

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



Cambio de destino de las compras realizadas en la etapa preoperativa: Regulación jurídica necesaria para atenuar distorsiones en el diseño técnico y la neutralidad del IGV

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Maestro en
Derecho Tributario que presenta:

Jhon Anderson Contreras Hernández

Asesora:

Sandra Mariela Sevillano Chávez

Lima, 2024


INFORME DE SIMILITUD

Yo, SANDRA MARIELA SEVILLANO CHAVEZ, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesora del trabajo de investigación titulado “Cambio de destino de las compras realizadas en la etapa preoperativa: regulación jurídica necesaria para atenuar distorsiones en el diseño técnico y la neutralidad del IGV” del autor JHON ANDERSON CONTRERAS HERNÁNDEZ, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 19%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 03/07/24.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 05 de julio de 2024

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: SEVILLANO CHAVEZ, SANDRA MARIELA	
DNI: 18113261	Firma: 
ORCID: 0000-0001-9516-8794	

Dedicatoria

A mis padres, cuyo esfuerzo y sacrificio me permitieron comprender la importancia de la disciplina y responsabilidad para el logro de mis metas.

A mi esposa y mi hijo, quienes son mi orgullo y fuente de motivación para alcanzar nuevas alturas.

Jhon Contreras

RESUMEN

El Impuesto General a las Ventas (IGV), está diseñado técnicamente bajo el método de base financiera de impuesto contra impuesto, tiene al crédito fiscal del IGV como elemento fundamental para que logre su neutralidad y no distorsione las decisiones de los agentes económicos. El presente trabajo de investigación analiza y argumenta jurídicamente cómo la falta de regulación actual de los cambios de destino de las compras que se realizan durante la etapa preoperativa empresarial ocasiona el uso incorrecto del crédito fiscal del IGV y rompe la congruencia que debe existir entre el diseño técnico – que persigue la neutralidad – y la regulación jurídica vigente del IGV. Esta investigación analiza comparativamente el marco normativo del crédito fiscal del impuesto al valor añadido en Perú, España y México, permitiendo identificar las soluciones jurídicas que se han utilizado a nivel internacional para mitigar esta problemática, y nos servirá para proponer las bases jurídicas a tener en consideración para optimizar el marco legal de las normas que regulan el crédito fiscal del IGV, en aras de preservar adecuadamente el diseño técnico y la neutralidad del impuesto.

Palabras Clave: IVA, neutralidad, IGV, crédito fiscal del IGV, cambio de destino, etapa preoperativa empresarial.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I: ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV	11
1. LOS IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO DISEÑADOS BAJO LA TÉCNICA DEL VALOR AÑADIDO	13
1.1. Contexto en el que surge la técnica del valor añadido para los impuestos generales al consumo en el ámbito internacional	13
1.2. Contexto de la adopción de la técnica del valor añadido (IVA) en la estructura del impuesto general al consumo sobre las ventas en la legislación tributaria peruana	19
1.3. La estructura técnica del valor añadido (IVA) en la imposición general sobre el consumo	22
1.3.1. Los métodos de “adición” y “sustracción” en la técnica del IVA	22
1.3.2. El método de sustracción: Sobre “base real” o “base financiera”	23
1.3.3. Las variables de la base financiera: “base contra base” o “impuesto contra impuesto”	24
1.4. La relevancia del principio de neutralidad en la técnica del IVA	26
2. ESTRUCTURA GENERAL DE LA REGULACIÓN JURÍDICA EN EL IGV	30
2.1. Perspectivas doctrinarias sobre lo que constituye el hecho gravado en el IGV	32
2.1.1. El IGV como un impuesto que grava las ventas y servicios	32
2.1.2. El IGV como un impuesto de carácter periódico	32
2.1.3. El IGV como un impuesto que grava el consumo	33
2.1.4. El IGV como un procedimiento de recaudación	33
2.1.5. Conclusión	34
3. SITUACIÓN JURÍDICA ACTUAL DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV	34
3.1. Requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal del IGV.	38
3.1.1. Que las compras sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del IR	39
3.1.2. Que las compras sean destinadas hacia operaciones por las que se deba pagar el IGV	40
3.2. La regla de la prorrata como mecanismo de ajuste al crédito fiscal del IGV	44
3.3. El reintegro como mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal del IGV.	48
3.4. El retiro de bienes como mecanismo jurídico para lograr la neutralidad del impuesto.	50
CAPÍTULO II: LA PROBLEMÁTICA QUE ORIGINA EL CAMBIO DE DESTINO EN EL USO CORRECTO DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV	51
1. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV GENERADO EN LA ETAPA PREOPERATIVA EMPRESARIAL	52
1.1. La etapa preoperativa empresarial	52
1.1.1. Concepto de etapa preoperativa empresarial en el ámbito administrativo.	52
1.1.2. Concepto de etapa preoperativa empresarial en el ámbito jurídico-tributario.	53
1.2. Tratamiento tributario en el IGV de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial	56
1.2.1. La adquisición de bienes y servicios en la etapa preoperativa empresarial.	56
1.2.2. El régimen de recuperación anticipada del IGV como mecanismo de política fiscal	58

2. CAMBIO DE DESTINO DE LAS COMPRAS REALIZADAS EN LA ETAPA PREOPERATIVA EMPRESARIAL: AFECTACIÓN AL DISEÑO TÉCNICO Y NEUTRALIDAD DEL IGV	59
CAPÍTULO III: SOLUCIONES JURÍDICAS FRENTE A LAS DISTORSIONES QUE OCASIONAN LOS CAMBIOS DE DESTINO EN LA ETAPA PREOPERATIVA EMPRESARIAL	71
1. CAMBIO DE DESTINO EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA DEL IVA	73
1.1. España	73
1.1.1. Sobre el diseño técnico	73
1.1.2. Sobre el ámbito de aplicación - IVA devengado	74
1.1.3. Los autoconsumos como hechos gravados con el IVA	76
1.1.4. Sobre la deducción del impuesto – IVA soportado	77
1.1.5. Derecho de deducción del IVA – Adquisiciones necesarias para el giro del negocio empresarial	78
1.1.6. Derecho de deducción del IVA – Destino hacia operaciones gravadas	79
1.1.7. Mecanismos de ajuste posterior al IVA deducido	82
1.2. México	94
1.2.1. Sobre el diseño técnico	94
1.2.2. Sobre el ámbito de aplicación – IVA trasladado	94
1.2.3. Sobre la deducción del impuesto – IVA acreditable	96
1.2.4. Derecho de deducción del IVA – Adquisiciones deducibles para efectos del Impuesto a la Renta	97
1.2.5. Derecho de deducción del IVA – Destino hacia operaciones gravadas	97
1.2.6. Mecanismos de ajuste posterior al IVA deducido	98
1.3. Resumen de la legislación comparada en el IVA España – México - Perú	105
2. OPTIMIZACIÓN DE LA REGULACIÓN JURÍDICA DEL IGV A FIN DE ATENUAR LAS DISTORSIONES QUE EL CAMBIO DE DESTINO DE LAS COMPRAS REALIZADAS EN LA ETAPA PREOPERATIVA EMPRESARIAL OCASIONA EN EL DISEÑO TÉCNICO Y LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO	107
CONCLUSIONES	111
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	114

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Impacto económico de los diferentes tipos de estructura de la imposición general sobre el consumo en la cadena de valor de un bien.

Tabla 2. Principales Ingresos del Estado Peruano: 2015-2022 (En millones de soles).

Tabla 3. Compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

Tabla 4. Escenario A – Problemática sobre el cambio de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

Tabla 5. Escenario B – Problemática sobre el cambio de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

Tabla 6. Escenario C – Problemática sobre el cambio de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

Tabla 7. Escenario D – Problemática sobre el cambio de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

Tabla 8. Caso práctico 1 – Prorrata – Operaciones realizadas por el sujeto del IVA “X” en el 2022.

Tabla 9. Caso práctico 1 – Prorrata – Liquidación y regularización del IVA por el sujeto del impuesto “X” en el 2022.

Tabla 10. Caso práctico 2 – Regularización del IVA deducido proveniente de Bienes de Inversión.

Tabla 11. Caso práctico 3 – Regularización del IVA deducido proveniente de Bienes de Inversión cuando son entregados durante el período de regularización.

Tabla 12. Caso práctico 4 – Regularización del IVA deducido antes de entrega habitual de bienes o prestación de servicios.

Tabla 13. Caso práctico 5 – Prorrata – IVA deducido proveniente de inversiones.

Tabla 14. Caso práctico 5 – Prorrata – Ajuste posterior mensual del IVA deducido proveniente de inversiones.

Tabla 15. Caso práctico 6 – Ajuste posterior al IVA deducido que proviene de gastos e inversiones realizados en etapa preoperativa.

Tabla 16. Legislación Comparada en el IVA España – México – Perú.

INTRODUCCIÓN

El tema del presente trabajo de investigación consiste en analizar e identificar los ajustes normativos que deben realizarse en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo¹, a fin de atenuar las distorsiones que el cambio de destino de las compras realizadas en la etapa preoperativa empresarial ocasiona en el diseño técnico, la esencia del segundo requisito sustancial para deducir el crédito fiscal del IGV y la neutralidad del impuesto.

La correcta comprensión del diseño técnico y su correlación con el marco jurídico del Impuesto General a las Ventas (IGV) nos permite poder identificar y aplicar el tratamiento tributario adecuado a las diversas operaciones económicas que los agentes económicos realizan en los mercados. En ese sentido, tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial², se tiene reconocido que el diseño técnico del IGV en el Perú se encuentra estructurado bajo la técnica del impuesto al valor añadido, con el método de sustracción sobre base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, y que admite deducciones totales, amplias e inmediatas, permitiendo así el uso del crédito fiscal del IGV en el periodo en el que se realizó la adquisición del bien o servicio, no resultando necesario que el referido bien o servicio sea destinado a sus operaciones comerciales gravadas en el mismo periodo que se utilizó el crédito fiscal del IGV.

Por otro lado, la regulación jurídica del IGV ha establecido dos requisitos sustanciales que originan el derecho a la deducción del crédito fiscal del IGV: el primer requisito consiste en que las compras deben encontrarse permitidas como costo o gasto de la empresa, de acuerdo con lo que establece el marco jurídico de la Ley del Impuesto a la Renta³, mientras que el segundo requisito exige que bien o servicio adquirido se encuentre destinado a operaciones gravadas con el IGV.

Es precisamente el segundo requisito sustancial el que incorpora al cuerpo normativo del IGV el diseño técnico del impuesto, en lo referido a la variable de “impuesto contra impuesto”, exigiendo a nivel legal la existencia de una vinculación entre el débito fiscal del IGV con el crédito fiscal del IGV. Esta exigencia obedece a la neutralidad del impuesto, tratando de evitar que las

¹ En adelante Ley del IGV.

² Como por ejemplo las Resoluciones N° 791-4-1997, 7164-2-2002, 417-3-2004, 7015-2-2007, 3461-3-2009, 4488-3-2015, entre otras.

³ En adelante LIR.

empresas distorsionen sus decisiones económicas en las diversas etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios por motivos fiscales.

Siendo así, a pesar de que no existe tratamiento tributario expreso para el crédito fiscal del IGV proveniente de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial, el Tribunal Fiscal ha concluido⁴ que, dado el diseño técnico y el marco jurídico vigente IGV, los sujetos del impuesto que se encuentran en etapa preoperativa empresarial y aún no inician sus actividades generadoras de ingresos gravados con el IGV, pueden deducir inmediatamente la totalidad del crédito fiscal del IGV generado durante dicha etapa, en la medida de que las compras que soportan dicho crédito fiscal del IGV se encuentren razonablemente destinadas de manera potencial hacia ventas gravadas con el impuesto, para luego ir arrastrándolo como saldo a favor en periodos futuros y finalmente empezar a compensarlo contra el débito fiscal generado por sus ventas gravadas con el IGV cuando inicie su etapa operativa empresarial.

La problemática identificada en el presente trabajo de investigación surge cuando el destino potencial hacia ventas gravadas con el IGV cambia o se altera posteriormente, rompiendo de este modo la vinculación entre el crédito y el débito fiscal que el impuesto exige, implicando así que una proporción del crédito fiscal del IGV se ha deducido en exceso y por lo tanto resulte contrario al diseño técnico y la neutralidad del impuesto.

Al analizar con mayor profundidad el marco jurídico del IGV, específicamente a las normas que regulan el mecanismo de deducción del impuesto, es decir, el crédito fiscal del IGV, apreciamos que el legislador ha establecido a la regla de prorrata y el reintegro del IGV como mecanismos de ajuste a dicho crédito fiscal del IGV, a fin de atenuar las distorsiones que diversos tipos de operaciones económicas pueden originar en la aplicación y determinación del IGV a pagar.

Sin embargo, la problemática identificada se agrava aún más cuando observamos que los referidos mecanismos de ajuste no atenúan ni neutralizan las distorsiones o alteraciones que el cambio de destino de las compras realizadas en la etapa preoperativa empresarial ocasiona en el diseño técnico y la neutralidad del impuesto, ya que la regla de la prorrata se ha configurado para ser de aplicación única y definitiva sobre el crédito fiscal del IGV originado en el mes

⁴ Mediante Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5242-1-2003 y N° 4488-3-2015.

correspondiente al periodo donde se realizaron ventas comunes y no tiene impacto o implicancia alguna en el crédito fiscal del IGV arrastrado como saldo a favor del periodo anterior; y el reintegro del IGV tiene un alcance muy limitado, debido a que solamente se activa cuando la empresa vende activos fijos en un plazo menor a dos años, a un menor precio.

En ese sentido, la hipótesis del presente trabajo de investigación parte del hecho que la problemática identificada no ha sido prevista por el legislador y por lo tanto no existe regulación expresa en el marco jurídico vigente del IGV en el Perú relacionada con el tratamiento tributario del crédito fiscal del IGV que se ha deducido durante la etapa preoperativa cuando posteriormente surgen cambios de destino. De este modo, tanto la Administración Tributaria (SUNAT) como los sujetos del impuesto no disponen de un instrumento normativo que les permita ajustar y corregir estas situaciones que distorsionan el uso adecuado del crédito fiscal del IGV.

Por lo tanto, con la finalidad de solucionar la incongruencia que se ha observado entre el diseño técnico, sustentado en el principio de neutralidad del impuesto, y la regulación jurídica del IGV, resulta oportuno y relevante incorporar en las normas que regulan el crédito fiscal del IGV un mecanismo de ajuste posterior que permita atenuar razonablemente las distorsiones o alteraciones que el cambio de destino de las compras realizadas en la etapa preoperativa empresarial ocasiona en crédito fiscal del IGV deducido.

Este mecanismo de ajuste al crédito fiscal del IGV debe ser configurado sobre la base de la premisa general que el destino potencial de las compras que otorgan crédito fiscal del IGV debe concretarse o hacerse efectivo en un destino final hacia ventas gravadas, para lo cual debe establecerse un mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal del IGV que permita determinar la proporción del crédito fiscal utilizado en exceso que debe reintegrar o la proporción del crédito fiscal del IGV que debe aumentarse como saldo a favor, considerando lo siguiente:

- Atendiendo al diseño técnico del IGV en el Perú, resulta razonable y adecuado que las empresas sigan declarando el crédito fiscal del IGV correspondiente a las compras realizadas en la etapa preoperativa y lo arrastren como saldo a favor en los siguientes periodos para empezar a compensarlo en la etapa operativa (deducción inmediata y destino potencial a ventas gravadas con IGV), en la medida que cumplan con los requisitos sustanciales y formales previstos en el marco jurídico del impuesto.

- Partiendo de la premisa que el sujeto del impuesto cumplió en su momento con los requisitos sustanciales y formales para deducir el crédito fiscal del IGV, cuando inicie su etapa operativa empresarial, y por lo tanto comience con sus actividades generadoras de ingresos gravados o no con el IGV, debe tenerse en cuenta los siguientes escenarios:
 - Si la empresa realiza únicamente ventas gravadas con el IGV, se evidencia el cumplimiento total del segundo requisito sustancial para deducir el crédito fiscal del IGV, guardando coherencia con el diseño técnico del IGV y preservando la neutralidad del impuesto, con lo cual la empresa ha acreditado posteriormente que sigue teniendo derecho a deducir el 100% del crédito fiscal del IGV declarado durante la etapa preoperativa empresarial.
 - Si la empresa realiza únicamente ventas no gravadas con el IGV, se evidencia el incumplimiento total del segundo requisito sustancial para deducir el crédito fiscal del IGV, por lo tanto, no se guarda coherencia con el diseño técnico del IGV y no se preserva la neutralidad del impuesto; con lo cual la empresa no ha acreditado posteriormente que sigue teniendo derecho a deducir el 100% crédito fiscal del IGV declarado durante la etapa preoperativa empresarial, debiendo reconocerlo como costo o gasto de la empresa. En ese sentido, la empresa deberá corregir posteriormente y reintegrar el crédito fiscal del IGV utilizado en exceso.
 - Si la empresa realiza ventas gravadas y no gravadas con el IGV, y puede identificar que compras fueron destinadas a cada tipo de venta, se evidencia el incumplimiento parcial del segundo requisito sustancial para deducir el crédito fiscal del IGV, por lo tanto, no se guarda del todo coherencia con el diseño técnico del IGV y no se preserva adecuadamente la neutralidad del impuesto. En ese sentido, la empresa ha acreditado posteriormente que sólo tiene derecho a deducir una proporción de todo el crédito fiscal del IGV deducido durante la etapa preoperativa empresarial; debiendo determinar la proporción del crédito fiscal del IGV que puede seguir utilizando como tal y la proporción del crédito fiscal del IGV utilizado en exceso que debe ser reintegrado y utilizado como costo o gasto.
 - Si la empresa realiza ventas gravadas y no gravadas con el IGV, y no puede identificar que compras fueron destinadas a cada tipo de venta, se evidencia el incumplimiento parcial del segundo requisito sustancial para deducir el crédito fiscal, por lo tanto, no se guarda del todo

coherencia con el diseño técnico del IGV y no se preserva adecuadamente la neutralidad del impuesto, debido a que existe una proporción del crédito fiscal del IGV de las compras realizadas durante la etapa preoperativa que, de acuerdo con el diseño técnico y jurídico del impuesto, no debe usarse como crédito fiscal del IGV, pero sí como costo o gasto de la empresa. En ese sentido, el legislador debe establecer un mecanismo de ajuste que le permita a la empresa determinar la proporción del crédito fiscal del IGV que puede seguir utilizando como tal y la proporción del crédito fiscal del IGV utilizado en exceso que debe ser reintegrado y utilizado como costo o gasto.

- Considerando que la regla de prorrata vigente se aplica de manera única y definitiva en el mes que las empresas realizan ventas comunes, impactando solamente sobre el crédito fiscal del IGV de dicho mes, es necesario revisar y mejorar su metodología de aplicación, a fin de evitar que el contribuyente manipule el volumen de compras que otorgan crédito fiscal del IGV y el volumen de ventas gravadas o no gravadas con el IGV, situaciones que evidencian una clara afectación al principio de neutralidad del IGV dado que las reglas actuales del impuesto incentivan a los agentes económicos a modificar sus decisiones económicas únicamente por motivaciones de índole fiscal.

Teniendo en cuenta lo desarrollado anteriormente, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo principal proponer las bases jurídicas que el legislador debe tomar en cuenta para incorporar en el ordenamiento legal del IGV un mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal del impuesto que permita corregir las distorsiones que el cambio de destino de las compras realizadas en la etapa preoperativa ocasiona en el diseño técnico del IGV – método de sustracción, base financiera, impuesto contra impuesto - y la neutralidad del impuesto.

Para lograr este objetivo y mediante la argumentación jurídica como enfoque metodológico, el presente trabajo de investigación contiene tres capítulos y un apartado destinado a las conclusiones, desarrollados de la siguiente manera:

En el capítulo I se desarrollan los aspectos conceptuales necesarios para el adecuado desarrollo del presente trabajo de investigación, como: el origen y las metodologías de la técnica del IVA en la imposición general sobre el consumo, el principio de neutralidad en la técnica del IVA, la estructura técnica del IGV y la configuración jurídica vigente del crédito fiscal del IGV.

En el capítulo II se desarrolla argumentativamente la relevancia de la problemática identificada en el presente trabajo de investigación, referida con que la inexistencia de normas jurídicas que regulen y ajusten los cambios de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial generan distorsiones en el diseño técnico y el principio de neutralidad del IGV.

En el capítulo III se analiza la legislación internacional del IVA en España y México, especialmente aquellas normas jurídicas de ajuste al IVA deducido que han establecido cuando surgen cambios de destino, se identifican las similitudes y diferencias existentes entre esta legislación internacional y la regulación normativa del IGV en Perú, y se proponen las bases jurídicas que el legislador debe tener en consideración para optimizar el marco legal actual de las normas que regulan el crédito fiscal del IGV, en aras de preservar adecuadamente el diseño técnico y la neutralidad del impuesto.

Finalmente, en el apartado de conclusiones se destacan los aspectos más relevantes y sustanciales desarrollados en cada capítulo, a fin de tener una visión global e integral de todo lo desarrollado en el presente trabajo de investigación y que el mismo sirva como fuente de conocimiento a para futuras investigaciones en el ámbito jurídico tributario del IGV.

CAPÍTULO I: ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV

INTRODUCCIÓN

Los Estados, en la necesidad de obtener recursos que le permitan financiar el gasto público, han ido estableciendo con el paso de los años numerosos impuestos con variadas características y finalidades, estableciendo gravámenes a diversas manifestaciones de riqueza como por ejemplo el consumo.

Los impuestos que gravan el consumo se encuentran dentro de la categoría de los impuestos indirectos y representan hasta la fecha una de las principales fuentes de ingresos de los Estados debido al enorme ámbito de aplicación que tienen sobre la economía general y la mayor facilidad para recaudarlos.

Siendo así, el diseño técnico y la configuración jurídica de estos impuestos ha ido variando con el paso de los años con el afán de atenuar las graves afectaciones y pérdidas de eficiencia que los primeros diseños ocasionaban en las economías de los países (imposición en cascada, precios inflados artificialmente, incentivos a reducir de manera injustificada las cadenas de producción, competencia desigual, entre otros).

La respuesta por parte de los Estados para combatir estos efectos negativos fue reconocer la relevancia del principio de neutralidad en la imposición al consumo, incorporándolo así en su estructura técnica, y dejando de lado la imposición en cascada para optar por la técnica del valor añadido (IVA), la cual se diferencia fundamentalmente de sus predecesoras por el mecanismo de deducción del impuesto pagado en las etapas anteriores de la cadena de valor.

Esta técnica contiene diversas metodologías y variables, cada una con ventajas o desventajas que conllevan a que el legislador busque un equilibrio y armonía entre los diversos principios que no solamente rigen al IVA, sino también al sistema tributario en general.

En el caso peruano la técnica del IVA se encuentra incorporada en el Impuesto General a las Ventas (IGV), impuesto que, si bien es cierto tiene similitudes y diferencias cuando se compara su diseño técnico con su configuración jurídica, la finalidad impositiva sigue siendo la misma: gravar

el consumo general sin incentivar ni distorsionar las decisiones de los agentes económicos, es decir, no debe apartarse del principio de neutralidad.

Como veremos más adelante, un adecuado diseño técnico y configuración jurídica del IGV debe tener sintonía con el principio de neutralidad; y cuando el diseño original del impuesto no puede atenuar las distorsiones generadas por ciertas actividades económicas o formas de hacer negocios por parte de los agentes económicos en los mercados, entra a tallar el rol del legislador incorporando al marco regulatorio del IGV ciertos mecanismos de ajuste que permitan neutralizar el impuesto. Ejemplos de estos mecanismos son el retiro de bienes, la regla de prorrata y el reintegro del IGV.

En ese sentido, a continuación, analizaremos con mayor detalle los conceptos mencionados anteriormente, profundizando en el rol del crédito fiscal en la estructura del IGV y evidenciando la existencia de mecanismos que ajustan la estructura del impuesto cuando por sí sola no puede lograr la neutralidad del mismo.

1. LOS IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO DISEÑADOS BAJO LA TÉCNICA DEL VALOR AÑADIDO

1.1. Contexto en el que surge la técnica del valor añadido para los impuestos generales al consumo en el ámbito internacional

Cuando se estudia desde la perspectiva económica el impacto que tienen los impuestos en los mercados, es oportuno referir a Mankiw (2015, p. 7), quien señala que uno de los principios básicos de la economía es que las personas reaccionan frente a los incentivos. Cuando estos incentivos repercuten en el precio, como por ejemplo el establecimiento de un impuesto al consumo⁵ sobre un determinado bien, incentivará inevitablemente a que los consumidores y los productores reduzcan su participación en el mercado, dependiendo del grado de sensibilidad que estos tengan frente a los cambios en el precio, tanto a corto como a largo plazo.

Esta reducción o contracción de un mercado es conocida en la doctrina económica como “*pérdida de eficiencia económica*” o “*peso muerto*”, y su tamaño o afectación al bienestar social dependerá fundamentalmente del diseño técnico que los estados utilicen al establecer los impuestos que les servirán como fuentes de ingresos para financiar el gasto público, siendo que el objetivo a lograr desde la perspectiva de la política económica - fiscal es que el impuesto sea eficiente, es decir, que permita la mayor recaudación de ingresos posibles para el estado al menor costo posible para las personas (Mankiw, 2015, p. 157, 163, 242).

Teniendo en cuenta lo postulado por Mankiw, la clasificación de la estructura de la imposición indirecta sobre el consumo más utilizada en la doctrina hasta la fecha es aquella que se enfoca en el número de etapas de la cadena de valor que afecta, siendo los siguientes: impuestos monofásicos, impuestos plurifásicos acumulativos e impuestos plurifásicos no acumulativos⁶ (Cosciani, 1970, p. 2; Kondratiuk, 1980, pp. 5-6; Macarro, 2015, p.179).

Por otro lado, se tiene reconocido en la literatura histórica de los impuestos indirectos que el impacto económico ocasionado por el estallido de la primera guerra mundial conllevó a que

⁵ De acuerdo con Due (1970, p. 260), la imposición al consumo se clasifica en dos tipos, el primero se encuentra referido a la imposición al consumo que grava todos o casi todos los bienes (“*impuesto a las ventas*”), mientras que el segundo se encuentra referido a la imposición al consumo que grava bienes específicos (“*impuesto a los consumos específicos*”).

⁶ De acuerdo con Zolezzi (1983, p. 25), cuando se quiere analizar la cantidad de etapas de la cadena de valor que la técnica del IVA afecta, se pueden clasificar en omnifásico (afecta a todas las etapas) y oligofásico (afecta sólo a algunas etapas); siendo el omnifásico el tipo más coherente con el principio de neutralidad económica.

Alemania establezca impuestos generales al consumo sobre las ventas en su territorio para su financiamiento, expandiendo posteriormente su aplicación sobre los territorios de los países que ocupaba conforme iba avanzando la guerra. De este modo, el uso de este tipo de impuesto como fuente importante de ingresos por parte de los países europeos se generalizó durante la década de 1920 (Barusso, 1999, p. 23; Cosciani, 1969, p. 21; Lopez, 1975, p. 26; Marmolejo, 1988, p. 4; Plazas, 2001, p. 187; Villanueva, 2023, pp. 22-23; Villegas, 2001, p. 665).

Respecto de los impuestos monofásicos, se busca afectar con el impuesto únicamente a una de todas las etapas que comprende la cadena de valor, pudiendo ser desde la etapa en la que el productor vende el bien, pasando por la etapa en la que el mayorista vende el bien o incluso en la etapa en la que el minorista vende el bien al consumidor final. La etapa más utilizada en esta técnica para configurar el gravamen del impuesto es la última (imposición al minorista), debido a que el gravamen en la etapa final de la cadena de valor permite que el impuesto tenga una neutralidad económica adecuada; sin embargo, tiene como desventaja el aumento del costo de cumplimiento y evasión tributaria al concentrar la carga impositiva en un universo reducido de sujetos afectos al impuesto (Cosciani, 1970, p. 74; Kondratiuk, 1980, pp. 6-7; Macarro, 2015, pp. 179, 185; Pávez, 2005, p. 8; Zolezzi, 1983, p. 24).

En cuanto a los impuestos plurifásicos acumulativos, se busca afectar con el impuesto de manera independiente todas las etapas que comprende la cadena de valor y sobre el precio total del bien en cada etapa, no existiendo mecanismo de repercusión, traslado y deducción del impuesto pagado en etapas anteriores, obligando a los agentes económicos a incorporar o absorber el impuesto pagado en la estructura de costos de los bienes y servicios, aumentando de manera exponencial el precio total de los bienes y servicios por el efecto antitécnico de la múltiple imposición según el número de etapas que tenga su cadena de valor, incentivando perversamente a reducir el tamaño de las cadenas de valor a través de la integración vertical de las empresas y distorsionando la competencia en los mercados económicos al generar notorias desigualdades de adaptación o subsistencia entre los empresarios grandes y pequeños. Esta técnica es la que predominó en Europa durante la década de 1920 y afectaron negativamente a los mercados económicos de los bienes donde tenían ámbito de aplicación, siendo responsable de originar los

efectos nocivos de la imposición en cascada⁷ y son completamente contrarios al principio de neutralidad económica, razón por la cual ha sido dejado de lado por los países en la actualidad cuando diseñan la técnica de su imposición general sobre el consumo (Kondratiuk, 1980, pp. 6-7; Luque, 2004, pp. 98-99; Macarro, 2015, p. 190; Pávez, 2005, p. 5; Plazas, 2001, pp. 188-189; Zolezzi, 1983, p. 22).

En cuanto a los impuestos plurifásicos no acumulativos, se busca afectar a todas las etapas que comprende la cadena de valor, pero superando el efecto acumulativo explicado en la clasificación anterior, neutralizando así las distorsiones ocasionadas por la imposición en cascada. Esta clasificación es la que recoge la técnica del valor añadido (IVA) y permite lograr la neutralidad a través del mecanismo de repercusión, traslado y deducción del impuesto pagado en etapas anteriores, separándolo de la estructura de costos del bien o servicio, y permitiendo que el gravamen sea únicamente sobre la aportación neta de valor añadido⁸ que cada etapa realice en la cadena de valor. Además, supera las desventajas advertidas en los impuestos monofásicos al generar una suerte de “contraposición de intereses” entre los compradores y vendedores, mejorando así el control tributario y reduciendo la evasión tributaria (Cosciani, 1970, pp. 74-75; Kondratiuk, 1980, pp. 8-9; Macarro, 2015, pp. 198-199; Pávez, 2005, p. 8; Zolezzi, 1983, pp. 26-27).

Esta forma de diseñar a los impuestos indirectos sobre el consumo tuvo su origen a mediados del siglo XX en Francia y fue acogido posteriormente por la Unión Europea con tres objetivos primordiales a corto, mediano y largo plazo: En un primer momento, reducir a niveles razonables la pérdida de eficiencia de mercado que originaban los impuestos plurifásicos acumulativos, al evitar que los agentes económicos acumulen gravámenes cada vez mayores en la medida que van formando parte de la cadena de valor, sin tener en consideración el impuesto que ya se había pagado en etapas anteriores; en un segundo momento, armonizar las legislaciones tributarias de los países miembros con la finalidad de llegar a un tercer momento, en el cual se buscaba establecer un mercado interno que facilite, simplifique y aumente la eficiencia de la libre circulación de las operaciones económicas que realizan los agentes económicos entre los estados miembros de la

⁷ Término utilizado en la doctrina para referirse a los efectos nocivos en la economía que ocasionan los impuestos generales al consumo plurifásicos acumulativos (Barusso, 1999, p. 23; Plazas, 2001, p. 188; Pávez, 2005, p. 5).

⁸ De acuerdo con Córdova (2006, p. 1048), no debemos confundir el valor añadido que cada agente económico incorpora en su etapa respectiva en la cadena de valor con la utilidad que obtiene.

Unión Europea (Barusso, 1999, p. 23; Bravo, 2018, p. 15; Plazas, 2001, p. 187; Villanueva, 2023, pp. 22-23).

Como podemos apreciar, el motivo principal que propició la generalización de la técnica del IVA es de naturaleza económica, dado que los países europeos buscaban reducir significativamente las distorsiones que la imposición en cascada ocasionaba en el desempeño normal de las actividades económicas en los mercados económicos, independientemente de que las operaciones se realicen entre países comunitarios o extracomunitarios. Asimismo, la técnica del IVA también mejoraba sustancialmente la eficiencia en el control y recaudación tributaria del impuesto, debido a que generaba incentivos de autocontrol entre los agentes económicos que forman parte de las cadenas de valor y permitía salvaguardar la recaudación tributaria en cada etapa de la cadena de valor (Corbacho, A., Fretes, V., & Lora, E., 2013, p. 239; Plazas, 2001, pp. 191-192).

A continuación, presentamos una tabla comparativa en la que se ejemplifica cuantitativamente el impacto en la recaudación tributaria y en el precio de un bien considerando los tres tipos estructurales que tiene la imposición indirecta general sobre el consumo, referidas anteriormente. Se ha considerado que la cadena de valor corresponde a la producción y comercialización de un bien y la alícuota del impuesto es del 10% sobre el valor venta del bien en cualquiera de los escenarios:

Tabla 1

Impacto económico de los diferentes tipos de estructura de la imposición general sobre el consumo en la cadena de valor de un bien.

Cadena de Valor	Concepto / Tipo de Impuesto General sobre el Consumo	Plurifásico acumulativo (A)	Monofásico a los minoristas (B)	Plurifásico NO acumulativo (C)
1RA ETAPA	Insumos	100	100	100
	Mano de Obra	150	150	150
	Ganancias	200	200	200
	<i>Valor Venta</i>	<i>450</i>	<i>450</i>	<i>450</i>
	Impuesto	45	-	45
	Precio de Venta	495	450	495
2DA ETAPA	Insumos	495	450	450
	Mano de Obra	150	150	100
	Ganancias	200	200	200
	<i>Valor Venta</i>	<i>845</i>	<i>800</i>	<i>750</i>
	Impuesto	85	-	75
	Deducción	-	-	45
	IMPUESTO NETO	-	-	30
Precio de Venta	930	800	780	
3RA ETAPA	Insumos	930	800	750
	Mano de Obra	150	150	100
	Ganancias	200	200	200
	<i>Valor Venta</i>	<i>1,280</i>	<i>1,150</i>	<i>1,050</i>
	Impuesto	128	115	105
	Deducción	-	-	30
	IMPUESTO NETO	-	-	75
Precio de Venta FINAL	1,407	1,265	1,155	
Resultado	IMPUESTO PAGADO DURANTE			
Recaudatorio	TODA LA CADENA DE VALOR	257	115	150

Como podemos observar, la clasificación “A” (imposición en cascada) es la que más recauda en términos nominales; sin embargo, dispara el precio de venta del bien en todas las etapas de la cadena de valor distorsionando el mercado del bien. Por otro lado, las clasificaciones “B” y “C” superan el efecto nocivo de la imposición en cascada, permitiendo una mayor neutralidad en el mercado del bien; sin embargo, se aprecia una mayor recaudación del impuesto y un precio más neutral en la clasificación “C”. Además, como se ha señalado anteriormente, la adopción de un modelo u otro también dependerá de otros factores como el control tributario y la reducción de la evasión tributaria.

Comprendiendo el contexto en el que surgió y se generalizó el uso de la técnica del IVA, es oportuno mencionar que su diseño y aplicación generalizada en los países europeos fue

regulándose y perfeccionándose con el paso de los años a través de directivas. Las dos primeras directivas fueron aprobadas por la Comunidad Económica Europea (CEE)⁹ el 11 de abril de 1967 y establecían, entre otros, que los países que formaban parte de la unión debían derogar la gran variedad de impuestos indirectos que se encontraban vigentes en aquella época (antes de la publicación de estas directivas ya se había probado¹⁰ que estos impuestos distorsionaban significativamente de manera negativa las decisiones de los agentes económicos en los mercados económicos) para dar paso al IVA, el principio fundamental de neutralidad fiscal¹¹ que regía al IVA y las atribuciones o discrecionalidades que los estados tenían para matizar el diseño del IVA en sus territorios. Sin embargo, estas atribuciones o discrecionalidades otorgadas a los países europeos para diseñar el IVA en sus territorios dificultaron enormemente la armonización de las legislaciones tributarias en la Unión Europea, dificultando así el objetivo de establecer un sistema impositivo al consumo que sea neutral frente a las decisiones de los agentes económicos (Barusso, 1999, pp. 32-36; Macarro, 2015, pp. 222-225).

Es recién con la sexta directiva, aprobada por la CEE el 17 de Mayo de 1977, donde ocurre un avance significativo en la armonización de las legislaciones tributarias, ya que en aras de uniformizar la determinación de los recursos que los estados debían destinar a las arcas de la CEE, se mejoraron sustancialmente y ajustaron las dos primeras directivas, solidificando los fundamentos del impuesto y reduciendo las amplias discrecionalidades que los estados tenían para diseñar el IVA en sus territorios (siendo las exoneraciones el principal factor que impedía la tan deseada armonización) (Barusso, 1999, pp. 51-52; Plazas, 2001, pp. 192-193).

Cabe señalar a estas alturas que, todos los esfuerzos de la CEE por armonizar las diversas legislaciones de los estados miembros en materia del IVA resultaban necesarios para viabilizar el objetivo macro que tenían en común denominado “Mercado Interior de la Unión Europea¹²”, según el cual se buscaba la eliminación de todo tipo de barreras que limiten o restrinjan la libre

⁹ Actualmente denominada como “Unión Europea” (UE).

¹⁰ Son relevantes las conclusiones y recomendaciones del “Informe Tinbergen” de 1953 donde se reconoce la necesidad de que los impuestos al consumo tengan en su base el principio de neutralidad fiscal, según el cual el impuesto no debe distorsionar las decisiones de los agentes económicos; y del “Informe Neumark” de 1962 donde promovió el uso generalizado de la técnica del valor añadido (Barusso, 1999, p. 24-32; Plazas, 2001, p. 189-190; Macarro, 2015, p. 216).

¹¹ El principio de neutralidad fiscal fue desarrollado en la exposición de motivos de la primera directiva, reconociendo que el motivo principal por el que se opta por generalizar la técnica del IVA en la Unión Europea es que su diseño permite neutralizar los efectos negativos que los impuestos en cascada vigentes hasta ese entonces ocasionaban en las economías (Macarro, 2015, p. 223).

¹² Entró en vigor el 1 de enero de 1993.

circulación de bienes, servicios, personas o capitales entre los países miembros de la Unión Europea (Barusso, 1999, p. 60; Macarro, 2015, p. 149; Plazas, 2001, pp. 198-199).

El último avance significativo en materia del IVA en la actual Unión Europea se introdujo con la aprobación de la Directiva 2006/112/CE que entró en vigor el 1 de enero de 2007, mediante el cual se buscó consolidar y simplificar en una sola norma todas las disposiciones que se habían desarrollado desde la introducción de la sexta directiva hasta las más recientes a la fecha (Macarro, 2015, pp. 250-251).

En conclusión, el diseño técnico de los impuestos generales al consumo ha ido evolucionado con el paso de los años con el objetivo de atenuar la pérdida de eficiencia que su establecimiento ocasiona en los mercados y evitar distorsionar las decisiones de los agentes económicos en los diversos mercados, reconociéndose así en su estructura primaria el principio de neutralidad fiscal.

1.2. Contexto de la adopción de la técnica del valor añadido (IVA) en la estructura del impuesto general al consumo sobre las ventas en la legislación tributaria peruana

En Perú la imposición al consumo tiene sus comienzos en 1944 con la entrada en vigor del Impuesto a los Timbres Fiscales¹³. Este impuesto, al tener la misma estructura que los impuestos indirectos generales sobre el consumo que los países europeos utilizaron durante la década de 1920, generaba la tan nociva imposición en cascada afectado severamente el comportamiento de los mercados económicos en el territorio peruano (Bravo, 2018, p. 15; Zolezzi, 1983, p. 27).

Siendo así, los primeros esbozos de un impuesto indirecto general sobre el consumo en el Perú diseñados bajo la técnica del valor añadido (IVA), concebido y desarrollado en Europa, surge con la publicación del Decreto Ley N° 21070¹⁴, el 22 de enero de 1975, el cual introducía modificaciones sustanciales al diseño del Impuesto a las Ventas que estaba vigente en ese entonces¹⁵ (Gnazzo, 1988, p. 123; Martel, 2005, p. 10; Zolezzi, 1983, p. 27).

¹³ Aprobado mediante Ley N° 9923 y publicado el 28 de enero de 1944.

¹⁴ Entró en vigor el 1 de mayo de 1975.

¹⁵ Aprobado mediante Decreto Ley N° 19620, publicado el 28 de noviembre de 1972 y estuvo vigente desde inicios de 1973 hasta mediados de mayo de 1976.

La relevancia¹⁶ de este Decreto Ley se debe a que amplió en gran medida el mecanismo de deducción del impuesto pagado en las etapas anteriores de la cadena de valor a diversos agentes económicos (mecanismo que representa la materialización del principio de neutralidad), evidenciando el claro interés que el estado peruano tenía en alinearse a las tendencias desarrolladas hasta ese momento en materia del IVA en Europa por el impacto reducido que su diseño tenía en las decisiones de los agentes económicos¹⁷ y el aumento de la eficiencia en la labor de recaudación del impuesto (Bravo, 2018, p. 15; Zolezzi, 1983, p. 27).

El salto definitivo en el Perú hacia un modelo impositivo indirecto diseñado bajo la técnica del valor añadido vino con la entrada en vigor del Decreto Legislativo N° 190¹⁸, el 1 de enero de 1982. A partir de dicho momento, el marco jurídico del IGV ha ido evolucionando cada cierto tiempo hasta llegar al Decreto Legislativo N° 821¹⁹ que nos rige actualmente²⁰ (Bravo, 2018, p. 16).

Ahora bien, si bien es cierto que el legislador peruano utilizó la técnica del valor añadido para la estructura de su imposición general al consumo, el cual fue concebido y desarrollado en Europa, optó por cambiar la denominación del impuesto adoptada en Europa (Impuesto sobre el Valor Añadido), llamándolo “Impuesto General a las Ventas”.

De acuerdo con Villanueva (2023, p. 37), la denominación del IVA prepondera o enfatiza el gravamen al valor añadido neto que cada agente económico incorpora a la cadena de valor, mientras que la denominación del IGV se enfoca en el hecho gravado de las ventas; agregando además que, de acuerdo con Cosciani (1969, pp. 2-3), al aludir únicamente a las ventas y no a los servicios (hecho gravado que actualmente es considerado el más relevante), es una prueba manifiesta de la escasa o nula reacción que tiene el legislador frente a las nuevas formas y tendencias de hacer negocios o actividades económicas, más aún cuando nos encontramos inmersos en un contexto creciente de la economía digital.

¹⁶ Este Decreto Ley fue concebido como parte de la transición del modelo impositivo indirecto distorsivo que tenían los impuestos vigentes hasta ese entonces, hacia un modelo impositivo indirecto bajo la técnica del valor añadido.

¹⁷ Cabe señalar que, al igual que lo ocurrido en Europa hasta antes de la introducción del IVA, los impuestos al consumo establecidos hasta ese entonces en el Perú no tenían como núcleo el principio de neutralidad, ocasionando importantes distorsiones en las decisiones de los agentes económicos en los diversos mercados. Los antecedentes más relevantes de estos impuestos indirectos distorsivos fueron el Impuesto a los Timbres Fiscales, que estuvo vigente hasta finales de 1972, y el Impuesto a las Ventas.

¹⁸ Publicado el 15 de junio de 1981.

¹⁹ Publicado el 23 de abril de 1996

²⁰ Los cambios posteriores al Decreto Legislativo N° 821 son consolidados a través del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF y publicado el 15 de abril de 1999.

Hacemos hincapié en esto último ya que, a pesar de ser la principal fuente de ingresos del Estado Peruano que le permite financiar el gasto público orientado al bienestar común de la sociedad, y de ser uno de los dos pilares fundamentales del sistema tributario peruano, siendo el impuesto a la renta (IR) el otro pilar, no se ha efectuado aún una reforma estructural e integral que perfeccione el marco jurídico del IGV establecido en 1996 y se adapte a las nuevas formas de hacer negocios, que permita preservar de mejor manera la neutralidad en las decisiones de los agentes económicos y las características técnicas de un IVA bien diseñado.

Tabla 2

Principales Ingresos del Estado Peruano: 2015-2022 (En millones de soles).

Concepto	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
I. Principales Ingresos Tributarios del Gobierno Central								
Imp. General a las Ventas	51 668	52 692	54 643	60 666	63 504	55 379	78 098	88 305
Imp. a la Renta	34 745	37 214	36 755	41 598	44 015	38 167	54 877	69 922
<i>Empresas</i>	<i>20 360</i>	<i>20 249</i>	<i>20 285</i>	<i>24 440</i>	<i>25 136</i>	<i>19 326</i>	<i>33 687</i>	<i>46 842</i>
<i>Personas Naturales</i>	<i>11 137</i>	<i>11 760</i>	<i>13 008</i>	<i>13 598</i>	<i>14 744</i>	<i>13 182</i>	<i>16 765</i>	<i>18 325</i>
<i>No Domiciliados</i>	<i>3 248</i>	<i>5 205</i>	<i>3 462</i>	<i>3 560</i>	<i>4 135</i>	<i>5 658</i>	<i>4 425</i>	<i>4 755</i>
Imp. Selectivo al Consumo	5 495	5 902	6 315	6 860	8 216	6 920	9 138	9 026
Imp. Temporal a los Act. Netos	3 697	4 300	4 585	4 953	5 176	4 764	5 926	6 302
Imp. Especial a la Minería	208	236	638	770	545	430	1 802	1 608
Régimen Único Simplificado	179	185	140	133	135	93	109	114
Otros Ingresos	4 172	3 596	3 390	4 737	5 797	3 395	8 357	3 278
II. Principales Ingresos No Tributarios								
Regalías Mineras	199	206	261	267	586	314	931	137
Regalías Mineras Ley N.º 29788	352	520	809	980	883	889	2 641	2 065
Gravamen Especial a la Minería	344	102	66	88	40	16	199	168

Notas:

1. No se detalla la totalidad de los recursos financieros del Estado Peruano, se enfoca solamente en los principales.
2. Se refleja la recaudación bruta, sin considerar devoluciones.
3. Salvo el año 2020, donde la recaudación del IGV disminuyó por la crisis originada por la pandemia de la covid-19, la recaudación del IGV ha ido aumentando sosteniblemente con el paso de los años.

Adaptado de: Nota Tributaria – SUNAT (2023)

Como podemos observar en la Tabla 2, el Impuesto General a las Ventas (IGV) es considerado en la actualidad el principal²¹ recurso financiero para el Estado clasificado como un impuesto de

²¹ Se observa la misma tendencia en los países latinoamericanos y del caribe (Corbacho et al., 2013, p. 240).

naturaleza indirecta²², cuyo principio fundamental es la neutralidad y tiene como finalidad es establecer un gravamen a la riqueza de las personas que se manifiesta a través del consumo de bienes y servicios, siendo que los diversos agentes económicos van aplicando y trasladando la carga económica del impuesto a lo largo de la cadena de producción y comercialización de dichos bienes y servicios, hasta que finalmente recaiga en el consumidor final (Bravo, 2018, pp. 17-18; Villegas, 2001, p. 665).

1.3. La estructura técnica del valor añadido (IVA) en la imposición general sobre el consumo

Habiendo analizado el contexto histórico internacional en el que surge la imposición plurifásica no acumulativa, la cual incorpora en su estructura la técnica del valor añadido (IVA), y dejando claro que es el tipo de imposición indirecta general sobre el consumo que mejor guarda relación con el principio de neutralidad económica, sin afectar el nivel de recaudación tributaria para los países, vamos a analizar las diferentes formas en las que la técnica del IVA se puede estructurar para calcular el impuesto. En ese sentido, la doctrina especializada refiere que existen dos métodos diferenciados en su estructura, los cuales son el método de adición y el método de sustracción (Cosciani, 1970, pp. 74-75; Kondratiuk, 1980, pp. 12; Macarro, 2015, pp. 206).

1.3.1. Los métodos de “adición” y “sustracción” en la técnica del IVA

Con relación al método de adición, cada parte interviniente determina el valor añadido que brinda a la cadena de valor, sumando todos los factores que utilizó, como por ejemplo la mano de obra, rentas, beneficios, alquileres, entre otros. Sobre la suma total de estos factores se aplicará la alícuota del impuesto y determinará el importe a pagar al fisco. (Alva, 2011, p. 2; Cosciani, 1970, p. 75; Macarro, 2015, p. 206).

Pavez (2005, p. 28) y Macarro (2015, p. 206) afirman que este método del IVA no es utilizado por prácticamente la totalidad de los países debido a las complicaciones que su diseño ocasiona en el control administrativo del impuesto, afectando incluso su simplicidad y practicidad cuando el legislador establece tasas impositivas del impuesto diferenciadas según el tipo de bien o servicio,

²² Plazas (2001, p. 87-88) sostiene que a pesar de las diversas críticas que existen en la doctrina especializada sobre la validez de la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, sigue siendo muy útil, y sobre todo desde la perspectiva de las finanzas de los Estados. Esta reflexión la podemos corroborar al analizar el Marco Macroeconómico Multianual (MMM) que el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) publica y actualiza cada cierto tiempo, donde reiteradamente utiliza esta clasificación para clasificar a diversos impuestos, entre otros, al IGV.

además de presentar un escaso dinamismo de ajuste en su esquema para solucionar posibles desgravámenes en operaciones económicas internacionales.

Respecto al método de sustracción, cada contribuyente determina el valor añadido restando de la totalidad de sus ventas realizadas, todas las compras efectuadas. Sobre esta diferencia se aplicará la alícuota correspondiente y se determinará el importe a pagar al fisco. Este método es utilizado como punto de partida por parte de los países para diseñar su impuesto general al consumo, siendo que a su vez tiene dos variantes: sustracción sobre base real, o también denominada base efectiva, y sustracción sobre base financiera (Alva, 2011, pp. 2-3; Cosciani, 1970, p. 75; Macarro, 2015, p. 206).

1.3.2. El método de sustracción: Sobre “base real” o “base financiera”

En cuanto a la base real, existen dos perspectivas para ser analizada: la primera se encuentra referida a decisión del legislador para delimitar el tipo de compras sobre el que se admitirá la deducción del crédito, mientras que la segunda se encuentra relacionada con el momento en el que entra a operar el mecanismo de deducción en la técnica del IVA (Emilfork, 1999, pp. 32-33).

La primera perspectiva nos señala que solamente se podrá deducir como crédito en la técnica del IVA, el impuesto generado por la compra de bienes que serán incorporados de manera física o visible al bien producido; de este modo, todas las compras que el agente económico realiza en su etapa, pero no se incorpora de manera física o visible en el bien producido formará parte de la base para determinar el impuesto (Cosciani, 1970, p. 78; Emilfork, 1999, pp. 32-33).

Por otro lado, la segunda perspectiva²³ nos señala que la determinación del impuesto a pagar se realiza sobre el resultado obtenido de la diferencia entre las ventas efectuadas en un determinado periodo y las compras que fueron necesarias para lograr dichas ventas, no siendo relevante el periodo en que ocurrieron las referidas compras. De este modo, la neutralidad del impuesto se logrará a través del mecanismo de deducción únicamente y recién cuando las compras hayan sido efectivamente incorporadas al proceso de producción o comercialización que devinieron en las ventas realizadas del mes. Esta modalidad permite identificar de manera certera el valor añadido

²³ Esta comprensión de lo que significa la base real y la base financiera es la que ha sido utilizada por el Tribunal Fiscal Peruano, desde su Resoluciones N° 791-4-1997, 7164-2-2002, 417-3-2004, 7015-2-2007, 3461-3-2009, 4488-3-2015, entre otras.

que cada agente económico ha incorporado en la cadena de valor, sin embargo, su aplicación resulta sumamente compleja debido a que requiere un seguimiento minucioso y detallado de las compras incorporadas al proceso productivo y de comercialización (Alva, 2011, pp. 2-3; Cosciani, 1970, p. 76; Kondratiuk, 1980, p. 13; Macarro, 2015, pp. 206).

Con relación a la base financiera, esta se determina sobre la diferencia obtenida entre las ventas y las compras realizadas en un mismo periodo; y sobre el resultado obtenido se aplica la alícuota del impuesto. La propia naturaleza de esta modalidad implica reconocer la deducción inmediata del impuesto pagado en las compras realizadas, a pesar de que su incorporación al proceso productivo y de comercialización se realice en periodos futuros. Esta modalidad es menos congruente con la neutralidad económica²⁴ y el propio concepto del valor añadido debido a que no exige una vinculación directa entre las compras y las ventas realizadas (se genera una desvinculación entre el débito y el crédito fiscal en un periodo), sin embargo la ventaja fundamental que ofrece, y el motivo por el que su uso se ha generalizado por todos los países en el mundo es que supera la dificultad en su aplicación advertida en el método de base real; cabe señalar que esta modalidad contiene dos variables: base financiera en base contra base o base financiera en impuesto contra impuesto²⁵ (Alva, 2011, p. 3; Cosciani, 1970, pp. 76-79; Emilfork, 1999, p. 34; Kondratiuk, 1980, p. 14; Lopez, 1975, p. 44).

1.3.3. Las variables de la base financiera: “base contra base” o “impuesto contra impuesto”

Con relación a la variable “base contra base”, el impuesto se calcula aplicando la alícuota del impuesto sobre el resultado de restar el total de las ventas y las compras realizadas en un mismo periodo. Por otro lado, en la variable “impuesto contra impuesto”, la alícuota del impuesto se aplica de manera independiente sobre el total de las ventas y sobre el total de las compras realizadas en un mismo periodo, obteniendo así un débito y un crédito fiscal, y la diferencia entre ambos

²⁴ Es importante la conclusión de Emilfork (1999, p.34), cuando afirma que, en caso el legislador haya optado por la variante de “base financiera” para la técnica del IVA, es fundamental que sea complementado con normas jurídicas que regulen los cambios de afectaciones posteriores de los bienes que otorgaron crédito, la falta de regulación jurídica de estas situaciones implica que los agentes económicos no se encuentren en la obligación de ajustar estas situaciones.

²⁵ Zolezzi (1983, pp. 25-26) utiliza otras denominaciones para clasificar al IVA desde la perspectiva del cálculo del impuesto: con crédito fiscal y sin crédito fiscal. Con relación al método del “crédito fiscal”, el autor señala que el impuesto se va determinando sobre el valor venta del bien vendido. Cuando se liquide el impuesto a pagar al fisco, se suma todo el impuesto generado por sus ventas (débito fiscal) y lo restará contra el impuesto total pagado en sus compras. Con relación al método “sin crédito fiscal”, el impuesto a pagar se determina aplicando la alícuota del impuesto sobre el valor añadido en cada etapa de la cadena de valor; siendo que este método prácticamente no ha sido usado por los países cuando han diseñado sus impuestos. Cabe señalar que ambos métodos permiten que la técnica del IVA guarde relación con el principio de neutralidad, al igual que ocurre en la otra denominación que establece las variables “base contra base” e “impuesto contra impuesto”; sin embargo, la preferencia de uno u otro dependerá del logro de otros objetivos, como la facilidad en el control y verificación del impuesto repercutido en cada etapa de la cadena de valor.

conceptos será el impuesto a pagar en el periodo. La principal diferencia entre ambas variables se origina en escenarios donde el legislador establece tasas diferenciadas para bienes y servicios, siendo que la variable de “impuesto contra impuesto” brinda mayores ventajas²⁶ para controlar, administrar y recaudar el impuesto (Alva, 2011, p. 3; Cosciani, 1970, p. 77; Chávez, 2012, p. 88; Córdova; 2006, pp. 1048-1049; Emilfork, 1999, pp. 31-32; Kondratiuk, 1980, pp. 15-16).

Adicionalmente, la doctrina también ha clasificado la técnica del IVA, considerando el tratamiento e impacto que tendrá sobre los bienes de capital, de este modo se clasifica en: tipo consumo²⁷, en el cual se admite la deducibilidad inmediata total, es decir en el mismo periodo de compra, del impuesto pagado en la adquisición de cualquier tipo de bienes; tipo renta, en el cual se admite la deducibilidad del impuesto pagado en la adquisición de bienes de manera paulatina conforme se vaya depreciando el bien de capital, es decir, utilizando en la actividad empresarial; y tipo producto, en el cual se admite únicamente la deducibilidad del impuesto pagado en los insumos, mas no el correspondiente a los bienes de capital adquiridos (Due, J. citado en Zolezzi, 1983, p. 25; Emilfork, 1999, pp. 34-35; Sáenz, 2003, p. 354-355).

Considerando lo señalado anteriormente, el Tribunal Fiscal peruano ha utilizado preferentemente la clasificación desde el punto de vista del cálculo del impuesto para definir cuál es la estructura técnica del IGV, afirmando en reiterada jurisprudencia²⁸ que este impuesto *“constituye un tipo de imposición al consumo estructurado bajo la técnica del impuesto al valor añadido, con el método de sustracción sobre base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, con deducciones amplias e inmediatas y de liquidación mensual”*²⁹. Cuando el Tribunal Fiscal refiere que el IGV peruano admite *“deducciones amplias e inmediatas”*, ha señalado³⁰ que puede utilizarse el crédito fiscal en el periodo de todas las adquisiciones que forman parte de la cadena de valor, y no solamente de aquellas que forman parte del bien de manera física. En otras palabras, se admite el uso del crédito fiscal generado en todas las compras relacionadas en la

²⁶ La variable donde existe el débito y el crédito es la más utilizada por los países en el diseño de su impuesto (Emilfork, 1999, p. 32).

²⁷ Emilfork (1999, p. 35) afirma que la venta o cambio de afectación de los bienes de capital toman especial relevancia cuando se ha optado por el tipo consumo.

²⁸ Como por ejemplo las Resoluciones N° 791-4-1997, 7164-2-2002, 417-3-2004, 7015-2-2007, 3461-3-2009, 4488-3-2015, entre otras.

²⁹ Existe consenso entre la conclusión del Tribunal Fiscal y la doctrina nacional del IGV (Alva, 2011, p. 2; Bravo, 2018, p. 17; Chávez, 2012, p. 88; Chirinos, 2009, pp. 71-72; Luque, 2003, p. 100; entre otros).

³⁰ En diversa jurisprudencia, como por ejemplo las Resoluciones N° 7164-2-2002, 417-3-2004, 7015-2-2007, 3461-3-2009, 4488-3-2015, entre otras.

producción del bien o servicio, implicando que el IGV, característica correspondiente al IVA de tipo consumo.

1.4. La relevancia del principio de neutralidad en la técnica del IVA

Tal y como vimos anteriormente, los efectos nocivos de la imposición en cascada en las economías de los países propiciaron la adopción generalizada de la técnica del IVA, buscando atenuar en gran medida la pérdida de eficiencia que la imposición en cascada estaba ocasionando en los mercados económicos, conllevando a reconocer como base estructural del impuesto al principio de neutralidad³¹. Tal es la relevancia de este principio en la técnica del IVA que la Unión Europea lo reconoció así en la exposición de motivos de la primera directiva del IVA (Emilfork, 1999, p. 46; Macarro, 2015, p. 223).

Un aspecto a destacar es que cuando los impuestos indirectos son configurados de manera amplia o general sobre el consumo, se busca remediar la falta de neutralidad que la imposición indirecta sobre productos específicos genera debido al limitado ámbito de aplicación que este último tipo de imposición tiene sobre las diversas operaciones que se realizan en los mercados, ocasionando que las decisiones de los agentes de económicos se vean afectadas, alteradas o direccionadas; y a su vez, permite una mejora significativa de la eficiencia recaudatoria del impuesto (Balbi, 1993, pp. 93-94; Macarro, 2015, p. 176).

Como podemos ver, la neutralidad adquiere un rol importante cuando se establecen impuestos, con especial relevancia en aquellos que son considerados indirectos, ya que deben estar diseñados de tal manera que no distorsionen las decisiones de los agentes económicos y no interfiera con la asignación eficiente de recursos económicos, buscando así el máximo bienestar social en un mercado con impuestos. Cabe señalar que cuando la doctrina especializada señala que este principio busca evitar distorsionar las decisiones de los agentes económicos, no se refiere a evitarlas totalmente, ya que la introducción de un impuesto en un mercado económico siempre afectará la neutralidad que dicho mercado tenía antes del impuesto; sin embargo, la finalidad de

³¹ El IGV, al estar estructurado bajo la técnica del IVA, tiene como núcleo fundamental para su adecuado funcionamiento al principio de neutralidad (Chirinos, 2006, p. 76).

toda política fiscal debe conllevar a mitigar o atenuar eficientemente estas afectaciones en la neutralidad de los mercados (Due, 1972, pp. 79-80).

Macarro (2015, p. 53) señala que, en el plano más amplio de la fiscalidad, la neutralidad fiscal tiene tres dimensiones de contenido preponderantemente económico: debe existir igualdad de trato a los sujetos que se encuentran en las mismas o similares situaciones³², deben eliminarse aquellas barreras económicas que distorsionen la competencia en los diversos mercados y debe permitir la libre toma de decisiones de los agentes económicos a fin de lograr una mejor asignación de recursos económicos en los mercados; siendo precisamente estas dimensiones las que, en sentido negativo, ocasionaba la imposición en cascada. De modo similar, Due (1972, p. 77), sostiene que todo sistema impositivo bien diseñado debe sostenerse en tres principios fundamentales: neutralidad económica, equidad³³ y bajos costos de control y cumplimiento tributario³⁴.

Considerando lo señalado anteriormente, la doctrina y la jurisprudencia del IVA³⁵ son uniformes al señalar que el principio de neutralidad es el núcleo fundamental para que el IVA funcione adecuadamente y que cuando éste se encuentra diseñado técnicamente sobre la variable de “impuesto contra impuesto”, esta se materializa a través del mecanismo de deducción del crédito fiscal. (Derouin y Ferreiro, citados en Luque, 2003, pp. 27-28; Villanueva, 2023, p. 169).

Sobre el crédito fiscal del impuesto, Villegas (2001, p. 689) sostiene que es el elemento esencial que distingue al impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor añadido del impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor añadido que sí es acumulativo, al permitir deducir del débito fiscal del periodo, el crédito fiscal que ya fue cargado anteriormente en las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes o servicios, evitando así el efecto no deseado de cascada en el impuesto.

³² El IVA debe estar configurado para darle un trato diferenciado al agente económico de acuerdo con el tipo de actividad empresarial que realice, sea gravada o no gravada, sólo así el impuesto puede lograr su neutralidad e impedir que motivaciones fiscales influyan en la toma de decisiones del empresario (Macarro, 2015, pp. 310-311).

³³ La equidad es muy importante en la neutralidad, ya que un impuesto debe estar estructurado para que la carga impositiva sea distribuida de manera justa y equitativa entre las personas. En ese mismo sentido, Smith (1776, pp. 746-747) postulaba que debe existir un equilibrio entre la necesidad de financiamiento de los estados y la carga impositiva que recae en las personas, carga que debe ser configurada de acuerdo con la capacidad contributiva de cada una (Due, 1972, pp. 84-85).

³⁴ Los costos de control y cumplimiento tributario, deben ser los mínimos y necesarios para que, tanto los agentes económicos como la Administración Tributaria, operen adecuadamente en el ámbito de aplicación de los impuestos (Due, 1972, p. 77).

³⁵ Como por ejemplo en el considerando 55 de la Sentencia 2288/2013 del Tribunal Supremo Español, considerando 15 de la Sentencia 50/87 del Tribunal de Justicia Europeo, considerando 16 de la Sentencia C-62/93 del Tribunal de Justicia Europeo, entre otros.

En ese mismo sentido, Luque (2003, p. 175) sostiene que el crédito fiscal del impuesto constituye la parte esencial del mismo, debido a que permite que el impuesto cumpla con su principio fundamental de neutralidad, evitando así que los diversos mercados económicos se contraigan o compitan en desigualdad de condiciones por las distorsiones en la estructura de precios que pueden surgir a lo largo de la cadena de producción y distribución; pero también le permite al Estado recaudar el impuesto de manera proporcional en cada etapa de la cadena de valor, evitando así la confiscatoriedad del impuesto (bien jurídico que en el caso peruano se encuentra recogido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú), el incumplimiento total del pago del impuesto, así como también asegurar que la incidencia económica del impuesto recaiga solamente en el consumidor final.

Por su parte, Villanueva (2014, pp. 292, 294) señala que, considerando que la finalidad del impuesto es gravar el consumo final, los consumos intermedios que forman parte de la actividad empresarial ocurridos durante las etapas intermedias de la cadena de valor deben ser neutrales al impuesto. Para que esta neutralidad funcione adecuadamente, el mecanismo de deducción del impuesto (crédito fiscal) debe iniciar con la repercusión o traslado del impuesto, para finalizar con la deducción de este (Villanueva, 2023, pp. 26-27).

De este modo, la neutralidad del impuesto se materializa jurídicamente a través del mecanismo de deducción del crédito fiscal que opera de la siguiente forma: en primer lugar, se establece como obligación legal la discriminación del impuesto respecto del valor del bien o servicio en el comprobante de pago, con la finalidad de que las partes intervinientes de las cadenas de valor tengan pleno conocimiento del importe del impuesto que repercute en cada etapa. A su vez, también se establece como obligación legal el traslado³⁶ y deducción del impuesto a lo largo de las etapas de las cadenas de valor, hasta llegar al consumidor final quien será el que asuma la carga económica del impuesto (Villanueva, 2023, pp. 26-28).

Sin embargo, estas obligaciones legales no son suficientes por sí mismas para consagrar el principio de neutralidad en el IGV diseñado bajo la técnica del IVA – impuesto contra impuesto - , por lo que este derecho de deducción del crédito fiscal se encuentra sujeto al cumplimiento de requisitos sustanciales y formales que el legislador ha establecido en el ordenamiento jurídico del

³⁶ El traslado del IGV se encuentra establecido como obligación legal en el artículo 38° de la Ley del IGV.

impuesto. Los requisitos sustanciales buscan preservar la neutralidad del impuesto desde la perspectiva de igualdad de trato, estableciendo prohibiciones al derecho de deducción cuando las compras que otorgan dicho crédito fiscal son destinadas a fines ajenos a la propia actividad empresarial gravada, evitando así cambios intencionados de las decisiones empresariales únicamente por motivaciones de índole fiscal (Macarro, 2015, pp. 310-311).

Por otro lado, los requisitos formales no se encuentran relacionados con la preservación de la neutralidad. Cabe señalar que, en el espectro más amplio de la política tributaria, la neutralidad no representa el único objetivo a lograr por parte de los estados, aceptándose ciertas disposiciones que de una manera u otra afecten a la neutralidad, pero que permitan obtener unos mayores beneficios, como por ejemplo el establecimiento de requisitos que permitan obtener un mayor control y nivel recaudatorio del impuesto, sobre todo en economías donde predomina la informalidad (Balbi, 1993, p. 94).

Habiendo comprendido la importancia de la neutralidad en los impuestos indirectos generales al consumo diseñados bajo la técnica del IVA y cómo ésta se materializa operativamente, es importante tener en cuenta que este tipo de imposición tiende a tener una mayor regresividad que la imposición directa, ya que su impacto efectivo será mayor en aquellas personas que tienen pocos o bajos ingresos, en comparación con aquellos que tienen altos ingresos; entrando a tallar las exoneraciones tributarias como el instrumento de política fiscal más utilizado para combatir esta problemática³⁷ (Corbacho et al., 2013, pp. 247, 252-253, 264).

Al respecto, las exoneraciones³⁸ o inafectaciones legales en el IVA afectan directa y severamente la neutralidad del impuesto debido a que ocasiona una ruptura del mecanismo de

³⁷ Se afirma que las exoneraciones tributarias en la imposición al consumo son la política fiscal más utilizada por los países para disminuir la regresividad de este tipo de impuestos respecto de los ingresos, es decir, dado que los impuestos al consumo no diferencian la situación económica de los pobres con los ricos, el establecimiento de exoneraciones sobre ciertos bienes pueden ayudar a que la incidencia económica de los impuestos indirectos sea más equitativa y sea consecuente según el nivel de ingresos que las personas tienen, enfocándose en atenuar el impacto de los impuestos al consumo sobre las personas de bajos ingresos. Sin embargo, esta misma lógica ocasiona que las personas ricas también se beneficien de las exoneraciones que fueron pensadas para las personas pobres. Un ejemplo clásico de una exoneración que tiene como objetivo disminuir la regresividad de los impuestos indirectos es la exoneración de estos a los bienes que constituyen la canasta básica familiar (Corbacho et al., 2013, pp. 247, 264; Córdova; 2006, pp. 1049-1050; Macarro, 2015, p. 501-502).

La doctrina de política fiscal postula que existen dos mecanismos para evitar que las personas ricas también se beneficien de estas exoneraciones en los impuestos al consumo: el primero es que la exoneración debe estar diseñada y delimitada únicamente sobre las personas que la necesitan, para luego establecer los bienes y servicios que serán materia de exoneración; mientras que el segundo mecanismo es eliminar por completo la exoneración tributaria en el IVA como política fiscal y establecer transferencias dinerarias directas a las personas objetivo (Corbacho et al., 2013, pp. 253).

³⁸ Desde la perspectiva de la deducibilidad del crédito fiscal del IGV proveniente de las compras que se utilizan en la actividad empresarial no gravada, Chirinos (2009, p.79) distingue a las exoneraciones tributarias en plenas y limitadas. Las exoneraciones plenas admiten la recuperación del impuesto pagado en etapas anteriores, permitiendo así que el esquema de imposición no se aparte del principio de neutralidad del impuesto. Por otro lado, las exoneraciones limitadas no admiten la recuperación del impuesto pagado en etapas anteriores, ocasionando que este se incorpore

deducción en una etapa de la cadena de valor, implicando que el empresario que se encuentra en dicha etapa tendrá que incorporar la totalidad del impuesto pagado en etapas anteriores en su estructura de costos del bien o servicio producido, generando así el mismo efecto no deseado que tenía la imposición en cascada (De Juano, 1975, p. 80; Luque, 2003, pp. 180, 190; Macarro, 2015, p. 502)

Terra y Kajus (citados en Villanueva, 2023, p. 27) sostienen que el IVA diseñado bajo el método del crédito logra que los agentes económicos que forman parte de la cadena de valor y se encuentran sujetos al gravamen del impuesto, resultan “exonerados” en términos económicos del impuesto ya que la carga económica del impuesto va trasladándose hasta llegar al consumidor final (escenario neutral del impuesto en el mercado); mientras que aquellos agentes económicos que forman parte de la cadena de valor pero que por diferentes motivos terminan siendo exonerados del impuesto, terminan asumiendo la carga económica del impuesto, al no poder trasladar la carga económica de este a lo largo de la cadena de valor hasta que llegue al consumidor final (escenario no neutral del impuesto en el mercado).

Finalmente, es oportuno mencionar que estos principios no son los únicos que le resultan aplicables a los impuestos generales al consumo diseñados bajo la técnica del IVA, resaltando los principios tributarios de gravamen en el país de origen o gravamen en el país de destino³⁹, los cuales resultan aplicables en el ámbito del comercio internacional y son excluyentes entre sí. Con relación al principio de gravamen en el país de origen, implica que los bienes y servicios únicamente serán materia de imposición en el país donde se produjeron, independientemente del país al que sea exportado, en el cual no se encontrarán sujetos a gravamen. Por otro lado, el principio de gravamen en el país de destino implica que los bienes y servicios únicamente serán materia de imposición en el país donde fueron destinados, quedando así gravadas las importaciones y exoneradas las exportaciones (Barusso, 1999, p. 384; Emilfork, 1999, p. 36; Pávez, 2005, p. 10).

2. ESTRUCTURA GENERAL DE LA REGULACIÓN JURÍDICA EN EL IGV

Todo lo que se ha desarrollado hasta ahora, es decir, analizar el objetivo de gravamen que persigue la imposición indirecta general al consumo, la relevancia y las motivaciones que

dentro de la estructura de costos del bien o servicio, por lo que, en otras palabras, origina el nocivo efecto de imposición en cascada y distorsiona la neutralidad del impuesto.

³⁹ En el caso peruano, el IGV está estructurado bajo el principio de imposición en destino (Chirinos, 2009, p. 73; Luque, 2004, p. 100)

propiciaron la incorporación del principio de neutralidad como parte fundamental en la que se debe sustentar su estructura, la técnica del IVA y las diferentes modalidades que tiene su diseño; nos permite tener un mejor entendimiento de cómo opera técnicamente el IGV.

La importancia de comprender esta operatividad o diseño técnico del IGV radica en que la regulación normativa del impuesto debe ser aplicada en el marco de una interpretación jurídica tributaria de tipo finalista o teleológica del IGV⁴⁰ (Córdova, 2006, pp. 1050-1051; Emilkfork, 1999, p. 46; Luque, 2004, p. 98; Villanueva, 2023, p. 39).

Siendo así, al analizar los artículos 1°, 3°, 4, 9°, 12° y 14° de la Ley del IGV, podemos observar que el gravamen del impuesto está dirigido fundamentalmente hacia los sujetos que desarrollan actividad empresarial⁴¹ y recae sobre la suma total pactada entre las partes cuando estos realizan la venta de un bien o la prestación de un servicio⁴². Las definiciones que el legislador ha utilizado para las operaciones gravadas con el impuesto contienen conceptos que provienen del derecho civil peruano que regulan las operaciones que los agentes económicos realizan en los mercados, como por ejemplo los conceptos jurídicos civiles para bienes muebles e inmuebles (Villanueva, 2023, p. 51).

Por su parte, los artículos 18°, 19° y 38° de la Ley del IGV contienen las normas que regulan la repercusión, el traslado y la deducción del crédito fiscal del IGV a lo largo de la cadena de valor, elementos que, tal y como vimos en el apartado anterior, resultan indispensables para la materialización de la neutralidad del IGV. Finalmente, el artículo 11° de la referida Ley establece que la determinación y pago del IGV se realiza de manera mensual.

Al respecto, Villanueva (2023, p. 179), señala que las normas jurídicas que regulan los hechos gravados con el IGV y las que regulan el crédito fiscal del IGV son independientes. De este modo, el derecho al crédito fiscal del IGV no se encuentra supeditado al nacimiento de la obligación tributaria del IGV. Esta conclusión se valida cuando observamos que, mientras que el nacimiento

⁴⁰ Este razonamiento ha llevado a que un sector de la doctrina proponga la incorporación de un título preliminar en la Ley del IGV donde se desarrollen los principios, objetivos y técnica que respaldan el impuesto (Córdova; 2006, p. 1056).

⁴¹ Cabe señalar que también serán sujetos del impuesto aquellas personas que importen bienes afectos, de conformidad con lo señalado en el numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley del IGV.

⁴² El artículo 1° de la Ley del IGV ha establecido como operaciones gravadas: “*la venta en el país de bienes muebles*”, “*la prestación o utilización de servicios en el país*”, “*los contratos de construcción*” y “*la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos*”. Cabe señalar que las últimas dos operaciones gravadas podrían encontrarse dentro de los alcances de la prestación de servicios o venta de bienes, sin embargo, su configuración jurídica como operaciones gravadas independientes obedece a la intención del legislador por darle tratamientos tributarios específicos y diferenciados (Villanueva, 2014, pp. 171, 149).

de la obligación tributaria del IGV no exige la existencia o emisión de un comprobante de pago, para el derecho al uso del crédito fiscal resulta indispensable la existencia o emisión de un comprobante de pago, y además se requiere su correspondiente anotación en el registro de compras.

2.1. Perspectivas doctrinarias sobre lo que constituye el hecho gravado en el IGV

Considerando lo señalado anteriormente, es oportuno mencionar que la doctrina especializada del IGV ha desarrollado diferentes perspectivas sobre cuál es realmente el hecho gravado con el impuesto y cuál es su vinculación con el crédito fiscal del IGV:

2.1.1. El IGV como un impuesto que grava las ventas y servicios

Bajo esta doctrina jurídica⁴³, los hechos gravados con el IGV serán aquellas operaciones concretas e individualizadas que han sido establecidas en el artículo 1° de la Ley del IGV, aplicando la alícuota del impuesto sobre el valor venta total en cada operación específica que los sujetos del impuesto hayan realizado. De este modo, la configuración jurídica del IGV no establece como hecho gravado ni al consumo ni al valor añadido (Villanueva, 2023, pp. 41-42).

La determinación, liquidación y pago de la obligación tributaria contraída con el Estado se realizará al final de cada mes, momento en el que recién opera el mecanismo de deducción del crédito fiscal del IGV, compensándose contra el débito fiscal del IGV generado en el mes y logrando neutralizar el impuesto. Las relaciones jurídicas del traslado y deducción del crédito fiscal del IGV son ajenas a los hechos gravados configurados, pero resultan esenciales para que el impuesto logre su neutralidad (Villanueva, 2023, pp. 41-42).

2.1.2. El IGV como un impuesto de carácter periódico

A diferencia de la primera tesis, este postulado señala que el marco legal del IGV no se ha configurado para establecer como hecho gravado cada operación concreta. Siendo así, se sostiene que el hecho gravado está conformado por el total de las ventas y compras realizadas en el mes, por lo que, tanto el nacimiento de la obligación tributaria como la determinación, liquidación y pago de la misma, ocurren en el mismo momento, es decir, de manera periódica mensual. De este

⁴³ Esta tesis ha sido adoptada en su mayoría por la doctrina especializada (Villanueva, 2014, p. 30).

modo, la configuración jurídica del IGV establece como hecho gravado al valor añadido (Villanueva, 2023, pp. 42-43).

Esta doctrina implica que el crédito fiscal del IGV es un elemento para la configuración del hecho gravado con el impuesto y deja de ser un mero mecanismo de deducción (Villanueva, 2023, pp. 42-43).

2.1.3. El IGV como un impuesto que grava el consumo

Este presupuesto busca concordar la finalidad económica del IGV - que la carga impositiva recaiga sobre el consumidor final – con la configuración jurídica del impuesto. De este modo, se sostiene que el hecho gravado se origina en la última etapa de la cadena de valor, es decir cuando el bien o servicio llegue al consumidor final, de este modo, los agentes económicos que participan en las etapas intermedias no se verán afectados en términos económicos con el IGV gracias a la traslación y deducción del impuesto pagado en etapas anteriores (Villanueva, 2023, p. 44). A raíz de esta premisa general, esta perspectiva se subdivide en otras tres:

- El IGV como un impuesto general sobre el consumo: Esta teoría sostiene que la obligación tributaria nace únicamente cuando se materializa la venta o servicio al consumidor final. De este modo, el impuesto pagado por los agentes económicos que participan en las etapas intermedias de la cadena de valor constituye un mero pago a cuenta de la obligación principal que nace con el consumidor final (Villanueva, 2023, pp. 44-45).
- El IGV tiene dos presupuestos de hecho: Esta teoría sostiene que existen dos presupuestos de hecho, el formal y el sustancial. El formal se encuentra relacionado con los hechos gravados concretos establecidos en el artículo 1° de la Ley del IGV, mientras que el sustancial se encuentra relacionado con la finalidad del impuesto, es decir, el gravamen del consumo final (Villanueva, 2023, p. 45).
- El presupuesto de hecho del IGV se va configurando de manera sucesiva: Esta teoría sostiene que el presupuesto de hecho debe ser analizado desde la perspectiva de la cadena de valor completa, de este modo, conforme vayan sucediendo sus etapas se irá configurando el presupuesto de hecho, hasta llegar al consumidor final (Villanueva, 2023, p. 45).

2.1.4. El IGV como un procedimiento de recaudación

Este presupuesto sostiene que la ruptura existente entre la finalidad económica del IGV y su regulación jurídica nos lleva a la conclusión de que este impuesto es un procedimiento establecido para recaudar, y se encuentra conformado por un conjunto de instituciones jurídicas⁴⁴ que interactúan entre sí, de manera tal que los agentes económicos que participan en cadena de valor tendrán la única función de recaudar el impuesto en su etapa correspondiente, hasta llegar al consumidor final, sobre quien recaerá la carga económica del impuesto. Esta teoría implica que no exista hecho gravado en el impuesto y el IGV debe ser entendido como un mecanismo de recaudación tributaria que permite incidir económicamente en el consumo final (Villanueva, 2023, pp. 46-47).

2.1.5. Conclusión

Compartimos la perspectiva en la que se aprecia al IGV como un impuesto que grava operaciones concretas como las ventas y servicios, ya que debe diferenciarse la finalidad económica del IGV (establecer un gravamen al consumo final) de la configuración jurídica que el legislador ha establecido para llegar a dicha finalidad. De este modo, el hecho gravado en el IGV está conformado, en términos generales y con carácter instantáneo, por la venta de bienes o prestación de servicios, entendidos como operaciones específicas, sin importar si estas operaciones han generado valor añadido o logran desembocar en un consumo final.

Además, como vimos anteriormente, las normas que regulan el crédito fiscal del IGV son independientes y ajenas a las que regulan los hechos gravados con el IGV, motivo por el cual entendemos que el primero entra a operar de manera posterior a la configuración del hecho imponible como mecanismo de compensación para efectos de determinar, liquidar y pagar la obligación tributaria generada con el Estado, la cual es realizada de manera mensual, permitiendo así materializar la neutralidad del impuesto.

3. SITUACIÓN JURÍDICA ACTUAL DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV

Como hemos visto en el apartado anterior, el rol dogmático del crédito fiscal del IGV puede ser comprendido como un elemento para la configuración del hecho gravado, como un mecanismo de deducción para la determinación periódica del impuesto o como un mecanismo de reembolso de

⁴⁴ El autor alude al hecho gravado, el crédito fiscal y la traslación del crédito fiscal.

los pagos a cuenta realizados antes del nacimiento de la obligación tributaria. La asunción de una postura u otra tendrá impacto en la comprensión de la naturaleza jurídica del crédito fiscal (Villanueva, 2014, p. 293).

Cuando se asume que el crédito fiscal forma parte de la configuración del hecho gravado, Villanueva (2014, p. 293) afirma que esta postura generaría una problemática jurídica sin solución, dado que el IGV, al ser un tributo cuya sujeción nace directamente de la Ley, no se puede incorporar en su estructura jurídica un concepto que puede ser utilizado de manera discrecional por el sujeto del impuesto, como es el crédito fiscal.

Por otro lado, si se asume que el crédito fiscal actúa como mecanismo de deducción para la determinación periódica del impuesto, Villanueva (2014, p. 293) afirma que se configura un derecho de crédito particular donde el acreedor es el sujeto pasivo que pagó el IGV y el deudor es el Estado⁴⁵. De este modo, el deudor se encuentra en la obligación legal de compensar o devolver el impuesto, siendo que en el caso peruano no se admite la solicitud de reembolsar el crédito no utilizado, debiéndose arrastrar en periodos futuros hasta agotarlo⁴⁶ (Villanueva, 2023, pp. 48-49).

En la misma línea, Macarro (2015, p. 278) señala que la deducción que forma parte de la técnica del IVA configura un auténtico derecho de crédito que el empresario sujeto con el impuesto tiene contra el Estado, en la medida que vaya realizando operaciones de compra gravadas con el impuesto, apreciándose como un derecho independiente. Además, señala también que su esencia y nacimiento se separa de las operaciones económicas gravadas que realiza el empresario, aunque resulten necesarias para la concreción de estas, debido a que este derecho proviene de la repercusión del impuesto generado en una operación de venta gravada realizada por un tercero.

Faundez (2012, p. 7), asumiendo que el crédito fiscal actúa como mecanismo de deducción para la determinación periódica del impuesto, analiza la naturaleza jurídica del crédito fiscal en el IVA chileno⁴⁷, indicando que, a modo de antecedentes, la doctrina especializada ha manejado dos

⁴⁵ El autor cita textualmente a Casado (1979, p. 605) quien afirma que la tesis que sostiene que la naturaleza jurídica del crédito fiscal es la de un verdadero derecho de crédito es ampliamente aceptada en la doctrina especializada.

⁴⁶ En diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como las Resoluciones N° 228-2-97, 918-3-97, 39-4-2002, 269-4-2001, 15-5-2004, se concluye que el crédito fiscal únicamente podrá ser utilizado contra el débito fiscal que se genere a partir del mes en que se genera dicho crédito en adelante, hasta agotarse.

⁴⁷ Cabe señalar que la técnica del IVA chileno tiene la misma estructura que el IGV peruano, vista desde la perspectiva de la metodología para calcular el impuesto (Faundez, 2012, p. 6).

alternativas soportadas en el derecho común para definir su naturaleza jurídica: que se trata de un derecho personalísimo o que se trata de un derecho personal o de crédito que puede transferirse.

Faundez (2012, p. 9) critica las dos corrientes debido a que se encuentran enmarcadas dentro de lo que se considera en la actualidad como derecho subjetivo que a su vez se divide en dos: privados y públicos.

Sobre los derechos subjetivos privados, los clasifica en personalísimos o patrimoniales; no obstante, concluye que resulta completamente carente de sentido analizar la naturaleza jurídica del crédito fiscal del IVA en esta categoría debido a que esta teoría desarrolla contenido que son propios del derecho privado. En ese sentido, el Estado no tiene la calidad de deudor, dado que el sujeto del impuesto en ningún momento tiene la facultad de determinar el crédito fiscal a su discrecionalidad, ni imputarlo a un concepto distinto que las leyes no hayan regulado. La única aproximación a un derecho subjetivo privado surge cuando el sujeto del impuesto reclama la devolución de un pago indebido o en exceso, pero este escenario resulta completamente ajeno y posterior a la determinación del impuesto (Faundez, 2012, pp. 9, 11, 12)

Sobre los derechos subjetivos públicos, Faundez (2012, p. 13) sostiene que se refieren a aquellos institutos jurídicos que regulan las relaciones entre los individuos y el Estado, por lo que también resulta carente de sentido analizar la naturaleza jurídica del crédito fiscal del IVA bajo esta categoría.

Luego de hacer una crítica sobre las corrientes tradicionales que han tratado de definir la naturaleza jurídica del crédito fiscal, Faundez (2012, p. 14) postula que el crédito fiscal debe ser analizado desde la perspectiva de los derechos objetivos, debido a que técnicamente se ha estructurado como mecanismo de deducción para la determinación periódica del impuesto, y jurídicamente forma parte de un procedimiento que tiene sus propias normas legales de estricto cumplimiento para su aplicación, el cual conlleva a la determinación del impuesto.

Habiendo analizado los postulados doctrinarios acerca de la naturaleza jurídica del crédito fiscal del IVA, es oportuno mencionar que la incorporación de este derecho de crédito en el marco jurídico del impuesto se sustenta en la técnica del IVA – impuesto contra impuesto – y busca preservar la neutralidad, al tratar de evitar que los empresarios alteren sus decisiones económicas

por motivaciones fiscales cuando el impuesto impacta directamente en los precios de los bienes y servicios como ocurría con los impuestos plurifásicos acumulativos (Macarro, 2015, pp. 281, 282, 284).

Ahora bien, en Perú el Tribunal Constitucional analizó la procedencia de una demanda de amparo relacionada con la afectación al derecho de propiedad y de igualdad, debido al desconocimiento del crédito fiscal del IGV que la Administración Tributaria hizo a un contribuyente, por haber anotado de manera extemporánea los comprobantes de pago en su registro de compras físico; determinando la improcedencia de la demanda al señalar que el crédito fiscal del IGV *“constituye un derecho de configuración legal⁴⁸, el cual se origina una vez que el contribuyente ha cumplido los requisitos formales y sustanciales establecidos en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas”* (Exp. 02547-2009-PA/TC, f. 4).

Al respecto, Bravo (2018, p. 79) afirma que el derecho al crédito fiscal no puede encasillarse en una simple obligación de tipo legal, dado que el objetivo principal de esta institución es que el agente económico sea gravado con el impuesto de acuerdo con el valor añadido que haya incorporado en su etapa en la cadena de valor y de este modo no se vea afectada su capacidad contributiva. Por otro lado, Villanueva (2014, p. 296) señala sólo los requisitos sustanciales establecidos en el Ley del IGV dan origen al nacimiento del derecho al crédito fiscal, mientras que los requisitos formales permiten exteriorizar y hacer eficaz el uso de este, una vez cumplidos.

Sobre los requisitos formales que permiten el ejercicio del derecho al crédito fiscal, Villanueva (2007, p. 300; 2023, p. 181) sostiene que tienen una función instrumental, encontrando su justificación en el mandato constitucional de la lucha contra la evasión tributaria⁴⁹, permitiendo una mejor simplificación y optimización en el control del impuesto por parte de la Administración Tributaria, pero deben ser analizados desde una perspectiva de idoneidad y necesidad de la medida.

⁴⁸ Bravo (2018, p. 108) afirma que la conclusión del Tribunal Constitucional conlleva a inferir que el crédito fiscal no forma parte del hecho gravado en el IGV, y por lo tanto se trataría solamente de un derecho de compensación de origen legal a efectos de determinar el impuesto a pagar. Asimismo, esta reflexión implica que el crédito fiscal no guarda relación directa con el principio constitucional de propiedad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

⁴⁹ De acuerdo con el Informe N.º 000040-2022-SUNAT/1V3000, la tasa de incumplimiento del IGV en el 2021 fue del 28% del IGV potencial teórico a recaudar.

Entre los diversos requisitos formales que el legislador ha establecido tenemos, por ejemplo: la restricción a la anotación y uso del crédito fiscal del IGV en un periodo no mayor a 12 meses⁵⁰ o la obligatoriedad a utilizar medios de pago en las operaciones económicas que superen un determinado importe económico⁵¹. En cualquiera de los ejemplos mencionados anteriormente, el incumplimiento de los dispuesto por las Leyes implicará la pérdida del crédito fiscal y deberá ser utilizado como costo o gasto de la empresa.

3.1. Requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal del IGV.

Como hemos visto anteriormente, en la técnica del IVA con la variable “*impuesto contra impuesto*”, el crédito fiscal es esencial para que el IGV cumpla con el principio de neutralidad, evitando así que se distorsionen las decisiones de los agentes económicos. Siendo así, el artículo 18° de la Ley del IGV establece las dos condiciones esenciales (condiciones o requisitos que se encuentran vinculados de forma inherente⁵²), que dan origen al derecho a deducir el crédito fiscal del IGV:

- a) *“Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.
(...)”*
- b) *“Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.”*

Por otro lado, resulta oportuno recordar que el Perú forma parte desde 1969 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), y por lo tanto le resulta aplicable la Decisión 599⁵³, “*Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor añadido*”. Esta norma jurídica de carácter supranacional busca lograr objetivos similares a las Directivas que aprueba la

⁵⁰ Regulado mediante la Ley N° 29215, “Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la administración tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del TUO de la Ley del IGV e ISC”, publicada el 23 de abril de 2008 y normas modificatorias.

⁵¹ Regulado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF, “T.U.O de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”, publicada el 23 de setiembre de 2007.

⁵² Conclusión que el Tribunal Fiscal ha referido mediante las Resoluciones N° 657-4-97 y 814-2-98. Villanueva (2007, p. 298) denomina al primer requisito como “intrínseco” debido a que la naturaleza del impuesto es neutral frente al empresario, por lo que las adquisiciones realizadas para la actividad comercial de la empresa permitirán el derecho al uso del crédito fiscal; mientras que al segundo requisito lo denomina como “extrínseco” debido a que el uso del crédito fiscal provenientes de las adquisiciones realizadas para la actividad comercial de la empresa sólo será válido cuando se destinen a otras operaciones que se encuentren gravadas con el impuesto.

⁵³ De acuerdo con el artículo 2° de la Decisión 635, publicada el 21 de julio 2006, la entrada en vigor de la Decisión 599 sobre los países que conforman la CAN será desde el 01 de enero de 2008.

Unión Europea en materia del IVA, orientados a armonizar la regulación jurídica en materia del IVA de los países que conforman estas comunidades (Caller, 2011, p. 21).

Así pues, esta Decisión establece en su artículo 27° que a fin de poder utilizar el crédito fiscal deben cumplirse los siguientes requisitos esenciales:

“a) Que sean necesarios para desarrollar el giro del negocio del sujeto pasivo de acuerdo con las limitaciones o restricciones que cada legislación nacional establezca.

b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto tipo valor añadido o a las operaciones sujetas al régimen de tasa cero.”

Teniendo en cuenta lo que dispone la Decisión 599, analizaremos el contenido jurídico de los dos requisitos sustanciales que originan el derecho al crédito fiscal establecidos en la Ley del IGV y las controversias que han surgido al momento de su aplicación:

3.1.1. Que las compras sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del IR

Con relación al primer requisito sustancial, y bajo una interpretación finalista, Bravo (2018, pp. 130-131) sostiene que la remisión a la LIR debe comprenderse solamente como una referencia conceptual⁵⁴, dado que los principios, reglas y técnica del IGV son diferentes a los contenidos en el IR. En ese mismo sentido, Villanueva (2014, p. 297) afirma que la razón de ser de este requisito es que solamente darán derecho a crédito fiscal aquellas adquisiciones vinculadas objetivamente con la realización de la actividad empresarial⁵⁵, no siendo relevante si el costo o gasto se ha deducido efectivamente.

Sin embargo, es una constante de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal⁵⁶, el desconocimiento⁵⁷ del crédito fiscal proveniente de erogaciones que en el sentido estricto cuantitativo no constituyen costo o gasto dentro del marco jurídico del IR. Al respecto, Luque

⁵⁴ El autor alude a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2109-4-96, donde concluyó que no se puede desconocer el crédito fiscal del IGV proveniente de un gasto que aún no se devenga, por lo que la referencia a la LIR es solamente conceptual.

⁵⁵ Padrón (citado en Luque, 2003, p. 186) afirma que debido a la evidente diferencia de las naturalezas del IGV y el IR, resulta necesario separar por completo el concepto de actividad empresarial para efectos del IGV del de sujetos con renta de tercera categoría.

⁵⁶ Mediante Resoluciones N° 10225-8-2014, 05377-1-2020, 8030-9-2020 y 5377-1-2020, entre otras.

⁵⁷ Al respecto, Villanueva (2023, p. 176) refiere que el Tribunal Fiscal ha argumentado que la limitación al derecho de deducir el crédito fluye de la propia redacción de la Ley del IGV, estableciendo que únicamente será deducible lo que es costo o gasto para efectos de la LIR.

(2003, p. 180) señala que estas situaciones se originan por la interpretación literal del primer requisito sustancial y traen como consecuencia la afectación a la neutralidad del impuesto, dado que la técnica del IVA busca que la incidencia económica del impuesto recaiga en el consumidor final y no en los agentes económicos que conforman las etapas intermedias de la cadena de valor.

De este modo, el autor sostiene que, con la finalidad de evitar que el crédito fiscal termine convirtiéndose en costo para el empresario por situaciones ajenas a la razón de ser y la técnica del impuesto, originando así una suerte de imposición en cascada, este requisito debe ser aplicado bajo una interpretación finalista y darse por cumplido en términos sustanciales, excluyendo así los límites cuantitativos que la LIR ha establecido para ciertos gastos.

Un ejemplo de cómo la interpretación literal y los referidos límites cuantitativos pueden afectar la neutralidad del IGV se puede observar cuando revisamos en la LIR la existencia de un límite cuantitativo para deducir los gastos financieros, desconociéndose como gasto el importe excedido al límite EBITDA⁵⁸; siendo que el IGV relacionado con dicho importe excedido, no será considerado crédito fiscal a pesar de que en teoría el importe excedido también se encuentra comprendido dentro de las erogaciones necesarias para la realización de actividades empresariales (Villanueva, 2023, p. 172).

Considerando las dos corrientes utilizadas para interpretar el primer requisito sustancial, es oportuno mencionar que la directriz que la Decisión 599 ha establecido para el referido requisito ha sido configurada en términos amplios, dándole énfasis a la relación que debe existir con el giro del negocio o actividad empresarial, y no se restringe a las normas del impuesto a la renta. En ese sentido, considerando que el IGV y el impuesto a la renta tienen principios, reglas y naturalezas diferentes, las limitaciones que se hayan establecido la LIR no deben ser trasladadas de manera automática al IGV como ocurre actualmente con los límites cuantitativos establecidos en la LIR, ya que pueden originarse serias afectaciones a la neutralidad del impuesto (Villanueva, 2023, p. 171).

3.1.2. Que las compras sean destinadas hacia operaciones por las que se deba pagar el IGV

⁵⁸ Regulado en el inciso a) del artículo 37° de la LIR.

Con relación al segundo requisito sustancial, Bravo (2018, pp. 131-132) señala que su configuración debe entenderse en el sentido de que las adquisiciones deben estar destinadas a operaciones gravadas con el IGV, no estando comprendidas las operaciones exoneradas o inafectas con el IGV; esto debido a la propia técnica del IGV para calcular el impuesto – técnica del IVA con el método de sustracción sobre base financiera⁵⁹ -. En esa misma línea, Villanueva (2014, p. 299) señala que la modalidad de “impuesto contra impuesto” que recoge la técnica del IGV implica que necesariamente exista una oposición entre el débito y el crédito fiscal, de este modo, el crédito fiscal solamente se originará cuando la adquisición que califica como costo o gasto para la empresa se haya destinado hacia operaciones que generen débito fiscal; resultando necesarias la configuración de reglas jurídicas que permitan determinar el crédito fiscal utilizable como tal cuando los sujetos del impuesto destinen las compras conjuntamente hacia ventas gravadas y no gravadas con el IGV.

Macarro (2015, pp. 310-311) señala que este requisito contiene en su esencia lo que se conoce en la doctrina del IVA como “principio de afectación a la actividad gravada”, el cual es elemento esencial para la preservación de la neutralidad del impuesto, estableciendo que en ningún escenario el diseño del impuesto debe permitir al empresario la deducción del crédito proveniente de cualquier tipo de compra, sino que la deducción debe permitirse en la medida que las compras sean destinadas hacia las actividades gravadas del empresario que dan valor añadido. Sólo así el impuesto puede alcanzar su neutralidad, estableciendo tratamientos tributarios diferenciados para quienes se dedican a la realización de actividades gravadas de aquellos que se dedican a la realización de actividades no gravadas, evitando el direccionamiento intencionado de las compras con fines privados utilizando como fachada la actividad empresarial y evitando influir en la toma de decisiones empresariales cuando se direcciona intencionadamente las compras hacia actividades no gravadas únicamente con motivaciones de índole fiscal.

Por otro lado, Luque (citado en Villanueva, 2014, p. 299) afirma que la configuración de este requisito en la regulación jurídica del impuesto encuentra su justificación únicamente en fines recaudatorios por parte del Estado, ya que la neutralidad del IVA no limita que el empresario pueda deducir el crédito fiscal soportado en compras que son destinadas hacia operaciones no gravadas

⁵⁹ Se entiende que el autor asume el concepto de base financiera que el Tribunal Fiscal ha utilizado en su jurisprudencia, el cual se ha comentado en apartados anteriores.

con el impuesto. No obstante, Luque (2003, p. 190) señala también que este requisito si obedece a la armonización de la técnica con la neutralidad del impuesto y que son en realidad las exoneraciones e inafectaciones legales del IVA en etapas intermedias las que afectan el adecuado funcionamiento de este requisito en el diseño del impuesto, ocasionando que el IVA adquiera las consecuencias de los impuestos plurifásicos acumulativos.

Habiendo analizado la perspectiva doctrinaria del IVA y la justificación para establecer este requisito en el diseño jurídico del impuesto, cabe realizarse la siguiente interrogante: ¿En qué momento se debe determinar el destino de la compra para dar por cumplido este requisito, en el momento que se adquirió el bien o servicio o en el momento en que se hace efectivo el destino?; al respecto, la doctrina sostiene que la propia técnica del IGV – método de sustracción sobre base financiera – nos conlleva a afirmar que cuando la Ley del IGV habla de destino, se refiere a uno potencial⁶⁰, el cual ha de determinarse en el momento de la adquisición, otorgando así el crédito fiscal de manera inmediata⁶¹ en el periodo de adquisición (Córdova, 2003, pp. 254, 257; Villanueva, 2014, p. 299).

Macarro (2015, pp. 286-287) afirma que la configuración legal de la deducción inmediata y total del crédito en el ordenamiento jurídico del impuesto es fundamental para preservar su neutralidad. Esta configuración se encuentra vinculada con el IVA clasificado como tipo consumo, y, a diferencia de los tipos renta y producto, permite lograr la neutralidad de manera más adecuada al no diferir el derecho a la deducción sobre la base de otros factores como la depreciación del bien y por lo tanto no suponer una mayor carga financiera para el empresario por motivaciones fiscales.

Ahora bien, el establecimiento del destino a operaciones gravadas como requisito sustancial que da origen al crédito fiscal del IGV indefectiblemente nos permite afirmar que en el ámbito

⁶⁰ Destino potencial a operaciones gravadas con el IGV que, de acuerdo con Villanueva (2014, p. 301) puede ser directo o indirecto. Cabe señalar que con las conclusiones de la Resolución N° 4240-3-2013, se puede inferir que el Tribunal Fiscal también considera que esta vinculación puede ser tanto directa como indirecta, siempre y cuando el destino sean operaciones gravadas con el IGV.

⁶¹ En apartados anteriores vimos que el Tribunal Fiscal ha afirmado en abundante jurisprudencia que la técnica del IGV admite deducciones inmediatas. La Administración Tributaria arriba a las mismas conclusiones mediante los Informes N° 311-2003-SUNAT/2B0000 y N° 018-2014-SUNAT/4B0000.

operacional de la empresa el destino de un bien⁶² puede cambiar hacia operaciones no gravadas con el IGV o incluso nunca se concrete su destino⁶³.

Estas situaciones son conocidas en la doctrina del IVA como cambios de destino, los cuales inevitablemente afectarán al diseño técnico del IVA - impuesto contra impuesto – y a la neutralidad del impuesto; y no se encuentran cubiertas por reglas jurídicas que permitan ajustar la proporción del crédito fiscal utilizado en exceso o en defecto⁶⁴. De este modo, considerando que la técnica del IGV admite deducciones inmediatas, y que, no existen normas ni reglas legales que obliguen en estos casos al sujeto del impuesto a devolver o restituir proporción alguna del crédito fiscal del IGV, sigue siendo aplicable la totalidad del crédito fiscal deducido en su momento (Villanueva, 2014, p. 301; Córdova, 2003, p. 259).

Sobre esta problemática, Macarro (2015, pp. 362-363) señala que la neutralidad del impuesto exige la restricción de la deducción del crédito cuando las compras son destinadas a fines ajenos a la propia actividad empresarial gravada, y que las correcciones o ajustes que se hagan al crédito deducido inicialmente se derivan de una adecuada comprensión del diseño técnico y configuración jurídica del mecanismo de deducción del impuesto.

Habiendo explicado el desarrollo doctrinario sobre el segundo requisito sustancial, traemos a colación la jurisprudencia del Tribunal Fiscal N° 04550-1-2007 donde concluye que, de acuerdo con la técnica del IGV - base financiera -, el derecho al crédito fiscal se origina desde el momento de adquisición de los bienes, momento en el que además el sujeto del impuesto debe haber determinado razonablemente que el destino potencial de dichos bienes será hacia operaciones

⁶² Un ejemplo claro es representado por los bienes de inversión o activos fijos, que, dada su naturaleza de larga duración y uso prolongado en varios ejercicios fiscales, puede llegar a ser utilizado de manera indiscriminada tanto en operaciones gravadas como no gravadas con el IGV, a pesar de que en el periodo de su adquisición ya se haya declarado la totalidad del crédito fiscal que originó.

⁶³ Cabe señalar que, si el bien que otorgó crédito fiscal es retirado del circuito empresarial de la cadena de valor, es decir, se destina a fines privados, dicha situación calificaría como un retiro de bienes gravado con el IGV (Villanueva, 2014, p. 301).

⁶⁴ Citamos textualmente a Córdova (2003; p.260): “El problema surge cuando se realizan adquisiciones en la etapa preoperativa destinadas a unas y otras operaciones y aún no existen transacciones gravadas ni exoneradas del IGV. En estos casos surge la duda si el impuesto trasladado en las adquisiciones de uso común puede ser utilizado en su totalidad como crédito fiscal. Caso contrario, cabe preguntarse ¿en base a qué operaciones podría determinarse el porcentaje. Existe pues, un vacío en nuestra legislación. No obstante, mientras éste no sea cubierto, la interpretación que más se acerca a la naturaleza del IGV, es aquella conforme a la cual, al no existir operaciones que permitan aplicar la prorratea, procede utilizar el crédito fiscal en su totalidad, por ser la posición que no transgrede la técnica de imposición sobre el valor añadido” y a Padrón (2003, p. 309): “Un problema que se mantiene a lo largo del tiempo, es el destino del crédito fiscal que se acumula en la etapa preoperativa, cuando la empresa se va a dedicar a realizar actividades gravadas y no gravadas con el impuesto, toda vez que si en el primer mes realiza sólo operaciones gravadas el íntegro del impuesto trasladado en las compras será crédito fiscal, mientras que si sólo realiza ese mes operaciones exoneradas, el íntegro del impuesto será considerado como gasto. Esta situación tiene que ser resuelta en la legislación vigente, probablemente encontrando la proporción una vez que la empresa haya realizado actividades durante todo un año, y realizando los ajustes correspondientes al término de ese periodo”.

gravadas con el impuesto; no siendo relevantes los eventos o circunstancias posteriores a este momento que ocasionen su cambio de destino.

En conclusión, dada la técnica, principios y reglas que soportan del IGV, los requisitos sustanciales constitutivos del derecho al crédito fiscal del IGV deben ser interpretados fundamentalmente bajo una perspectiva finalista, y no circunscribirse a la literalidad de la norma porque puede conllevarnos a situaciones en las que se afecte el principio de neutralidad del impuesto⁶⁵.

3.2. La regla de la prorrata como mecanismo de ajuste al crédito fiscal del IGV

De acuerdo con lo analizado hasta esta parte, tanto la doctrina como la jurisprudencia del Tribunal Fiscal coinciden en que la estructura del IGV, desde la perspectiva del cálculo del impuesto, se encuentra diseñada bajo la técnica del IVA en la metodología de sustracción sobre base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, con deducciones amplias e inmediatas y es de liquidación mensual. Por otro lado, también hemos visto que especialistas doctrinarios como Bravo (2018, pp. 131-132) y Villanueva (2014, p. 299) coinciden en que el segundo requisito sustancial que da origen al crédito fiscal del IGV responde a la propia técnica del IGV – impuesto contra impuesto –, exigiendo así que exista una vinculación entre la compra gravada y su destino a una operación gravada con el IGV.

Además, tal y como Villanueva (2014, p. 299) señala, esta configuración técnica y jurídica del IGV implica que necesariamente de establezcan normas legales que permitan determinar el crédito fiscal utilizable como tal cuando los sujetos del impuesto realicen ventas gravadas y no gravadas con el IGV⁶⁶.

Una de estas reglas, que tienen como fin esclarecer el tratamiento contable para determinar el crédito fiscal que puede utilizar como tal, es la referida a lo que se conoce en la doctrina como “método de identificación específica⁶⁷”, según el cual, cuando el sujeto del impuesto pueda identificar de manera específica o concreta que compras fueron destinados a operaciones gravadas

⁶⁵ Macarro (2015, p. 287) afirma que en la configuración jurídica de las normas que regulan el derecho del crédito, resulta tan importante la efectividad de su ejercicio como su nacimiento mismo.

⁶⁶ De acuerdo con Macarro (2015, p. 362, 395, 400), el principio de neutralidad exige que las compras destinadas a ventas no gravadas con el impuesto no formen parte del mecanismo de deducción del crédito, citando a Perrone, quien refiere que en esas situaciones el empresario adquiere la condición de consumidor final.

⁶⁷ Regulado en el numeral 6.1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV.

y a operaciones no gravadas, deberá contabilizarlas por separado a fin de poder determinar el crédito fiscal que puede ser utilizado como tal, y el crédito fiscal que deberá ser considerado como costo o gasto de la empresa (Bravo, 2018, p. 143).

No obstante, la verdadera necesidad de establecer normas jurídicas que complementen el diseño técnico y jurídico del IGV surge debido a la propia versatilidad en la forma de hacer negocios u operaciones económicas, ocasionando que se, desde la perspectiva operativa empresarial, se difumine el uso⁶⁸ que las empresas les otorgan a sus adquisiciones entre operaciones que califican como gravadas o no gravadas con el IGV⁶⁹. Estas situaciones dificultan o incluso hacen imposible que los sujetos del impuesto puedan identificar de manera exacta el destino concreto de los bienes y servicios adquiridos que otorgaron crédito fiscal, esto es: hacia operaciones gravadas con el IGV, o hacia operaciones exoneradas o inafectas con el impuesto (Bravo, 2018, p. 144).

En ese sentido, la regla de la prorrata nace como una propuesta por parte de la doctrina del IVA y la legislación comparada como un mecanismo de solución que responde a la técnica del IVA – impuesto contra impuesto – y al segundo requisito sustancial que da origen al derecho al crédito fiscal; y debe ser utilizado de manera excepcional⁷⁰, a fin de determinar, no de manera precisa pero si razonable, la proporción del crédito fiscal que puede utilizarse como tal al haberse destinado a una operación gravada con el impuesto⁷¹. De este modo, esta regla tiene como objetivo preservar la neutralidad del impuesto, buscando de manera razonable la proporcionalidad del crédito fiscal que corresponde utilizar como tal en el marco del desarrollo de actividades empresariales⁷² que generan valor añadido, es decir que se encuentren gravadas con el impuesto, y a su vez, excluyendo aquellos conceptos incidentales o no habituales que no forman parte de la actividad empresarial (Villanueva, 2014, pp. 353-354, 2023, pp. 195-196; Bravo, 2018, p. 144).

⁶⁸ Esta situación se conoce en la doctrina del IVA como bienes de uso mixto (Macarro, 2015, 387).

⁶⁹ Operaciones conocidas en la doctrina del IVA como operaciones comunes o mixtas (Bravo, 2018, p. 144; Villanueva, 2014, p. 356).

⁷⁰ De acuerdo con las Resoluciones N° 3741-2-2004 y N° 11709-10-2016, la regla de la prorrata sólo debe ser utilizada en casos que no se pueda identificar claramente el destino de los bienes o servicios adquiridos.

⁷¹ De acuerdo con Sáenz, (20023, p. 365), considerando la estructura del IGV, resulta inadmisibles el uso del crédito fiscal cuando la compra que lo otorgó ha sido destinada hacia ventas exoneradas o inafectas con el IGV.

⁷² De acuerdo con Villanueva (2023, p. 195), este razonamiento conlleva a separar de la regla de la prorrata aquellas operaciones que no constituyen actividades empresariales habituales en el sujeto del impuesto. Este razonamiento ha sido adoptado por el artículo 74° de la Directiva 2006/112/CE.

Esta regla se materializa operativamente en la aplicación de una fórmula matemática⁷³ que considera diversos tipos de operaciones de venta interna y externa en un determinado periodo⁷⁴, obteniendo así un coeficiente que será aplicado por única vez y de forma definitiva sobre el crédito fiscal en el mes que se realizaron operaciones comunes, a fin de determinar la proporción⁷⁵ que puede ser utilizado como tal y la proporción que deberá utilizar como costo o gasto. Esta proporción será mayor cuando la suma total de las actividades gravadas con el IGV supere a la suma total de las actividades no gravadas con el impuesto, y viceversa (Villanueva, 2014, pp. 360, 362).

Habiendo entendido la razón de ser de la regla de la prorrata en la estructura del IGV, cuándo se debe usar, y cómo se operativiza, es importante mencionar que su configuración jurídica tuvo un punto de quiebre en el Perú respecto de la forma de interpretación su aplicación, esto es, antes y después del 1 de octubre de 2018, momento en el que entró en vigor del Decreto Legislativo N° 1395⁷⁶.

Antes de la entrada en vigor del referido Decreto, la principal controversia de la aplicación de la regla de la prorrata surgía de dos interpretaciones contrarias que diversos sectores tenían sobre el artículo 23° de la Ley del IGV.

Por un lado, la Administración Tributaria (SUNAT) consideraba en sus acciones de fiscalización que la regla de la prorrata debía tener impacto en el crédito fiscal de 12 meses consecutivos (contando desde el primer mes en el que se verifica la realización de operaciones comunes), independientemente de si en los 11 meses posteriores se hayan realizado operaciones comunes o no. Argumentaba que este criterio de aplicación fluía de la propia mecánica del IGV (base financiera - impuesto contra impuesto).

⁷³ Regulado en el artículo 23° de la Ley del IGV y el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV. La fórmula matemática se resume en lo siguiente:

$$\text{Coeficiente} = \frac{\text{Operaciones gravadas (últimos 12 meses)} + \text{Exportaciones (últimos 12 meses)}}{\text{Operaciones gravadas (últimos 12 meses)} + \text{Exportaciones (últimos 12 meses)} + \text{Operaciones No Gravadas (últimos 12 meses)}} \times 100$$

* Últimos 12 meses incluye el mes donde se utilizará la regla de prorrata.

⁷⁴ De acuerdo con Macarro (2015, pp. 399-400), la adopción en la fórmula de conceptos cuantitativos relacionados con los ingresos obedece a la practicidad y sencillez en su uso para poder determinar el impuesto a pagar.

⁷⁵ Cabe señalar que de la lectura a las normas jurídicas que regulan la prorrata del crédito fiscal del IGV, podemos observar que el coeficiente determinado al aplicar la fórmula establecida solamente impacta en el crédito fiscal del mes en el que el contribuyente realizó operaciones comunes, no teniendo incidencia alguna en el saldo a favor del periodo anterior.

⁷⁶ Publicado el 6 de setiembre de 2018.

Por otro lado, la doctrina⁷⁷ y el Tribunal Fiscal⁷⁸ argumentaban que el IGV, al ser un impuesto de liquidación mensual, la aplicación de la regla de prorrata solamente debía impactar en aquellos meses en el que el contribuyente realizaba operaciones comunes, no debiendo afectar a aquellos meses en los que solamente realizaba operaciones gravadas con el IGV, ya que en dichos meses tiene el pleno derecho de utilizar la totalidad del crédito fiscal.

Este conflicto de interpretaciones tuvo un punto de quiebre el 31 de octubre de 2016 con la publicación de la Casación N° 9309– 2015 LIMA, donde el poder judicial le da la razón a la interpretación planteada por la doctrina y el Tribunal Fiscal, propiciando así la modificación al artículo 23° de la Ley del IGV a través del referido Decreto Legislativo N° 1395.

Ahora bien, habiéndose despejado el conflicto interpretativo sobre la aplicación en el tiempo de la regla de la prorrata a través de una modificación legislativa, es oportuno mencionar que los conceptos jurídicos que son utilizados para determinar el coeficiente de la prorrata han sido objeto de diversas críticas por la doctrina especializada del IGV debido a la deficiente configuración legal en torno al concepto de operaciones no gravadas para efectos de este mecanismo de ajuste.

La controversia surge por la definición de “operaciones no gravadas” establecida en el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, ya que las define como aquellas “comprendidas en el Artículo 1 del Decreto que se encuentren exoneradas o inafectas del Impuesto”.

En primer lugar, resulta un contrasentido aludir a “exoneradas o inafectas” debido a que si una operación se encuentra comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley del IGV (Artículo 1°), no puede encontrarse inafecta del impuesto. Es importante resaltar que el ámbito de aplicación del IGV establece una definición positiva tanto para las ventas como para los servicios⁷⁹ (Villanueva, 2023, p. 57). Esta técnica legislativa ocasiona que toda operación económica que no encaja como hecho gravado según las definiciones para ventas y servicios, se encuentren inafectas del impuesto. De este modo, la limitación del concepto de “operaciones no gravadas” solamente a las comprendidas en el artículo 1 de la Ley del IGV para efectos de la regla de la prorrata,

⁷⁷ Ver argumentos de Villanueva (2014, p. 374) y Bravo (2018, pp. 150-151).

⁷⁸ Ver la Resolución del Tribunal Fiscal N° 405-4-2003.

⁷⁹ A diferencia de España, donde utilizan una definición positiva para ventas y el método de definición residual para los servicios, ocasionando que todo lo que no encaja como hecho gravado de venta, sea considerado como servicios (Villanueva, 2023, p. 61).

ocasiona que el alcance de la regla de la prorrata no abarque aquellas operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del IGV, es decir, a las operaciones que realmente están inafectas. Por lo tanto, entendemos que este concepto solamente debe hacer referencia a las operaciones exoneradas del IGV (Bravo, 2018, p. 261; Córdova, 2003, p. 261; Sáenz, 2003, p. 363).

Villanueva (2014, pp. 365, 367, 376) sostiene que la técnica legislativa adoptada para diseñar aquellas operaciones que no deben formar parte de la regla de la prorrata es muy deficiente, agregando además que el concepto de “operaciones no gravadas” para efectos de la regla de la prorrata debe ser comprendido como aquel que abarca aquellas exoneraciones legales que guarden un nexo o vinculación con el ámbito de aplicación del IGV, como por ejemplo, que ciertas compras que hayan otorgado crédito fiscal hayan sido destinadas a la realización de operaciones exoneradas legalmente. De este modo, toda aquella operación que no tenga un vínculo con el IGV no deberá ser tomada en cuenta para efectos de la regla de la prorrata.

En conclusión, la regla de la prorrata ha sido incorporada en el marco jurídico del IGV como un mecanismo de ajuste al crédito fiscal del IGV de aplicación única y definitiva, buscando preservar el diseño técnico – impuesto contra impuesto –, el cual ha sido trasladado al plano jurídico del impuesto a través del segundo requisito sustancial regulado en la Ley del IGV; siendo que la doctrina reconoce a este mecanismo como uno de los conceptos más complejos de la materia y de los que más conflictos genera entre el sujeto del impuesto y la Administración Tributaria, por lo que es susceptible de mejoras sustanciales a fin de que guarde una mejor coherencia con la técnica y el marco regulatorio del IGV (Villanueva, 2014, p. 374; Macarro, 2015, p. 398).

3.3. El reintegro como mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal del IGV.

Al igual que la regla de prorrata, el reintegro tributario⁸⁰ surge como un mecanismo de ajuste al crédito del IVA, el cual responde a la técnica del IVA – impuesto contra impuesto – y al segundo requisito sustancial que da origen al derecho al crédito fiscal, permitiendo ajustar posteriormente de manera razonable la proporción del crédito fiscal que inicialmente se dedujo con relación a los

⁸⁰ Regulado en el artículo 22° de la Ley del IGV y en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV.

débitos fiscales que se vayan generando en periodos posteriores por el uso del bien que otorgó dicho crédito fiscal (Villanueva, 2014, p. 377, 2023, p. 199).

A diferencia de la regla de prorrata, que resulta aplicable sobre cualquier tipo de bien o servicio que sea destinado operaciones comunes, la aplicación del mecanismo de reintegro del crédito fiscal del IGV se encuentra limitado sobre los bienes depreciables adquiridos (es decir, activos fijos) que son vendidos a un precio menor antes de haber pasado dos años desde su puesta en marcha (Villanueva, 2014, p. 379). Entendemos que esta delimitación⁸¹ al campo de aplicación se encontraría justificada por razones de simplicidad para determinar el impuesto, la relevancia material en el crédito fiscal del IGV que los activos fijos otorgan y que el uso prolongado de estos en el tiempo puede conllevar al cambio constante de su destino (Macarro, 2015, pp. 362-364).

En términos concretos, este mecanismo de ajuste busca atenuar la distorsión que la venta prematura realizada a un menor precio de un activo fijo por el cual se dedujo total e inmediatamente un crédito fiscal⁸², ocasiona en el diseño técnico del IGV – impuesto contra impuesto - y la neutralidad del impuesto. Para esto, el legislador ha establecido un plazo razonable de dos años, dando por entendido que, pasado ese periodo, se entenderá que el agente económico ha acreditado adecuadamente que el activo fijo fue destinado en su totalidad a operaciones gravadas con el impuesto (Villanueva, 2014, p. 379).

Cabe señalar que el legislador también ha establecido diversas situaciones que eximen al sujeto del impuesto de aplicar este mecanismo de ajuste al crédito fiscal del IGV, como por ejemplo las destrucciones por casos fortuitos o fuerza mayor, entendiéndose que dichas situaciones inesperadas pueden ocurrir durante la actividad empresarial y que estas no representan distorsiones al principio de neutralidad del impuesto (Villanueva, 2014, p. 381).

Un aspecto importante por mencionar de este mecanismo de ajuste posterior es que, de acuerdo con su regulación en la Ley del IGV, el ajuste se realizará y tendrá impacto en el periodo en el que ocurra la situación que activa el mecanismo, por ejemplo, en el mes que fue vendido (dentro de un

⁸¹ Somos de la postura que, bajo una perspectiva amplia de cómo se encuentra estructurado el impuesto, este mecanismo debe ser aplicable a todo tipo de bien adquirido y no solamente a los activos fijos.

⁸² Es oportuno señalar que Villanueva (2014, pp. 382-383) plantea el caso en el que la venta del activo fijo se realice en un periodo menor a dos años y se encuentra exonerada del IGV (caso Amazonía). Al respecto, el autor sostiene que dicha situación configurará el reintegro tributario del IGV sobre el total del crédito fiscal deducido anteriormente; implicando además que dicha venta ya no forme parte del cálculo de regla de prorrata alguna, debido a que la neutralidad del IGV ya se consiguió a través del mecanismo de reintegro del IGV.

plazo menor a dos años), mas no en el periodo en el que se originó el crédito fiscal. Consideramos que el momento en el que se ejecuta este ajuste es adecuado debido a que la estructura del IGV admite la deducción inmediata del crédito fiscal sustentado en un destino potencial a operaciones gravadas con el IGV, no siendo razonable el ajuste “hacia atrás”, ya que ajustar el periodo en el que se originó el crédito fiscal resultaría oneroso de manera injustificada para los agentes económicos y contrario al propio diseño del impuesto.

Como podemos apreciar, a diferencia de la prorrata, el mecanismo de reintegro opera sobre la totalidad de un crédito fiscal del IGV que se originó y fue deducido en un periodo pasado, siendo que, en periodos futuros, existen situaciones que pueden trastocar o afectar la proporción del crédito fiscal que puede ser utilizado como tal. No obstante, la finalidad de ambos mecanismos es preservar el diseño técnico – impuesto contra impuesto – y la neutralidad del impuesto.

3.4. El retiro de bienes como mecanismo jurídico para lograr la neutralidad del impuesto.

De acuerdo con Villanueva (2023, pp. 103-104), considerando que el IGV tiene como finalidad gravar el consumo final y para lograr esto su regulación jurídica configura principalmente como hechos gravados las ventas o prestaciones de servicios que se vayan realizando durante las etapas intermedias de la cadena de valor, las compras que otorgaron crédito fiscal⁸³ pero que son ajenas o externas al circuito de actividades empresariales en la cadena de valor al haberse destinado a operaciones gratuitas, estarían ocasionando que el consumidor final no asuma la carga económica del impuesto. Siendo así, el retiro de bienes⁸⁴ surge como mecanismo⁸⁵ para neutralizar las distorsiones que estas situaciones ocasionan en el impuesto, configurando como operación gravada con el IGV los autoconsumos⁸⁶ o transferencias de mercaderías que no forman parte de las actividades empresariales del sujeto del impuesto, es decir, han sido destinados para fines privados.

⁸³ Tal y como señala Villanueva (2023, pp. 103-104), el mecanismo del retiro de bienes opera neutralizando el crédito que el empresario dedujo inicialmente, contra el impuesto que debe pagar al haberlo destinado a fines privados. En términos económicos, ocasiona que el empresario adquiera la condición de consumidor final.

⁸⁴ Villanueva (2023, p. 104) refiere que la doctrina del IVA ha desarrollado dos conceptos: autoconsumo interno y autoconsumo externo. El retiro de bienes se asemeja a lo que se conoce como autoconsumo externo. Por otro lado, el autoconsumo interno opera para situaciones cuando el empresario utilizó el crédito fiscal de bienes que su destino cambia de manera posterior. El autor refiere que la ley del IGV no regula el autoconsumo interno, por lo que la problemática del cambio de destino de las compras que otorgaron crédito fiscal deberá solucionarse sobre el marco jurídico establecido para el crédito fiscal del IGV.

⁸⁵ Cabe señalar que, a diferencia de la regla de la prorrata y el reintegro del IGV que impactan directamente en el crédito fiscal, el retiro de bienes no puede ser considerado como un mecanismo de ajuste al crédito fiscal del IGV dado que se trata de un hecho gravado comprendido dentro del concepto de venta.

⁸⁶ Considerando que finalidad del retiro de bienes es neutralizar distorsiones en el IGV, implica reconocer también que existen ciertos autoconsumos o transferencias gratuitas de bienes que si forman parte de las actividades empresariales del sujeto del impuesto y por lo tanto no deben ser gravadas

CAPÍTULO II: LA PROBLEMÁTICA QUE ORIGINA EL CAMBIO DE DESTINO EN EL USO CORRECTO DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV

INTRODUCCIÓN

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es uno de los pilares del sistema tributario peruano y actualmente es el recurso financiero más importante para el Estado. Este impuesto tiene como núcleo fundamental en su estructura el principio de neutralidad, según el cual el Estado busca gravar la riqueza de las personas manifestada a través del consumo, sin distorsionar las decisiones de los agentes económicos que conforman la cadena de valor.

Dado el diseño técnico del IGV – impuesto contra impuesto - la neutralidad impositiva se materializa a través del mecanismo de deducción del crédito fiscal, el cual permite que los agentes económicos deduzcan como crédito fiscal el impuesto pagado en etapas anteriores y se evite la acumulación de precios. Para deducir este crédito fiscal, los agentes económicos deben cumplir con los requisitos sustanciales y formales establecidos por el legislador.

En este capítulo se abordará la problemática identificada en torno a la falta de regulación jurídica sobre el cambio de destino de las compras realizadas en la etapa preoperativa empresarial, afectando así al diseño técnico y al principio de neutralidad del IGV.

con el impuesto. La Ley del IGV ha exceptuado a estas operaciones de ser configuradas como retiro de bienes gravados con el IGV, tales como: transformación de insumos, entregas promocionales, muestras, degustaciones, desaparición, pérdida de bienes, etc.

1. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV GENERADO EN LA ETAPA PREOPERATIVA EMPRESARIAL

1.1. La etapa preoperativa empresarial

1.1.1. Concepto de etapa preoperativa empresarial en el ámbito administrativo.

La disciplina administrativa empresarial, cuando desarrolla la doctrina de producción y operaciones, señala que las empresas que forman parte de la cadena de suministro de bienes y servicios atraviesan dos etapas o fases fundamentales durante su ciclo de vida. Estas etapas o fases son, en primer lugar, la etapa preoperativa, también conocida como fase estática, y la etapa operativa, también conocida como fase dinámica (Flores, 2016, p. 32).

La etapa preoperativa de una empresa se encuentra comprendida desde su propia concepción hasta el momento previo al inicio de sus operaciones generadoras de ingresos (etapa operativa), abarcando así dos funciones administrativas esenciales: la función de dirección y la función del control de la producción. Cabe señalar que la etapa preoperativa no se encuentra restringida a ser únicamente implementada en empresas recién constituidas o que aún no han generado ingreso alguno, sino que también puede ser implementada cuando una empresa decide ampliar sus instalaciones productivas o introducir una nueva línea de productos o servicios (Flores, 2016, p. 32).

Durante esta etapa la empresa planifica, estructura y define los aspectos fundamentales que comprenderán las cadenas de valor de producción y/o distribución de los bienes o servicios que producirá; en otras palabras, esta etapa permite que las empresas identifiquen y reúnan todos los recursos de los que pueda disponer, sean humanos, financieros, materiales, entre otros, que le resulten cruciales para un óptimo funcionamiento de las cadenas de valor, y por lo tanto, sobrevivan y tengan éxito a largo plazo. Dentro de los aspectos fundamentales que las empresas desarrollan durante la etapa preoperativa, tenemos al establecimiento de la estrategia operativa, la cual les permite identificar, integrar y unificar todas las operaciones, procesos y recursos necesarios para lograr sus objetivos y metas de corto, mediano y largo plazo. Otros aspectos fundamentales consisten en diseñar o sentar las bases esenciales del producto o servicio que se pretende producir y comercializar, la esquematización de los procesos productivos estructurales y

complementarios necesarios para la producción del bien o servicio, así como también la determinación del nivel de producción de la planta, su ubicación y distribución (Flores, 2016, pp. 33-34).

Como se puede apreciar, la rama administrativa empresarial destaca la relevancia de la etapa preoperativa en el ciclo de vida de las empresas debido a que durante esta etapa se planifica, definen los aspectos clave de la cadena de valor, así como también se reúnen los recursos clave, con la finalidad de tener una mayor garantía de generar una rentabilidad adecuada, un crecimiento sostenido y por lo tanto prosperidad a largo plazo. Cabe señalar que esta etapa no se limita solo a las empresas recién constituidas, sino que también es aplicable a empresas que deciden ampliar sus operaciones.

1.1.2. Concepto de etapa preoperativa empresarial en el ámbito jurídico-tributario.

A diferencia de la rama administrativa empresarial, donde se tiene mejor desarrollado el concepto de la etapa preoperativa, su relevancia en las empresas y en qué momento inicia y termina; en la rama jurídico-tributaria ni el Código Tributario, ni la Ley del IGV han recogido este concepto, siendo que solamente la LIR lo refiere de manera muy indirecta.

Siendo así, con la finalidad de aproximarnos a un concepto de etapa preoperativa desde la perspectiva tributaria, vamos a revisar como punto de partida lo que establece la LIR, indicando en el inciso g) del artículo 37° que las empresas pueden utilizar como gastos para ser restados contra sus rentas brutas a fin de determinar el impuesto a la renta empresarial correspondiente: *“los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo”*.

Como podemos observar, la LIR no ha definido de manera expresa el concepto de etapa preoperativa, remitiéndose solamente a señalar los gastos que son deducibles durante esta etapa; sin embargo, con la redacción literal de los gastos deducibles en esta etapa para efectos del IR podemos observar cierto aproximamiento al concepto que define la rama administrativa empresarial para esta etapa, ya que al considerar que los gastos preoperativos que se originen en la *“expansión de las actividades de la empresa”* también son deducibles, podemos observar de

manera implícita que, para efectos tributarios en el impuesto a la renta, esta etapa no se encuentra referida solamente a aquella que es establecida cuando las empresas recién se constituyen, sino que también se encuentra referida a aquella que es establecida cuando las empresas deciden expandir sus actividades.

En esa misma línea, reforzando la idea de que, para efectos tributarios en el impuesto a la renta, el concepto de etapa preoperativa también comprende a aquel en el que las empresas expanden sus actividades, la Administración Tributaria mediante Informe N.º 173-2016-SUNAT/5D0000⁸⁷, indica que los gastos preoperativos abarcan, entre otros, las erogaciones indispensables para iniciar una nueva instalación, operación, proceso o proyecto, así como también la introducción de una nueva línea de productos al mercado, siempre que se realicen en el marco de una expansión de actividades que contribuya a la generación de rentas para la empresa en el futuro⁸⁸.

Después de observar un primer acercamiento entre la rama administrativa y tributaria en relación con el alcance material de la etapa preoperativa, resulta necesario comprender el tiempo que abarca esta etapa en el ciclo de la vida de las empresas. En otras palabras, debemos definir cuándo inicia y concluye.

El artículo 21º del reglamento de la LIR otorga un mayor contenido a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37º de la LIR, indicando que se permite la deducción de los gastos preoperativos “*en el primer ejercicio*”. Al respecto, la SUNAT ha señalado en el informe N.º 173-2016-SUNAT/5D0000 que para la deducción de este tipo de gastos es indispensable que haya iniciado la producción y/o explotación de las actividades empresariales que generaron dichos gastos. Cabe señalar que en el mismo informe la Administración reconoce que el reglamento no es tan claro al definir la “*fecha de inicio de producción o explotación*”, por lo que, resulta necesario evaluar de manera conjunta para cada caso específico la documentación, información, actos u otros a fin de poder determinar y acreditar cuándo comenzó producción o explotación.

De este modo, a pesar de que la Administración Tributaria reconoce las dificultades para delimitar el tiempo que abarca la etapa preoperativa, se ha observado que sus alcances materiales

⁸⁷ Publicado el 10 de noviembre de 2016.

⁸⁸ El Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia, tales como la N.º 4971-1-2006, 11969-3-2014, 7488-3-2018, 5320-9-2021, ha concluido que las empresas en marcha pueden encontrarse en la misma situación que una empresa recién constituida cuando deciden expandir sus negocios, siéndoles aplicables la deducción de gastos preoperativos según corresponda.

son similares a los desarrollados en la doctrina administrativa, doctrina que, como hemos visto anteriormente, señala que esta etapa culmina con el inicio operativo de la empresa.

Considerando lo que ha dispuesto la LIR y su reglamento para comprender los alcances de la etapa preoperativa en el ámbito tributario, y que la Ley del IGV no ha establecido de manera expresa mayor contenido relacionado con dicha etapa, vamos a revisar las normas que regulan un mecanismo de devolución del IGV pagado por una empresa cuando adquiere bienes y servicios durante la etapa preoperativa, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en régimen que desea aplicar: el régimen de recuperación anticipada del IGV.

El régimen especial de devolución anticipada del IGV regulado por el Decreto Legislativo N.º 973⁸⁹ y su Reglamento⁹⁰, desarrolla el concepto de “*etapa preproductiva*”, estableciendo de manera expresa que esta fase comienza desde el momento en el que la empresa suscribe un acuerdo con el Estado Peruano o desde la fecha en que inicia el cronograma de inversiones, culminando en el momento que la empresa comienza a realizar operaciones de producción.

Nótese que mientras el Decreto Legislativo N.º 973 se refiere a la “*etapa preproductiva*”, la LIR hace alusión a “*período preoperativo*”, y de acuerdo con el contenido que estas normas le han dado a cada concepto, podemos afirmar que se tratan de dos conceptos sustancialmente distintos y no de una mala técnica legislativa, ya que la diferencia conceptual jurídica se puede observar en el momento en que ambas se consideran iniciadas, siendo que el concepto delimitado por este régimen especial tiene un periodo de tiempo más corto que el recogido en la LIR, incluso se podría afirmar que la “*etapa preproductiva*” que refiere dicho régimen, puede encontrarse comprendido dentro del “*período preoperativo*” de la LIR.

En el ámbito internacional rescatamos la legislación mexicana en materia del IVA⁹¹, ya que ha establecido expresamente un concepto para la etapa preoperativa, señalando que es aquella: “*en el que se realizan gastos e inversiones en forma previa al inicio de las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, a que se refiere el artículo 1o. de la presente Ley. Tratándose de industrias extractivas comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos*

⁸⁹ Publicado el 10 de marzo 2007 y normas modificatorias.

⁹⁰ Aprobado por Decreto Supremo N.º 084-2007-EF. Publicado el 29 de junio 2007 y normas modificatorias.

⁹¹ Ver Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor añadido, publicada el 29 de diciembre de 1978.

susceptibles de explotarse”. A modo de antecedente, también existe una jurisprudencia antigua mexicana donde se define a la etapa preoperativa como aquel periodo de tiempo comprendido entre la creación de la empresa, en donde se realizan actos preparatorios para poner en marcha a la misma, tales como, planificación y organización estratégica, compra de activos, contratación de personal, diseño del producto o servicio a comercializar, entre otros, hasta el inicio de operaciones (Sala Regional de Occidente del TFJFA de México⁹², citado en Távora, 2017, p.17).

En conclusión, del análisis conjunto a la doctrina administrativa, las normas legales tributarias nacionales, las conclusiones de la Administración Tributaria y los avances de la legislación mexicana en materia del concepto de etapa preoperativa empresarial, podemos concluir que no existe definición expresa del mismo en el marco jurídico del IGV, siendo que el concepto de etapa preproductiva establecido en el régimen de recuperación anticipada del IGV es distinto al de etapa preoperativa y por lo tanto debe ser utilizado únicamente dentro de los alcances de dicho régimen. De este modo, el concepto que debemos entender para la etapa preoperativa empresarial sería aquel periodo comprendido desde la constitución de la empresa hasta que pone en marcha su negocio generador de ingresos, en el cual se preparan y reúnen todos los recursos materiales, financieros y humanos necesarios para iniciar adecuada y eficientemente sus operaciones, con la finalidad de lograr una sostenibilidad y éxito a largo plazo. Cabe señalar además que esta etapa no se encuentra restringida únicamente a las empresas que recién se constituyen, sino que también puede ser establecida por aquellas empresas que deciden expandir sus actividades o negocios.

1.2. Tratamiento tributario en el IGV de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial

1.2.1. La adquisición de bienes y servicios en la etapa preoperativa empresarial.

Como ya se ha señalado anteriormente, las empresas optan por establecer etapas preoperativas cuando recién se constituyen o cuando deciden expandir sus actividades, con la finalidad de, entre otros, reunir todos los recursos materiales y financieros que le resulten necesarios para el inicio de sus operaciones, como por ejemplo la compra de maquinarias y equipos que necesite una empresa

⁹² Revista No. 2 Cuarta Época, septiembre de 1998, P. 311

dedicada a la producción de ropa, así como también el respectivo financiamiento que necesite para para la adquisición de las mismas, entre otros.

Desde una perspectiva contable-tributaria, estos recursos pueden ser clasificados como costos⁹³ o gastos⁹⁴ de la empresa siendo que, de acuerdo con el diseño técnico del IGV – base financiera que admite deducciones inmediatas - y su segundo requisito sustancial, la compra de estos recursos otorgan crédito fiscal del IGV desde el momento de la adquisición⁹⁵; para lo cual deberá determinar el destino potencial de los mismos, teniendo como alternativas las siguientes: Destinarlas a ventas gravadas con el IGV, donde nace el derecho a usar el 100% del crédito fiscal, destinarlas a ventas no gravadas con el IGV, donde no nace el derecho a usar el crédito fiscal como tal y deberá ser considerado como costo o gasto de la empresa o destinarlas a ventas comunes, donde en teoría debería resultar aplicable el mecanismo de ajuste al crédito fiscal denominado regla de prorrata).

El Tribunal Fiscal⁹⁶ ha confirmado este tratamiento tributario, señalando mediante su jurisprudencia que las empresas tienen derecho al uso inmediato del crédito fiscal del IGV por aquellas adquisiciones de bienes y servicios realizadas durante la etapa preoperativa, bastando que el contribuyente determine de manera razonable y potencial en el momento de la adquisición, el destino de las mismas a operaciones gravadas con el IGV (justificando el argumento en la propia mecánica del impuesto base financiera), siendo que durante la etapa preoperativa se irá declarando el crédito fiscal correspondiente en cada mes, para luego ser arrastrado en el siguiente periodo como saldo a favor del periodo anterior hasta el mes en el que la empresa inicie sus operaciones, momento en el cual empezará la deducción de dicho crédito contra el débito fiscal del IGV que se

⁹³ Con relación a los costos de la empresa, el artículo 20° de la Ley del IR establece que el costo de adquisición de los bienes adquiridos por la empresa estará conformado por el importe pagado por el bien en sí, así como también aquellos importes que resulten indispensables para situarlos en condiciones de uso, venta o aprovechamiento económico. A modo ilustrativo, será costo de la empresa que se encuentra en etapa preoperativa la adquisición de bienes que serán considerados activos de las empresas, los cuales serán destinados a formar parte de su cadena generadora de valor, tales como maquinarias, unidades de transporte, edificaciones, entre otros.

⁹⁴ Con relación a los gastos, el anteriormente analizado inciso g) del artículo 37° de la Ley del IR delimita los gastos preoperativos que pueden deducirse del impuesto a la renta empresarial, clasificándolos en “gastos de organización, gastos preoperativos iniciales, gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo”. A modo ilustrativo, será gasto preoperativo de la empresa que se encuentra en etapa preoperativa los gastos por licencias municipales para su funcionamiento en establecimientos, gastos notariales, estudios de mercado o factibilidad antes de iniciar operaciones, entre otros. En concordancia con lo establecido en la Ley del IR, el párrafo 69 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 señala que, durante la etapa preoperativa, las empresas pueden incurrir en gastos de establecimiento por el inicio de actividades, o gastos por la expansión de actividades referidas a una nueva instalación, actividad, proceso o producto, siempre que no constituyan costos para la empresa.

⁹⁵ Dicho crédito deberá encontrarse sustentado en un comprobante de pago que cumpla con los requisitos formales establecidos principalmente en el artículo 19 de la Ley del IGV.

⁹⁶ Mediante Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5242-1-2003 y N° 4488-3-2015.

vaya generando en cada periodo producto de sus actividades generadoras de ingresos, en este caso gravados con el IGV.

Como se puede apreciar, a pesar de que la empresa aún no ha realizado ventas, es decir, no ha iniciado su etapa operativa, el propio diseño técnico del IGV admite que las compras realizadas durante la etapa preoperativa otorguen crédito fiscal de manera inmediata y total, bastando que estén destinadas potencialmente a ventas gravadas con el IGV. De este modo el crédito fiscal que nace durante la etapa preoperativa debe ser arrastrado en los meses siguientes hasta que la empresa entre en su etapa operativa, momento en el cual empezará a compensar dicho crédito contra el débito fiscal generado producto de sus ventas gravadas con el IGV.

Dicho esto, resulta relevante señalar que existe un mecanismo que tiene impacto directo en el crédito fiscal del IGV que nace durante la etapa preoperativa, este mecanismo es el régimen de recuperación anticipada del IGV.

1.2.2. El régimen de recuperación anticipada del IGV como mecanismo de política fiscal

La exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 973⁹⁷, “*Decreto Legislativo que establece el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas*”, señala que existen algunas actividades económicas que requieren el establecimiento de etapas preoperativas de larga duración⁹⁸, siendo que durante esta etapa se incurren en inversiones⁹⁹ de importes considerables que pueden otorgar derecho al crédito fiscal del IGV. Esta situación ocasiona que las empresas tarden mucho tiempo en recuperar el crédito fiscal del IGV pagado, ya que recién empezarían a utilizarlo una vez iniciadas sus operaciones, al compensarlo contra el débito fiscal generado por sus ventas gravadas con el IGV, generando así una suerte de costo financiero.

Es en ese sentido que los diversos regímenes de recuperación anticipada del IGV permiten que los contribuyentes recuperen – vía devolución por parte del Estado - de manera anticipada el IGV pagado en las adquisiciones relacionadas con bienes de capital y desarrollo de proyectos en etapa preproductiva, aliviando así el financiamiento de las actividades económicas que “*requieren largos periodos preoperativos para su gestación o demandan la adquisición intensiva de bienes*

⁹⁷ Publicado el 10 de marzo 2007.

⁹⁸ El Decreto establece como requisito que la duración de la etapa preproductiva debe ser igual o mayor a 2 años.

⁹⁹ El Decreto establece como requisito que la inversión no podrá ser menor a 5 millones de dólares.

de capital, como es el caso de proyectos de infraestructura, actividades mineras o de hidrocarburos” (Manini & Jaramillo, 1998, p. 45; Yvancovich, 2020, párr.1-4).

Tal y como se puede apreciar, a fin de aliviar la carga financiera que suponen las inversiones realizadas durante la etapa preoperativa, las empresas pueden solicitar acogerse a los Regímenes de Recuperación Anticipada del IGV, para lo cual deberán cumplir todos los requisitos establecidos en dichos regímenes.

Ahora bien, el diseño jurídico de este mecanismo de devolución del IGV implica que, para que los sujetos del impuesto puedan solicitar la devolución del crédito fiscal del IGV pagado durante la etapa preproductiva, deben cumplir con todos los requisitos establecidos en dichos regímenes. Este cumplimiento se materializa con la aprobación del acogimiento a dicho régimen, por lo que nos encontramos ante un mecanismo de aplicación excepcional y no general.

Además, como vimos anteriormente, este régimen se encuentra delimitado por el concepto de “*etapa preproductiva*” el cual es distinto al de “*etapa preoperativa*”; de este modo, todas las compras que otorgaron crédito fiscal y se hayan realizado antes del acogimiento al régimen y de que entre a tallar el concepto de “*etapa preproductiva*” no será materia de devolución, correspondiéndole al sujeto del impuesto arrastrar dicho crédito fiscal hasta que inicie su etapa operativa y entre a tallar la compensación entre débito y crédito fiscal.

En conclusión, el tratamiento tributario general que los sujetos del impuesto deben dar al crédito fiscal del IGV generado por las compras realizadas durante la etapa preoperativa consiste en su deducción inmediata total e ir arrastrándolo en los meses siguientes hasta que inicie su etapa operativa, momento en el que lo empezará a compensar contra el débito fiscal hasta agotarlo. Es cierto que existe un mecanismo de recuperación del crédito fiscal del IGV pagado durante la etapa preoperativa, pero se trata de un mecanismo excepcional y que no abarca toda la etapa preoperativa de la empresa.

2. CAMBIO DE DESTINO DE LAS COMPRAS REALIZADAS EN LA ETAPA PREOPERATIVA EMPRESARIAL: AFECTACIÓN AL DISEÑO TÉCNICO Y NEUTRALIDAD DEL IGV

Como hemos visto anteriormente, el diseño del IGV guarda una íntima relación con el principio de neutralidad, buscando que el impuesto no distorsione las decisiones de los agentes económicos en los mercados; implicando además la restricción de la deducción del crédito fiscal cuando las compras son destinadas a fines ajenos a la propia actividad empresarial gravada.

La doctrina y la jurisprudencia nacional han reconocido que el diseño técnico del IGV en el Perú se encuentra estructurado bajo la técnica del IVA, en la metodología de sustracción sobre base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, y que admite deducciones amplias e inmediatas. A su vez, el ordenamiento jurídico del IGV ha configurado dos requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal: el primero exige que las compras que soportan crédito fiscal resulten necesarias para el giro del negocio empresarial, delimitadas bajo las normas establecidas para el impuesto a la renta, mientras que el segundo requisito sustancial busca que el contribuyente deduzca el crédito fiscal como tal en la medida que las compras se encuentren destinadas hacia ventas gravadas.

El segundo requisito sustancial es propio del diseño técnico del IGV – impuesto contra impuesto – estableciendo que en ningún escenario el diseño del impuesto debe permitir al empresario la deducción del crédito fiscal del IGV proveniente de cualquier tipo de compra, sino que la deducción debe permitirse en la medida que las compras sean destinadas hacia las actividades gravadas del empresario que dan valor añadido. Sólo así el impuesto puede alcanzar su neutralidad, estableciendo tratamientos tributarios diferenciados para quienes se dedican a la realización de actividades gravadas de aquellos que se dedican a la realización de actividades no gravadas, evitando el direccionamiento intencionado de las compras con fines privados utilizando como fachada la actividad empresarial y evitando influir en la toma de decisiones empresariales cuando se direcciona intencionadamente las compras hacia actividades no gravadas únicamente con motivaciones de índole fiscal.

Habiendo repasado estas premisas generales desarrolladas con mayor detalle en el capítulo I, es oportuno analizar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 4488-3-2015, donde el ente colegiado analizó el reparo realizado por SUNAT al crédito fiscal del IGV declarado por un contribuyente que provenía de la compra de bienes durante la etapa preoperativa empresarial. SUNAT argumentaba que, al no existir ventas gravadas en los periodos donde se

dedujo el crédito fiscal (etapa preoperativa), no se ha cumplido con el segundo requisito sustancial que otorga el derecho al crédito fiscal del IGV.

En el caso concreto, el Tribunal Fiscal dejó sin efecto el reparo efectuado por SUNAT señalando que el propio diseño técnico del IGV admite la deducción inmediata el crédito fiscal sin la necesidad de que la compra que originó dicho crédito fiscal sea incorporada en el mismo mes de adquisición en el proceso productivo o de comercialización. De este modo, concluye que, para dar por cumplido el segundo requisito sustancial del crédito fiscal del IGV, basta con que el destino hacia ventas gravadas sea determinado de manera razonable y potencial en el momento de la adquisición.

Como podemos observar, las conclusiones del Tribunal Fiscal son similares a las desarrolladas por la doctrina, sustentadas ambas sobre la base del análisis al diseño técnico y jurídico actual del IGV, y cómo se interrelacionan entre sí; sin embargo, el Tribunal Fiscal se ha limitado a resolver la controversia entre la Administración Tributaria y el contribuyente, mientras que la doctrina especializada, desarrollada en el capítulo I del presente trabajo de investigación, reconoce la necesidad de normas jurídicas de ajuste para que la realización de ciertas actividades o formas de hacer negocios de los agentes económicos no distorsionen al diseño técnico y la neutralidad del impuesto. Antecedentes jurídicos de este tipo de normas de ajuste en el marco regulatorio vigente del IGV son el retiro de bienes, la regla de la prorrata y el reintegro del IGV.

En ese sentido, si bien es cierto que el diseño técnico del IGV admite deducciones del crédito fiscal totales e inmediatas, el uso prolongado¹⁰⁰ de las compras realizadas que otorgaron crédito fiscal en la etapa preoperativa empresarial puede ocasionar que su destino inicialmente previsto hacia ventas gravadas cambie hacia ventas no gravadas o incluso hacia ventas comunes. Esta situación implica que al menos una proporción del crédito fiscal del IGV deducido inicialmente se utilice de manera contraria al diseño técnico, al segundo requisito sustancial del crédito fiscal, y por lo tanto la neutralidad del impuesto, observando además que el marco jurídico del IGV vigente no contiene normas jurídicas que regulen estas situaciones.

¹⁰⁰ El ejemplo más claro del uso prolongado de compras que otorgaron crédito fiscal del IGV son los activos fijos.

Al respecto, Risso (2003, pp. 330-331) señala que el cambio o ampliación del giro y el objeto social de la empresa pueden cambiar el destino inicial potencial hacia ventas gravadas que se tenía previsto para la compra y por el cual se originó el derecho al crédito fiscal, destinándose ya no solamente hacia operaciones gravadas sino también a no gravadas, evidenciándose así que el destino potencial de la compra previsto inicialmente ha perdido vigencia, y por lo tanto se distorsione la técnica – impuesto contra impuesto - y neutralidad del IGV. Concluye precisando que el marco jurídico actual no contiene previstas normas que ajusten estas distorsiones, resultando necesarias la inclusión de estas al marco jurídico del IGV.

Padrón (2003, p. 309) sostiene que una problemática jurídica en el IGV se encuentra referida con el destino de las compras que otorgaron crédito fiscal durante la etapa preoperativa de una empresa que se dedicará a la realización de operaciones gravadas y no gravadas con el IGV, ya que cuando la empresa entre en etapa operativa, si en el primer mes operativo realiza exclusivamente ventas gravadas con el IGV, podrá utilizar la totalidad del crédito fiscal arrastrado desde la etapa preoperativa; mientras que si en el primer mes realiza exclusivamente ventas no gravadas con el IGV, la totalidad del crédito fiscal arrastrado desde la etapa preoperativa deberá ser considerada como costo o gasto de la empresa. Al igual que Risso, concluye que estas situaciones ameritan una regulación en la Ley del IGV que permita determinar la proporción del crédito fiscal que puede ser utilizado como tal y como costo o gasto, a fin de que estas situaciones no afecten la técnica y neutralidad del impuesto.

Sobre la base de la problemática identificada, Bravo (2018, p. 149), Córdova (2003, p. 260), Emilkfork (1999, pp. 34-35), Luque (2003, p. 200) y Villanueva (2014, p. 301) sostienen que esta problemática no encuentra solución legal vigente, tratándose de un vacío legal en el marco jurídico del IGV. De este modo, considerando que el derecho al crédito fiscal se origina con el cumplimiento de los dos requisitos sustanciales previstos en su marco jurídico vigente, de manera inmediata y total; mientras no existan reglas jurídicas¹⁰¹ vigentes que permitan determinar la proporción del crédito fiscal que corresponde ser ajustado y utilizado como tal en función a la realización de ventas gravadas y no gravadas con el IGV cuando el destino de la compra inicial ha cambiado, sigue correspondiendo tener derecho a la totalidad del crédito fiscal del impuesto

¹⁰¹ Gallardo (2016, p. 46) señala que el derecho de deducción del impuesto soportado constituye en el IVA un derecho esencial que solamente puede ser limitado por disposiciones expresas en el marco jurídico del impuesto.

generado durante la etapa preoperativa, independientemente de si posteriormente las compras cambian su destino para efectos del IGV.

Por otro lado, el diseño actual de la regla de la prorrata tiene potencial impacto¹⁰² en la problemática del presente trabajo de investigación, ya que el crédito fiscal del IGV arrastrado como saldo a favor desde la etapa preoperativa no se verá afectado de manera alguna por la aplicación posterior de la regla de prorrata cuando el sujeto del impuesto inicie operaciones y ventas comunes, debido a que la regulación jurídica de esta regla repercute solamente en el crédito fiscal del mes en el que se realizan operaciones comunes, mas no en el saldo a favor del periodo anterior, es decir, su diseño materializa actualmente un mecanismo de ajuste al crédito fiscal de aplicación única y definitiva. De este modo, si las compras que otorgaron crédito fiscal en la etapa preoperativa cambian posteriormente de destino, dicho crédito fiscal no tendrá afectación alguna en base a la proporción de ventas gravadas y no gravadas con el IGV, situación que a todas luces resulta contrario al diseño técnico – impuesto contra impuesto –, al segundo requisito sustancial del IGV y por lo tanto a la neutralidad del impuesto.

Dado que la regla de prorrata tiene impacto en la problemática del presente trabajo de investigación, es oportuno mencionar las distorsiones que su configuración actual ocasiona en el diseño técnico – impuesto contra impuesto –, el segundo requisito sustancial del IGV y por lo tanto a la neutralidad del impuesto.

Macarro (2015, pp. 401, 409) señala que, considerando que la fórmula de la regla de la prorrata ha sido diseñada por efectos prácticos sobre la base del volumen de los ingresos del sujeto del impuesto, el coeficiente que se obtiene como resultado de dicha fórmula puede distorsionarse de diversas formas¹⁰³, afectando directamente la neutralidad del impuesto; es por este motivo que en Europa las Directivas han ido corrigiendo con el paso de los años el diseño de la regla de la prorrata a fin de que sea cada vez más congruente con la neutralidad del impuesto.

¹⁰² Cabe señalar que el otro mecanismo de ajuste al crédito vigente en el marco normativo del IGV es el reintegro del crédito fiscal, el cual tiene un alcance muy limitado ya que solamente se aplica cuando los activos fijos son vendidos a un menor precio en un plazo menor a dos años, por lo que tampoco atiende a la problemática identificada del cambio de destino.

¹⁰³ La aplicación única y definitiva de la regla de la prorrata del IGV abre las puertas a la manipulación del uso del crédito fiscal en aquellos meses en que se realizan ventas comunes que afectan a la proporción del crédito fiscal deducible, más aún cuando la regulación actual del IGV (artículo 2 de la Ley N° 29215) permite de cierto modo diferir el uso del crédito fiscal dentro de los 12 meses siguientes a su nacimiento, situación manifiestamente contraria a la neutralidad que pretende lograr el impuesto.

Por otro lado, tal y como hemos visto en apartados anteriores, la doctrina nacional coincide en que los conceptos jurídicos establecidos para la aplicación de la regla de la prorrata y su diseño en general son muy deficientes, teniendo un margen amplio de mejora en aras de preservar el diseño técnico y la neutralidad del impuesto, identificándose fundamentalmente dos problemas principales en su diseño: su aplicación en el tiempo y los conceptos establecidos para determinar el coeficiente de prorrata.

Vamos a referirnos a su aplicación en el tiempo, dado que es la problemática de la regla de la prorrata que tiene impacto sobre el problema del presente trabajo de investigación. Recordemos que el Decreto Legislativo N° 1395¹⁰⁴, esclareció¹⁰⁵ la aplicación de la regla de prorrata en el tiempo, indicando que su aplicación recaerá únicamente sobre el crédito fiscal generado en el mes que el sujeto del impuesto realice ventas comunes, configurándose así un mecanismo de ajuste al crédito fiscal de aplicación única y definitiva.

Coincidimos en que, dado que el IGV se liquida mensualmente, la aplicación de la prorrata únicamente debe realizarse en el mes que se realizan ventas comunes. Sin embargo, es evidente también que no podemos encasillar el uso de las compras que otorgaron el crédito fiscal al mes en el que se realizan ventas comunes, ya que, dado el diseño técnico del IGV – base financiera impuesto contra impuesto – no se requiere una vinculación inmediata entre el débito y el crédito fiscal, siendo que, por eso, tanto la doctrina como el Tribunal Fiscal, han coincidido en afirmar que el destino a operaciones gravadas con el IGV se encuentra referido a uno potencial. Es por esto que, como se ha señalado anteriormente en el presente capítulo, la materialización del diseño técnico del IGV – base financiera – en el marco jurídico del impuesto, requiere la incorporación a este último de normas legales de ajuste que permitan atenuar las distorsiones que diversas operaciones económicas o formas de hacer negocios de los sujetos del impuesto ocasionan en la neutralidad del impuesto, principio fundamental del mismo.

En ese sentido, el Decreto Legislativo N° 1395 únicamente ha esclarecido el uso de la regla de la prorrata en el tiempo, sin embargo, no ha establecido reglas jurídicas complementarias que ajusten la evidente distorsión en el diseño técnico y la neutralidad del IGV que ocasiona el uso

¹⁰⁴ Publicado el 6 de setiembre de 2018, vigente desde el 1 de octubre de 2018.

¹⁰⁵ El Decreto Legislativo recoge la conclusión principal a la que arribó el poder judicial en la Casación N° 9309– 2015 LIMA, comentada en apartados anteriores.

prolongado de las compras en las actividades económicas del sujeto del impuesto, ya que su destino para efectos de deducir el crédito fiscal, puede cambiar o ser alterado, situación que evidencia de manera clara que existe al menos una proporción del crédito fiscal que ha sido utilizado de manera contraria al diseño técnico y la neutralidad del impuesto.

De este modo, el impacto negativo que la configuración de regla de la prorrata actual tiene en el diseño técnico del IGV – impuesto contra impuesto -, el segundo requisito sustancial del IGV y por lo tanto a la neutralidad del impuesto sigue sin solucionarse aún, siendo necesarias la promulgación de normas jurídicas de ajuste que neutralicen estas distorsiones en el impuesto.

Un ejemplo¹⁰⁶ que combina la problemática del presente trabajo de investigación con la problemática de la regla de la prorrata, en lo que refiere a su uso en el tiempo, nos permitirá esclarecer y cuantificar de manera teórica la distorsiones en el impuesto mencionadas anteriormente:

El sujeto “X”, se constituye en enero 2023 y decide establecer una etapa preoperativa de 6 meses para poder reunir todos los recursos financieros, materiales y humanos necesarios para iniciar su producción gravada con el IGV en julio 2023. De este modo, en enero 2023 compra cinco activos fijos¹⁰⁷ que le otorgaron crédito fiscal y los traslada a su almacén.

Al momento de declarar el PDT 621 del periodo 01-2023, el sujeto consideró el 100% del crédito fiscal como tal al considerar que el destino potencial de dichos activos fijos es hacia ventas gravadas con el IGV. Dicho crédito fiscal lo va arrastrando como saldo a favor hasta julio, mes en el que empezará a compensarlo contra el débito fiscal cuando inicie sus actividades económicas gravadas con el IGV.

¹⁰⁶ Cabe señalar que el legislador tiene plenas facultades para establecer exoneraciones tributarias en el ámbito de aplicación del IGV, las cuales se encuentran detalladas en los Apéndices 1 y 2 de la Ley del IGV. Estas exoneraciones pueden ser establecidas sin haber estado previstas por las empresas durante sus etapas preoperativas, ocasionando cambios repentinos en la naturaleza de la operación a la que se destinan los bienes o servicios adquiridos cuando inicien operaciones. Las crisis económicas también pueden ser una razón para el cambio de destino que inicialmente las empresas tenían previsto. Por ejemplo, las constructoras que tenían previsto dedicarse a la construcción de condominios familiares amplios pueden decidir construir departamentos que no superen las 35 UITs (Servicio exonerado del IGV) debido a la crisis económica ocasionada por la pandemia de la Covid-19.

¹⁰⁷ La compra de los cinco activos fijos se detalla de la siguiente manera: Activo Fijo “1”: Un volquete que otorgó 100 mil soles de crédito fiscal; Activo fijo “2”: Una retroexcavadora que otorgó 150 mil soles de crédito fiscal; Activo fijo “3”: Una camioneta 4X4 que otorgó 30 mil soles de crédito fiscal; Activo fijo “4”: Una compactadora de concreto que otorgó 60 mil soles de crédito fiscal y Activo fijo “5”: una grúa de construcción que otorgó 200 mil soles de crédito fiscal. En total, las compras realizadas por el sujeto “X” han originado un crédito fiscal de 540 mil soles.

Tabla 3

Compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

P E R A T E T A O I P P V A E A R	MES	ene-23	feb-23	mar-23	abr-23	may-23	jun-23	TOTAL
	Ventas	-	-	-	-	-	-	-
	Débito Fiscal	-	-	-	-	-	-	-
	Compras	3,000,000	-	-	-	-	-	-
	Crédito Fiscal	540,000	-	-	-	-	-	-
	Sado a Favor	540,000	540,000	540,000	540,000	540,000	540,000	540,000

Desde Julio 2023 en adelante, la empresa empieza a realizar sus operaciones de venta gravadas con el IGV, surgiendo los siguientes escenarios:

A. Destino total a ventas gravadas con el IGV

A partir de Julio 2023 y en adelante, la empresa realiza única y exclusivamente ventas gravadas con el IGV, utilizando para este fin los activos fijos adquiridos en la etapa preoperativa.

Tabla 4

Escenario A – Problemática sobre el cambio de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

O P E E T R A A P T A I V A	MES	jul-23	ago-23	sep-23	oct-23	nov-23	dic-23
	Ventas NO Gravadas	-	-	-	-	-	-
	Ventas Gravadas	600,000	700,000	800,000	900,000	1,000,000	1,500,000
	Débito Fiscal	108,000	126,000	144,000	162,000	180,000	270,000
	Compras	40,000	60,000	80,000	100,000	120,000	140,000
	Crédito Fiscal	7,200	10,800	14,400	18,000	21,600	25,200
	<i>Saldo CF Anterior</i>	540,000	439,200	324,000	194,400	50,400	-
	<i>Saldo CF Posterior</i>	439,200	324,000	194,400	50,400	-	-
	IGV a Pagar	-	-	-	-	108,000	244,800

Efecto Tributario - IGV:

En ese escenario no existe distorsión alguna a la técnica y neutralidad del impuesto, dado que el destino potencial de los activos fijos se ha concretado en la realización total de ventas gravadas con el IGV. Por lo tanto, siempre bajo la perspectiva de la técnica y neutralidad del impuesto, resulta plenamente válido utilizar el 100% del crédito fiscal del IGV arrastrado como saldo a favor desde la etapa preoperativa.

B. Destino total a ventas no gravadas¹⁰⁸ con el IGV

A partir de Julio 2023 la empresa ajusta su planeamiento estratégico elaborado durante la etapa preoperativa y decide cambiar de giro de negocio, dedicándose a la realización única y exclusiva de ventas no gravadas con el IGV, utilizando para este fin los activos fijos adquiridos en la etapa preoperativa.

Tabla 5

Escenario B – Problemática sobre el cambio de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

O	MES	jul-23	ago-23	sep-23	oct-23	nov-23	dic-23
P	Ventas NO Gravadas	600,000	700,000	800,000	900,000	1,000,000	1,500,000
E E	Ventas Gravadas	-	-	-	-	-	-
T R	Débito Fiscal	-	-	-	-	-	-
A A	Compras	40,000	60,000	80,000	100,000	120,000	140,000
P T	Crédito Fiscal	-	-	-	-	-	-
A I	Saldo CF Anterior	-	-	-	-	-	-
V	Saldo CF Posterior	-	-	-	-	-	-
A	IGV a Pagar	-	-	-	-	-	-

Efecto Tributario - IGV:

Este escenario nos permite evidenciar que existe una disonancia total entre el destino inicial potencial de los activos fijos que permitieron el otorgamiento del crédito fiscal del IGV y el destino final, dado que el cambio de giro de la empresa ha ocasionado que el destino de dichos activos fijos también cambie, esto es, hacia ventas no gravadas con el IGV. Al no existir vinculación alguna entre el crédito fiscal y las actividades económicas que va a realizar el contribuyente, se ha quebrado por completo la técnica del IGV – base financiera impuesto contra impuesto -, el segundo requisito sustancial del IGV y por lo tanto la neutralidad del impuesto.

¹⁰⁸ Tal y como hemos visto hasta ahora, el concepto de ventas no gravadas comprende tanto las operaciones de venta exoneradas como las operaciones de venta inafectas. Un ejemplo del cambio de destino hacia ventas exoneradas es el referido a la primera venta de inmuebles de lujo hacia inmuebles que tengan un valor de venta no mayor a 35 UITs, establecido en el literal b) del Apéndice I del TUO de la Ley del IGV. Respecto a las ventas inafectas, la casuística es más compleja, debido a que la existencia de una definición positiva tanto para ventas como para servicios ocasiona que puedan existir ciertas operaciones que no calcen en ninguno de los hechos imposables definidos en la Ley del IGV. Esta situación ha conllevado que existan diversas discrepancias interpretativas entre la SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial y el sector privado para considerar si una operación económica se encuentra gravada con el IGV. Dos claros ejemplos de esta problemática son las cesiones de posición contractual (ver la famosa Casación N° 2080-2009-LIMA, publicada el 30 de marzo de 2011, donde el Poder Judicial concluyó que se trataba de un concepto no gravado, y la Resolución N° 2983-2-2004, donde el Tribunal Fiscal concluyó que se trataba de un concepto gravado), y la retribución de los contratos de asociación en participación (Ver la Resolución N° 6844-11-2019, donde el Tribunal Fiscal concluyó que se trataba de un concepto no gravado y la posición doctrinaria de Villanueva (2023, p. 94) donde concluye que la referida retribución si está gravada con el IGV).

En esta situación en donde en ningún momento se concretó el destino de las compras hacia ventas gravadas con el IGV, le correspondería al sujeto “X” corregir su registro de compras¹⁰⁹ y sus DJS¹¹⁰ del IGV en los meses correspondientes a la etapa preoperativa por el importe total de 540 mil soles del crédito fiscal utilizado indebidamente.

C. Destino a ventas gravadas y no gravadas con el IGV – Atribución directa

A partir de Julio 2023 en adelante, la empresa ajusta su planeamiento estratégico elaborado durante la etapa preoperativa y decide dedicarse a la realización de ventas gravadas y no gravadas. Para las ventas gravadas, ha determinado que utilizará los activos fijos N° 1, 2 y 3; mientras que, para las ventas no gravadas, utilizará los activos fijos N° 4 y 5, adquiridos durante la etapa preoperativa.

Tabla 6

Escenario C – Problemática sobre el cambio de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

O	MES	jul-23	ago-23	sep-23	oct-23	nov-23	dic-23
P	Ventas NO Gravadas	550,000	650,000	750,000	850,000	950,000	1,050,000
E E	Ventas Gravadas	600,000	700,000	800,000	900,000	1,000,000	1,500,000
T R	Débito Fiscal	108,000	126,000	144,000	162,000	180,000	270,000
A A	Compras	40,000	60,000	80,000	100,000	120,000	140,000
P T	Crédito Fiscal	7,200	10,800	14,400	18,000	21,600	25,200
A I	Saldo CF Anterior	<u>280,000</u>	179,200	64,000	-	-	-
V	Saldo CF Posterior	179,200	64,000	-	-	-	-
A	IGV a Pagar	-	-	65,600	144,000	158,400	244,800

Efecto Tributario - IGV:

Este escenario nos permite evidenciar que existe una disonancia total entre el destino inicial potencial de los activos fijos N° 4 y 5 que permitieron el otorgamiento del crédito fiscal del IGV y su destino final, dado que la ampliación del giro de la empresa ha ocasionado que el destino de dichos activos fijos cambie, esto es, ya no serán utilizados únicamente en ventas gravadas, sino que también serán destinados hacia ventas no gravadas con el IGV. De este modo, al no existir vinculación alguna entre el crédito fiscal que otorgaron los activos fijos N° 4 y 5 y su destino final

¹⁰⁹ Corresponde ajustar los datos consignados en el registro de compras de enero 2023 en la columna de “adquisiciones destinadas a operaciones gravadas” a “adquisiciones destinadas a operaciones no gravadas”.

¹¹⁰ Corresponde ajustar las declaraciones de enero, quitando el crédito fiscal declarado en el mes, debido a que será utilizado como costo o gasto de la empresa y las de febrero a junio, quitando el saldo a favor del periodo anterior declarado anteriormente.

de ventas no gravadas con el IGV, se ha quebrado por completo la técnica del IGV – base financiera impuesto contra impuesto -, el segundo requisito sustancial del IGV y por lo tanto la neutralidad del impuesto.

En este escenario el sujeto “X” debe corregir su registro de compras y sus DJs del IGV en los meses correspondientes a la etapa preoperativa ajustando el crédito fiscal proveniente de los activos fijos N° 4 y 5 debido a que en ningún momento se concretó el destino de las compras hacia ventas gravadas con el IGV, esto implica la reducción del crédito fiscal que dedujo inicialmente en 260 mil soles. El crédito fiscal que otorgaron los activos fijos N° 1, 2 y 3 sigue siendo válidamente utilizable como tal, bajo el mismo argumento señalado en el escenario “A”.

D. Destino a ventas comunes o mixtas respecto del IGV – Regla de prorrata

A partir de Julio 2023 en adelante, la empresa ajusta su planeamiento estratégico elaborado durante la etapa preoperativa y decide dedicarse a la realización de ventas comunes, utilizando para este fin los cinco activos fijos adquiridos en la etapa preoperativa. Cabe señalar que a la empresa le resulta imposible determinar de manera independiente el destino de los activos fijos¹¹¹.

Tabla 7

Escenario D – Problemática sobre el cambio de destino de las compras realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.

	MES	jul-23	ago-23	sep-23	oct-23	nov-23	dic-23
O	Ventas NO Gravadas	550,000	650,000	750,000	850,000	950,000	1,050,000
P	Ventas Gravadas	600,000	700,000	800,000	900,000	1,000,000	1,500,000
E E	Débito Fiscal	108,000	126,000	144,000	162,000	180,000	270,000
T R	Compras de uso						
A A	MIXTO	40,000	60,000	80,000	100,000	120,000	140,000
P T	Coefficiente Prorrata	0.52	0.52	0.52	0.52	0.52	0.53
A I	Crédito Fiscal	3,757	5,616	7,467	9,310	11,148	13,456
V	Saldo CF Anterior	540,000	435,757	315,373	178,839	26,150	-
A	Saldo CF Posterior	435,757	315,373	178,839	26,150	-	-
	IGV a Pagar	-	-	-	-	142,702	256,544

Efecto Tributario - IGV:

¹¹¹ Este escenario “D” puede volverse más complejo, ya que el sujeto “X” podría realizar ventas comunes solamente en algunos meses y en otros, o únicamente ventas gravadas o únicamente ventas no gravadas, teniendo los mismos efectos negativos que se desarrollarán en este escenario.

Este escenario nos permite evidenciar que existe una disonancia parcial entre el destino inicial potencial de los activos fijos que permitieron el otorgamiento del crédito fiscal del IGV y el destino final, dado que la ampliación del giro de la empresa ha ocasionado que el destino de dichos activos fijos cambie, esto es, hacia ventas comunes. Ahora bien, en julio el sujeto “X” se encontrará en la obligación de utilizar la regla de la prorrata, sin embargo, tal y como hemos visto en apartados anteriores, esta regla de prorrata no tendrá impacto alguno en el saldo a favor del crédito fiscal del IGV que se ha ido arrastrando desde la etapa preoperativa.

Esta situación refleja de manera clara que existe una proporción de los 540 mil soles que la compra de los cinco activos fijos generó como crédito fiscal en la etapa preoperativa que resulta contraria a la técnica del IGV – base financiera impuesto contra impuesto -, el segundo requisito sustancial del IGV, la neutralidad del impuesto e incluso afecta la recaudación del Estado relacionada con este impuesto. Sin embargo, al no existir normas jurídicas que regulen estas situaciones, el sujeto “X” no se encuentra en obligación alguna de devolver la totalidad del crédito fiscal originado en la etapa preoperativa empresarial, resultando necesario, tal y como ha referido la doctrina especializada, la regulación jurídica de reglas de ajuste que atenúen estas distorsiones en el impuesto.

Finalmente cabe mencionar un último escenario “E”, donde el sujeto “X” desde el inicio de su etapa preoperativa empresarial consideraba que los cinco activos fijos adquiridos iban a ser destinados a operaciones no gravadas, por lo que todo el crédito fiscal discriminado en los comprobantes de pago lo utilizó como costo empresarial. Sin embargo, cuando inició su etapa operativa cambia su giro de negocio y la totalidad de sus ventas será gravadas con el IGV.

Este escenario también evidencia la existencia de una disonancia entre el destino inicial de los activos fijos y su destino final, dado que la ampliación del giro de la empresa ha ocasionado que el destino de dichos activos fijos cambie, esto es, hacia ventas gravadas, afectando en este caso al sujeto “X” al no permitirle usar los 540 mil soles del crédito fiscal como tal.

CAPÍTULO III: SOLUCIONES JURÍDICAS FRENTE A LAS DISTORSIONES QUE OCASIONAN LOS CAMBIOS DE DESTINO EN LA ETAPA PREOPERATIVA EMPRESARIAL

INTRODUCCIÓN

En el capítulo I hemos observado que la técnica del IVA ha sido incorporada en la estructura de la imposición general sobre el consumo por la mayoría de los países con la finalidad de no distorsionar las decisiones de los agentes económicos en los mercados, regulándose también la restricción a la deducción del crédito fiscal cuando las compras son destinadas a fines ajenos a la propia actividad empresarial gravada.

En Perú, la imposición general sobre el consumo actual también ha sido diseñada bajo la técnica del IVA, utilizando la metodología de determinación del impuesto por sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto. Este diseño técnico ha sentado las bases para la regulación jurídica del IGV, estableciendo como núcleo funcional del impuesto el traslado y deducción del crédito fiscal.

En ese sentido, el marco regulatorio del IGV ha previsto que el crédito fiscal es deducible en la medida que el empresario cumpla con determinados requisitos sustanciales y formales; y también ha establecido a la prorrata y el reintegro del crédito fiscal del IGV como mecanismos de ajuste al crédito fiscal deducible, con la finalidad de preservar el diseño técnico y la neutralidad del impuesto, en la medida que solamente sea deducible el crédito fiscal que provenga de adquisiciones efectivamente destinadas hacia operaciones gravadas con el IGV.

En el capítulo II hemos observado que la regulación jurídica del IGV no ha previsto una definición ni un tratamiento tributario expreso para las compras que se realizan durante la etapa preoperativa empresarial, que tampoco ha establecido normas que regulen el cambio de destino y que los mecanismos de ajuste al crédito fiscal del IGV vigentes no son efectivos ni suficientes y no han sido configurados para atenuar la distorsión que el cambio de destino de las compras realizadas en la etapa preoperativa empresarial ocasiona en el diseño técnico y la neutralidad del impuesto.

A continuación, con la finalidad de respaldar la hipótesis planteada en el presente trabajo de investigación, la cual postula la existencia de una laguna legal en el marco jurídico del IGV, específicamente en los mecanismos que regulan el ajuste al crédito fiscal deducido en la etapa preoperativa empresarial, conllevando así a la afectación del diseño técnico – impuesto contra impuesto – y la neutralidad del IGV, analizaremos comparativamente la legislación del IVA en España y México con la legislación del IGV en Perú, ya que se tratan de países que en esencia tienen un diseño técnico y jurídico similar al IGV, haciendo hincapié especialmente en aquellos mecanismos jurídicos que estos países han establecido para ajustar el crédito fiscal del IGV deducido inicialmente por los cambios de destino que sufren las compras realizadas durante el giro de negocio de la empresa, incluso durante la etapa preoperativa empresarial.

La interrelación de lo que analizaremos en este capítulo y lo analizado previamente en los dos capítulos anteriores nos posibilitará reafirmar la necesidad de ajustar y optimizar la regulación normativa actual del IGV peruano, la cual debe ser realizada utilizando unas bases jurídicas adecuadas y razonables que guarden coherencia con elementos intrínsecos del propio impuesto, como son su diseño técnico y su neutralidad.

1. CAMBIO DE DESTINO EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA DEL IVA

1.1. España

Como ya vimos en el capítulo I, a mediados del Siglo XX, la gran mayoría de países europeos habían diseñado su imposición indirecta general sobre el consumo bajo la estructura de impuestos plurifásicos acumulativos, los cuales originaban la imposición en cascada, conocida por ser altamente nociva para los mercados económicos.

España no fue ajena a esta situación, ya que en 1964 entró en vigor el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas¹¹², el cual se trataba de un impuesto general sobre el consumo estructurado como un impuesto plurifásico acumulativo. Recién con el ingreso de este país a la Unión Europea, en 1986, deja de lado esta estructura que causaba efectos negativos en sus mercados económicos y, en cumplimiento de las directivas de armonización jurídica establecidas por esta asociación de países, dio paso a la adopción de la metodología del IVA¹¹³ en el diseño técnico y jurídico de su imposición indirecta general sobre el consumo (Marmolejo, 1988, p. 5; Marcos, 2011, p. 57; Vallejo, 1997, p. 147).

1.1.1. Sobre el diseño técnico

En cuanto al diseño técnico del IVA español, el legislador optó por el método de determinación de sustracción sobre base financiera, en la variable impuesto contra impuesto¹¹⁴, debido a las mayores facilidades que esta metodología brinda en el control, administración y diferenciación de las alícuotas del impuesto (Marmolejo, 1988, p. 19; Vallejo, 1997, p. 149).

De este modo, podemos observar que el diseño técnico del IVA español se asemeja al IGV peruano, descrito y analizado con mayor detalle en el capítulo I, por lo que procederemos a analizar los aspectos relevantes del marco regulatorio del IVA español, así como también sus similitudes y diferencias relevantes. Actualmente, el IVA en España se encuentra regulado por la Ley 37/1992¹¹⁵; y reglamentada por el Real Decreto 1624/1992¹¹⁶, regulación que se encuentra sujeta

¹¹² Regulado mediante Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre.

¹¹³ Con la entrada en vigor de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, "Impuesto sobre el Valor Añadido", el cual se encuentra derogado.

¹¹⁴ Vallejo (1997, p. 149) utiliza otra denominación para identificar este método de determinación del IVA español: Método de sustracción indirecto o de las facturas, mediante el cual el IVA se determina sobre la diferencia del impuesto generado en sus ventas y el impuesto generado en sus compras, el cual se encuentra diferenciado en las facturas.

¹¹⁵ Publicado el 29 de diciembre de 1992.

¹¹⁶ Publicado el 31 de diciembre de 1992.

a las normas directrices que establece la Directiva N° 2006/112/CE que regula el sistema común del IVA en la Unión Europea.

1.1.2. Sobre el ámbito de aplicación - IVA devengado

El primer aspecto por analizar en el ordenamiento jurídico del IVA español son los dos tipos de operaciones económicas más relevantes que el legislador ha establecido como hechos gravados con el impuesto: la entrega de bienes¹¹⁷ y la prestación de servicios¹¹⁸.

Sobre el concepto de entrega de bienes o venta de bienes en el caso de Perú, España ha optado por utilizar la orientación económica o material¹¹⁹ prevista en el artículo 14° de la Directiva N° 2006/112/CE de la Unión Europea, según la cual, el hecho gravado con el IVA se origina cuando se advierta el otorgamiento del poder de disposición del bien en forma equivalente como si se tratase del propietario, no requiriendo la formalización de la transmisión de propiedad del bien; mientras que Perú ha optado por utilizar una orientación jurídica¹²⁰, con una naturaleza más restrictiva, dado que necesariamente requiere la transferencia de propiedad (Derouin, 1981, p. 21; Blanco, 2004, p. 36; Queralt et al., 2020, p. RB-9.5; Villanueva, 2023, pp. 53, 57).

Sobre el concepto de prestación de servicios, podemos observar que España ha optado por utilizar la técnica de la definición residual o negativa prevista en el artículo 24° de la Directiva N° 2006/112/CE de la Unión Europea, según la cual toda aquella operación que no configure una entrega de bien será considerada una prestación de servicios; mientras que Perú la ha delimitado utilizando una definición expresa¹²¹, sobre la cual la recurrente jurisprudencia ha concluido¹²² que esta definición es amplia, comprendiendo las obligaciones de tipo dar, hacer y no hacer (Derouin, 1981, p. 51; Blanco, 2004, p. 79; Queralt et al., 2020, p. RB-9.6; Villanueva, 2023, pp. 60-61).

¹¹⁷ Regulado en el artículo 8° de la Ley 37/1992.

¹¹⁸ Regulado en el artículo 11 de la Ley 37/1992.

¹¹⁹ Los considerandos 7, 8 y 9 de la Sentencia C-320/88 del Tribunal de Justicia Europeo, del 8 de febrero de 1990, reafirman la utilización de la orientación económica para configurar jurídicamente el concepto de entrega de bienes en Europa, indicando que el sometimiento de este concepto a las normas del derecho civil sería contrario a la finalidad de la Directiva N° 2006/112/CE. Conclusiones similares las podemos observar en los considerandos 35 y 36 de la Sentencia C-78/12 del Tribunal de Justicia Europeo, del 18 de julio de 2013.

¹²⁰ Podemos llegar a esta conclusión analizando de manera concordada lo establecido en el inciso a) del artículo 3° de la Ley del IGV y el numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV.

¹²¹ Regulado en el inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV.

¹²² Como por ejemplo las Resoluciones del Tribunal Fiscal Ns° 5130-5-2002, 6670-3-2002, 8296-1-2004, 15495-10-2011, 3897-1-2012, 4481-10-2021 entre otras.

No obstante, desde la perspectiva de la neutralidad del IVA, la ventaja que la definición residual tiene sobre la definición expresa es que la primera permite que el ámbito de aplicación del IVA sea más amplio, generalizado y tenga una mejor cobertura sobre la totalidad de las actividades económicas que pueden realizar los agentes económicos. Por otro lado, la configuración de una definición expresa para la prestación de servicios implica que, si una operación económica no calza en dicho concepto, no se encontrará gravado con el impuesto, ocasionando la aparición de zonas no gravadas con el impuesto.

Tanto para el caso español como el peruano, el nacimiento del hecho gravado surge cuando la definición jurídica establecida en el marco jurídico del impuesto calza con la operación económica realizada por el empresario, sin la necesidad de que dicha operación haya sido pagada o cancelada por el cliente al proveedor; es decir, ambos países tienen incorporado en la regulación jurídica del impuesto el criterio del devengado, tanto para la configuración del hecho gravado como para el mecanismo de deducción del crédito fiscal. De este modo, y siendo coherente con el diseño técnico del impuesto, cuando se configura el hecho gravado se genera el denominado IVA devengado en España o débito fiscal del IGV en Perú.

Con relación a las alícuota del impuesto, y excluyendo a las exoneraciones que ambos países han establecido, en España se ha configurado¹²³ de manera permanente tres tipos impositivos: una tasa muy reducida del 4% y una reducida del 10%, aplicables a determinados bienes y servicios de primera necesidad, y una tasa general del IVA del 21%, aplicable al resto de bienes y servicios; mientras que en Perú se ha configurado de manera permanente un único tipo impositivo acumulativo¹²⁴ del 18%.

Como podemos observar, tanto el marco legal del IVA español como del IGV peruano, han establecido como hechos gravados del impuesto la entrega o venta de bienes y la prestación de servicios, siendo que la diferencia relevante entre ambos diseños radica en que las definiciones jurídicas establecidas para estos tipos de operaciones económicas impactan directamente en la

¹²³ Regulados en los artículos 90° y 91° de la Ley 37/1992.

¹²⁴ Regulado en el artículo 17° de la Ley del IGV, donde se establece una alícuota del 16%, a la cual se le debe agregar una alícuota adicional del 2% correspondiente al impuesto de promoción municipal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76° del Decreto Legislativo N° 776 “Ley de Tributación Municipal”, publicado el 31 de diciembre de 1993 y normas modificatorias.

cobertura o ámbito de aplicación del impuesto, teniendo España un alcance más amplio en el ámbito de aplicación del impuesto que Perú.

1.1.3. Los autoconsumos como hechos gravados con el IVA

Dentro de los hechos gravados que la regulación jurídica del IVA español ha previsto se encuentra también el autoconsumo de bienes¹²⁵ y de servicios¹²⁶. El propósito de configurar este concepto como un hecho gravado con el impuesto es operar como un mecanismo jurídico de ajuste que mantenga la coherencia y neutralidad del IVA cuando los empresarios utilizan las compras que otorgaron crédito fiscal para fines ajenos al giro de negocio o actividad empresarial.

Al respecto, la doctrina española del IVA sostiene que el autoconsumo tiene dos modalidades: el interno y el externo. Ruiz de Velasco (2012, pp. 16-17) afirma que la Ley del IVA español no alude en ningún momento al autoconsumo interno y externo; sin embargo, resulta necesario recurrir a esta distinción o clasificación doctrinaria a fin de comprender el funcionamiento de este mecanismo de ajuste establecido en España y compararlo con el que podría ser su equivalente en Perú, el denominado retiro de bienes.

El autoconsumo interno se encuentra referido a aquel consumo que la empresa realiza dentro de sus procesos productivos, pero implicando una reutilización de los bienes, como por ejemplo, cambiar la naturaleza del bien de mercadería a activo fijo o cambiar la afectación del bien en las actividades económicas gravadas o no gravadas con el impuesto; mientras que el autoconsumo externo se encuentra referido a aquel consumo de bienes o servicios que ocurre fuera del giro de negocio de la empresa, es decir, se destina a fines privados (Gallardo, 2016, p. 46; Queralt et al., 2020, p. RB-9.6; Ruiz de Velasco, 2012, pp. 16-17; Sánchez & Castellano, citado en Villanueva, 2014, p. 68; Villanueva, 2023, pp. 104-105).

Villanueva (2023, p. 104) sostiene que la finalidad del autoconsumo interno del IVA español es distinta a la finalidad del retiro de bienes del IGV, ya que el primero busca neutralizar el crédito fiscal utilizado, haciéndolo proporcional a las operaciones gravadas con el impuesto; mientras que

¹²⁵ Regulado en el artículo 9° de la Ley 37/1992.

¹²⁶ Regulado en el artículo 12° de la Ley 37/1992.

el segundo busca neutralizar el crédito fiscal utilizado de aquellos bienes que terminan siendo destinados a fines privados.

De este modo, Villanueva (2023, p. 104) concluye que el autoconsumo interno no se encuentra incorporado en la regulación jurídica del IGV peruano y que el autoconsumo externo es similar en esencia al retiro de bienes, por lo que la problemática del cambio de destino de las compras en Perú debe solucionarse sobre las normas que regulan el crédito fiscal del IGV.

1.1.4. Sobre la deducción del impuesto – IVA soportado

El segundo aspecto por analizar del marco jurídico del IVA español son las normas que regulan el mecanismo de deducción del impuesto trasladado, denominado “IVA soportado” en España o “crédito fiscal del IGV” en Perú. Al tratarse del aspecto más relevante para el presente trabajo de investigación, se analizarán también las disposiciones establecidas en la Directiva N° 2006/112/CE que regula el sistema común del IVA en la Unión Europea; a fin de identificar las similitudes y diferencias existentes entre la configuración jurídica prevista para este mecanismo de deducción en Europa-España y Perú, específicamente en lo concerniente a sus requisitos sustanciales y los mecanismos de ajuste establecidos para ejercer el derecho a la deducción del impuesto.

Además, en España se ha previsto un plazo máximo¹²⁷ de 4 años para ejercer el derecho a la deducción del crédito soportado, mientras que en Perú se ha previsto un plazo máximo¹²⁸ de 13 meses para ejercer dicho derecho. Por otro lado, en España el mecanismo de devolución del crédito no deducido se encuentra configurado para ser aplicable de manera general a todos los empresarios al finalizar cada año según corresponda¹²⁹; mientras que Perú solamente ha establecido el mecanismo de la devolución del crédito de manera excepcional, a través de los diversos regímenes de recuperación anticipada del IGV.

Por otro lado, el IVA español ha establecido la obligación de diferenciar y aplicar el régimen de deducciones sobre el IVA soportado de manera independiente y diferenciada considerando las

¹²⁷ Establecido en los artículos 99° y 100° de la Ley 37/1992.

¹²⁸ Establecido en el artículo 2° de la Ley N° 29215, publicada el 23 de abril de 2008 y normas modificatorias.

¹²⁹ Regulado en el artículo 115° de la Ley del IVA español.

diversas actividades empresariales que realice¹³⁰; mientras que en Perú no existe una disposición similar.

Ahora bien, considerando lo expuesto previamente, Córdova (2001, p. 243) afirma que en la legislación comparada internacional del IVA existen dos requisitos o condiciones sustanciales que los legisladores incorporan en el ordenamiento legal del impuesto a fin de dar origen al derecho de deducción del crédito del impuesto: que las adquisiciones que otorgan un impuesto deducible sean necesarias para el giro del negocio empresarial y que dichas adquisiciones se destinen hacia operaciones gravadas con el impuesto.

1.1.5. Derecho de deducción del IVA – Adquisiciones necesarias para el giro del negocio empresarial

El primer párrafo del artículo 168° de la Directiva N° 2006/112/CE establece que el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios surgirá en la medida que estos sean utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas. Esta directriz se encuentra recogida en el apartado 2 del artículo 92° de la Ley del IVA español, siendo complementada por el artículo 94°, que desarrolla con más amplitud el tipo de operaciones en que las referidas adquisiciones pueden ser utilizadas a fin de dar origen al derecho de deducción sobre el IVA soportado, y por el artículo 96°, que establece expresamente una lista de tipos de compras que no admitirán el derecho de deducción sobre el IVA soportado. Este requisito sustancial del IVA español se asemeja con lo previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV peruano.

Al respecto, Córdova (2001, pp. 243, 247) señala que en la legislación comparada internacional se pueden observar dos formas para diseñar este requisito sustancial: La primera opción consiste en configurar este requisito en términos amplios, complementando esta disposición con una lista de operaciones o transacciones que no admitirán el derecho de deducción del IVA soportado, tal como ocurre en el caso español; mientras que la segunda opción consiste en configurar este requisito en términos restrictivos, recurriendo a todo tipo de limitaciones que la LIR haya previsto, tal y como ocurre en el caso peruano, no siendo necesario así incluir en el marco jurídico del

¹³⁰ Regulado en el artículo 101° de la Ley del IVA español. El contenido jurídico de lo que debe entenderse por “sectores diferenciados de la actividad empresarial” se encuentra regulado en el artículo 9.1.c)° de la Ley del IVA español.

impuesto una lista taxativa de operaciones o transacciones que no admitirán el derecho de deducción del IVA soportado como ocurría en la primera opción.

Como podemos apreciar, mientras que en España se optó por diseñar este requisito sustancial en términos amplios, prevaleciendo así la utilización del IVA soportado siempre y cuando las adquisiciones sean utilizadas en las actividades propias del giro del negocio de la empresa, en Perú se ha optado por diseñarlo en términos restrictivos, pudiendo conllevar a posibles afectaciones a la neutralidad del impuesto y originando la discusión sobre si este requisito debe ser interpretado bajo una óptica literal o finalista, comentada en el capítulo I del presente trabajo de investigación.

Por otro lado, el artículo 95° de la Ley del IVA español ha establecido la restricción total al derecho de deducción del IVA cuando las adquisiciones que lo soportan se han realizado con una intencionalidad distinta a ser destinada a la actividad empresarial o profesional del sujeto del impuesto, por ejemplo, cuando se destinan para fines privados. Esta restricción total sigue operando aun cuando pueda ocurrir que la adquisición que se tenía prevista para fines privados finalmente es incorporada en la actividad empresarial o profesional del sujeto del impuesto.

Dicho artículo también ha previsto la restricción total al derecho de deducción del IVA cuando las adquisiciones que no se encuentran relacionados con bienes de inversión son utilizadas de manera simultánea en el giro de negocio del sujeto del impuesto y en actividades distintas a esta, como por ejemplo fines privados.

Cuando las compras corresponden o se encuentran relacionadas con bienes de inversión y son utilizadas de manera paralela en el giro de negocio del sujeto del impuesto y en actividades distintas a esta, como por ejemplo fines privados, el legislador español ha establecido la posibilidad de una deducción parcial¹³¹ del IVA soportado, siendo necesaria en primer lugar la acreditación por parte del sujeto del impuesto que la adquisición será utilizada, al menos de manera parcial, dentro de su actividad empresarial.

1.1.6. Derecho de deducción del IVA – Destino hacia operaciones gravadas

¹³¹ El artículo 95° de la ley del IVA español ha establecido además que en caso de que posteriormente surjan cambios en la proporción del IVA que se ha deducido, resultará de aplicación obligatoria el mecanismo de ajuste posterior denominado “Regularización del IVA proveniente de Bienes de Inversión” el cual se analizará más adelante.

El primer párrafo del artículo 168° de la Directiva N° 2006/112/CE establece que el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios surgirá en la medida que estos sean utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas. Esta disposición se encuentra recogida en el apartado 1 del artículo 94° de la Ley del IVA español, estableciendo únicamente la deducción del IVA soportado que corresponda a las adquisiciones que se hayan realizado para efectuar entregas de bienes y prestaciones de servicios que se encuentren sujetas y no exentas con el IVA, incluyendo también las exportaciones. Este requisito sustancial del IVA español se asemeja con lo previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV peruano.

De acuerdo con lo analizado en el capítulo I, este requisito sustancial ha sido recogido en el marco jurídico del impuesto en aquellos países que optaron por la técnica del IVA estructurada bajo la metodología del impuesto contra impuesto¹³². Además, la doctrina sostiene que esta estructura del IVA, que proviene de la base financiera, implica que el derecho de deducción sobre el IVA soportado o crédito fiscal puede ser ejercido de manera total e inmediata, sustentado en un razonable “destino potencial” hacia las operaciones gravadas o exportaciones que el sujeto del impuesto realice. Tanto en el caso español como peruano, el ordenamiento jurídico del impuesto ha recogido este “destino potencial” hacia operaciones gravadas o exportaciones, armonizándose así con el diseño técnico del mismo.

La gran y sustancial diferencia entre el diseño jurídico europeo-español y el peruano vinculado con este requisito sustancial parte de lo que establece la Directiva N° 2006/112/CE, donde se reconoce y dispone que este “destino potencial” debe concretarse o hacerse efectivo en un “destino final” hacia operaciones gravadas, disposición que no se encuentra prevista en el marco legal del IGV peruano.

De este modo, el artículo 184° de dicha Directiva establece expresamente que ***“La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar”***¹³³; mientras que el apartado 2 del artículo 99° de la Ley del IVA español señala expresamente que ***“Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior***

¹³² En España se conoce también como metodología de cuota menos cuota.

¹³³ El artículo 185° de la Directiva profundiza más esta disposición, señalando que *“La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones (...)”*

si aquél fuese alterado¹³⁴. No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.”.

Como podemos observar, el diseño jurídico europeo-español del requisito sustancial del destino de las compras hacia operaciones sujetas o gravadas ha reconocido en el espectro más amplio o general que el destino inicial o previsto de las compras que soportan IVA se puede materializar o concretar en uno diferente, situación que necesariamente implica la realización de una corrección o ajuste posterior sobre la proporción del crédito deducido inicialmente.

La regulación jurídica del IVA establecida en España refuerza la conclusión desarrollada en el capítulo II, dado que el marco normativo del IGV peruano solamente se ha limitado a darle cobertura legal al “destino potencial” de las adquisiciones realizadas que sustentan el origen del derecho al crédito fiscal hacia operaciones gravadas, pero en ninguna parte señala expresamente que la deducción efectuada inicialmente debe ajustarse si el destino de las compras ha sido alterado posteriormente, a pesar de lo lógico y evidente que resulta el surgimiento de estas situaciones.

Cabe señalar que la incorporación de la regularización o ajuste posterior en el diseño jurídico general del mecanismo de deducción del IVA implica el establecimiento expreso de los procedimientos legales que el sujeto del impuesto debe realizar cuando incurra en las situaciones que alteren el destino inicial de las compras realizadas a fin de brindar una seguridad jurídica adecuada al sujeto del impuesto.

En esa misma línea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha afirmado en reiterada jurisprudencia¹³⁵ que la finalidad de las normas de regularización o ajuste posterior del IVA deducido que se han previsto en la Directiva Europea del IVA es preservar adecuadamente la neutralidad del impuesto, aumentando la precisión de la deducción realizada inicialmente, la cual

¹³⁴ Al respecto, el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias, al analizar el contenido jurídico de esta disposición, ha concluido en el cuarto apartado de los fundamentos de derecho de la Resolución N° 52/569/2015 que la deducción del IVA soportado tiene dos momentos consecutivos: el primero se encuentra relacionado con el destino previsible hacia operaciones sujetas, el cual debe ser sustentado por el sujeto pasivo con la información y/o documentación objetiva que tenga en ese momento sobre la posterior realización de su actividad empresarial y con la naturaleza intrínseca de las adquisiciones que soportan el IVA. El segundo momento se encuentra relacionado con el denominado por el Tribunal “*campo de la realidad y no de la previsión*”, debiendo efectuarse de manera posterior la rectificación a la deducción ejercida inicialmente cuando el destino previsible ha sido alterado (Vid. Del Moral, 2023, p. 144).

¹³⁵ Esta reiterada conclusión la podemos observar al revisar el considerando 34 de la Sentencia N° C-622/11, el considerando 28 de la Sentencia N° C-184/04 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el considerando 31 de la Sentencia N° C-234/11, entre otras (Vid. Queralt et al., 2020, p. RB-9.45).

no debe apartarse de la exigencia del destino hacia operaciones sujetas con el IVA. De este modo, y de acuerdo con lo analizado en los capítulos I y II, la incorporación del “destino final” en el marco jurídico del IVA resulta coherente con el diseño técnico del mismo cuando se encuentran estructurados bajo la metodología de base financiera - impuesto contra impuesto.

Recordemos que, de acuerdo con lo analizado el capítulo I, la regulación jurídica del IGV peruano no ha configurado una premisa general como la observada en Europa-España sobre el cambio de destino, sin embargo, si ha establecido solamente dos mecanismos de ajuste al crédito fiscal: la regla de la prorrata que no es un ajuste de tipo posterior ya que su diseño vigente ocasiona que su aplicación e impacto sea de manera única y definitiva en el crédito fiscal del mes que se realizaron operaciones comunes o mixtas, y el reintegro del crédito fiscal del IGV, el cual si es un ajuste de tipo posterior al crédito fiscal deducido inicialmente, pero que tiene un alcance muy limitado ya que se activa solamente cuando se venden activos fijos antes de un periodo de dos años.

Tal y como hemos visto, la premisa general sobre el cambio de destino prevista en el IVA español se deriva de una adecuada comprensión del diseño técnico y la neutralidad del impuesto, la cual se hace efectiva y operativa a través de los siguientes mecanismos de ajuste posterior al IVA deducido que el legislador español ha incorporado en el ordenamiento jurídico del impuesto: la “regularización de la regla de prorrata”, la “regularización del IVA deducido proveniente de bienes de inversión cuando estos son entregados durante el período de regularización”, la “regularización del IVA deducido proveniente de bienes de inversión” y “regularización del IVA deducido antes de entrega habitual de bienes o prestación de servicios”, los cuales se analizarán a continuación.

1.1.7. Mecanismos de ajuste posterior al IVA deducido

1.1.7.1. Regularización de la Prorrata

Las normas que armonizan el mecanismo de prorrata aplicable para los miembros de la Unión Europea se encuentran establecidas en los artículos 173° al 175° de la Directiva N° 2006/112/CE; mientras que en España la regla de la prorrata se encuentra regulada por lo dispuesto en los artículos 102° al 106° de su Ley del IVA. El propósito de la prorrata en Europa-España es el mismo

que en Perú, esto es, cuando en un mes concreto se realicen¹³⁶ operaciones comunes o mixtas y no se pueda identificar de manera específica el destino de las adquisiciones que otorgaron IVA deducible, se debe utilizar una fórmula matemática¹³⁷ del cual se obtenga como resultado el coeficiente que nos permitirá determinar la proporción del IVA deducible como tal en el mes.

Tanto España como Perú utilizan en esencia los mismos conceptos para calcular el coeficiente de la prorrata, estos son, la suma de operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto de un periodo; sin embargo, la gran diferencia entre ambas legislaciones se observa en cómo se ha diseñado la aplicación de la regla de la prorrata en el tiempo, ya que mientras en el IVA español se incorpora a este mecanismo la regularización o ajuste posterior, sustentada en el “destino final” hacia operaciones sujetas o gravadas con el impuesto, comentado anteriormente; en el caso peruano tal regularización o ajuste posterior de la prorrata no existe, ya que el coeficiente determinado se aplica por única vez y de forma definitiva en el mes que se realizaron operaciones comunes, conllevando a que el diseño técnico y la neutralidad del impuesto se desnaturalicen, de acuerdo con lo analizado previamente en los capítulos I y II (Villanueva, 2014, p. 360).

De este modo, desde la perspectiva de su aplicación en el tiempo, en la regulación jurídica de la prorrata del IVA español se pueden observar dos momentos:

- El primer momento ocurre en el periodo en el que los sujetos del impuesto realizaron operaciones comunes, debiendo aplicar sobre el IVA soportado del periodo, un “coeficiente de prorrata provisional¹³⁸” que les permita determinar y declarar el IVA deducible provisional del periodo. De acuerdo con lo analizado anteriormente, se puede afirmar que el diseño de la regla de prorrata del IGV solamente tiene contemplado en su configuración y aplicación este momento, ya que se trata de un mecanismo de ajuste al crédito fiscal de tipo único y definitivo.

¹³⁶ Cabe señalar que la regla de la prorrata en el IVA español también resultará aplicable cuando el sujeto del impuesto realice actividades económicas que califiquen entre sí como “sectores diferenciados en la actividad empresarial o profesional” de acuerdo con lo previsto en la Ley del IVA español y adquiera bienes o servicios para ser utilizados de manera indistinta en dichas actividades generadoras de ingresos.

¹³⁷ En el caso español, de acuerdo con el Manual Práctico del IVA 2023, esta fórmula matemática se simplifica en lo siguiente:

$$\text{Porcentaje de deducción} = (\text{operaciones con derecho a deducción} + \text{total de operaciones}) \times 100$$

¹³⁸ Tanto la Directiva europea como la ley del IVA español señalan que el “coeficiente de prorrata provisional” podrá ser: a) El coeficiente definitivo que se determinó en el ejercicio anterior, o b) En el caso de tratarse de una empresa que recién está iniciando actividades se utilizará un coeficiente provisional propuesto por la misma empresa bajo las condiciones que la Administración Tributaria establezca. Este coeficiente provisional deberá ser utilizado por el sujeto del impuesto en los siguientes periodos del ejercicio en los que se hayan realizado operaciones comunes o mixtas a fin de determinar el grado de afectación provisional que estas actividades tienen sobre el IVA soportado del periodo.

- El segundo momento es donde entra a tallar la premisa general del “destino final” comentada anteriormente, que habilita la incorporación del mecanismo de ajuste o regularización posterior del IVA deducido en el diseño de la prorrata, estableciéndose que en el último periodo del ejercicio, los sujetos del impuesto deberán determinar un “coeficiente de prorrata definitivo¹³⁹”, el cual será aplicado sobre el IVA soportado en los periodos del ejercicio en el que aplicaron la regla de la prorrata, y el resultado obtenido será comparado con el IVA deducido determinado con el coeficiente provisional, siendo que, en caso de existir diferencias cuantitativas entre estos conceptos, se deberán efectuar las regularizaciones o ajustes correspondientes.

A continuación, con la finalidad de apreciar adecuadamente cómo se operativiza el procedimiento jurídico establecido para la regularización de la prorrata del IVA español, se presenta el siguiente caso práctico: El empresario “X”, viene realizando actividad empresarial desde el año 2020. A la totalidad de sus operaciones sujetas con el IVA y sus compras le resulta aplicable la alícuota del 21%. En el año 2021 el coeficiente de prorrata definitivo que determinó fue de 75%. En el ejercicio 2022 realiza las siguientes operaciones por trimestre (T):

Tabla 8

Caso práctico 1 – Prorrata – Operaciones realizadas por el sujeto del IVA “X” en el 2022.

Concepto/Periodo	1T	2T	3T	4T	TOTAL 2022
Ventas con derecho a deducción	70,000	90,000	130,000	180,000	470,000
Ventas sin derecho a deducción	30,000	20,000	80,000	120,000	250,000
<i>IVA devengado</i>	<i>14,700</i>	<i>18,900</i>	<i>27,300</i>	<i>37,800</i>	<i>98,700</i>
Compras de uso mixto	55,000	55,000	85,000	115,000	310,000
<i>IVA soportado</i>	<i>11,550</i>	<i>11,550</i>	<i>17,850</i>	<i>24,150</i>	<i>65,100</i>

Adaptado de: Ministerio de Hacienda y Función Pública, Agencia Tributaria (2022).

Teniendo en cuenta las operaciones realizadas durante el 2022, el empresario “X” procede a liquidar y regularizar el IVA:

¹³⁹ Tanto la Directiva europea como la ley del IVA español señalan que el coeficiente de prorrata definitivo será determinado considerando el resultado de dividir la suma de las operaciones con derecho a deducción entre la suma de las operaciones totales realizadas en el mismo ejercicio.

Tabla 9

Caso práctico 1 – Prorrata – Liquidación y regularización del IVA por el sujeto del impuesto “X” en el 2022.

Concepto/Periodo	1T	2T	3T	4T
IVA devengado	14,700	18,900	27,300	98,700
IVA soportado	11,550	11,550	17,850	65,100
Coeficiente prorrata	75%	75%	75%	65%
(A) IVA deducible	8,663	8,663	13,388	42,496
IVA por pagar	6,038	10,238	13,913	56,204
IVA pagado en 1T, 2T y 3T				-30,188
	IVA por pagar 4T + Regularización prorrata			26,017
(B) IVA deducible con coeficiente definitivo	7,540	7,540	11,652	42,496
(A-B) Exceso de deducción en 1T, 2T y 3T	1,123	1,123	1,735	-

Nota:

- Para liquidar el IVA, determinar el coeficiente definitivo del 2022 y la regularización de la prorrata, en el cuarto trimestre (4T) se incluyen las operaciones realizadas en todo el ejercicio (ver Tabla 8).

Adaptado de: Ministerio de Hacienda y Función Pública, Agencia Tributaria (2022).

En los capítulos I y II identificamos una de las diversas problemáticas que origina el diseño actual de la regla de la prorrata del IGV, el cual se encuentra referido con su aplicación en el tiempo, ya que el uso del coeficiente único y definitivo por el que ha optado el legislador peruano implica desconocer que el destino final de las compras que otorgaron crédito fiscal de manera inmediata y total no necesariamente se hace efectivo en el mes que se aplica la prorrata, sino que lo más común o usual es que el destino final se realice o concrete en meses posteriores. Pues bien, el diseño jurídico español de la regla de prorrata es sustancialmente más coherente con el diseño técnico y la neutralidad del impuesto que el peruano, incorporando en la estructura de la prorrata el mecanismo de ajuste posterior, permitiendo así atenuar las distorsiones que los cambios de destino ocasionan en el impuesto relacionados con operaciones mixtas o comunes.

1.1.7.2. Regularización del IVA proveniente de Bienes de Inversión

Las normas que armonizan el mecanismo de ajuste al IVA deducido de bienes de inversión aplicable para los miembros de la Unión Europea se encuentran establecidas en los artículos 187° al 190° de la Directiva N° 2006/112/CE; mientras que en España se encuentra regulado por lo dispuesto en los artículos 107° al 109° de su Ley del IVA. Este tipo mecanismo de ajuste posterior no se encuentra incorporado en el marco jurídico del IGV peruano.

La regularización o ajuste posterior del IVA deducido proveniente de bienes de inversión encuentra su justificación en la concreción del “destino final” hacia operaciones sujetas o gravadas con el impuesto, comentado anteriormente; reconociendo así que el destino que inicialmente se tenía previsto puede sufrir variaciones o alteraciones con el paso del tiempo, más aún si tenemos en consideración que estos bienes de inversión¹⁴⁰ se caracterizan por ser bienes de larga duración que son utilizados durante varios años en la actividad empresarial del sujeto del impuesto; permitiendo así atenuar las distorsiones que los cambios de destino ocasionan en el impuesto relacionados con el uso de bienes de inversión (Marmolejo, 1988, p. 22).

De este modo, el procedimiento jurídico que el legislador español ha establecido para la regularización del IVA deducido proveniente de bienes de inversión es el siguiente:

- Cuando el sujeto del impuesto adquiera un bien de inversión¹⁴¹, deberá determinar el porcentaje de deducción provisional que aplicará sobre el IVA soportado que corresponda a dicho bien, obteniendo como resultado el IVA deducible inicial o provisional.
- Durante un lapso¹⁴² de 10 años, cuando los bienes de inversión sean terrenos o edificaciones, o 5 años, para el resto de los bienes que califiquen como de inversión, el sujeto del impuesto deberá evaluar los cambios de destino que los bienes de inversión adquiridos sufran como parte de su actividad empresarial.
- Al finalizar cada año del periodo de evaluación, el sujeto del impuesto deberá determinar un porcentaje de deducción definitivo aplicable para los bienes de inversión; y cuando se observe una diferencia superior al 10% entre el porcentaje de deducción provisional inicialmente aplicado¹⁴³ y la que se determine al finalizar cada año, corresponderá efectuar el ajuste posterior correspondiente.

¹⁴⁰ En esencia, el concepto establecido en la Ley del Iva español se asemeja a lo que conocemos en el ámbito nacional como activos fijos.

¹⁴¹ El concepto de bienes de inversión, incluidos aquellos bienes excluidos de esta tipología, se encuentra regulado en el artículo 108° de la Ley del IVA español. Por efectos de simplificación administrativa, la regulación española ha establecido que este mecanismo de ajuste posterior solamente le resulta aplicable a aquellos bienes de inversión que tengan un valor sin IVA mayor a 3,005 euros (Marmolejo, 1988, p. 22).

¹⁴² El legislador español ha optado establecer que 5 y 10 años, incluido el año donde se realizó la adquisición, es un periodo razonable para asumir que el bien de inversión ha sido utilizado efectivamente en la actividad empresarial del sujeto del impuesto.

¹⁴³ La directiva europea y la regulación española han establecido 3 momentos en los cuales se consideran iniciales para efectos de llevar a cabo este ajuste hasta culminar los 5 años (dependiendo de lo que se haya regulado para el caso concreto): en el momento en que se adquirió el bien, en el momento que se termina de producir el bien o en el momento en el que se empieza a utilizar el bien.

- Cabe señalar que la configuración jurídica de este mecanismo de ajuste posterior ha previsto que no se activará en casos de pérdida o inutilización definitiva no imputable de los bienes de inversión que otorgaron IVA deducible, ya que se entiende que estas situaciones forman parte del giro de negocio habitual de la empresa, preservando así la neutralidad del impuesto.

En aras de comprender adecuadamente la operatividad establecida en España para regularización del IVA deducido proveniente de bienes de inversión, a continuación, se presenta el siguiente caso práctico: El empresario “X”, viene realizando actividad empresarial desde el año 2020. A la totalidad de sus operaciones sujetas con el IVA y sus compras le resulta aplicable la alícuota del 21%. En el año 2021 compró un vehículo por 100 mil euros que soportó un IVA de 21 mil euros, utilizando dicho vehículo inmediatamente. El coeficiente de prorrata definitivo del 2021 fue de 75% y del 2022 fue de 60%.

Tabla 10

Caso práctico 2 – Regularización del IVA deducido proveniente de Bienes de Inversión.

Concepto	Regularización 4T
Compras de vehículo	100,000
IVA soportado	21,000
Coeficiente 2021	75%
Coeficiente 2022	60%
Diferencia > 10%	SI
IVA deducido 2021	15,750
IVA deducible 2022	12,600
Exceso de deducción al 2022	3,150
Periodo de evaluación (años)	5
Regularización / Ajuste posterior del IVA en 2022 a favor del fisco	630

Nota:

- El porcentaje de deducción provisional y definitivo utilizados operativamente corresponden a los que se determinan para efectos de la prorrata.

Adaptado de: Ministerio de Hacienda y Función Pública, Agencia Tributaria (2022).

1.1.7.3. Regularización del IVA deducido proveniente de bienes de inversión cuando estos son entregados durante el período de regularización

Las normas que armonizan el mecanismo de ajuste al IVA deducido de bienes de inversión aplicable para los miembros de la Unión Europea se encuentran establecidos en el artículo 188° de

la Directiva N° 2006/112/CE; mientras que en España se encuentra regulado por lo dispuesto en el artículo 110° de su Ley del IVA.

Como hemos visto en anteriormente en la regularización del IVA proveniente de Bienes de Inversión, el ordenamiento jurídico del IVA español ha previsto que el sujeto del impuesto debe evaluar los cambios de destino que los bienes de inversión sufran en un lapso de 5 o 10 años, a fin de realizar los ajustes al IVA deducido según corresponda. Sin embargo, puede darse el caso que el sujeto del impuesto entrega, transmite o vende un bien de inversión antes de que culmine su plazo de evaluación y regularización de 5 o 10 años, según corresponda.

Cuando ocurren estas situaciones, se ha previsto que el sujeto del impuesto debe realizar una regularización o ajuste posterior única o definitiva, por aquellos años del período de regularización que no llegaron a concretarse, considerando las siguientes reglas:

- Si la entrega del bien de inversión se encuentra sujeta con el impuesto, se ha previsto que el destino del bien de inversión fue en su totalidad hacia operaciones sujetas con el impuesto (100% de uso del IVA soportado). En este caso, el límite del IVA a deducir será el correspondiente al IVA devengado correspondiente a la entrega del bien de inversión.
- Si la entrega del bien de inversión no se encuentra sujeta con el impuesto, se ha previsto que el destino del bien de inversión fue en su totalidad hacia operaciones no sujetas con el impuesto (0% de uso del IVA soportado).

Este mecanismo de ajuste posterior podría asemejarse al mecanismo del reintegro del crédito fiscal del IGV regulado en el artículo 22° de la Ley del IGV, analizado en el capítulo I; no obstante, la diferencia entre ambos diseños se puede observar en que la aplicación del modelo español sí le permite al empresario reconocer una proporción del IVA soportado siempre y cuando la entrega del bien de inversión se encuentre afectada con el impuesto, considerando la cantidad de años antes de que sea entregado y la cantidad de años que restan para la culminación del periodo de regularización. De este modo, el contribuyente o puede deducir un mayor crédito fiscal a su favor, o deberá reintegrar el impuesto deducido inicialmente, cuando el bien de inversión haya sido entregado en una operación exenta con el impuesto.

El siguiente caso práctico nos permitirá apreciar cómo opera el procedimiento jurídico que el legislador español ha establecido para este mecanismo de ajuste posterior al IVA deducido: El empresario “X”, viene realizando actividad empresarial desde el año 2020. A la totalidad de sus operaciones sujetas con el IVA y sus compras le resulta aplicable la alícuota del 21%. En el año 2021 compró un vehículo por 100 mil euros que soportó un IVA de 21 mil euros, utilizando dicho vehículo inmediatamente. El coeficiente de prorrata definitivo del 2021 fue de 75%. Finalmente, el empresario “X” termina por vender el vehículo en el 2022.

Tabla 11

Caso práctico 3 – Regularización del IVA deducido proveniente de Bienes de Inversión cuando son entregados durante el período de regularización.

Concepto	ENTREGA SUJETA	ENTREGA NO SUJETA
Compras de vehículo	100,000	100,000
IVA soportado	21,000	21,000
Coeficiente 2021	75%	75%
(A) IVA deducido 2021	15,750	15,750
Coeficiente 2022	100%	0%
(B) IVA deducible 2022	21,000	-
(A-B) Diferencia entre IVAS deducibles determinados	-5,250	15,750
Periodo de evaluación (años)	5	5
Años que faltan para que culmine el periodo de evaluación	4	4
Regularización / Ajuste posterior en 2022 a favor del sujeto del IVA	-4,200	
Regularización / Ajuste posterior del IVA en 2022 a favor del fisco		12,600

Nota:

- Para determinar el ajuste posterior, la diferencia entre IVAS deducibles determinados debe ser multiplicada por el periodo de evaluación que le corresponde al bien de inversión, y el resultado dividirlo entre los años que faltan para que culmine el periodo de evaluación.

Adaptado de: Ministerio de Hacienda y Función Pública, Agencia Tributaria (2022).

1.1.7.4. Regularización del IVA deducido antes de entrega habitual de bienes o prestación de servicios

La Ley del IVA español ha establecido una regulación específica en sus artículos 111° al 113° y el artículo 27° de su reglamento para el tratamiento tributario del IVA soportado que se va generando y deduciendo durante la etapa preoperativa empresarial. Esta regulación encuentra su

justificación en la concreción del “destino final” hacia operaciones sujetas o gravadas con el impuesto que fluye de las directrices previstas en los artículos 184 y 185 de la Directiva N° 2006/112/CE comentados anteriormente.

Como vimos anteriormente en los capítulos I y II, el marco jurídico del IGV no contiene normas legales expresas que regulen el tratamiento tributario aplicable al crédito fiscal del IGV que se genera y deduce durante la etapa preoperativa empresarial; sin embargo, el tratamiento tributario correspondiente en estas situaciones ha sido aclarado a través de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal Peruano¹⁴⁴, donde el ente colegiado concluye que el crédito fiscal del IGV proveniente de adquisiciones realizadas en la etapa preoperativa empresarial es deducible total e inmediatamente en la medida que cumpla con los requisitos formales y sustanciales establecidos en el marco jurídico del impuesto, bastando que el sujeto del impuesto determine de manera razonable en el momento de adquisición el “destino potencial” de las mismas hacia operaciones gravadas. En ese sentido, el crédito fiscal generado en esta etapa se irá arrastrando como saldo a favor en los meses posteriores hasta que la empresa inicie su etapa operativa, momento en el que empezará a realizar la compensación del crédito fiscal generado y deducido anteriormente contra el débito fiscal del mes hasta agotarlo.

Sin embargo, como ya hemos mencionado anteriormente, cuando el marco normativo del impuesto se limita solamente a darle cobertura legal al “destino potencial” de las adquisiciones a operaciones gravadas, a pesar de que estas adquisiciones pueden cambiar de destino en el transcurso de la operatividad de la empresa, indefectiblemente pueden surgir situaciones distorsionen la técnica y neutralidad del impuesto. Es por esta razón que resulta importante incorporar en el diseño jurídico del IGV la concreción o realización del destino potencial en un destino final, estableciendo así un mecanismo de ajuste posterior que atenúe los cambios de destino que las compras realizadas durante la etapa preoperativa sufren como parte del desarrollo normal de las actividades empresariales del sujeto del impuesto.

De este modo, el mecanismo de regularización del IVA deducido antes de entrega habitual de bienes o prestación de servicios ha previsto lo siguiente:

¹⁴⁴ Mediante Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5242-1-2003 y N° 4488-3-2015.

- Resulta aplicable para aquellos sujetos del impuesto que establecerán una etapa preoperativa empresarial¹⁴⁵ cuando recién se han constituido o cuando iniciarán una nueva actividad económica que califique como actividad de sector diferenciado. Cabe señalar que esta etapa preoperativa culmina cuando el empresario activa la etapa operativa, estableciendo la Ley del IVA que el primer año de la etapa operativa será aquel en el que el sujeto del impuesto realice sus actividades generadoras de ingresos, siempre y cuando ocurran antes del 1 de julio, caso contrario, la etapa operativa empresarial se dará por iniciada al año inmediato siguiente
- El sujeto del impuesto debe acreditar objetivamente en el momento en el que se realizan las compras que soportan IVA, que éstas serán destinadas hacia la realización de operaciones sujetas con el impuesto. El reglamento del IVA¹⁴⁶ ha previsto que para efectos de cumplir con la acreditación solicitada, deberá tener en cuenta: que la naturaleza de las adquisiciones realizadas guarde relación con la actividad empresarial que el sujeto del impuesto tiene previsto desarrollar, el tiempo que transcurre desde que se realiza la adquisición hasta que se utiliza en la etapa operativa empresarial, el debido cumplimiento de las obligaciones y autorizaciones formales – administrativas – tributarias previstas para el sujeto del impuesto, entre otros.

Siendo así, el procedimiento jurídico para este mecanismo de ajuste posterior al IVA deducido es el siguiente:

- Cuando el sujeto del impuesto realice compras que soportan IVA durante su etapa preoperativa empresarial, deberá establecer al inicio de esta etapa el porcentaje de deducción provisional¹⁴⁷ aplicable sobre referido el IVA soportado, a fin de determinar el IVA deducible correspondiente.
- Luego, cuando hayan transcurrido 4 años¹⁴⁸ de ejecución de su etapa operativa, el sujeto del impuesto deberá determinar un porcentaje de deducción definitivo¹⁴⁹; procediendo a

¹⁴⁵ Se observa que los apartados uno y seis del artículo 111 de la Ley del IVA español han delimitado lo que debe entenderse por etapa preoperativa empresarial, tomando la esencia del concepto administrativo analizado en el Capítulo II.

¹⁴⁶ Regulado en el artículo 27° del reglamento de la Ley del IVA español.

¹⁴⁷ La Ley del IVA ha establecido que este porcentaje de deducción provisional será propuesto por el sujeto del impuesto, salvo que la administración tributaria establezca un porcentaje diferente.

¹⁴⁸ De este modo, el legislador español ha optado establecer que 4 años es un periodo razonable para asumir que las adquisiciones realizadas en la etapa preoperativa han sido utilizadas efectivamente en la actividad empresarial del sujeto del impuesto.

¹⁴⁹ De acuerdo con el Manual Práctico del IVA español 2022, este porcentaje definitivo se simplifica en la siguiente fórmula:

$\text{Porcentaje definitivo} = \frac{\text{importe total de las operaciones con derecho a deducción de los 4 primeros años} + \text{importe total de las operaciones de los 4 primeros años}}{\text{de los 4 primeros años}} \times 100$

compararlo con el porcentaje de deducción provisional utilizado durante la etapa preoperativa empresarial, y efectuando el ajuste posterior del IVA deducido correspondiente:

- Cabe señalar que los bienes de inversión adquiridos durante la etapa preoperativa, se encuentran afectados por dos mecanismos de ajuste, el primero corresponde al analizado en el presente apartado, por los 4 años que el legislador ha establecido, mientras que el segundo mecanismo de ajuste corresponde a la regularización del IVA proveniente de Bienes de Inversión, siendo aplicable por la diferencia de años que queden pendientes de evaluación de acuerdo con lo establecido en este mecanismo, analizado anteriormente.

A continuación, con el objetivo de clarificar la operatividad que el legislador español ha previsto para este mecanismo de ajuste posterior al IVA deducido, presentamos el siguiente caso práctico: El empresario “X”, se constituyó el 2018 y decide establecer una etapa preoperativa empresarial de un año para reunir todos los recursos materiales, humanos y financieros necesarios para que pueda realizar adecuadamente su actividad empresarial a partir del 2019. En ese sentido, durante el 2018 compró activos corrientes por un total de 1 millón de euros, soportando un IVA de 210 mil euros. El porcentaje de deducción provisional inicial propuesto por el sujeto del impuesto es de 75%.

Tabla 12

Caso práctico 4 – Regularización del IVA deducido antes de entrega habitual de bienes o prestación de servicios.

IVA soportado 2018	210,000				
Porcentaje de deducción provisional inicial propuesto	75%				
(A) IVA deducido en etapa preoperativa	157,500				
Concepto/Periodo	2019	2020	2021	2022	TOTAL 4 AÑOS
Ventas con derecho a deducción	100,000	160,000	220,000	280,000	760,000
Ventas sin derecho a deducción	50,000	90,000	130,000	170,000	440,000
Porcentaje de deducción definitivo			63%		
(B) IVA deducible determinado en el 4to año	133,000				

(A-B) Regularización / ajuste posterior del IVA deducido a favor del fisco	24,500
-------------------------------------------------------------------------------------------	---------------

Adaptado de: Ministerio de Hacienda y Función Pública, Agencia Tributaria (2022).

En los capítulos I y II identificamos que una de las diversas problemáticas que origina el diseño peruano vigente de la regla de la prorrata se encuentra relacionada directamente con el crédito fiscal del IGV generado y deducido durante la etapa preoperativa empresarial, ya que, al no tratarse de un mecanismo de ajuste posterior, su aplicación no tiene impacto alguno en el saldo a favor que se ha ido generando y arrastrando desde dicha etapa. Pues bien, este mecanismo de ajuste posterior específico que ha previsto el ordenamiento jurídico del IVA español cuando se realizan compras en la etapa preoperativa empresarial, permite atenuar la problemática del cambio de destino planteada en el capítulo II, ya que la evaluación posterior del destino final de dichas compras permite determinar con mayor precisión la proporción del IVA que corresponde ser deducido, preservando de mejor manera el diseño técnico del IVA – impuesto contra impuesto – y la neutralidad del impuesto.

En cualquiera de los mecanismos de ajuste posterior establecidos en el IVA español que hemos analizado anteriormente, la implicancia de su operatividad conlleva a que el sujeto del impuesto deba reintegrar el IVA deducido en exceso o aumentar su saldo a favor.

Una consideración adicional relevante por comentar es que estos mecanismos de ajuste han sido configurados inicialmente para atenuar los cambios de destino que surgen dentro del ámbito empresarial, es decir, cuando el destino previsto hacia ventas sujetas cambia hacia ventas no sujetas, o viceversa. Sin embargo, cuando dicho destino cambia hacia fines privados, el numeral 2 del artículo 12° de la Ley del IVA español ha establecido que se configurará un autoconsumo de servicios gravado con el impuesto.

Cabe señalar que esta regulación no resultará aplicable cuando las compras corresponden a bienes de inversión, dado que el artículo 95° de la Ley del IVA español ha previsto¹⁵⁰ que los cambios de destino relacionados con actividades ajenas al giro de negocio empresarial (fines

¹⁵⁰ Esta disposición se encuentra armonizada con lo establecido en el artículo 168 bis de la Directiva N° 2006/112/CE y normas modificatorias, donde se ha dispuesto el referido tratamiento fiscal para los bienes inmuebles, incluyendo además la posibilidad de los países miembros de la Unión Europea extiendan esta regulación normativa para todo tipo de bienes.

privados) también serán ajustados posteriormente a través del mecanismo de “Regularización del IVA proveniente de Bienes de Inversión”.

1.2. México

México no fue ajeno a la adopción de la técnica del IVA en su imposición general sobre el consumo por todas las ventajas que este modelo tenía sobre el antiguo que originaba la imposición en cascada. En ese sentido, en diciembre de 1978 aprovechó que su economía se encontraba en auge debido a los altos ingresos provenientes de la actividad petrolera para reformar su imposición general sobre el consumo, aprobando el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que entraría en vigor a partir de enero de 1980, reemplazando así al obsoleto impuesto acumulativo sobre los ingresos mercantiles (Gnazzo, 1988, p. 118; Molina, 2020, p. 13).

1.2.1. Sobre el diseño técnico

En cuanto al diseño técnico del IVA mexicano, el legislador optó por el método de determinación de sustracción sobre base financiera, en la variable impuesto contra impuesto¹⁵¹, debido a las mayores facilidades que esta metodología brinda en el control, administración y diferenciación de las alícuotas del impuesto (Molina, 2021, pp. 128-129).

De este modo, podemos observar que el diseño técnico del IVA mexicano se asemeja al IGV peruano, descrito y analizado con mayor detalle en el capítulo I, por lo que procederemos a analizar los aspectos relevantes del marco normativo del IVA mexicano, regulado en la “Ley del Impuesto al Valor Agregado¹⁵²” y su respectivo reglamento, así como también las similitudes y diferencias relevantes que existen al compararlo con la configuración legal del IGV peruano.

1.2.2. Sobre el ámbito de aplicación – IVA trasladado

El primer aspecto por analizar en el marco jurídico del IVA mexicano son los dos tipos de operaciones económicas más relevantes que el legislador ha establecido como hechos gravados con el impuesto: la enajenación de bienes¹⁵³ y la prestación de servicios independientes¹⁵⁴.

¹⁵¹ La doctrina mexicana describe esta metodología como “sistema de acreditamiento” (Molina, 2021, p. 128).

¹⁵² Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 y normas modificatorias.

¹⁵³ Regulado en los artículos 8° al 12° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado mexicano.

¹⁵⁴ Regulado en los artículos 14° al 18-A° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado mexicano.

Sobre el concepto de enajenación de bienes, México, al igual que Perú, ha optado por utilizar la orientación jurídica, el cual, como vimos previamente al analizar el IVA español, tiene una naturaleza más restrictiva, dado que necesariamente requiere la transferencia de propiedad. Cabe mencionar que México ha considerado también que se configura una enajenación de bienes cuando se adviertan faltantes de inventario en la empresa, mecanismo que de cierto modo se asemeja al retiro de bienes del IGV peruano y que ambos países han considerado que la venta o enajenación de bienes le resulta aplicable tanto a bienes tangibles como intangibles (Villanueva, 2023, pp. 56, 58).

Sobre el concepto de prestación de servicios independientes, México, al igual que Perú, ha optado por utilizar una definición expresa. La peculiaridad se puede observar en que la definición utilizada por el legislador mexicano alude expresamente a las obligaciones de dar, de hacer y de no hacer; mientras que en Perú ha sido la jurisprudencia del Tribunal Fiscal la que ha señalado que estos tres tipos de prestaciones se encuentran recogidos en el concepto de prestación de servicios, a pesar de que no se encuentran señalados expresamente, dándole así un alcance amplio (Villanueva, 2023, pp. 63, 66).

A diferencia de lo observado en el IVA español y el IGV peruano, el IVA mexicano ha establecido que el nacimiento del hecho gravado surge cuando la definición jurídica establecida en el marco jurídico del impuesto calza con la operación económica realizada por el empresario, requiriendo además que dicha operación haya sido pagada o cancelada por el cliente al proveedor¹⁵⁵. De este modo, el legislador mexicano ha incorporado en el marco legal del impuesto el criterio de caja o percibido, tanto para la configuración del hecho gravado como para el mecanismo de deducción del crédito; mientras que en el caso peruano y español opera el criterio del devengado. Cuando se configura el hecho gravado se genera el denominado IVA soportado en México o débito fiscal del IGV en Perú.

Con relación a las alícuota del impuesto, y excluyendo a las exoneraciones que ambos países han establecido, en México se ha configurado¹⁵⁶ de manera un único tipo impositivo acumulativo

¹⁵⁵ Establecido en los artículos 11° y 18° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado mexicano.

¹⁵⁶ Regulados en el artículo 1° de la Ley del IVA mexicano.

del 16%; mientras que en Perú se ha configurado¹⁵⁷ de manera permanente un único tipo impositivo acumulativo del 18%.

Como podemos observar, el diseño jurídico de los hechos gravados más importantes en el IVA mexicano y el IGV peruano son similares en esencia y forma; siendo que la diferencia relevante entre ambos diseños radica en el criterio utilizado para configurar el nacimiento del hecho gravado.

1.2.3. Sobre la deducción del impuesto – IVA acreditable

El segundo aspecto por analizar del ordenamiento legal del IVA mexicano son las normas que regulan el mecanismo de deducción del impuesto trasladado en la técnica del IVA, denominado “IVA acreditable” en México o “crédito fiscal del IGV” en Perú; a fin de identificar las similitudes y diferencias existentes entre la configuración jurídica de este mecanismo de deducción en México y Perú, específicamente en lo concerniente a sus requisitos sustanciales y mecanismos de ajuste para ejercer el derecho a la deducción del impuesto.

Sobre el traslado del crédito, los artículos 1º, 4º y 5º de la Ley del IVA mexicano señalan que se entenderá que el impuesto ha sido trasladado al cliente empresario cuando este ha sido cobrado por el proveedor empresario y, en la misma línea, se exige como requisito para ejercer el derecho a la deducción del IVA acreditable que el mismo haya sido pagado.

Además, en México se ha previsto un plazo máximo¹⁵⁸ de 5 años para ejercer el derecho a la deducción del IVA acreditado, mientras que en Perú se ha previsto un plazo máximo¹⁵⁹ de 13 meses para ejercer dicho derecho. Por otro lado, el marco normativo del IVA mexicano ha previsto el mecanismo de devolución de los saldos a favor del IVA acreditado de manera general a todos sujetos del impuesto¹⁶⁰; mientras que Perú solamente ha establecido el mecanismo de la devolución del crédito de manera excepcional, a través de los diversos regímenes de recuperación anticipada del IGV.

¹⁵⁷ Regulado en el artículo 17º de la Ley del IGV, donde se establece una alícuota del 16%, a la cual se le debe agregar una alícuota adicional del 2% correspondiente al impuesto de promoción municipal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76º del Decreto Legislativo N° 776 “Ley de Tributación Municipal”, publicado el 31 de diciembre de 1993 y normas modificatorias.

¹⁵⁸ Establecido en el artículo 146º del Código Fiscal de Federación, publicado el 31 de diciembre de 1981 y normas modificatorias.

¹⁵⁹ Establecido en el artículo 2º de la Ley N° 29215, publicada el 23 de abril de 2008 y normas modificatorias.

¹⁶⁰ Regulado en el artículo 6º de la Ley del IVA mexicano.

Ahora bien, considerando lo expuesto previamente y al igual que lo analizado para el IVA español, Córdova (2001, p. 243) afirma que en la legislación comparada internacional del IVA existen dos requisitos o condiciones sustanciales que los legisladores incorporan en el diseño jurídico del impuesto a fin de dar origen al derecho de deducción del crédito del impuesto: que las adquisiciones que otorgan un impuesto deducible sean necesarias para el giro del negocio empresarial y que dichas adquisiciones se destinen hacia operaciones gravadas con el impuesto.

1.2.4. Derecho de deducción del IVA – Adquisiciones deducibles para efectos del Impuesto a la Renta

El inciso I. del artículo 5° de la Ley del IVA mexicano ha establecido como requisito sustancial para ejercer la deducción del crédito, que las compras realizadas que acreditan IVA resulten estrictamente indispensables para la realización del giro del negocio de la empresa, supeditándose para este fin a lo que establezca su normativa mexicana del impuesto a la renta en materia de deducciones.

Como podemos observar, la configuración de este requisito sustancial en el IVA mexicano se asemeja en esencia y forma al establecido para el IGV peruano en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, ya que ambas legislaciones se remiten a sus normas del impuesto a la renta para efectos de la deducción del impuesto, pudiendo conllevar a posibles afectaciones a la neutralidad del impuesto y originando la discusión sobre si este requisito debe ser interpretado bajo una óptica literal o finalista, comentada en el capítulo I del presente trabajo de investigación.

1.2.5. Derecho de deducción del IVA – Destino hacia operaciones gravadas

El inciso I. del artículo 5° de la Ley del IVA mexicano ha establecido como requisito sustancial para que se pueda acreditar el impuesto, que las compras realizadas resulten estrictamente indispensables para la realización de operaciones gravadas con el IVA, incluidas las exportaciones. Este requisito sustancial del IVA mexicano se asemeja a lo establecido en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV peruano.

Al igual que lo observado en Perú, la configuración jurídica del IVA acreditable mexicano también recoge el concepto de “destino potencial”, sin aludir en el espectro más amplio del cumplimiento de este requisito, como ocurre en el caso del IVA español analizado anteriormente,

que este destino deba concretarse o hacerse efectivo en un “destino final” hacia operaciones gravadas.

No obstante, a pesar de la ausencia de una premisa general que reconozca que el destino de las compras que acreditan IVA puede cambiar, el ordenamiento legal del IVA mexicano si ha previsto ciertos mecanismos de ajuste posterior al IVA acreditable, tal y como se verá a continuación.

1.2.6. Mecanismos de ajuste posterior al IVA deducido

1.2.6.1. Prorrata para Inversiones y Adquisiciones distintas a Inversiones

El propósito de la prorrata en México es el mismo que en Perú, esto es, solamente se activa cuando en un mes concreto el sujeto del impuesto realiza operaciones comunes o mixtas y no puede identificar de manera específica el destino de las adquisiciones que otorgaron IVA acreditable (bienes de uso mixto), debiendo utilizar una fórmula matemática del cual obtenga como resultado el coeficiente que le permitirá determinar la proporción del IVA deducible como tal en el mes. Sin embargo, la regulación jurídica de la prorrata mexicana ha configurado dos metodologías de aplicación diferentes, una para las inversiones¹⁶¹ y otra para las adquisiciones distintas a estas¹⁶².

En ese sentido, mientras que la metodología aplicable a las adquisiciones que son distintas a las inversiones se aplica por única vez y de forma definitiva en el mes que se realizaron operaciones comunes, tal y como ocurre en Perú; cuando se tratan de inversiones, el diseño jurídico de la prorrata mexicana si ha establecido un mecanismo de ajuste posterior, indicando expresamente que el IVA acreditable será deducible considerando el “*destino habitual*” que las inversiones tengan hacia la realización de las actividades gravadas con el IVA, “***debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado***”.

De este modo, si bien es cierto que la normativa del IVA mexicano no tiene una premisa jurídica general que señale que el destino inicial o potencial de las adquisiciones que otorgan crédito debe concretarse en un destino final, como ocurre en España, si ha reconocido que los cambios de

¹⁶¹ Regulado en el literal d) del inciso V. del artículo 5° de la Ley del IVA mexicano. El término del IVA mexicano de inversiones sería el equivalente a los activos fijos en Perú.

¹⁶² Regulado en el literal c) del inciso V. del artículo 5° de la Ley del IVA mexicano.

destino afectan la proporción del IVA deducido inicialmente, estableciendo un procedimiento de ajuste posterior que permita atenuar¹⁶³ esta distorsión al diseño técnico y neutralidad del impuesto.

De este modo, y considerando que la prorrata aplicable a las compras distintas a inversiones no contiene un mecanismo de ajuste posterior¹⁶⁴, nos vamos a centrar en las normas que regulan la prorrata aplicable a las inversiones, que ha previsto lo siguiente¹⁶⁵:

- Resulta aplicable cuando el sujeto del impuesto adquiere inversiones que acreditan IVA, debiendo tener en cuenta su destino habitual, sea exclusivamente hacia operaciones gravadas, no gravadas u operaciones comunes; estableciéndose que solamente se podrá deducir la proporción del IVA acreditado que sea destinado a operaciones gravadas. En ese sentido, cuando el destino habitual de las inversiones cambie o haya sido alterado se deberán realizar los ajustes que correspondan en aras de preservar lo dispuesto anteriormente.

Ahora bien, este ajuste posterior aplicable a la prorrata de inversiones tiene dos formas operativas excluyentes de funcionamiento, de manera mensual¹⁶⁶ o de manera anual¹⁶⁷:

- Cuando el sujeto del impuesto opta por aplicar el ajuste de manera mensual, deberá evaluar y aplicar el ajuste posterior en caso corresponda, desde el mes en el que realiza la deducción de la proporción del IVA acreditable hasta por los meses que correspondan a los años depreciables que haya previsto la LIR, el cual no debe ser inferior a un periodo de 60 meses.

Para este fin, solamente se deberá aplicar el ajuste posterior si en la evaluación que se realiza en cada mes durante el periodo de evaluación se observa que la diferencia de la proporción del IVA acreditable ha variado en más del 3%.

Para determinar las variaciones de las proporciones mensuales, el sujeto del impuesto utilizará la fórmula de la prorrata con la información correspondiente a las operaciones gravadas y no

¹⁶³ En esencia, este mecanismo de ajuste sería similar a la “Regularización del IVA deducido proveniente de Bienes de Inversión”, analizado en España.

¹⁶⁴ Lo dispuesto en el artículo 5-B° de la Ley del IVA mexicano solamente le resulta aplicable para determinar el coeficiente de prorrata a utilizar, sea mensual o del ejercicio inmediato anterior.

¹⁶⁵ Regulación prevista en los numerales 3 y 4 del literal d) del inciso V. del artículo 5° de la Ley del IVA mexicano.

¹⁶⁶ Regulado en el artículo 5-A° de la Ley del IVA mexicano.

¹⁶⁷ Regulado en el artículo 5-B° de la Ley del IVA mexicano.

gravadas del mes concreto; además, el resultado que se obtenga al determinar el ajuste posterior deberá ser actualizado considerando el factor de índice de precios al consumidor.

- Cuando el sujeto del impuesto opta por aplicar el ajuste de manera anual, deberá evaluar y aplicar el ajuste posterior en caso corresponda, desde el mes en el que realiza la deducción de la proporción del IVA acreditable hasta un periodo de 60 meses.

Para este fin, solamente se deberá aplicar el ajuste posterior si en la evaluación que se realiza en al finalizar cada año durante el periodo de evaluación, se observa que la diferencia de la proporción del IVA acreditable ha variado en más del 3%.

Para determinar las variaciones de las proporciones anuales, el sujeto del impuesto utilizará la fórmula de la prorrata con la información correspondiente a las operaciones gravadas y no gravadas del ejercicio inmediato anterior; además, el resultado que se obtenga al determinar el ajuste posterior deberá ser actualizado considerando el factor de actualización que el Código Fiscal de la Federación haya previsto en su artículo 17-A°.

- Independientemente el método por el que el sujeto del impuesto opte, la implicancia de la operatividad de este mecanismo de ajuste posterior conlleva a que el empresario deba reintegrar el impuesto deducido en exceso o aumentar su saldo a favor.

A fin de comprender de mejor manera cómo opera este mecanismo de ajuste, regulado en el marco legal del IVA mexicano, presentamos el siguiente caso práctico: El empresario “Z”, viene realizando actividad empresarial desde el año 2020. En marzo del año 2021 compró una camioneta destinada para la realización de sus operaciones comunes o mixtas, por y valor de 55 mil pesos y permitiendo acreditar un IVA de 8 mil 800 pesos:

Tabla 13

Caso práctico 5 – Prorrata – IVA deducido proveniente de inversiones.

Concepto/Periodo	MARZO	ABRIL
Ventas con derecho a deducción	70,000	90,000
Ventas sin derecho a deducción	30,000	80,000
IVA trasladado	11,200	14,400
Compra de Inversión de uso mixto	55,000	
IVA acreditable	8,800	
Coeficiente prorrata	70%	53%

IVA deducible	6,160
Variación de proporción > 3% respecto de mes anterior	SI

Adaptado de: Sánchez (2020)

Teniendo en cuenta que la variación de la proporción del IVA deducible es superior al 3%, ha decidido optar por el ajuste mensual del IVA deducido proveniente de esta inversión:

Tabla 14

Caso práctico 5 – Prorrata – Ajuste posterior mensual del IVA deducido proveniente de inversiones.

Concepto/Periodo	ABRIL
IVA acreditable	8,800
% Depreciación anual según LIR	10%
Valor IVA anual	880
Valor IVA acreditable mensual	73
Coeficiente prorrata 1M	70%
(A) Valor IVA deducido mensual MARZO	51
Coeficiente prorrata 2M	53%
(B) Valor IVA deducido mensual ABRIL	39
(A-B) Regularización / Ajuste posterior del IVA en ABRIL a favor del fisco	13

Adaptado de: Sánchez (2020)

1.2.6.2. Gastos e Inversiones en etapa preoperativa

La Ley del IVA mexicano, al igual que lo observado en España, ha establecido en su inciso VI. del artículo 5°, una regulación específica para el tratamiento tributario del IVA acreditable que se genera durante la etapa preoperativa empresarial.

De acuerdo con la Gaceta Parlamentaria N° 4614-E que contiene la exposición de motivos que justificó la introducción de esta regulación en el marco legal del IVA mexicano, el legislador reconoció que no existía un mecanismo jurídico que permita a los contribuyentes ajustar el impuesto acreditado en exceso o defecto proveniente de su etapa preoperativa empresarial, una vez que se haya verificado en el plano real de la actividad empresarial qué tipo de operaciones ha realizado.

Cuando analizamos anteriormente el mecanismo de ajuste posterior “Regularización del IVA deducido antes de entrega habitual de bienes o prestación de servicios” que contiene el IVA

español, hemos comentado que su incorporación en la regulación jurídica del impuesto permite atenuar las distorsiones que el cambio de destino puede generar en el diseño técnico y la neutralidad del impuesto, por lo que a continuación analizaremos las disposiciones que el legislador mexicano ha previsto para este mecanismo:

- Resulta aplicable para aquellos sujetos del impuesto que establecerán una etapa preoperativa empresarial cuando recién se han constituido o, abarcando también a las etapas de exploración cuando se dedique a la industria extractiva. Cabe señalar que esta etapa preoperativa culmina cuando el empresario activa la etapa operativa, estableciendo la Ley del IVA que la etapa preoperativa no puede exceder a un año¹⁶⁸, salvo en casos debidamente justificados ante la Administración Tributaria.
- Al inicio de la etapa preoperativa, el sujeto del impuesto puede optar por dos opciones al inicio de la etapa preoperativa: solicitar la devolución del IVA acreditado o deducirlo y compensarlo.

En el caso de que el sujeto del impuesto opte por la devolución, deberá solicitarlo en el mes siguiente de haber realizado los gastos o inversiones, y solamente por el importe correspondiente a la proporción del IVA que haya estimado que estará destinado hacia operaciones gravadas con el IVA.

Además, cuando presente la primera solicitud de devolución, el sujeto del impuesto deberá presentar lo siguiente: 1) Información y/o documentación relacionada con los gastos e inversiones que se tiene previsto realizar durante la etapa preoperativa, así como también información sobre la actividad empresarial que realizará; 2) Sobre el total de la actividad empresarial que tiene prevista realizar en su etapa operativa, debe informar la proporción estimada que representa la realización de sus operaciones gravadas con el impuesto; 3) Los recursos financieros que solventarán los gastos e inversiones; y 4) La fecha en que iniciará la etapa operativa empresarial.

¹⁶⁸ Cabe señalar que la Ley del IVA mexicano ha previsto que, si el sujeto del impuesto no culmina su etapa preoperativa en el plazo establecido por Ley, y, por lo tanto, no inicia su etapa operativa, se encontrará obligado a reintegrar todo el IVA acreditable que le ha sido devuelto a solicitud de parte, no siendo aplicable cuando el sujeto del impuesto se dedique a la actividad extractiva y por causas no imputables a él no haya podido iniciar su etapa operativa empresarial de extracción.

En el caso de que el sujeto del impuesto opte por la compensación, el legislador mexicano ha previsto que el sujeto del impuesto deberá, sobre el total de la actividad empresarial que tiene prevista realizar en su etapa operativa, estimar la proporción que representa la realización de sus operaciones gravadas con el impuesto, a fin de determinar el IVA que podrá deducir sobre el IVA acreditable. Sin embargo, la deducción no se podrá efectuar durante la etapa preoperativa, debiendo esperar para realizar esta acción al primer mes de iniciada su etapa operativa empresarial. De acuerdo con lo analizado en el capítulo I, esta regulación jurídica se aparta del diseño técnico del IVA – base financiera –, que admite deducciones totales e inmediatas.

Independientemente de la opción por la que opte el sujeto del impuesto, cuando este se encuentre en el treceavo mes de haber iniciado su etapa operativa, deberá evaluar si debe aplicar o no el mecanismo de ajuste posterior analizado en el presente apartado, considerando lo siguiente:

- Considerando la totalidad de la actividad empresarial que ha realizado durante los 12 primeros meses de la etapa preoperativa empresarial, deberá evaluar y determinar nuevamente la proporción que represente la realización de sus operaciones gravadas con el impuesto. Esta proporción deberá compararla con la proporción que estimó inicialmente en la etapa preoperativa empresarial.
- De este modo, solamente se deberá aplicar el ajuste posterior del presente apartado si producto de la evaluación comparativa entre las proporciones mencionadas en el punto anterior se observa una variación superior al 3%.
- La implicancia de la operatividad de este mecanismo conlleva a que el empresario deba reintegrar el impuesto deducido en exceso o aumentar su saldo a favor, considerando el factor de actualización que el Código Fiscal de la Federación haya previsto en su artículo 17-A°.

A continuación, con el propósito de comprender la operatividad del mecanismo de ajuste posterior al IVA deducido estudiado en el presente apartado, exponemos el siguiente caso práctico: El empresario “Z”, se constituyó en enero 2019 y decide establecer una etapa preoperativa empresarial de un año para reunir todos los recursos materiales, humanos y financieros necesarios para que pueda realizar adecuadamente su actividad empresarial a partir de enero 2020. En ese

sentido, en enero 2019 realizó gastos e inversiones por un total de 1 millón de pesos, soportando un IVA de 160 mil pesos. La proporción de deducción provisional inicial propuesta por el sujeto del impuesto es de 75%.

Tabla 15

Caso práctico 6 – Ajuste posterior al IVA deducido que proviene de gastos e inversiones realizados en etapa preoperativa.

IVA acreditable gastos e inversiones - ENERO 2019		160,000
Proporción de deducción provisional inicial propuesta	75%	
(A) IVA deducido en el primer mes de la etapa operativa - ENERO 2020		120,000
	TOTAL, PRIMEROS 12 MESES ETAPA OPERATIVA - ENERO A DICIEMBRE 2020	
Ventas con derecho a deducción		760,000
Ventas sin derecho a deducción		440,000
Proporción de deducción definitiva	63%	
Variación de proporción inicial y definitiva > 3%	SI	
(B) IVA deducible determinado en el mes 13 de la etapa operativa - ENERO 2021		101,333
(A-B) Regularización / ajuste posterior del IVA deducido a favor del fisco - ENERO 2021		18,667

Nota:

- Al importe obtenido en la Regularización / ajuste posterior del IVA deducido a favor del fisco - ENERO 2021, le resultará aplicable el factor de actualización.

Adaptado de: Sánchez (2020)

En los capítulos I y II identificamos que una de las diversas problemáticas que origina el diseño peruano vigente de la regla de la prorrata se encuentra relacionada directamente con el crédito fiscal del IGV generado y deducido durante la etapa preoperativa empresarial, ya que, al no tratarse de un mecanismo de ajuste posterior, su aplicación no tiene impacto alguno en el saldo a favor que se ha ido generando y arrastrando desde dicha etapa. Pues bien, este mecanismo de ajuste posterior específico que ha previsto la regulación jurídica del IVA mexicano cuando se realizan compras en la etapa preoperativa empresarial, al igual que el previsto en el IVA español, permite atenuar la problemática del cambio de destino planteada en el capítulo II, ya que la evaluación posterior del destino final de dichas compras permite determinar con mayor precisión la proporción del IVA

que corresponde ser deducido, preservando de mejor manera el diseño técnico del IVA – impuesto contra impuesto – y la neutralidad del impuesto.

1.3. Resumen de la legislación comparada en el IVA España – México - Perú

Habiendo realizado un análisis de la configuración jurídica del IVA en España, México y Perú, a continuación, presentamos una tabla comparativa que resume las características principales de cada diseño del impuesto, haciendo hincapié en las normas que regulan la deducción del crédito del IVA, con el objetivo de visualizar de manera más clara y sencilla las principales similitudes y diferencias existentes entre los referidos diseños:

Tabla 16

Legislación Comparada en el IVA España – México – Perú.

CONCEPTO	ESPAÑA	MÉXICO	PERÚ
Diseño Jurídico – Hechos Gravados			
Hechos Principales. Gravados	<u>Entrega de Bienes:</u> Concepción económica. Autoconsumos.	<u>Venta de Bienes:</u> Concepción jurídica. Faltante de inventarios.	<u>Venta de Bienes:</u> Concepción jurídica. Retiro de bienes.
	<u>Servicios:</u> Definición Residual. Autoconsumos.	<u>Servicios:</u> Definición expresa - amplia.	<u>Servicios:</u> Definición expresa - amplia.
Hechos Gravados – Nacimiento de obligación tributaria.	Devengado.	Percibido.	Devengado.
Diseño Jurídico – Deducción del IVA			
Criterio para deducción	Devengado.	Percibido.	Devengado.
Requisito Sustancial 1 – Adquisiciones necesarias para el giro del negocio empresarial.	Diseño en términos amplios.	Diseño en términos restrictivos. Remisión a normas del impuesto a la renta.	Diseño en términos restrictivos. Remisión a normas del impuesto a la renta.
Requisito Sustancial 2 – Destino a operaciones gravadas.	Premisa General: Destino potencial debe concretarse en destino final. Cambios de destino se corrigen posteriormente.	<u>Premisa General:</u> Destino Potencial.	<u>Premisa General:</u> Destino Potencial.
Diseño Jurídico – Mecanismos de Ajuste del IVA Deducible			
Prorrata General y ajuste posterior.	Aplicable a todo tipo de adquisiciones, excepto Bienes de Inversión. Si tiene ajuste posterior incorporado en su diseño.	Aplicable a todo tipo de adquisiciones, excepto Inversiones. No tiene ajuste posterior incorporado en su diseño.	Aplicable a todo tipo de adquisiciones. No tiene ajuste posterior incorporado en su diseño.
	<u>Metodología:</u>	<u>Metodología:</u> Coeficiente único y definitivo.	<u>Metodología:</u> Coeficiente único y definitivo.

	Ajuste Anual: Coeficiente provisional vs coeficiente definitivo.		
	<u>Resultado:</u> Reintegro o saldo a favor.		
	Aplicable sólo para bienes de inversión. Si tiene ajuste posterior incorporado en su diseño.	Aplicable sólo para inversiones. Si tiene ajuste posterior incorporado en su diseño.	No existe regulación jurídica.
Ajuste posterior al crédito deducido proveniente de Bienes de Inversión o Inversiones o Activos Fijos.	<u>Metodología:</u> Ajuste anual: Coeficiente provisional vs coeficiente definitivo. Durante 5 años. Aplicable si: diferencia es mayor al 10% y bienes de inversión valen más de 3,500 euros.	<u>Metodología:</u> Ajuste mensual o anual: Coeficiente provisional vs coeficiente definitivo. Durante vida depreciable según normas del impuesto a la renta. Aplicable si: diferencia es mayor al 3%.	
	<u>Resultado:</u> Reintegro o saldo a favor.	<u>Resultado:</u> Reintegro o saldo a favor.	
Ajuste posterior al crédito deducido proveniente de Bienes de Inversión o Inversiones o Activos Fijos cuando son vendidos o enajenados o entregados prematuramente.	Aplicable sólo para bienes de inversión. Si tiene ajuste posterior incorporado en su diseño. <u>Metodología:</u> Se ajusta posteriormente por la diferencia de años que faltaba regularizar.	No existe regulación jurídica.	Aplicable sólo para bienes de inversión. Si tiene ajuste posterior incorporado en su diseño. <u>Metodología:</u> Se activa cuando activo fijo es vendido a un menor precio en un periodo de 2 años de haberse adquirido. Plazo 2 años.
	<u>Resultado:</u> Reintegro o saldo a favor.	<u>Resultado:</u> Reintegro total.	
	Si tiene ajuste posterior incorporado en su diseño.	Si tiene ajuste posterior incorporado en su diseño.	No existe regulación jurídica.
Ajuste posterior al crédito generado durante la etapa preoperativa empresarial	<u>Metodología:</u> Deducción inmediata en etapa preoperativa empresarial considerando porcentaje de deducción provisional. En el cuarto año: ajuste posterior al crédito deducido considerando porcentaje de deducción definitivo.	<u>Metodología:</u> Deducción en el primer mes de la etapa operativa empresarial considerando proporción de deducción provisional. En el mes 13: ajuste posterior al crédito deducido considerando proporción de deducción definitivo. Aplicable si: diferencia es mayor al 3%.	
	<u>Resultado:</u> Reintegro o saldo a favor.	<u>Resultado:</u> Reintegro o saldo a favor.	

2. OPTIMIZACIÓN DE LA REGULACIÓN JURÍDICA DEL IGV A FIN DE ATENUAR LAS DISTORSIONES QUE EL CAMBIO DE DESTINO DE LAS COMPRAS REALIZADAS EN LA ETAPA PREOPERATIVA EMPRESARIAL OCASIONA EN EL DISEÑO TÉCNICO Y LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO

Habiendo comprendido adecuadamente el diseño técnico y el marco legal del IGV en Perú, identificado y sustentado debidamente la existencia de un vacío jurídico en las normas que regulan el crédito fiscal del impuesto cuando las compras realizadas en la etapa preoperativa empresarial cambian de destino, y analizado cabalmente la configuración legal del IVA en países como España y México; a continuación se proponen las bases jurídicas que el legislador peruano debe tener en consideración para mejorar el marco normativo actual del IGV, específicamente en las normas que regulan el mecanismo de deducción del impuesto, a fin de atenuar las distorsiones que el referido cambio de destino ocasiona en el diseño técnico y la neutralidad del IGV:

- El segundo requisito sustancial que da origen al derecho al crédito fiscal, establecido en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV, debe ser complementado con una disposición expresa en el apartado de normas que regulan el crédito fiscal del impuesto que tenga como premisa general que el destino potencial previsto inicialmente debe concretarse o hacerse efectivo en un destino final; siendo que, en caso de que el destino inicial previsto se altere o afecte en el futuro, deberá realizar los ajustes posteriores correspondientes de acuerdo con el procedimiento legal que se establezca.

Esta premisa general será el sustento jurídico, armonizado con el diseño técnico y la neutralidad del impuesto, que habilite adecuada y coherentemente al legislador a establecer mecanismos de ajuste posteriores al crédito fiscal del IGV deducido que permitan atenuar las diversas distorsiones que los cambios de destino de las compras pueden ocasionar en el impuesto.

- Debe instaurarse un mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal del IGV deducido durante la etapa preoperativa empresarial teniendo en cuenta los siguientes aspectos generales:
 - Debe establecerse de manera expresa una definición de la etapa preoperativa empresarial, que se diferencie claramente del concepto de etapa preproductiva establecido en los diversos regímenes de recuperación anticipada del IGV y permita identificar los siguientes aspectos:

cuándo inicia, cuándo culmina y si también es aplicable cuando el sujeto del impuesto decide expandir sus actividades económicas.

- ☑ Deben establecerse las alternativas del tratamiento tributario por las que el sujeto del impuesto puede optar: devolución o compensación.

Cabe señalar que, mientras que el IVA español y el mexicano han previsto dentro de su marco jurídico la devolución generalizada del crédito del impuesto, a solicitud de parte, que no se logra deducir; en Perú la devolución se realiza de manera excepcional, a través de los diferentes regímenes de devolución anticipada del IGV. Si se opta por habilitar la devolución generalizada del crédito fiscal del IGV generado durante la etapa preoperativa, se deberá revisar la eficacia jurídica y operativa de los diversos regímenes de este tipo que se encuentran vigentes.

- ☑ Con la finalidad de dar origen al derecho al crédito fiscal del IGV durante la etapa preoperativa empresarial, debe establecerse la obligación por parte del sujeto del impuesto de acreditar objetivamente, a partir del momento que se genera el crédito fiscal, que el destino potencial previsto inicialmente de las compras se encuentra relacionado exclusivamente con ventas gravadas con el IGV. Para este fin, y para brindar una adecuada seguridad jurídica, vía reglamento se pueden mencionar los elementos objetivos mínimos necesarios para realizar esta acreditación, tales como: la naturaleza de las adquisiciones realizadas que debe guardar relación con la actividad empresarial que el sujeto del impuesto tiene previsto desarrollar, la proporción estimada que representa la realización de sus operaciones gravadas con el impuesto sobre el total de la actividad empresarial que tiene prevista realizar en su etapa operativa empresarial, el debido cumplimiento de las obligaciones y autorizaciones formales – administrativas – tributarias previstas para el sujeto del impuesto, la fecha en que iniciará la etapa operativa empresarial, entre otros.
- Debe establecerse el procedimiento legal operativo para aplicar el mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal del IGV deducido durante la etapa preoperativa empresarial teniendo en cuenta lo siguiente:

- ☑ Al inicio de la etapa preoperativa empresarial, el sujeto del impuesto debe evaluar, determinar e informar a la Administración Tributaria, el porcentaje o proporción¹⁶⁹ de deducción estimado inicialmente, el cual deberá aplicar sobre el crédito fiscal del IGV que se vaya generando durante dicha etapa, a fin de poder calcular y declarar adecuadamente el crédito fiscal del IGV deducible¹⁷⁰ en las declaraciones juradas mensuales del IGV e ir arrastrándolo como saldo a favor para el siguiente periodo.
- ☑ Una vez culminada la etapa preoperativa empresarial, se debe establecer el periodo que el sujeto del impuesto debe tener en cuenta para evaluar y determinar el porcentaje o proporción de deducción, esta vez definitivo, aplicable al crédito fiscal del IGV que se ha generado durante dicha etapa.

Cabe mencionar que el diseño vigente de la prorrata del IGV tiene previsto en la determinación del coeficiente la evaluación de las ventas realizadas por el sujeto del impuesto en los últimos 12 meses, siendo un rango de evaluación similar al establecido en el IVA Mexicano.

- ☑ Debe establecerse el periodo en el cual el sujeto del impuesto deberá reconocer el resultado de haber aplicado el mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal del IGV deducido durante la etapa preoperativa empresarial.
- ☑ Debe analizarse la conveniencia de establecer medidas que simplifiquen la operatividad de este mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal del IGV, como por ejemplo el establecimiento de la facultad de no aplicar el mecanismo de ajuste cuando la diferencia porcentual entre las proporciones de deducción no sea relevante, o el establecimiento de un importe mínimo para que la compra realizada durante la etapa preoperativa empresarial sea considerada dentro de la operatividad del mecanismo de ajuste posterior.
- ☑ Considerando que los activos fijos tienen por naturaleza un uso prolongado en el giro de negocio del sujeto del impuesto, debe establecerse un periodo de evaluación y ajuste

¹⁶⁹ Proporción que corresponde al volumen de ventas gravadas sobre el total de ventas que el sujeto del impuesto realice como parte de su actividad empresarial. Cabe señalar que el inciso a) del numeral 2.2 del artículo 2° del Decreto Legislativo N° 973, “Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas”, ha previsto como opción para el sujeto del impuesto que al inicio de su etapa preproductiva considere el 50% del crédito fiscal para efectos de su deducción, cuando tenga previsto realizar operaciones comunes.

¹⁷⁰ Cabe señalar que el IVA mexicano ha establecido que el derecho de deducción del crédito no es inmediato dado que recién se podrá efectuar cuando el empresario inicie su etapa operativa empresarial, apartándose así del diseño técnico del impuesto en la variable de base financiera.

ampliado y diferenciado para este tipo de bienes adquiridos durante la etapa preoperativa empresarial, a fin de que se verifique con mayor precisión si la proporción del IVA deducido inicialmente ha sido afectada por cambios de destino.

- ☑ Como resultado de la operatividad desarrollada anteriormente, deben establecerse las dos consecuencias jurídicas tributarias dependiendo del resultado que se obtenga: el reintegro del crédito fiscal del IGV deducido en exceso o el aumento del saldo a favor para el siguiente periodo. Además, considerando que este mecanismo de ajuste tiene un impacto de manera posterior, debe evaluarse la inclusión de un factor de actualización a ser aplicado sobre el resultado obtenido.
- Finalmente, teniendo en cuenta que la configuración jurídica actual de la regla de la prorrata en el IGV ha quedado obsoleta y no preserva de manera adecuada el diseño técnico y la neutralidad del impuesto ya que su aplicación única y definitiva abre las puertas a la manipulación del uso del crédito fiscal en aquellos meses en que se realizan ventas comunes, más aún cuando la regulación actual del IGV permite de cierto modo diferir el uso del crédito fiscal dentro de los 12 meses siguientes a su nacimiento; resulta necesario su revisión y ajuste normativo, incorporando en su estructura un mecanismo de ajuste posterior al crédito fiscal deducido inicialmente.

CONCLUSIONES

Considerando todo lo expuesto en el presente trabajo de investigación, a continuación, se presentan las siguientes conclusiones:

- La generalización de la técnica del IVA en la imposición indirecta y general sobre el consumo fue motivada principalmente para mitigar las distorsiones que la imposición en cascada ocasionaba en los mercados económicos, reconociéndose desde su concepción la relevancia del principio de neutralidad tanto en el diseño técnico como en la configuración jurídica del mencionado impuesto.
- Desde la perspectiva del cálculo del impuesto, la técnica para determinar la base imponible afecta al IVA tiene diversas modalidades para ser estructurada. En cualquiera de sus modalidades el objetivo principal es preservar la neutralidad del impuesto, por lo que los Estados conjugan este objetivo con otros aspectos igualmente relevantes al momento de optar por una modalidad concreta, como por ejemplo la simplicidad en la determinación y control del impuesto, especialmente cuando se tiene previsto establecer tasas diferenciadas.
- Dado que el IGV se encuentra diseñado técnicamente bajo el método de sustracción sobre base financiera en la variable de impuesto contra impuesto, la neutralidad impositiva se materializa jurídicamente a través de las normas que regulan el traslado y deducción del crédito fiscal.
- Los operadores jurídicos, al interpretar el marco regulatorio del IGV, deben diferenciar la finalidad económica del impuesto, es decir, que la carga impositiva recaiga en el consumidor final, con la regulación jurídica que el legislador ha establecido para lograr este fin. De este modo, se grava con el IGV operaciones concretas como la venta de bienes o la prestación de servicios, y se establece la compensación del crédito fiscal del IGV como el elemento fundamental en la estructura jurídica del impuesto para conseguir su neutralidad, trasladando la carga impositiva a través de la cadena de valor hasta llegar al consumidor final.
- El derecho al crédito fiscal del IGV se origina inmediata y totalmente con el cumplimiento de sus requisitos sustanciales y se hace eficaz con el cumplimiento de sus requisitos formales, ambos establecidos en el marco regulatorio del IGV. Los requisitos sustanciales buscan preservar el diseño técnico y la neutralidad del impuesto, mientras que los requisitos formales

buscan facilitar el control y la administración del impuesto. Cualquier situación que afecte posteriormente el goce de este derecho debe estar regulado de manera expresa.

- El marco jurídico del IGV debe ser analizado e interpretado sin apartarse de la finalidad del impuesto, es decir, atendiendo a su objetivo final de gravamen, diseño técnico y principios que lo soportan. Circunscribir la aplicación de los requisitos sustanciales a una mera literalidad de la norma puede conllevar a distorsionar la neutralidad del impuesto.
- Cuando no es posible resolver las distorsiones que afectan al diseño técnico y la neutralidad del impuesto mediante el marco regulatorio vigente del IGV, se vuelve imperativo que el legislador integre a dicha normativa los mecanismos jurídicos necesarios para mitigar estas problemáticas. La regla de prorrata y el reintegro del crédito fiscal del IGV son ejemplos vigentes de mecanismos jurídicos de ajuste que atenúan las distorsiones que algunas actividades económicas o formas de hacer negocios ocasionan en la neutralidad del IGV.
- En el caso de la regla de prorrata, la deficiencia normativa que más afecta a la neutralidad del IGV se encuentra relacionada con la forma en que ha sido configurada para aplicarse en el tiempo. Por otra parte, la regulación normativa del reintegro del crédito fiscal del IGV ha sido establecida para tener un alcance muy puntual y acotado. En ese sentido, ninguno de los referidos mecanismos de ajuste al crédito fiscal del IGV permiten corregir la distorsión que el cambio de destino ocasiona en el diseño técnico y la neutralidad del impuesto.
- No existe una definición expresa del concepto de “etapa preoperativa empresarial” en el marco jurídico del IGV, siendo que el concepto de “etapa preproductiva” que establecen los diversos regímenes de recuperación anticipada del IGV es distinto al de “etapa preoperativa” y debe ser utilizado únicamente dentro de los alcances de dichos regímenes.
- La jurisprudencia del Tribunal Fiscal, sustentando sus argumentos en el diseño técnico y la regulación jurídica del IGV, ha validado que el tratamiento tributario del crédito fiscal generado por las compras realizadas en la etapa preoperativa empresarial admite la deducción total e inmediata del crédito fiscal, basándose en el “destino potencial inicial” hacia operaciones gravadas. Sin embargo, este “destino potencial inicial” puede sufrir alteraciones o variaciones posteriormente durante el ciclo productivo de la empresa.

- La falta de regulación del cambio de destino de las compras gravadas con el IGV realizadas durante la etapa preoperativa y la imposibilidad de aplicar por extensión los mecanismos de ajuste al crédito fiscal previstos actualmente en la Ley del IGV ocasionan una ruptura entre el diseño técnico y la regulación jurídica actual del IGV, afectando negativamente a la neutralidad del impuesto.
- En países como España y México, la solución jurídica a las distorsiones que los cambios de destino ocasionan en el diseño técnico y la neutralidad del impuesto ha sido el establecimiento expreso de mecanismos que ajustan posteriormente la proporción del IVA deducido inicialmente que son aplicables en diversas situaciones, como, por ejemplo, cuando las compras son realizadas durante la etapa preoperativa empresarial.
- Por todo lo analizado en el presente trabajo de investigación, se reafirma la necesidad de ajustar y optimizar el marco jurídico actual del IGV, estableciendo normas claras y razonables que permitan corregir las distorsiones que los cambios de destino de las compras pueden ocasionar en el diseño técnico y la neutralidad del impuesto, incluido el que puede surgir con las compras realizadas durante la etapa preoperativa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIBROS, PUBLICACIONES Y REVISTAS

- Alva, M. (2011). *¿Conoce las opciones técnicas y métodos para determinar el valor añadido en el IGV?*. Actualidad Empresarial, N° 227 – Segunda Quincena de Marzo 2011.
- Alva, M. (2011). *¿Cuándo opera la figura del reintegro del crédito fiscal del IGV?*. Actualidad Empresarial, N° 280 – Primera Quincena de Junio 2013.
- Balbi, R. (1993). *El Impuesto al Valor Agregado y su generalización e América Latina*. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas S.A.
- Blanco, A. (2001). *El impuesto al Valor Agregado*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Bravo, J. (2005). *La imposición al consumo en el Perú. Algunos comentarios en torno a los efectos del IVA en el caso de servicios*. Derecho & Sociedad, (24), 30-36.
- Bravo, J. (2018). *Teoría sobre la imposición al valor añadido*. Lima: Palestra Editores.
- Chávez, A. (2012). *Análisis económico del IGV y su incidencia en el mercado*. Revista de Economía y Derecho, vol. 9, nro. 34.
- Chirinos, C. (2009). *Las campanas suenan, pero nadie las escucha: las exoneraciones y el IGV*. Revista de Economía y Derecho, vol. 6, nro. 24.
- Cosciani, C. (1969). *El impuesto al valor añadido*. Buenos Aires: Depalma.
- Cosciani, C. (1970). *Administración del Impuesto a las Ventas y Relaciones con el Contribuyente*. Asamblea General del CIAT, No. 4, Montevideo, Uruguay. https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1970/Espanol/asamblea4_1970_cosciani.pdf
- Córdova, Á. (2001). *Requisitos sustanciales del crédito fiscal*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, p. 248.
- Córdova, Á. (2003). *El impuesto General a las Ventas, Tratamiento del Crédito Fiscal*. VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.
- Córdova, A. (2006). *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Jorge Danós Ordóñez.
- Caller, M. (2011). *La Armonización De Los Impuestos Indirectos Según Las Decisiones 599 y 600 De La Comunidad Andina*. Revista de derecho Volumen 12.

- Corbacho, A., Fretes, V., & Lora, E. (2013). *Recaudar no basta: Los impuestos como instrumento de desarrollo*. Washington, D.C.: BID. <https://publications.iadb.org/es/recaudar-no-basta-los-impuestos-como-instrumento-de-desarrollo>
- De Juano, M. (1975). *Tributación sobre el Valor Agregado*. Buenos Aires: Alberti 835.
- Derouin, P. (1981). *El impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Due, J. (1972). *Análisis económico de los impuestos*. 3.^a ed reimpresión. Buenos Aires: El Ateneo.
- Emilfork, E. (1999). *Impuesto al valor añadido: el crédito fiscal y otros estudios*. Santiago: Jurídica Congreso.
- Faundez, A. (2012). *Naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial*. Centro de Estudios Tributarios U Chile. https://www.cetuchile.cl/images/docs/01_naturaleza_juridica_del_iva_cf_y_sus_efectos_en_los_procesos_de_reorganizacion_empresarial_-antonio_faundez.pdf
- Flores, E. (2016). *Administración de operaciones*. 1ra ed. Lima: Macro.
- Gallardo, J. (2016). *Propuestas de Futuro para el IVA en España*. Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=699063>
- Gnazzo, E. (1988). *Resumen de la Imposición General sobre Ventas y Servicios, tipo Valor añadido, en los Países Americanos miembros del CIAT / 1988*. Revista de Administración Tributaria (No. 4, Enero, 1988): La Estructura y Administración del Impuesto sobre el Valor Añadido. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_4/el_iva_en_los_paises_miembros_del_ciat_gnazzo.pdf
- Kondratiuk, P. (1980). *La Administración del Impuesto sobre el Valor añadido*. Conferencia Técnica del CIAT, Bogotá, Colombia, 1980. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/2605>
- Luque, J. (2003). *El impuesto General a las Ventas, Tratamiento del Crédito Fiscal*. VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.
- Luque, J. (2004). *La técnica del valor añadido como herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas*. Foro Jurídico, (03), 97-101.
- Manini, J & Jaramillo, J (1998). *El régimen de recuperación anticipada del IGV, y fraccionamiento arancelario*. Moneda N° 107.
- Mankiw, N. (2015). *Principios de economía*. 7a ed.

- Marcos, F (2011). *Análisis de 25 años de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido* (N° 3, 2011). Extoikos.
- Marmolejo, C. (1988). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*. Revista de Administración Tributaria (No. 4, Enero, 1988): La Estructura y Administración del Impuesto sobre el Valor Añadido. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_4/el_iva_en_la_cee_saenz_espana.pdf
- Martel, M. (2005). *El Impuesto General a las Ventas en el Sistema Tributario Peruano: Situación Actual y Perspectivas*. Revista de Administración Tributaria (No. 25, Abril, 2006): Plan de Prevención del Fraude Tributario. https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XVIII-2004/xviii_2do_premio_martel_peru.pdf
- Merino, L. (1988). *El IVA en la Comunidad Económica Europea*. Revista de Administración Tributaria (No. 4, Enero, 1988): La Estructura y Administración del Impuesto sobre el Valor Añadido. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_4/IVA_en_espana_marmolejo.pdf
- Ministerio de Hacienda y Función Pública, Agencia Tributaria. (2022). *Manual Práctico IVA 2022*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/IVA/Manual_IVA_2022.pdf
- Molina, M. (2020). *El establecimiento del IVA en México: un problema político-económico, 1968-1980*. *América Latina en la Historia Económica*, 27(1), e987. https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-22532020000100007
- Molina, M. (2021). *El sistema de acreditamiento del IVA en 1980: un acercamiento para entender las problemáticas económicas y políticas de la administración fiscal en México*. *Iuris Tantum*, 35(33). <https://revistas.anahuac.mx/index.php/iuristantum/article/view/1076/979>
- Padrón, F. (2003). *El impuesto General a las Ventas, Tratamiento del Crédito Fiscal*. VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.
- Pavez, P. (2005). *Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la experiencia chilena*. Revista de Administración Tributaria (No. 25, Abril, 2006): Plan de Prevención del Fraude Tributario. https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XVIII-2004/xviii_1er_premio_pavez_chile.pdf
- Plazas, V. (2001). *La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*. 1ra ed. Buenos Aires: Depalma.
- Queralt, J. M., Tejerizo López, J. M., Álvarez Martínez, J., & otros. (2020). *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*. (17ª ed.). Navarra: Editorial Aranzadi.

- Ruiz de Velasco, C. (2012). *La tributación del autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido*. Marcial Pons.
- Sánchez, A. (2020). *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado*. Ciudad de México: Ediciones Fiscales ISEF S.A.
- Sáenz, M. (2003). *El impuesto General a las Ventas, Tratamiento del Crédito Fiscal*. VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.
- Smith, A (1776). *La riqueza de las naciones, escrita en inglés por Adam Smith, y traducida al castellano por Carlos Rodríguez Braun*. 1ra ed. Madrid: Alianza Editorial. [http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20\(Alianza\).pdf](http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20(Alianza).pdf)
- Terra, B. & Julie K. (2009). *A Guide to the European VAT Directives*. Volumen 1. Ámsterdam: IBFD.
- Vallejo, M. (1997). *Un análisis de los 10 años de funcionamiento del IVA en España*. *Ekonomiaz* n° 38.
- Villanueva, W. (2007). *La tutela judicial efectiva, los deberes formales y el crédito fiscal*. *Advocatus* 17 2007 -II.
- Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV, Regímenes General y Especiales*. Lima: Pacifico editores.
- Villanueva, W. (2023). *Fundamentos del Impuesto General a las Ventas. Colección lo esencial del derecho* N° 65. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7^{ma} ed. Buenos Aires: Depalma.
- Yvancovich, B. (2020). *Recuperación y devolución anticipada del IGV: Beneficios tributarios para adquisiciones de bienes de capital y realización de proyectos*.
- Zolezzi, A. (1983). *El impuesto a las ventas - Su evolución en el Perú*. Lima, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 05.

TESIS

- Barruso, B. (1999). *Un Análisis de las Propuestas de Reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del Régimen Transitorio al Régimen Definitivo* (Tesis de doctorado, Universidad Complutense de Madrid). <https://eprints.ucm.es/id/eprint/3639/1/T24020.pdf>

- Del Moral, A. (2023). Limitaciones del derecho a la deducción: recuperación del IVA soportado en la adquisición y utilización de los vehículos de turismo. (Tesis de doctorado, Universidad de Murcia). https://digitum.um.es/digitum/bitstream/10201/131504/1/Del-Moral-Gonz%C3%A1lez-Alfonso_TD_2023.pdf
- López, A. (1975). Consideraciones teóricas y bases para el impuesto al valor añadido en la República Argentina. (Tesis de doctorado, Universidad de Buenos Aires). http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1056_LopezAR.pdf
- Macarro, J. (2015). El principio de neutralidad interna en el IVA (Tesis de doctorado, Università di Bologna). https://amsdottorato.unibo.it/6797/1/Macarro_Jose_tesi.pdf
- Távora, Y. (2017). Régimen tributario de los gastos preoperativos incurridos por las empresas mineras (Tesis de maestría, Universidad de Lima). https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9488/T%C3%A1vara_Regalado_Yvonn.pdf?sequence=3&isAllowed=y

NORMAS INTERNACIONALES

- Comunidad Andina. (2004). Decisión 599. Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor añadido. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, 21 (1093), 1-11. <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec599s.asp>
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2004). Norma Internacional de Contabilidad 38: Activos Intangibles. https://www.ifrs.org/-/media/project/ifrs/es/Standards/IFRSs/IAS_38_2019_Consolidado_es.pdf
- Diario Oficial de la Unión Europea. (2008). Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Luxemburgo. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32006L0112>
- España. (1992). Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 29 de diciembre de 1992. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>
- España. (1992). Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, núm. 314, de 31 de diciembre de 1992. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925>
- México. (1978). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>
- México. (2006). Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Diario Oficial de la Federación el 4 de diciembre de 2006. https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LIVA_250914.pdf

NORMAS NACIONALES

Decreto Legislativo N° 774. (1993). Texto Único Ordenado de la LIR, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004 y normas modificatorias. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H880428>

Decreto Supremo N° 29-94-EF. (1994). Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicado el 29 de marzo de 1994 y normas modificatorias. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H762519>

Decreto Supremo N° 122-94-EF. (1994). Reglamento de la LIR, publicado el 21 de setiembre de 1994 y normas modificatorias. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H764581>

Decreto Legislativo N° 821. (1996). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15 de abril de 1999 y normas modificatorias. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H784217>

Decreto Legislativo N° 973. (2007). Decreto Legislativo que establece el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, publicado el 10 de marzo de 2007 y normas modificatorias. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H939151>

Decreto Supremo N° 084-2007-EF. (2007). Reglamento del Decreto Legislativo N.° 973 que establece el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, publicado el 29 de junio de 2007 y normas modificatorias.

Decreto Supremo N°. 153-2015-EF. (2015). Normas reglamentarias del Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas para promover la adquisición de bienes de capital, publicado el 28 de junio de 2015 y normas modificatorias. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1131300>

Ley N° 30296. (2014). Ley que promueve la reactivación de la economía, publicado el 31 de diciembre de 2014 y normas modificatorias. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1118296>

JURISPRUDENCIA NACIONAL E INTERNACIONAL

Corte Suprema del Perú. (2011). Casación N° 2080-2009-LIMA. Jurisprudencia del Poder Judicial.

Corte Suprema del Perú. (2015). Casación N° 9309– 2015 LIMA. Jurisprudencia del Poder Judicial.

Tribunal Constitucional del Perú. (2009). Sentencia del Expediente 02547-2009-PA/TC. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú.

Tribunal Fiscal del Perú. (1997). Resolución N° 228-2-1997. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (1997). Resolución N° 791-4-1997. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (1997). Resolución N° 918-3-1997. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (1997). Resolución N° 657-4-1997. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (1998). Resolución N° 814-2-1998. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2002). Resolución N° 39-4-2002. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2002). Resolución N° 7164-2-2002. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2003). Resolución N° 405-4-2003. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2003). Resolución N° 5242-1-2003. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2004). Resolución N° 15-5-2004 Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2004). Resolución N° 2983-2-2004 Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2004). Resolución N° 417-3-2004 Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2004). Resolución N° 3741-2-2004 Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2007). Resolución N° 7015-2-2007. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2007). Resolución N° 4550-1-2007. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2009). Resolución N° 3461-3-2009. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2013). Resolución N° 4240-3-2013. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2014). Resolución N° 10225-8-2014. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2015). Resolución N° 4488-3-2015. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2016). Resolución N° 11709-10-2016. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2019). Resolución N° 6844-11-2019. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2020). Resolución N° 5377-1-2020. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2020). Resolución N° 8030-9-2020. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal Fiscal del Perú. (2020). Resolución N° 5377-1-2020. Jurisprudencia Tribunal Fiscal.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1988). Sentencia C-50/87. <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionId=1E306F1C7BA9E0055E4F12350016D504?text=&docid=95150&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=18348861>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1990). Sentencia C-320/88. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:7a6e4f78-a4ca-48ba-92c9-9d2a4c19235e.0008.02/DOC_1&format=PDF

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1995). Sentencia C-62/93. <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=98953&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1965450>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2006). Sentencia C-184/04. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57863&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1195624>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2012). Sentencia C-234/11. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=128648&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1195624>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2013). Sentencia C-78/12. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=139766&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1184217>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2013). Sentencia C-622/11. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionId=5F7E539B6C6F06E387195FEB0D46A165?text=&docid=142823&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1191702>

Tribunal Supremo de España (2013). Sentencia 2288/2013. <https://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1965beec1504d350ff037b8e535c2742508>

INFORMES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2003). Informe N.° 311-2003-SUNAT/2B0000.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2014). Informe N.° 18-2014-SUNAT/4B0000.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2016). Informe N.º 173-2016-SUNAT/5D0000.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2022). Informe N.º 40-2022-SUNAT/1V3000.