR), si en el segundo párrafo del aludido “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, se establece un tratamiento especial para los gastos de representación, derivándose [del] reglamento de la Ley del IGV, el procedimiento para la deducción del crédito fiscal de las adquisiciones que califiquen como dichos gastos.

Atendiendo a ello, una de las interpretaciones que se le puede dar al “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, es el referido a que, en el caso de los gastos de

representación, a diferencia del límite previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, no considerará los gastos que se generen por dicho concepto hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal, sino la diferencia, [que] estaría en el procedimiento previsto en el reglamento de la Ley del IGV, teniendo en cuenta la naturaleza de tributo de liquidación mensual; en ese sentido, se podría justificar que se haya previsto un procedimiento especial para la determinación del crédito fiscal en los gastos de representación, cuyo concepto sí se remitiría a lo previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Sin embargo, considerando que algunos gastos deducibles para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría, tienen un límite cuantitativo para su deducción, la redacción actual del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, permitiría interpretar que la remisión prevista a que la adquisición califique como gasto o costo para efectos de la deducción del crédito fiscal, abarcaría las limitaciones cuantitativas previstas para todos los gastos empresariales, incluyendo a los gastos de representación, a pesar de que solo estos tienen un procedimiento especial para efectos de la deducción del crédito fiscal, interpretación a la cual llegaríamos ante la ausencia de claridad de la norma.

En cuanto a la consulta efectuada a los especialistas, a si la remisión prevista en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV referida a que la adquisición del bien o servicio sea permitida como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta es netamente conceptual, y no implica condicionar la deducción del crédito fiscal al cumplimiento de los límites y formalidades previstas para la deducción de los gastos empresariales, la mayoría de especialistas entrevistados concluyó que tal y como está redactada la norma no se trataría de una remisión meramente conceptual, sino

que, se aplicaría los límites y formalidades previstas en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento para la deducción de los gastos empresariales.

En opinión de Mario Alva Mateucci, la remisión no es simplemente conceptual, toda vez que se relaciona la aplicación de la normativa del IGV con el Impuesto a la Renta, lo que determina una relación directa de ambos impuestos; siendo que, en opinión de Javier Oyarce no se trata de una remisión conceptual, desde que se exige para su reconocimiento como crédito fiscal el uso de comprobantes de pago y la formalización de la económica a través de la bancarización.

Sin embargo, en opinión de Jorge Bravo Cucci, la remisión que se hace en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” a la calificación de las adquisiciones de bienes y servicios como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, denota un error conceptual, al relacionar la deducción de un fasto con la deducción del IGV pagado en las adquisiciones de servicios; así mismo, Clara Villanueva opina de que la remisión a las normas del Impuesto a la Renta únicamente implicaría que se cumpla con el principio de causalidad del gasto.

Aunado a ello, en relación con este punto, Francisco Ruiz de Castilla opina que está de acuerdo con entender que la remisión debe ser estrictamente conceptual, siendo, además, que la deducción del crédito fiscal no se vería afectada por los límites que se haya previsto en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de ciertos gastos, bastando que, la adquisición del bien o servicio guarde vinculación con las operaciones gravadas con el IGV que realice el contribuyente.

En relación a la consulta objeto de análisis, se puede identificar que la discusión se centra en identificar cuáles son los alcances de la remisión que se hace en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” a la calificación de la adquisición como gasto

o costo para efectos del Impuesto a la Renta, toda vez que, a criterio de los especialistas, lo cual coincide con la posición mayoritaria de la doctrina nacional, la redacción de la norma permite concluir que no se trata de una remisión meramente conceptual, en tanto la calificación de gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, conlleva a identificar qué gastos y costos resultan deducibles en la determinación de la renta bruta y renta neta de tercera categoría, respectivamente, siendo que, al no haberse efectuado alguna precisión en la Ley del IGV y su reglamento, sobre los alcances de gasto o costo para fines del (IR), resulta válido interpretar que la remisión es total a lo que la (RI) ha previsto como requisitos para la calificación de gasto o costo en la determinación del impuesto.

En ese sentido, se aprecia que, la redacción actual del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV genera más de una interpretación respecto de los alcances de la remisión de la Ley del Impuesto a la Renta, esto en relación a que la adquisición califique como gasto o costo, verificándose de lo opinado por los especialistas encuestados que, resulta necesario que la norma se interprete como una remisión meramente conceptual, a efectos de no vincular o condicionar el cumplimiento de todos los requisitos previstos para la deducción de los gastos empresariales en la deducción del crédito fiscal, más aún, considerando el Impuesto a la Renta y el IGV son dos impuestos distintos, siendo que dicha interpretación guardaría consistencia con el “inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV”, toda vez que la aplicación conjunta de ambos requisitos sustanciales para la deducción del crédito fiscal, conllevaría que el crédito fiscal contenido en la adquisición de bienes y servicios se podría compensar con el débito fiscal, en tanto la adquisición califique como gasto o costo para efectos del (IR), entendiéndose por tales, las adquisiciones vinculadas con el giro del negocio o que tienen como destino a las operaciones gravadas con el IGV.

En consecuencia, si bien para la mayoría de especialistas encuestados la redacción actual del “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, permite interpretar que se aplicarían los límites y formalidades previstas para la deducción de los gastos empresariales como límite para la aplicación del crédito fiscal, en tanto no se efectúe una modificación a la redacción de la norma o alguna precisión respecto a sus alcances, a efectos de no afectar la naturaleza del impuesto al valor agregado, se debería aplicar desde una perspectiva meramente conceptual, que asocie la adquisición del bien o servicio a actividades propias del negocio afectas del IGV, pudiendo utilizarse como elemento para verificar dicho cumplimiento, la aplicación del principio de causalidad del gasto sin los límites o formalidades previstas para la deducción de los gastos empresariales.

De otro lado, en cuanto a la consulta efectuada a los especialistas, referida a si considera que la interpretación del Tribunal Fiscal, en relación a los alcances del requisito previsto en el artículo indicado, y se precluye que ha sido uniforme, la mayoría de especialistas consideró que no, siendo que en opinión de Jorge Bravo Cucci la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal no ha sido ni uniforme ni correcta; asimismo, en opinión de Francisco Pantigoso la interpretación ha sido variada, por lo cual considera que debe emitirse una jurisprudencia de observancia obligatoria que zanje el problema por un tema de seguridad jurídica.

Para Carlos Llosa, la interpretación del Tribunal Fiscal no ha sido uniforme en tanto existen pronunciamientos del Tribunal Fiscal avalando reparos al crédito fiscal tomando como referencia límites cuantitativos recogidos en la Ley del Impuesto a la Renta, a su vez, Clara Villanueva opina de que la uniformidad de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se verifica al mantener la posición, dicho colegiado de no permitir

la deducción del crédito fiscal al no constituir la deducción del gasto o costo (principio de causalidad) para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.

De manera que, considerando las opiniones vertidas por los especialistas en relación a la interpretación que ha efectuado el Tribunal Fiscal respecto de los alcances del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, se desprende que, además de advertir una falta de uniformidad en los criterios jurisprudenciales, consideran que interpretación que ha efectuado dicho ente colegiado, no ha sido correcta, en el extremo de condicionar la deducción del crédito fiscal a los límites cuantitativos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de algunos gastos empresariales, situación que para otros especialistas, al ser un criterio reiterativo, permita hablar actualmente de un criterio uniforme interpretativo sobre los alcances de lo dispuesto en el aludido inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV.

Cabe mencionar que, de la revisión de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal sobre los alcances del “inciso a) del artículo 18° de la ley del IGV”, a diferencia de lo referido por algunos especialistas, hemos verificado que la interpretación actual del Tribunal Fiscal de dicha norma, es uniforme, toda vez que en diversa jurisprudencia en la cual se analizó la deducción del crédito fiscal proveniente de gastos recreativos, de representación y de vehículos, por citar, algunos ejemplos, el Tribunal Fiscal concluyó que el límite previstos para dichos gastos en la determinación del Impuesto a la Renta, debía considerarse para efectos de la deducción del crédito fiscal, motivo por el cual confirmó los reparos efectuados por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización tributaria por IGV.

Aunado a ello, cabe indicar que, en la Resolución N° 10225-8-2024, el Tribunal Fiscal al analizar el argumento del contribuyente referido a que, el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, solo limitaría el uso del crédito fiscal cuando los gastos recreativos excedan el límite cuantitativo previsto en la norma, no resultando aplicable limitar el uso del crédito fiscal para otro tipo de gastos, dicho colegiado concluyó que el requisito sustancial del derecho al crédito fiscal previsto en la Ley del IGV nos remita a considerar la legislación del Impuesto a la Renta en relación a la deducibilidad de los gastos, siendo que esta última dispone que cualquier exceso a los límites expresamente fijados en ella no constituye gasto deducible, lo cual también debe ser observado al utilizarse el crédito fiscal; siendo que, a partir de dicha interpretación se desprende que, para el Tribunal Fiscal los límites cuantitativos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta también serían aplicables para la deducción del crédito fiscal, al haberse efectuado en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, la remisión a las normas del (IR).

En consecuencia, somos de la opinión de que, si bien la posición del Tribunal Fiscal en relación a los alcances del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, no ha tenido variaciones sustanciales que evidencien posiciones antagónicas o contradictorias, toda vez, que mantiene la interpretación que los límites cuantitativos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de los gastos también serían aplicables para la deducción del crédito fiscal, lo cual ameritaría que, para efectos de delimitar los alcances de la norma en atención a la naturaleza del IGV y sus características distintas al Impuesto a la Renta, se deba emitir una jurisprudencia de observancia obligatoria, que involucre una interpretación con carácter general y en forma expresa sobre los alcances del aludido inciso a) del artículo 18° de

la Ley del IGV, siendo que, a la fecha, al ser un criterio reiterativo la interpretación que viene efectuando respecto de los límites para la deducción del crédito fiscal con remisión a los límites previstos para efectos del IR), se corre el riesgo que dicho criterio recurrente sea más bien el que se incluya en un precedente de observancia obligatoria que genere la afectación al principio de neutralidad del IGV, situación que se viene suscitando en la deducción del crédito fiscal de los gastos sujetos a límite cuantitativo.

En cuanto a la consulta formulada a los especialistas, referida a si considerar que el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV referido a que la adquisición del bien o servicio sea permitida como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta debe modificarse, todos los especialistas coincidieron en que, si debe efectuarse una modificación a la norma, siendo que en opinión de Javier Oyarse la modificación no resulta necesario.

Al respecto, en opinión de Jorge Bravo Cucci, el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV debe ser redactado de mejor manera, dejando en claro que las adquisiciones de bienes y servicios deben ser propias de un empresario, sin que se vincule dicho requisito con el Impuesto a la Renta ni el principio de causalidad; así mismo, en opinión de Carlos Llosa, sería recomendable una precisión que permita despejar la incertidumbre.

De otro lado, en opinión de Clara Villanueva, resulta necesario modificar la Ley del IGV en lo que respecta al inciso a) del artículo 18°, a efectos de que se permita la deducción del crédito fiscal según el 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, siendo

que dicha modificación a la norma otorgaría mayores facilidades a los contribuyentes al no depende la deducción del crédito fiscal de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para Mario Alva Mateucci, el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, podría ser modificado, incorporando algunos elementos que permitan su mejor aplicación sin que ello signifique mayores formalidades que impidan posteriormente una pérdida del crédito fiscal.

Al respecto, de lo analizado en la presente investigación, y teniendo en cuenta lo expresado por los especialistas, así como lo dispuesto en la doctrina nacional, la legislación comparada y la interpretación que ha efectuado la Intendencia Nacional Jurídica y el Tribunal Fiscal en relación a los alcances del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, se desprende que la norma debe ser modificada, en tanto, la redacción actual genera diversas interpretaciones, desde la vinculación con las normas que regulan la deducción de los gastos y costos en la determinación del Impuesto a la Renta, hasta la incidencia de las adquisiciones con las actividades propias del giro del negocio, en las cuales no necesariamente se deben observar las limitaciones y formalidades reguladas en la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, atendiendo al principio de neutralidad que se debe garantizar en un impuesto que busca afectar el valor agregado, la modificación de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV resulta necesaria, a efectos de evitar distorsiones en la aplicación y deducción del crédito fiscal en la determinación del IGV, siendo que, la interpretación que puede originar la remisión a todos los requisitos y formales para la deducción del gasto o costo previstos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento implicaría asimilar el tratamiento tributario del IGV con

el Impuesto a la Renta, a pesar de afectar manifestaciones de riqueza distintas y tener diferencias sustanciales en la determinación del impuesto a pagar.

Sobre el particular, consideramos que la necesidad de modificar el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, se justifica en tanto la remisión a conceptos que tienen un tratamiento específico en la Ley del Impuesto a la Renta, como es el caso, del gasto deducible previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el costo computable regulado en el artículo 20° de la aludida ley del Impuesto a la Renta, habilitaría la aplicación de los límites, requisitos y formalidades que para efectos del Impuesto a la Renta tienen los conceptos de gasto y costo, situación que si bien, se podría desprender de una interpretación estrictamente literal de la norma, se desvincula de la naturaleza del impuesto al valor agregado y la afectación de la carga del impuesto en el consumidor final, al verificarse que podría deducir menos crédito fiscal del que correspondería más de un partícipe de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios.

Atendiendo a ello, coincidimos con los especialistas entrevistados y con el sector mayoritario de la doctrina nacional que proponen que la modificación que requiere el aludido “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, implique que no se efectúe una remisión sin límites a las normas previstas en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto o costo tributario, sino que guarde uniformidad con lo que se busca afectar en un impuesto al valor agregado, y que las compras que justifiquen la deducción del impuesto soportado en las adquisiciones previas, estén vinculadas con el giro del negocio; esto es, se trate de actividades empresariales que se encuentren comprendidas en el ámbito del Impuesto General a las Ventas, siendo que, considerando las diversas interpretaciones que suscita en la actualidad la norma, otra opción sería generar una desvinculación total a las normas previstas

en el (IR), sin necesidad que la norma sea derogada, sino que se le dé un tratamiento exclusivo a las adquisiciones que tengan incidencia en las actividades gravadas con el impuesto, con lo cual se garantizaría la no afectación al principio de neutralidad del impuesto.

Finalmente, en cuanto a la última pregunta formulada a los especialistas referida a si consideran que el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV referido a que la adquisición del bien o servicio sea permitida como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta debe ser eliminado, la mayoría opinó que no, proponiendo solo su modificación; sin embargo, para Clara Villanueva y Francisco Pantigoso sí se requiere la eliminación de la norma en referencia.

Sobre el particular, para Francisco Pantigoso la eliminación del “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” se justifica para evitar problemas de interpretación, bastando que para limitar el uso del crédito fiscal se aplique lo dispuesto en los artículos 42° y 44° de la Ley del IGV, mientras que en opinión de Julio Muñoz, dicho requisito sustancial para el uso del crédito fiscal no debe ser eliminado, ya que ello implicaría como interpretación histórica, que fue negativo durante el tiempo que tuvo vigencia; sin embargo, considera que se deben modificar las limitaciones previstas en la norma con otros parámetros.

Así mismo, en opinión de Mario Alva Matteucci, el requisito en mención no debe ser eliminado, toda vez que tanto el IGV como el Impuesto a la Renta, son tributos relacionados, siendo que, al tratarse rentas empresariales, la exigencia en el Impuesto a la Renta tiene correlación con el uso del crédito fiscal.

Atendiendo a este punto, se concluye que para la mayoría de especialistas encuestados así como del análisis de las posiciones doctrinarias detalladas en los capítulos anteriores, el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” no debe ser derogado, pero sí modificado, a efectos que la aplicación conjunta de los “incisos a) y b) del artículo 18° de la Ley del IGV”, para la deducción del crédito fiscal no generen alguna limitación en la determinación del impuesto, persiguiendo el objetivo que no se afecte con el impuesto ninguno de los partícipes de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, que se garantice el cumplimiento del principio de neutralidad de un impuesto que pretende afectar el valor agregado e incidir en el consumidor final.

A ello, debemos agregar que, si la interpretación que viene efectuando la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al momento de delimitar los alcances de la regulación prevista en el “inciso a) del aludido artículo 18° de la Ley del IGV”, es la de considerar los límites cuantitativos previstos para la deducción de los gastos empresariales como límite para la deducción del crédito fiscal, resulta necesaria la modificación de la norma, a efectos de precisar que dichos límites cuantitativos para la deducción de los gastos empresariales no son aplicables en la deducción del crédito fiscal, siendo que, de no efectuarse la modificación de la norma en referencia, lo único que quedaría es la eliminación de dicho requisito, no sólo por la diversidad de interpretaciones que genera su vinculación con el principio de causalidad, los límites previstos para efectos del impuesto a la renta o la incidencia con las actividades empresariales, sino también por el hecho, que no se aprecia algún criterio emitido por la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal que abra la posibilidad de otra interpretación que desvincule la deducción del crédito fiscal con la remisión a los requisitos y límites para la deducción de los gastos empresariales, lo

cual permite concluir que el criterio reiterativo que viene aplicando el Tribunal Fiscal respecto de los alcances del aludido “inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV”, considera los límites cuantitativos previstos para la deducción de los gastos como condición para el uso del crédito fiscal.

En consecuencia, la derogación de la norma se justificaría en tanto en sede administrativa y judicial por parte de los órganos resolutores mantengan la interpretación referida a que la limitación prevista en la Ley del Impuesto a la Renta sería aplicable también para el IGV, siendo que, si bien, la interpretación razonable que se puede efectuar es considerar que las adquisiciones de bienes y servicios que contienen el impuesto que se va a deducir como crédito fiscal deben tener incidencia en las actividades empresariales gravadas con el IGV, y sólo permitir la deducción del crédito fiscal vinculado a gastos propios del giro del negocio, al disponerse expresamente en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, que la adquisición sea permita como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, aunado a la regulación de los gastos prohibidos en el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y al procedimiento especial para la deducción de los gastos de representación (sujetos a límite cuantitativo), esta última interpretación si bien resulta idónea, no se condice con la redacción actual de la norma, por ello, se requiere la modificación de la misma, o su derogación si no se efectúa una precisión que vaya acorde con lo que se pretende gravar con el impuesto, esto es, el consumo de bienes y servicios como manifestación de riqueza.

CONCLUSIONES

A partir de lo analizado en la presente investigación, hemos llegado a las siguientes conclusiones, esto de acuerdo con las preguntas fundacionales sobre las que ha de girar nuestra investigación, y que son a la vez el punto de partida y de llegada, sobre lo que queremos analizar y probar en nuestra tesis.

1. En consonancia con las preguntas esenciales de la cual parte nuestro punto de investigación podemos concluir que, del análisis del requisito en referencia se ha podido observar que: el condicionar la deducción del crédito fiscal a que la adquisición sea permitida como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, esto genera una distorsión de la estructura técnica del impuesto al valor agregado, afectando de esta manera a la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios; y a la vez que trasgrede el principio de neutralidad del IGV; el cual, tiene como fin último al consumidor mismo; es decir, al consumidor final de la cadena de distribución. En consecuencia, considerando el marco normativo actual, la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal y los criterios emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica de la Administración Tributaria, la legislación comparada y la doctrina nacional, se plantea la eliminación o adecuación de dicho requisito; para efectos de garantizar la correcta aplicación del crédito fiscal en la determinación del IGV, y que permita que el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios incida exclusivamente en el consumidor último y se garantice la neutralidad del impuesto.
2. Razón por la cual, se afectará el principio de neutralidad del IGV, atendiendo a la interpretación que se le dé al inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV; en tal sentido, los límites para la deducción de los gastos también se aplicarán en

la deducción del crédito fiscal, siendo que, si bien podríamos estar ante un criterio interpretativo que deba utilizar la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial; en el supuesto negado de resolver las controversias vinculadas con la deducción del crédito fiscal en la vía administrativa y judicial; además, debemos mencionar que la redacción del segundo párrafo del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, al regular un tratamiento específico a los gastos de representación, cuyo procedimiento de cálculo se remite al reglamento de la Ley del IGV, permitirá interpretar a la remisión en la calificación de gasto o costo, que también estaría referida a los límites previstos para la deducción del crédito fiscal, por lo menos a los gastos de representación; con lo cual, sí se limitaría el uso del crédito fiscal; y por ende, la afectación al principio de neutralidad del impuesto.

3. En ese sentido, en este punto en concreto señalamos lo que Bravo, J. y Ruiz de Castilla, F., afirman que estamos ante un impuesto que busca incidir en el consumidor final, a partir de la deducción del crédito fiscal del impuesto bruto, lo cual garantiza la neutralidad del impuesto y la no afectación por medio de este, a todos los participantes del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios. En ese sentido, hemos podido verificar la importancia que tiene el crédito fiscal en la determinación del IGV, para garantizar la neutralidad del impuesto, y la no afectación del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, al incidir sobre el consumidor final, mecanismo que se logra gracias a la deducción del impuesto (crédito fiscal) trasladado en la adquisición de bienes y servicios
4. Ahora bien, como es de señalar, desde punto en adelante agregaremos conclusiones más generales de lo que ha significado esta investigación; así como que

el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas referido a que, para la deducción del crédito fiscal, la adquisición debe calificar como gasto o costo para efectos del impuesto a la renta, desnatura la estructura técnica del IGV, al condicionarse la deducción del crédito fiscal a los requisitos previstos para la deducción de gasto o costo según la legislación del Impuesto a la Renta, impuesto que grava una manifestación distinta de capacidad contributiva.

5. El requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, puede afectar a uno o más partícipes de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, si se aplica la limitación a la deducción de gastos empresariales prevista en el citado artículo 18, para los gastos sujetos a límite cuantitativo.
6. El requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas trasgrede el principio de neutralidad del Impuesto al Valor Agregado, en tanto, la carga económica no sólo recae en el consumidor final, sino también en los sujetos del ciclo de producción y comercialización de bienes que no puedan deducir la totalidad del impuesto trasladado en las adquisiciones de bienes y servicios al no calificar como gasto o costo deducibles para efectos del Impuesto a la Renta.
7. Para la deducción del crédito fiscal se debería reconocer como único requisito para la deducción, que la adquisición de bienes y servicios se destine a operaciones gravadas con el impuesto, requisito que actualmente se encuentra previsto en el “inciso b) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas”.

8. La legislación comparada en su mayoría reconoce como único requisito para la deducción del crédito fiscal, que la adquisición de bienes y servicios se destine a operaciones por las cuales se deba pagar el impuesto, lo cual garantiza la neutralidad en la imposición del impuesto al valor agregado.
9. La remisión que se hace del “inciso b) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas” a la calificación de la adquisición de bienes y servicios como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, afecta a los partícipes de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, al restringir la deducción de la parte del impuesto que no califique como gasto o costo, lo cual genera que el impuesto recaiga no sólo en el consumidor final.
10. Los límites previstos para la deducción de ciertos gastos empresariales se justifican en un impuesto como el Impuesto a la Renta, que pretende gravar la ganancia, reconociendo los gastos que resultan normales y razonables en relación con los ingresos, más no se justifica extender dicho requisito para la deducción del crédito fiscal en un impuesto que grava el consumo.
11. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha reconocido que la remisión del “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV” a que la adquisición califique como gasto o costo para efectos del (IR), debe observar los límites previstos para la deducción del gasto o costo, más no necesariamente a que se acredite el cumplimiento del principio de causalidad.

RECOMENDACIONES

A raíz de nuestra investigación, se pueden señalar las siguientes recomendaciones:

1. Modificar el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, sin que se haga referencia al (IR), disponiendo únicamente que las adquisiciones de bienes y servicios se encuentren vinculadas con el giro del negocio, o la actividad económica del contribuyente.
2. En caso no se efectúe alguna precisión o modificación del “inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV”, sería necesaria la eliminación de dicho requisito, manteniendo únicamente como requisito para la deducción del crédito fiscal, que la adquisición de bienes y servicios se encuentre vinculada con operaciones gravadas con el Impuesto.
3. Establecer en el (IGV), la prohibición de utilizar como crédito fiscal el impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios vinculados con gastos personales o erogaciones que no resulten necesarias para que los contribuyentes puedan realizar las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto.
4. Una opción que complementa mantener únicamente como requisito sustancial para la deducción del crédito fiscal el previsto en el “inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV”, es incluir en dicho texto lo dispuesto en el reglamento de la Ley del IGV referido a las adquisiciones que otorgan derecho a la deducción del crédito fiscal.
5. A efectos de no desnaturalizar la estructura técnica del IGV, se podría mantener el requisito previsto en el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, con la condición de que las erogaciones califiquen como gasto costo para efectos del Impuesto a la Renta, sin que les resulta aplicable

los límites que la Ley del Impuesto a la Renta prevé para la deducción de los gastos empresariales.

6. De otro lado, en caso se opte por derogar el “inciso a) del artículo 18° de la Ley del (IGV)”, para fines que no se considere cualquier adquisición de bienes y servicios como crédito fiscal, se podrían incluir en la Ley del IGV, lo dispuesto en el reglamento, respecto de los bienes que dan derecho a la deducción del crédito fiscal, ello, a efectos de no afectar el principio de reserva de ley en materia tributaria.
7. Se debe priorizar en la regulación del crédito fiscal, que los requerimientos señalados en el artículo 18° de la Ley del IGV son aquellos que otorgan derecho a la deducción del crédito fiscal, mientras que los requisitos previstos en el artículo 19° de la Ley del IGV, constituyen elementos formales cuyo incumplimiento no genere la pérdida del derecho a la deducción del crédito fiscal, sin perjuicio de las infracciones tributarias que implica dicho incumplimiento.
8. Atendiendo a que el incumplimiento de un requisito formal también generaría la pérdida del crédito fiscal, se recomienda modificar el “artículo 19° de la ley del IGV”, con la finalidad que, el incumplimiento de un requisito formal se sancione únicamente con multa tributaria, mas no, con el desconocimiento del crédito fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- Bravo Cucci, J. (2018). *Teorías sobre la Imposición al Valor Agregado*. Lima: Editorial Palestra Editores.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2021). *Impuesto al Valor Agregado (IGV)*. Lima: Palestra Editores.
- Villanueva Gutiérrez, W. (s.f.). *Tratado del IGV Regímenes General y Especiales*. Lima: Editorial Instituto Pacífico.
- 055-99-EF, D. S., & DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF. (s.f.). *Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC*.
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250486/225875_file20181218-16260-cpfyeh.pdf?v=1545175435
- 122-94-EF, D. S. (s.f.). *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Lima, Perú. https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_per_ds122.pdf
- 132-2012-SUNAT/4B0000, I. N. (2012). *Informe de la Sunat*. Lima: Sunat.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i132-2012.pdf>
- 21070, I. D. (s.f.). *Se Amplían los Sistemas de Deducciones y Son Modificadas las Tasas*. <https://vlex.com.pe/vid/deducciones-modificadas-tasas-impuestos-29917377>
- 821, D. L. (s.f.). *Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo*. Lima, Lima, Perú.
<https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00821.pdf>
- 9923, L. N. (s.f.). *Ley del Timbre y del Sellado*.
<https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/9923-jan-25-1944.pdf>
- alfredo, G. B. (2022). *Problemas del desconocimiento del crédito fiscal por incumplimiento de problemas formales*. Renati:
<https://renati.sunedu.gob.pe/handle/sunedu/3175016>
- Artículo 19, R. F. (2004). *Capítulo VI del Crédito Fiscal*. Lima, Lima, Perú.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul6.htm>
- Artículo 37, L. d. (s.f.). *Capítulo VI de la Renta Neta*. Lima, Lima, Perú.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capvi.pdf>
- Bianchi, A. (2016). *Deducción del Impuesto General a las Ventas por gastos sujetos a límites para efectos tributarios*. *Escuela académica Profesional de Gestión Tributaria*. Repositorio de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. : http://Cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.5000-1272/4894/Bianchi_sa.pdf?sequence=3

- Biblioteca del Congreso Nacional, C. (01 de Enero de 2023). Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios. *Revista virtual del congreso de Chile*.
file:///C:/Users/marck/Downloads/DL-825_31-DIC-1974.pdf
- Biblioteca del Gobierno de España. (s.f.). Artículo 12 - Ley del Impuesto al Valor Agregado.
https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/BD_Nov/documentos/art12_leyIVA.htm
- Bravo Cucci, J. (2018). *Teoría sobre la Imposición al Valor Agregado*. Lima: Palestra Editores.
- Bravo Gucci, J. (2018). *Teoría sobre la Imposición al Valor Agregado*. Lima: Palestra Editores .
- Bruro, A. 2. (s.f.). Capítulo VI Crédito Ficasl. Lima, Lima, Perú.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul6.htm>
- Cabanillas Salazar, E. (2019). Propuesta modificatoria para un marco adecuado de regulación de los requisitos sustanciales del crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas. *Repositorio de la Universidad Nacional de Cajamarca*. <https://repositorio.unc.edu.pe/handle/20.500.14074/2956>
- Carmen Padrón , F. (s.f.). El Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal “Algunas precisiones sobre la aplicación de la técnica del Valor Agregado y los Requisitos Sustantivos del crédito fiscal previstos por la legislación. *Revista del IPDT N° 41 VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*.
- Carrillo, Miguel. (2016). La deducción como gasto del importe que exceda los límites cuantitativos previstos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, origina reparos al gasto y al crédito fiscal por dicho exceso. Alcances de las Resoluciones del Tribunal N°s 10225-8-2. *Blog de la PUCP*. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2016/01/13/la-deduccin-como-gasto-del-importe-que-exceda-los-limites-cuantitativos-previstos-en-el-articulo-37-de-la-ley-del-impuesto-a-la-renta-origina-reparos-al-gasto-y-al-credito-fiscal-por-dicho-exc/>
- Casciani Cesare. (1969). *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: Ediciones De-palma.
- Congreso. (2003). Ley que modifica al artículo 19°. Ley del IGV, Fundamentos. Lima, Lima, Perú: Congreso viartual.
<https://www2.congreso.gob.pe/sicr/tradocestproc/clproley2001.nsf/pley/E28538FB9D3021E405256D8100609847?opendocument>
- Córdova Arce, A. (. (s.f.). Requisitos sustanciales del Crédito Fiscal. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*.

- Córdova Arce, A. (Revista N° 41). Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal “Re-quisitos sustanciales del crédito fiscal” Ponencia individual presentada. *Instituto Peruano de Derecho Tributario. VII Jorna.*
- Corte de Apelaciones, S. d. (2011). Artículo 9, Ley N° 19.041, Artículo 3°. *Responsabilidad Penal Personas Jurídica, prescripción, Recurso de Apelación, Sentencia Confirmatoria.* Santiago de Chile.
<https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2011/codigo/jj2821.htm>
- Decreto Legislativo 775, a. 1. (s.f.). Decreto Legislativo 775, artículo 18, Capítulo VI del Crédito Fiscal. *Ley General del Impuesto a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.*
<https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00775.pdf>
- Decreto Supremo N° 008-2023-EF, A. 6. (27 de 01 de 2023). Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Lima, Lima, Perú: El Peruano. Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo
- Decreto supremo N° 29-94-EF, A. 6. (27 de 01 de 2023). Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. *Decreto Legislativo N° 1540.* Lima, Lima, Perú: El Peruano.
<https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/2146514-5>
- García Novoa, C. (2008). Notas sobre la deducibilidad del crédito fiscal en el impuesto del valor añadido. *Advocatus*, pp. 85-90. .
- Gobierno. (17 de Diciembre de 2023). Gastos no deducibles para el impuesto a la renta de empresas. Lima, Lima, Perú. <https://www.gob.pe/23619-gastos-no-deducibles-para-el-impuesto-a-la-renta-de-empresas>
- Gobierno, M. (s.f.). Artículo 5° Requisitos para el acreditamiento. *Disposiciones generales.* <https://www.sat.gob.mx/articulo/46936/articulo-5>
- Gobierno, P. (1991). Decreto Ley N° 825. *Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.*
[https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30185CDD3B57F8E05257B50006D34A2/\\$FILE/impuesto_ventas_chile.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30185CDD3B57F8E05257B50006D34A2/$FILE/impuesto_ventas_chile.pdf)
- Luque Bustamante, J. (2023).
- Luque Bustamante, J. (s.f.). La técnica del valor agregado como herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas. 98.
<https://revista.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/1841>
- Luque Bustamante, L. (2004). La Técnica del Valor Agregado como herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas. (U. d. Lima, Ed.)

- Luque Bustamante, J. (Febrero de 2003). El Impuesto general a las Ventas Tratamiento de crédito f. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 41*. <https://docplayer.es/30594705-El-impuesto-general-a-las-ventas-tratamiento-del-credito-fiscal.html>
- Padrón Freudt, C. (2003). Algunas precisiones sobre la aplicación de la técnica del Valor Agregado y los Requisitos sustantivos del crédito fiscal previstos por la legislación. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (041)*, 312 - 313.
- Perú, G. d. (10 de Marzo de 2007). Artículo 40° Ley del Impuesto a la Renta. *Capítulo VI de la Renta Neta*. Lima, Lima, Perú: Gobierno del Perú. <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2998716/Capitulo%20VI.pdf?v=1649281165>
- República, C. d. (s.f.). Ley del IGV e ISC, Decreto Legislativo 775. *Ley del IGV e ISC*. <https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00775.pdf>
- REQUISITOS SUSTANCIALES, A. 1. (s.f.). CAPITULO VI DEL CRÉDITO FISCAL. Lima, Lima, Perú. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul6.pdf>
- Risso Montes, C. (2003). El crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas peruano. 319 - 321. <https://docplayer.es/5132537-El-credito-fiscal-en-el-impuesto-general-a-las-ventas-peruano.html>
- Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano Impuesto al Valor Agregado (IGV)*. Lima: Palestra Editores.
- Sunat. (2004). *Artículo 18°.- Requisitos Sustanciales Capítulo VI del Crédito Fiscal*. DSunat, Lima. Lima: SUNat Virtual. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul6.pdf>
- Sunat. (2004). *Capítulo VI del Crédito Fiscal, artículo 18° Requisitos Sustanciales*. Lima: Sunat Virtual. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul6.pdf>
- Sunat. (2004). *Informe N° 005-2004-SUNAT/2B0000*. Sunat, Lima. Lima: Sunat Virtual. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/indcor.htm>
- Sunat. (2004). *Informe N° 042 -2004-SUNAT-2B0000*. Lima: Sunat Virtual. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i0422004.htm>
- Sunat. (2004). *Informe N° 042 -2004-SUNAT-2B0000*. Lima: Sunat Virtual. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i0422004.htm>
- Sunat. (2005). *Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000, artículo 19, Crédito Fiscal*. Lima: Sunat. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2302005.htm>

- Sunat. (2005). *Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000, artículo 19*. Lima: Sunat.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2302005.htm>
- Sunat. (2009). *Artículo 37 Ley del Impuesto a la Renta*. Lima: Sunat Virtual.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capvi.pdf>
- Sunat. (2009). *Artículos 18 y 19 Capítulo VI del Crédito Fiscal*. Lima: Sunat Virtual.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul6.pdf>
- Sunat. (2015). *Informe N.° 0161-2015-SUNAT/5D0000*. Lima: Sunat, documento virtual. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i161-2015.pdf>
- Sunat. (s.f.). CAPITULO VI: artículo 18. *Sunat*, 1-10.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul6.pdf>
- Sunat, 2. (2020). *Informe N° 102-2020-SUNAT/7T0000*. Sunat, Lima.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i102-2020-7T0000.pdf>
- Sunat, a. 1. (2004). *Capítulo VI del Crédito Fiscal*. Sunat.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul6.pdf>
- Sunat, A. 3. (2009). *Ley del Impuesta a la Renta*. Sunat, Lima . Lima: Sunat Virtual. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capvi.pdf>
- Sunat, I. (2005). *Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000*. Lima: Sunat.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2302005.htm>
- Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV Regímenes General y Especiales*.
- Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV Regímenes General y Especiales*. Lima: Instituto Pacífico.
- Villanueva, W. (2023). *Fundamentos del Impuesto General a las Ventas*. Lima: Fondo de Editorial PUCP.
- Villanueva, W. (2023). *Fundamentos del Impuesto General a las Ventas*. Lima, Lima, Perú.