

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **“PROBLEMÁTICA DEL DESCONOCIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL POR INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES”**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y  
Política Fiscal

**ALFREDO CARLOS MIGUEL GONZALEZ BISSO**

**Código 19970762**

**Asesor**

Aida Nathalie Ninuma

Lima – Perú

Marzo de 2022



**“ISSUES FROM DISREGARD OF THE  
FISCAL CREDIT DUE TO NON-  
COMPLIANCE WITH FORMAL  
REQUIREMENTS”**

# TABLA DE CONTENIDO

ÍNDICE DE TABLAS.....	VI
RESUMEN.....	7
ABSTRACT.....	8
INTRODUCCIÓN.....	9
<b>CAPÍTULO I: LA IMPOSICIÓN AL CONSUMO.....</b>	<b>10</b>
1.1 Importancia de la imposición del consumo.....	10
1.2 Estructura técnica de la imposición al consumo.....	15
<b>CAPÍTULO II: El Crédito Fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.....</b>	<b>22</b>
2.1 Concepto e importancia del Crédito Fiscal.....	22
2.2 Requisitos para tener derecho al crédito fiscal.....	24
2.2.1 Requisitos sustanciales.....	24
2.3 Requisitos formales del crédito fiscal.....	27
2.4 Oportunidad para el ejercicio del derecho al crédito fiscal.....	33
<b>CAPÍTULO III: PÉRDIDA DEL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL O DIFERIMIENTO DE SU EJERCICIO POR INCUMPLIMIENTO O CUMPLIMIENTO PARCIAL, TARDÍO O DEFECTUOSO DE DEBERES FORMALES.....</b>	<b>36</b>
3.1 Desconocimiento del crédito fiscal por defectos en la anotación en Registro de Compras.....	37
3.2 Desconocimiento del crédito fiscal por omitir el depósito de la detracción.....	41
3.3 Desconocimiento del crédito fiscal por omitir el uso de medios de pago.....	43
<b>CAPÍTULO IV: PROBLEMÁTICA DEL DESCONOCIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL POR INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES.....</b>	<b>45</b>
4.1 El Crédito Fiscal y el principio de neutralidad del impuesto al consumo.....	45
4.2 Afectación a garantías constitucionales: principios de capacidad contributiva.....	48
4.3 Posición de la Administración Tributaria.....	49
4.4 Posición del Tribunal Fiscal.....	51
4.5 Legislación extranjera.....	52
4.5.1 Chile.....	52
4.5.2 México.....	56
4.5.3 España.....	57
4.5.4 Italia.....	60
4.6 Jurisprudencia extranjera.....	62

<b>4.6.1 México</b> .....	62
<b>4.6.2 Unión Europea</b> .....	63
<b>4.6.3 Argentina</b> .....	65
<b>4.6.4 España</b> .....	65
<b>4.7 Nuestra opinión</b> .....	69
<b>CONCLUSIONES</b> .....	73
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	75
<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 Impuesto Plurifásico acumulativo o en cascada.....	11
Tabla 1.2 Impuesto Plurifásico no acumulativo o al valor agregado.....	12

## **RESUMEN**

En el presente trabajo de investigación se analizan diversos aspectos del Impuesto General a las Ventas peruano, como su estructura técnica y su relación con la regulación de los requisitos formales a fin de hacer uso del derecho al crédito fiscal. Producto de dicho análisis se ha constatado que la actual regulación de los requisitos formales resulta demasiado rigurosa y anacrónica, lo cual a fin de cuentas constituye un obstáculo para el debido ejercicio del derecho al crédito fiscal, además de afectar la neutralidad del impuesto y derechos fundamentales de los contribuyentes. En ese sentido, se ha previsto una alternativa de modificación legislativa que elimine requisitos desfasados como la anotación en el registro de compras, y que, ante el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de otros requisitos formales, los contribuyentes tengan la alternativa de convalidar el crédito fiscal declarado.

**Palabras clave:** impuesto plurifásico no acumulativo, neutralidad, crédito fiscal, requisitos sustanciales, requisitos formales, convalidación.

## **ABSTRACT**

In this research work, various aspects of the Peruvian General Sales Tax are analyzed, such as its technical structure and its relationship with the regulation of formal requirements in order to make use of the right to tax credit. As a result of this analysis, it has been found that the current regulation of formal requirements is too rigorous and anachronistic, which ultimately constitutes an obstacle to the proper exercise of the right to tax credit, in addition to affecting the neutrality of the tax and fundamental rights of taxpayers. In this sense, an alternative legislative amendment has been provided that eliminates outdated requirements such as annotation in the purchase register, and that, in the event of non-compliance or defective compliance with other formal requirements, taxpayers have the alternative of validating the declared tax credit.

**Keywords:** non-cumulative multiphase tax, neutrality, tax credit, substantial requirements, formal requirements, validation.

# INTRODUCCIÓN

El derecho al crédito fiscal es un aspecto fundamental dentro del funcionamiento del Impuesto General a las Ventas en su objetivo de gravar la riqueza expresada a través del consumo de bienes y servicios.

Para ello, la legislación peruana ha establecido requisitos sustanciales (que otorgan el derecho al crédito fiscal) y requisitos formales que permiten a la administración verificar el correcto uso de dicho derecho por parte de los contribuyentes.

En ese sentido, los requisitos formales establecidos en la normatividad tributaria para el uso del crédito fiscal deben ser razonables y tener como principal fin coadyuvar a las labores de control y asegurar la correcta recaudación del impuesto, sin obstaculizar, en la práctica, el ejercicio de dicho derecho.

Por ello, la presente investigación inicia estudiando los conceptos generales de la imposición al consumo, la estructura del Impuesto General a las Ventas, la regulación normativa peruana del crédito fiscal y sus requisitos, para luego analizar la razonabilidad y conveniencia de los requisitos formales exigidos para su deducción, abordando las principales contingencias jurídicas y económicas ocasionadas por una regulación poco flexible.

Finalmente, se plantea una propuesta de cambio legislativo que en el actual contexto de la denominada Administración Tributaria Digital pueda conciliar un efectivo control de la Administración Tributaria en el correcto uso del crédito fiscal, y permita a los contribuyentes la efectiva deducción de un crédito legítimamente obtenido.

# CAPÍTULO I: LA IMPOSICIÓN AL CONSUMO

## 1.1 Importancia de la imposición del consumo

La existencia y sostenimiento de un Estado soberano requiere de recursos económicos con los que pueda cumplir sus funciones tales como satisfacer las necesidades de sus ciudadanos en materia de salud, educación, infraestructura y administración de justicia. Para ello, los Estados cuentan con diversas modalidades de financiamiento de su presupuesto, teniendo por ejemplo los ingresos propios generados a través de la actividad empresarial estatal, endeudamiento a través de préstamos y, principalmente, mediante la recaudación de tributos.

Por otra parte, la entidad encargada de la labor de recaudación de los tributos en el Perú, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT, 2016) define al tributo señalando que:

Es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines. (párr. 1)

A su vez, los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y tasas. El impuesto es el tributo por excelencia, ya que no implica contraprestación directa alguna por parte del Estado a favor del contribuyente, sino que gravan las manifestaciones de capacidad contributiva.

Ahora bien, se debe considerar que la riqueza de una persona se expresa a través de los ingresos y del destino que se pueda dar a esos ingresos, los que pueden ser: i) ahorro o ii) gasto o consumo. En el caso de la imposición al consumo, este tipo de tributos grava la manifestación de la capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada, esto es, mientras que un contribuyente realiza mayor cantidad de compras de bienes y servicios, quiere decir que posee mayor riqueza, por lo que le correspondería el pago de más impuestos. Al respecto, De Juano (1972, como se citó en Chirinos, 2009) afirma que “el gasto como manifestación de riqueza tiene su equivalencia en el consumo de bienes. Vale decir, que aquellos hechos de contenido económico que traducen un

consumo de bienes son los que dan lugar a la aplicación de este tributo” (p85). Asimismo, al definir al consumo, el mismo autor señala:

Económicamente, se define al consumo como la satisfacción de las necesidades sociales y humanas, inmediatas y mediatas, cuyo conjunto constituye el grado final del proceso económico [...] Gramaticalmente, significa el empleo de una cosa, gastándola, destruyéndola, haciéndola desaparecer, súbita o paulatinamente [...] Financieramente, el vocablo consumo comprende materias primas o artículos manufacturados, objetos en estado natural o valores artísticos, alimentos o productos de las más distintas naturalezas que se usan, se gastan, se transforman, se tallan, se decoran o los que realmente se consumen. (párr. 3)

Teniendo claro cuál es el objeto del gravamen de los tributos de Imposición al Consumo, es decir, la riqueza gastada o consumida, corresponde señalar, respecto de su funcionamiento, que los impuestos al consumo, en cuanto al sujeto del impuesto, desean gravar a quien posea riqueza para gastar, esto es, al consumidor final, y no al empresario proveedor de bienes y servicios; sin embargo, estos impuestos recaudan el gravamen del empresario (otorgándoles en la práctica la función de recaudador y con la obligación de entregar el impuesto recaudado al Estado); y mientras el tributo se incorpora en la cadena de producción a través del recargo en el precio sobre el valor de venta serán los individuos o consumidores finales quienes asumirán la carga económica del impuesto.

Si bien un impuesto al consumo puede gravar todos o gran parte de las operaciones comerciales de compra de bienes o prestación de servicios, o, en todo caso, puede afectar solo las operaciones realizadas respecto de determinados bienes, conociéndose a los primeros como impuesto generales a las ventas, y a los segundos como impuesto a los consumos específicos (Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo en el sistema tributario peruano, respectivamente), el presente trabajo estará enfocado en los impuestos generales a las ventas, específicamente la importancia que tiene el crédito fiscal en su estructura técnica y la regulación normativa de sus diferentes mecanismos.

La más importante cualidad que posee el impuesto a las ventas, y que lo hace el principal impuesto en el Perú, es el de su eficiencia recaudatoria. Al respecto, Stiglitz (2000), comentando las principales características que debe reunir un sistema tributario eficiente, apunta a la *sencillez administrativa*, esto es, que los costes de administración y de cumplimiento deben ser bajos; y en ese sentido, el Impuesto General a las Ventas

peruano cumple un rol preponderante, a diferencia de otros tributos complejos como el Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, se debe tener en cuenta que el Perú es un país con una economía predominantemente informal por lo que la incidencia de los impuestos a la riqueza directos, como el impuesto a la renta, afecta a un grupo reducido de contribuyentes, generando que, en el Perú, el impuesto que mayor recaudación genera a las arcas fiscales sea el Impuesto General a las Ventas.

El Impuesto General a las Ventas peruano (y en general todos los impuestos al valor agregado) es un impuesto de óptimo rendimiento desde el punto de vista fiscal, toda vez que afecta una gran cantidad de las operaciones comerciales producidas en el país (siendo que los bienes y servicios excluidos de este impuesto son la excepción) y en cuya gestión del cumplimiento tienen una participación activa los propios sujetos activos del impuesto, a través del mecanismo de la deducción del crédito fiscal, el cual permite a los empresarios proveedores de bienes y servicios afectos al Impuesto General a las Ventas poder deducir del impuesto cobrado el impuesto pagado en sus operaciones, generando de ese modo una cadena de cumplimiento entre los propios agentes económicos, con el fin de poder deducir el impuesto y que este tenga un efecto neutro hasta llegar al consumidor final.

Esta dinámica ágil de la recaudación del Impuesto General a las Ventas se refleja en las estadísticas proporcionadas por la Administración Tributaria. Muestra de ello se tiene el comentario publicado en el Diario Oficial El Peruano respecto de la nota tributaria de la SUNAT del período noviembre de 2021, donde se indicó:

Tendencia positiva. La recaudación proveniente de los ingresos tributarios netos del Gobierno central ascendió a 13,034 millones de soles (descontando las devoluciones de impuestos) en noviembre de este año, informó la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). (...) La recaudación por IGV ascendió a 7,481 millones de soles en noviembre, monto que representó un incremento de 2,057 millones de soles respecto a lo registrado en igual mes del 2020 (30.5%). Detalló que el IGV Interno se incrementó 21.9% y recaudó 4,145 millones de soles, importe que superó en 927 millones de soles a lo recaudado en noviembre del 2020. Por su parte, el IGV de las importaciones ascendió a 3,336 millones de soles y registró un crecimiento de 43.1%. (párr 1, 9 y 10).

En ese sentido, la importancia del Impuesto General a las Ventas en el sistema tributario peruano es preponderante, debido a su sencillez administrativa y que, a pesar de la mayoritaria economía informal en el Perú, mantiene altos índices de recaudación.

Si bien los Estados tienen la facultad de requerir de los ciudadanos una cierta cantidad de recursos para la consecución de sus fines a través de la recaudación de tributos, al significar una restricción o renuncia a los derechos de los ciudadanos sobre su patrimonio la actividad recaudatoria debe tener determinadas reglas: en primer lugar, debe ser el propio ciudadano representado en el Poder Legislativo quien apruebe la creación de los tributos a los que se verá obligado a pagar, siendo que en esta labor de creación de tributos estos deben, a su vez, respetar determinados principios que caracterizan a un óptimo sistema tributario.

Entonces, ¿cuáles son las características que debería reunir el Impuesto General a las Ventas para hacerlo un gravamen justo y eficiente? Algunas de ellas son:

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) o Impuesto General a las Ventas (IGV), como se le conoce en el Perú, no tiene como eje central el patrimonio de una persona o empresa o los ingresos que estas generen, sino la relación de consumo que se genera cuando alguien que posee una cierta capacidad de consumo adquiere bienes o servicios que son ofertados en el mercado; por ello, este impuesto, en su regulación normativa, intenta abarcar la mayor cantidad de operaciones comerciales que reflejen una capacidad de consumo. Asimismo, teniendo en consideración que este impuesto grava actos de consumo (por lo que la carga impositiva debe recaer en quien realiza un determinado hecho económico, esto es, el consumo expresado a través de la adquisición de bienes o de servicios) se debe resaltar que la estructura y determinación del Impuesto General a las Ventas no toma en cuenta circunstancias particulares de los contribuyente (a diferencia del Impuesto a la Renta personal que sí contempla deducciones o tasas diferenciadas para su determinación), sino solo aspectos referidos a la relación de consumo generada.

Estas características reseñadas en el párrafo anterior forman parte de la cualidad de impuesto indirecto del Impuesto General a las Ventas; sin embargo, dicha cualidad no se agota en la característica de tratarse de un gravamen que afecte indirectamente la renta a través del consumo, independientemente de la capacidad contributiva, sino que se ve complementada con el hecho de que, al afectar este impuesto, las operaciones de venta y de prestación de servicios realizadas por los empresarios y la carga económica del

impuesto son trasladadas por ellos al consumidor final, con quien corta la cadena de traslado del impuesto al ser quien asume económicamente la carga impositiva.

Por ello, para mantener al Impuesto General a las Ventas como un impuesto al consumo es fundamental, en su estructura, el correcto funcionamiento del mecanismo de traslado del impuesto de los sujetos afectos de derecho (empresarios) hacia el sujeto afecto económico (consumidor final) a través de la deducción del impuesto pagado en las compras de bienes o pago de servicios del impuesto a pagar producto de la venta de bienes o prestación de servicios.

Esta característica se ve reflejada en el principio de neutralidad que debe cumplir todo impuesto al consumo, concepto clave que se abordará constantemente en el presente trabajo, toda vez que constituye el principio económico fundamental en el diseño del impuesto al consumo o Impuesto General a las Ventas peruano. Este principio o característica se distingue porque los impuestos neutros i) no modifican las decisiones de los agentes económicos en la aplicación de los factores de la producción, y ii) no crean un efecto de sustitución o alteración en los factores de la producción.

Ahora, ¿cómo se consigue dentro del diseño del Impuesto General a las Ventas que la carga tributaria no afecte los precios, el mercado ni las decisiones de los agentes económicos? Si bien todo impuesto va a encarecer de algún modo el precio de los bienes y servicios afectos, el objetivo que busca cumplir el principio de neutralidad es que la carga impositiva no distorsione el mercado y perjudique el normal tráfico comercial, por lo que se ha previsto en el diseño estructural del impuesto la figura del crédito fiscal, mediante el cual los agentes económicos jurídicamente obligados al pago del impuesto pueden deducir el impuesto pagado en sus compras del impuesto cobrado en sus ventas, y de este modo solo afectar con el impuesto al valor agregado que se agregue en cada etapa del proceso productivo.

El funcionamiento del crédito fiscal y su efectiva aplicación en la determinación del Impuesto General a las Ventas constituyen la base fundamental sobre la cual parte el presente trabajo, toda vez que se advierte que en la regulación normativa peruana sobre el crédito fiscal se han contemplado requisitos formales que, excediendo sus objetivos, trastocan el funcionamiento del impuesto al vulnerar la neutralidad que debe regir el Impuesto General a las Ventas. Ello exige seguir abordando detalladamente las diferentes aristas de este problema a lo largo de la investigación.

## **1.2 Estructura técnica de la imposición al consumo**

Un aspecto fundamental para entender la problemática acerca del desconocimiento del crédito fiscal por defectos de formalidad, abordado en el presente trabajo, es el de distinguir cómo se ha diseñado el impuesto al consumo en general y cuáles son las características que, en particular, ha tomado el legislador peruano para establecer la estructura del funcionamiento del Impuesto General a las Ventas.

Ahora bien, se pueden clasificar los impuestos en directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos que gravan la riqueza, el patrimonio o la obtención de rentas de las personas (Impuesto a la Renta, ITAN, Impuesto Predial, Impuesto al Patrimonio Vehicular); mientras que los impuestos indirectos gravan la manifestación de riqueza a través del consumo (IVA o Impuesto General a las Ventas en el Perú, Impuesto Selectivo al Consumo).

Efectivamente, el rasgo característico de los impuestos al consumo es que recae sobre ellos un tipo de imposición indirecta que consiste en que, en un primer momento, se afecte con el gravamen a todas las transacciones de bienes y servicios realizadas por las empresas; y, en un segundo momento, estas empresas sobre las que se aplicó el gravamen trasladen el impuesto al precio de venta de sus productos o servicios, y con ello la carga económica del impuesto incidiría sobre el consumidor final, quien realmente manifiesta su capacidad contributiva en la realización de las diferentes operaciones gravadas con el impuesto.

En ese sentido, en el diseño de los impuestos al consumo, se puede apreciar dos sujetos intervinientes: primero, el sujeto pasivo o contribuyente jurídico del impuesto (esto es, el sujeto que realiza el hecho gravado o respecto de quien se verifica el supuesto contemplado en la norma como elemento material) que está constituido por el empresario comercializador de bienes o prestador de servicios; y, segundo, el contribuyente de hecho incidido (es decir, quien manifiesta su capacidad contributiva y asume económicamente el pago del impuesto), que es el consumidor final de los bienes y servicios adquiridos.

Asimismo, la imposición indirecta al consumo puede ser:

- A) Imposición monofásica: son aquellos impuestos que se aplican en una única fase o etapa del proceso producción-comercialización, el cual puede abarcar la etapa de fabricación, el de comercialización mayorista o el de comercialización minorista.

B) Imposición plurifásica: son aquellos impuestos que se aplican a todas las fases del proceso productivo. Pueden ser colocados en cascada o sobre el valor agregado o añadido.

Se pueden clasificar en:

Impuesto Plurifásico acumulativo o en cascada:

En este caso, el gravamen se aplica en todas las etapas del circuito económico sobre el valor total de cada una de las ventas que se realizan desde la fabricación hasta la distribución del producto al consumidor final.

Al respecto, describe muy bien esta modalidad de imposición el autor Sick (1981) cuando señala que:

Este impuesto se paga cada vez que se transfiere un bien o servicio, y afecta la totalidad de las empresas de las que se compone el trayecto del bien. El efecto acumulativo se manifiesta en función de que, al transferir el bien de una empresa a otra, esta paga también el impuesto correspondiente sobre la parte del que ya previamente pagó el impuesto al ser adquirido. Consecuencia de esta característica es que se describa al plurifásico acumulativo (timbre) como un impuesto en “cascada”. Con ello, el impuesto queda incorporado al bien. Este precio, que contiene el impuesto, constituye la base imponible de la siguiente transacción. Se deduce de aquí que el impuesto cae con mayor rigor sobre bienes objetos del mayor número de transacciones previas a la transacción final entre el último vendedor y el último consumidor. (párr. 15)

**Tabla 1.1**

*Impuesto Plurifásico acumulativo o en cascada*

	<b>Productor</b>	<b>Mayorista</b>	<b>Minorista</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Costo</b>		1,180		1,532
<b>Margen de utilidad (Valor agregado)</b>	1,000	118	153	1,271
<b>Valor de Venta</b>	1,000	1,298	1,685	
<b>Impuesto</b>	180	234	304	
<b>Precio</b>	1,180	1,532	1,989	
<b>SUNAT</b>	180	234	304	718

\*(Impuesto de 18%; margen de ganancia de 10% en cada etapa)

Impuesto Plurifásico no acumulativo o al valor agregado:

Bajo este sistema (que es el que adopta la legislación peruana) no se grava el precio global en todas las entregas del bien o los servicios, sino únicamente el valor agregado o valor añadido en cada una de las etapas del proceso productivo: fabricación, distribución al por mayor y al por menor del producto; el impuesto soportado en las compras es recuperado por la empresa, ya que esta solo tiene que pagar al fisco la diferencia entre el impuesto cobrado a sus clientes en sus operaciones de venta y el pagado a sus proveedores en sus operaciones de compra.

**Tabla 1.2**

*Impuesto Plurifásico no acumulativo o al valor agregado*

	<b>Productor</b>	<b>Mayorista</b>	<b>Minorista</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Costo</b>		1,000		1,100
<b>Margen de utilidad (Valor agregado)</b>	1,000	100	110	1,210
<b>Valor de Venta</b>	1,000	1,100	1,210	
<b>Impuesto</b>	180	198	218	
<b>Precio</b>	1,180	1,298	1,428	
<b>Débito Fiscal</b>	180	198	218	
<b>Crédito Fiscal</b>	0	180	198	
<b>SUNAT</b>	180	18	20	218

\*(Impuesto de 18%; margen de ganancia de 10% en cada etapa)

A partir de los resultados que se pueden observar en los cuadros 1 y 2, la diferencia que existe entre la aplicación de un impuesto plurifásico acumulativo y uno no acumulativo radica en la existencia de la figura del crédito fiscal, que permite al empresario mayorista y minorista deducir el impuesto general a las ventas pagado en la fase anterior, y de este modo no considerar como costo dicho impuesto y evitar un incremento de precios por efecto de la carga impositiva, que perjudicaría al consumidor y al mercado de bienes y servicios.

De esta manera, se observa que en el caso del impuesto plurifásico no acumulativo el intermediario económico paga efectivamente el monto de impuesto que corresponde al valor agregado generado en cada etapa, el cual será íntegramente trasladado al consumidor final, cumpliendo el principio de neutralidad.

Continuando con el desarrollo de la estructura del Impuesto General a las Ventas, se tiene que, en cuanto a los métodos para la determinación del valor agregado en la imposición al consumo, la autora Sáenz (s.f.) explica:

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

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

I) Método de sustracción sobre base real o efectiva: implica la utilización del crédito físico o real para la imputación de los créditos. Consiste en la deducción del gravamen pagado en las etapas anteriores como crédito del impuesto en el momento de la venta del bien o servicio que incluye las adquisiciones efectuadas en las etapas anteriores.

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

II) Método de sustracción sobre base financiera: el valor agregado se determina por la diferencia entre las ventas y las adquisiciones efectuadas en el periodo al que se refiere la liquidación del impuesto, sin tener en cuenta si los bienes producidos o adquiridos han sido incluidos en las ventas efectuadas en dicho periodo.

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

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

i) Base contra base: supone la deducción de las adquisiciones realizadas en un periodo, del monto de las ventas efectuadas en el mismo periodo, calculándose el impuesto sobre la diferencia.

ii) Impuesto contra impuesto: consiste en otorgar al contribuyente un crédito fiscal por el impuesto cargado en sus adquisiciones del periodo que se imputa contra el débito fiscal – impuesto que afecta las ventas- determinado en el mismo. En el sistema impuesto contra impuesto la carga tributaria tiende a ajustarse a la tasa que grava el producto final.

Para concluir, y poder enlazar lo señalado en cuanto a la estructura de la imposición al consumo y la estructura regulada en el Impuesto General a las Ventas aplicado en el Perú, se puede señalar que el Impuesto General a las Ventas es un impuesto indirecto que grava la capacidad contributiva que se refleja a través del consumo de bienes y servicios finales; esto es, sin que necesariamente se tome en consideración el nivel de ingresos del contribuyente.

Se aplica sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito de impuesto; es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total, sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o del servicio, el cual es trasladado por los empresarios al consumidor final, quien asume económicamente la carga impositiva.

Sobre las características del Impuesto General a las Ventas en el Perú, Carolina Risso Montes señala: “El impuesto está diseñado para que se traslade al precio o contraprestación el importe que resulte de aplicar su tasa sobre el valor total del producto, discriminándose el importe del tributo para que el adquirente pueda aplicarlo como crédito fiscal y descontarlo del precio o contraprestación que facture a otro sujeto. Así, el IGV se traslada hacia delante en la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios hasta llegar al consumidor final, quien paga como parte integrante del precio o retribución el importe equivalente a la aplicación de la tasa del impuesto sobre el precio o contraprestación, antes de la traslación del referido importe. La traslación del IGV evita el efecto acumulativo que se produciría de calcularse el tributo sobre una base que contenga el impuesto que gravó las etapas anteriores del ciclo de producción y distribución.

La adopción de todas estas características por el legislador responde a los méritos reconocidos de la técnica del valor agregado, no solo en cuanto a su eficiencia económica y administrativa, sino en materia de neutralidad, la misma que elimina o reduce significativamente cualquier posible distorsión en la asignación de recursos en la economía.

Por su parte, la Administración Tributaria, mediante el informe N° 27-2016-SUNAT/5A1000, ha indicado que el Impuesto General a las Ventas contiene las siguientes características:

a. Es un impuesto no acumulativo. Por esta característica, el IGV se aplica solo sobre el valor agregado en cada etapa de la comercialización o distribución de los bienes y servicios y no sobre el total del valor de venta.

b. Aplica el método del crédito sustractivo indirecto (impuesto contra impuesto). Bajo este método, el monto del impuesto que un contribuyente declara y paga es la diferencia entre el impuesto que recauda de sus ventas y el impuesto que ha soportado por adquisiciones, actuando solo como agente recaudador.

c. Aplica la modalidad de base financiera, que supone que la materia imponible se obtiene por diferencia entre las ventas y las compras realizadas en un período determinado, sin relacionar directamente las ventas con los insumos empleados y sin considerar los niveles de inventarios existentes al cierre del periodo fiscal.

d. Es plurifásico porque se aplica prácticamente a todas las etapas del ciclo de producción y distribución, desde el productor o importador inicial hasta el consumidor final que, de acuerdo al diseño del tributo, es quien soporta la carga del impuesto.

Mientras que el Tribunal Fiscal, en la resolución N.º 04488- 3-2015, señala:

Que al respecto, este Tribunal ha sostenido, en reiteradas resoluciones, que el Impuesto General a las Ventas en el Perú constituye un tipo de imposición al consumo estructurado bajo la técnica del impuesto al valor agregado, con el método de sustracción sobre la base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, siendo de liquidación mensual, y que la estructura de nuestra legislación admite, como consecuencia, deducciones amplias de los bienes del circuito de consumo que los sujetos adquieran para el desarrollo de sus actividades, sean estos insumos que se integren físicamente al bien, que se consuman en el proceso, gastos de la actividad o activos fijos; y que, asimismo, es un sistema de deducciones inmediatas que permite la deducción del total del impuesto que gravó las adquisiciones en el período en que se efectúan sin necesitar que estas sean, en tal período, efectivamente incorporadas en el proceso de venta, comercialización o servicio.

En tal sentido, tal como muy bien lo desarrollan la propia Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, la metodología aplicada en el diseño del Impuesto General a las Ventas de débitos y créditos -los que permiten la deducción del impuesto por parte de los agentes económicos intermediarios y su respectivo traslado al consumidor final-

posibilita que se cumpla con la creación de un impuesto neutral que beneficie tanto la recaudación como el tráfico comercial.

# **CAPÍTULO II: El Crédito Fiscal en el Impuesto al Valor Agregado**

## **2.1 Concepto e importancia del Crédito Fiscal**

El Crédito Fiscal es el derecho que posee el contribuyente de deducir del impuesto que le tocaría pagar de sus ventas de un determinado período el impuesto pagado por sus adquisiciones en el mismo lapso. En ese sentido, la norma tributaria ha dispuesto que no todas las adquisiciones otorgan derecho al uso del crédito fiscal, para lo cual establece ciertos requisitos regulados en los artículos 18 (requisitos sustanciales) y 19 (requisitos formales) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF (en adelante la Ley del IGV).

El objetivo fundamental del crédito fiscal dentro de la estructura del Impuesto General a las Ventas (que es un impuesto que grava el consumo) es que el uso de este crédito permita que el impuesto incida económicamente de manera exclusiva sobre el consumidor final de los bienes y servicios o, lo que es lo mismo, evitar que los agentes intermediarios del proceso de producción y comercialización sean los que soporten la carga patrimonial del impuesto.

En el mismo sentido se ha pronunciado Gamba (2008) al referir que:

Efectivamente, mediante la deducción del crédito fiscal se alcanza la neutralidad del IGV, pues se logra que cada operador solo adelante al fisco la parte del impuesto que afecta al valor agregado de cada etapa (precisamente, deduciéndole al IGV trasladado, el IGV soportado en las adquisiciones) y se logra incidir económicamente al consumidor final con el 100% del IGV que se afectó en cada una de las etapas”. Al respecto, el autor agrega: “El desconocimiento del crédito fiscal por razones meramente formales –a pesar de que el contribuyente pueda probar la realidad de la operación– afecta la neutralidad del IGV, pues hace que quien no sea consumidor final sea afectado con el tributo. Es decir, termina afectando sus resultados, a pesar de que el legislador ha adoptado un régimen distinto. A su vez, beneficia doblemente a la administración, pues esta recibe dos veces el IGV. (p.8)

Resaltando la importancia de la neutralidad del IGV y de las deducciones al impuesto, se pronuncia Risso (s.f.), quien señala que:

De lo expuesto resulta que la deducción del crédito fiscal constituye el núcleo fundamental de aplicación de este impuesto, de manera que la legislación debe tomar todas las precauciones necesarias para asegurar que su determinación responda con la mayor exactitud al monto del IGV soportado en las etapas anteriores del ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios. (p.317)

En el mismo sentido, Ferreiro (como se citó en Luque, 2018) agrega que:

La deducción del IVA soportado constituye el núcleo fundamental del mecanismo de aplicación de este impuesto. La neutralidad en relación con los agentes económicos que intervienen en el proceso producción–consumo, que es una de las características más importantes del IVA, se alcanza a través de este mecanismo de la deducción de la cuota; mecanismo que, como es sabido, se define porque de la suma de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones sujetas realizadas por el sujeto pasivo se resta la suma de las cuotas soportadas; es decir, las que le han sido repercutidas en las adquisiciones realizadas por el mismo. (p.175)

Se puede observar que, según la doctrina el Impuesto General a las Ventas, está diseñado para que cumpla el objetivo de afectar solamente el valor agregado en la cadena de producción, incidiendo económicamente sobre el consumidor final, para lo cual existen mecanismos que permiten que los agentes productores o comercializadores deduzcan el impuesto pagado en sus adquisiciones y no se vean afectados los precios.

Ahora bien, si los legisladores regularan este impuesto limitando la deducción del impuesto a los productores o comercializadores, más allá de los requisitos sustanciales y formales que deben existir para su correcto funcionamiento, se estaría distorsionando el objetivo de este impuesto, por lo que resulta fundamental hacer un análisis de lo establecido en las normas legales y de la “razón de ser” de dichas normas, a fin de aplicar correctamente el derecho en los casos que se presenten en la realidad.

## **2.2 Requisitos para tener derecho al crédito fiscal**

### **2.2.1 Requisitos sustanciales**

De conformidad con el artículo 18° de la Ley del IGV, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Constituya costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta

Según lo establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, constituye requisito sustancial y primordial para tener derecho al crédito fiscal que la adquisición del sujeto del impuesto constituya costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta aun cuando no esté afecto a este último impuesto.

En cuanto al gasto, se considera gasto deducible todo aquel gasto que guarde una relación causal directa (o incluso indirecta) con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Por otra parte, el costo viene a ser el desembolso que se realiza para la producción de un bien o servicio cuyo importe se espera recuperar con la venta de los productos o servicios que se generen.

El texto del inciso a) del artículo 18 de la Ley de IGV establece que las adquisiciones que dan derecho al crédito fiscal son aquellas que se destinan a operaciones por las que se deba pagar el impuesto; así como aquellas que son permitidas como gasto o costo, aun cuando el contribuyente no esté afecto a dicho impuesto. Esto último permitiría interpretar que en realidad lo que el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV establece es que las adquisiciones que dan derecho a crédito fiscal son las que potencialmente califican como gasto o costo según las normas del Impuesto a la Renta.

En lo referido a los criterios que debe cumplir un gasto para ser deducible para el Impuesto a la Renta, el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (en adelante Ley del Impuesto a la Renta) establece que:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los

vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

El principio que recoge este artículo, a efecto de determinar si los gastos por tributos son deducibles, es el de la causalidad de los gastos. Este principio consiste en que se aceptan como deducibles los gastos respecto de los cuales se verifique que se destinaron en favor de bienes o actividades productoras de rentas gravadas.

Dentro de la doctrina nacional, en palabras de Picón (2014), se considera a la causalidad como:

La relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo; es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad aun cuando no se logre la generación de la renta. (p. 29)

De otro lado, es preciso indicar que a fin de cumplir con el principio de causalidad no es necesario que los bienes sobre los cuales se efectúan los gastos sean de propiedad de la empresa, sino que podrían ser bienes cuyo uso ha sido cedido por parte de terceros, toda vez que también en ese caso se incurre en gastos que se encuentran destinados al mantenimiento de la fuente o la generación de renta.

En ese sentido, de acuerdo con la naturaleza del Impuesto General a las Ventas, por el cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el periodo, la deducción del crédito fiscal constituye el núcleo fundamental de aplicación de este impuesto, siendo que su determinación debe corresponder con mayor exactitud al monto del IGV soportado en las etapas anteriores del ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios.

b) Se encuentre destinado a operaciones gravadas con el impuesto

Este es el segundo requisito constitutivo contemplado en el inciso b) del artículo 18° de la Ley de IGV, a partir del cual se exige que las adquisiciones efectuadas por los contribuyentes del impuesto se encuentren destinadas a operaciones gravadas con el IGV.

Por tanto, procede tomar el crédito fiscal respecto de aquellas adquisiciones de bienes gravados que posteriormente generen la obligación de pagar el impuesto, porque, de lo contrario, se trataría de la adquisición por parte de un consumidor final, el cual, al

no realizar actividad empresarial, no efectúa operaciones gravadas y, por tanto, no puede ejercer el derecho al crédito fiscal.

Asimismo, será válido tomar el crédito fiscal de adquisiciones respecto de las cuales se hará un retiro de bienes, operación que también se encuentra gravada con el IGV, dentro de la hipótesis de afectación de venta.

Agrega el numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV que "las adquisiciones o importaciones de bienes, servicios y contratos de construcción que otorgan derecho al crédito fiscal son las siguientes:

a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.

b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.

c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.

d) Otros bienes y servicios cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

En cuanto a este requisito, Córdova (s.f.) ha hecho un interesante análisis comparado con legislación extranjera, respecto de la amplitud del criterio de causalidad como requisito para el uso del crédito fiscal. Ha señalado lo siguiente:

Algunos países han optado por un régimen flexible y abierto conforme al cual otorgan derecho al crédito fiscal a todas aquellas adquisiciones que, en general, se encuentren relacionadas con el giro del negocio o actividad que realicen los contribuyentes del impuesto, restringiendo únicamente el derecho al crédito fiscal tratándose de determinadas adquisiciones que, en razón a su naturaleza y a la experiencia casuística, pueden considerarse ajenas a la empresa. En estos casos la prohibición al uso del crédito fiscal solo opera tratándose de los supuestos taxativamente establecidos en la legislación. Esta es la corriente adoptada por la legislación francesa, española e italiana.

Por su parte, existen otros países que han adoptado por un criterio más restrictivo para la utilización del crédito fiscal, estableciendo que solo otorgan derecho al mismo a aquellas adquisiciones estrictamente indispensables o necesarias para la realización de las actividades de la empresa o aquellas directamente vinculadas con las mismas (el caso de Chile, por ejemplo). Dentro de esta línea, existen legislaciones como la colombiana, mexicana y

peruana que establecen que solo otorgan derecho a crédito fiscal aquellas adquisiciones que califican como costo o gasto según las disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta, partiendo de la premisa que este tributo considera como tales a todas las erogaciones que se encuentran vinculadas con el negocio. (p.247)

En ese mismo sentido, el Tribunal Fiscal, mediante la RTF N° 10813-3-2010, se ha pronunciado:

El denominado principio de causalidad es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Por tanto, es condición sine qua non para tener derecho al uso del crédito fiscal el que las adquisiciones efectuadas estén relacionadas con las actividades productivas que realiza el contribuyente que pretende utilizar dicho crédito, esto es, acreditar que se cumple con el criterio de causalidad.

### **2.3 Requisitos formales del crédito fiscal**

Al regular el ejercicio válido de un derecho, las normas legales han previsto los requisitos fundamentales que dan lugar al goce de dicho derecho, esto es, los requisitos sustanciales; sin embargo, todo ejercicio de un derecho requiere de determinados procedimientos y de formalidades a cumplir (los que, lamentablemente y debido a la burocracia peruana, han ido aumentando gradualmente, restringiendo el ejercicio válido de un derecho ganado).

El uso del crédito fiscal no ha sido ajeno a esta tendencia de la legislación peruana en general, no solo la tributaria, por lo que no basta cumplir escrupulosamente con los requisitos sustanciales: que nuestras adquisiciones sean permitidas como gasto o costo a efectos del Impuesto a la Renta y que se destinen a operaciones gravadas; sino que existe una gran serie de requisitos formales adicionales que al igual que los sustanciales condicionan el ejercicio válido del crédito fiscal.

Los requisitos formales del crédito fiscal constituyen los medios que, en su momento, se han considerado idóneos para el control del crédito fiscal y de su correcto ejercicio. Estos requisitos son tan importantes como los sustanciales, contemplados en el

artículo 18 de la Ley del IGV, toda vez que podrían generar la pérdida al uso legítimo del crédito fiscal; en ese sentido, se comentarán las principales formalidades establecidas en las normas tributarias para el correcto uso del crédito fiscal.

a) Documento que respalda el crédito fiscal

El numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV señala que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original de:

- Comprobantes de pago: el crédito fiscal se sustentará con el comprobante de pago físico emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio. En el caso de operaciones con proveedores que emitan sus comprobantes electrónicos de sus propios sistemas, el sustento del crédito fiscal no es la representación impresa del comprobante, sino el archivo XML. En el caso de proveedores que emitan sus comprobantes utilizando el Portal SUNAT, los adquirientes podrán descargar el archivo XML directamente de la página SUNAT utilizando su clave SOL.
- Declaraciones Únicas de Importación (DUA): en la importación de bienes el crédito fiscal deberá acreditarse con la copia autenticada por el Agente de Aduanas de la Declaración Única de Importación, así como la liquidación de pago, liquidación de cobranza u otros documentos emitidos por ADUANAS que acrediten el pago del impuesto.
- Utilización de servicios prestados por no domiciliados: el crédito fiscal se sustenta con el comprobante de pago en el cual conste el valor del servicio prestado por el no domiciliado y el documento donde conste el pago del impuesto respectivo.
- Servicios públicos en inmuebles arrendados: el crédito fiscal podrá ejercerse con los recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica, agua o de telecomunicaciones. En estos casos, se identificará al arrendatario o subarrendatario como usuario de los servicios públicos, siempre que en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente.

b) Requisitos formales del artículo 19 de la LIGV

- Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago.

Este requisito busca que no exista confusión entre los conceptos que componen el importe total del comprobante de pago, esto es, entre el valor de venta del bien o del servicio prestado y el impuesto que grava dicha venta o servicio. Esto debido a que el impuesto solo puede gravar dicho valor de venta, siendo que, en el caso que un comprobante solo consigne un importe total, no se sabría con certeza si en dicha suma se encuentra comprendido el impuesto o si aún faltaría afectarlo con el 18 % (lo que podría ocasionar que en el supuesto que el comprobante no haya discriminado el impuesto pero sí lo haya gravado, la administración podría entender que el importe consignado es solo la base imponible, por lo que se estaría omitiendo afectar con IGV la operación reflejada en el comprobante de pago).

- Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

Así como en el caso anterior, la norma tributaria busca evitar que exista confusión respecto del importe que constituye el impuesto a pagar y el valor de venta afecto. En este caso la controversia que se busca evitar es respecto de la identificación del vendedor del bien o del prestador del servicio y la conformidad de su habilitación.

En ese sentido, la norma tributaria exige que el adquirente convalide los datos del emisor del comprobante con la información que se encuentra a disposición en los sistemas de Sunat (Consultas RUC), en donde se puede verificar su identidad, domicilio fiscal y otros datos haciendo la búsqueda con el número de RUC o el nombre de la persona, denominación o razón social de la empresa consultada.

Asimismo, se exige que el emisor se encuentre “habilitado” para emitir comprobantes en la fecha de emisión. Sobre el particular, el sub numeral 2 del numeral 2.5 del inciso 2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que se entenderá

por emisor habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos a aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos:

1) Se encuentre inscrito en el RUC, y la SUNAT no le haya notificado la baja de su inscripción en dicho registro: la finalidad de la exigencia de la inscripción en el RUC es que el contribuyente declare que se encuentra desarrollando actividades que le generan ingresos calificados como renta o que se encuentran afectos al IGV. En ese sentido, si la administración presume que el contribuyente ya no realiza actividades generadoras de obligaciones tributarias, legítimamente puede dar de baja al RUC del contribuyente.

2) No esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal: el sistema tributario peruano contempla distintos regímenes de Renta: Régimen General, Régimen MYPE, Régimen Especial y Régimen Único Simplificado, siendo este último el que se encuentra diseñado de manera más simple, con mínimas obligaciones sustanciales y formales, encontrándose impedido de emitir comprobantes que otorguen derecho al crédito fiscal. Por lo que solo los contribuyentes que se encuentren en el Régimen General o Especial podrán emitir comprobantes que den derecho al crédito fiscal.

3) Cuento con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda: los comprobantes de pago que pueden emitirse de manera impresa deberán requerir autorización previa a través del formulario N° 816. Cabe precisar que, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05704-1-2003, ha considerado que si bien la verificación de la correcta emisión del comprobante de pago corresponde al adquirente, dicho requisito debe exigirse de manera razonable por parte de la Administración Tributaria, reduciendo esta a aquellos casos en que se pueda realizar tal verificación al momento mismo de la operación.

Comentario especial merece el caso de los comprobantes electrónicos, a los cuales no les es aplicable la tradicional “autorización de impresión”, comentada previamente. Los procesos tradicionales de emisión de comprobantes de pago generaban numerosos problemas tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria. Los contribuyentes tenían contingencias en cuanto a la correcta emisión y entrega de comprobantes, incurriendo en sanciones; mientras que para la Administración Tributaria la labor de control y recaudación se dificultaba mucho por la posibilidad de que algunos contribuyentes pudieran manipular la emisión o la información a consignar en los comprobantes.

Para evitar ello, la SUNAT ha venido implementando diversas herramientas tecnológicas, entre ellas la emisión electrónica de comprobantes de pago. Esto no solo simplifica la labor de la administración al tener datos certeros y al instante acerca de las operaciones comerciales realizadas por los contribuyentes, sino que también ayuda a los contribuyentes a realizar de manera más ágil y segura el proceso de emisión de comprobantes, evitando eventuales infracciones por incumplir formalidades exigidas por la norma.

Actualmente, la Administración Tributaria posee varias opciones de emisión de comprobantes electrónicos según las necesidades de los contribuyentes, los mismos que están constantemente actualizados. A la fecha se tiene los siguientes:

- Desde los Sistemas del Contribuyentes (SEE-DSC), que permiten a los contribuyentes emitir de manera electrónica sus comprobantes de pago desde sus sistemas, sean propios o tercerizados, estos últimos por un Proveedor de Servicios Electrónicos (PSE) previamente inscrito como tal ante la SUNAT.
- Sistema Facturador SUNAT (SEE-SFS), un aplicativo que se descarga sin costo desde el portal de la SUNAT. Está dirigido principalmente a medianos y pequeños contribuyentes que cuentan con sistemas computarizados de facturación.
- SUNAT Operaciones en Línea (SEE-SOL), sistema de emisión de comprobantes de pago electrónicos a través del portal de SUNAT Operaciones en línea –SOL. Para ello es necesario contar con la Clave SOL.
- Operador de Servicios Electrónicos, encargado de comprobar informáticamente el cumplimiento de las condiciones de emisión de los comprobantes electrónicos que sean emitidos a través del Sistema de Emisión Electrónica – OSE (SEE-OSE) cuando sean contratados por el emisor electrónico.
- Que los comprobantes de pago hayan sido anotados en el Registro de Compras legalizado, dentro del plazo de 12 meses de la emisión del comprobante.

Finalmente, el tercer requisito formal contemplado en el artículo 19° de la Ley del IGV para el ejercicio del derecho al crédito fiscal requiere que los comprobantes de pago con derecho al crédito fiscal hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en el Registro de Compras.

Al respecto, la oportunidad de la anotación del comprobante de pago se encuentra regulada, además, por otras normas legales, tales como la Ley N.º 29214, 29215 y 1116, cuyos alcances precisa el profesor Walker Villanueva, quien señala lo siguiente:

A raíz de la vigencia de las leyes N.º 29214 y 29215, publicadas el mismo día en el diario oficial El Peruano y con vigencia simultánea a partir del 24 de abril de 2008, se ha suscitado una serie de dudas en relación con la oportunidad del ejercicio del crédito fiscal, así como una ardua discusión sobre la retroactividad o no de la regularización del crédito fiscal de ejercicios anteriores por defectos formales. En relación con la interpretación del ejercicio del crédito fiscal a partir de la vigencia de las Leyes N.º 29214 y 29215, pueden observarse tres interpretaciones diferentes:

- 1) Una primera basada en la interpretación conjunta de ambas leyes. El contenido de la Ley N.º 29214 debe interpretarse en función del contenido complementario de la Ley N.º 29215. El crédito fiscal se ejerce en el periodo al que corresponde la adquisición de los bienes o servicios (Ley N.º 29214), el cual, complementado por la Ley N.º 29215, debe entenderse por mes de adquisición, el mes de emisión del comprobante de pago o los 12 meses siguientes, mientras que la anotación del comprobante puede afectarse en cualquier momento. Se llega al mismo resultado si se interpreta que la Ley N.º 29215 ha sustituido el periodo de adquisición (Ley N.º 29214) por el mes de emisión del comprobante o los doce meses siguientes.
- 2) Una segunda basada en la interpretación conjunta de ambas normas, pero con la prevalencia del contenido normativo de la Ley N.º 29215. Señala que el crédito fiscal se ejerce en el periodo de anotación del comprobante de pago, que debe efectuarse en el mes de su emisión o los 12 meses siguientes. A fin de sustentar esta interpretación, la Ley N.º 29215 habría sustituido dos elementos de la Ley N.º 29214 (el periodo de adquisición y su anotación libre en cualquier momento) por la anotación obligatoria en el mes de emisión del comprobante de pago o los doce meses siguientes.
- 3) Una tercera basada en la interpretación conjunta de ambas normas, pero con la prevalencia del contenido normativo de la Ley N.º 29214. El crédito fiscal se ejerce en el periodo en que se efectúa la adquisición conforme a la Ley N.º 29214, mientras que la anotación del comprobante de pago se efectúa en el mes de emisión o dentro de los doce meses siguientes.

La opinión de quienes suscriben se inclina por la segunda interpretación. En efecto, en el artículo 2 de la Ley N.º 29215, bajo el título Oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal, se dispone que los comprobantes de pago deben anotarse en el Registro de Compras en el mes de su emisión o a los doce meses siguientes, ejerciéndose el crédito fiscal en el periodo en el que dicho comprobante hubiese sido anotado. En otras palabras, conforme al sentido de esta segunda norma, el crédito fiscal se debe ejercer en el mes de emisión del comprobante de pago o en los doce meses siguientes, siempre y cuando se hubiera anotado en cualquiera de esos periodos (Villanueva, 2009).

Adicionalmente, para efectos de este requisito, el Registro de Compras deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento. Si bien en un primer momento se podría decir que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el periodo al que corresponda la adquisición, cabe precisar que el Decreto Legislativo N.º 1116 ha limitado la flexibilidad de la exigencia formal de legalización del Registro de Compras, disponiendo que, si la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras se efectúa después de un requerimiento de la SUNAT, genera la pérdida del crédito fiscal; por lo que en la práctica se obliga al contribuyente a anotar cuanto antes el comprobante ante un eventual requerimiento de Sunat.

#### **2.4 Oportunidad para el ejercicio del derecho al crédito fiscal**

Como regla general y de conformidad con lo establecido por las Leyes N.º 29214 y 29215, se establece que el derecho al crédito fiscal se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición. Pese a ello, se señala que los comprobantes de pago deberán anotarse en las hojas del Registro de Compras que correspondan:

- a) al mes de la emisión del comprobante de pago;
- b) al mes del pago del impuesto;
- c) a los doce meses siguientes.

Se entiende que el legislador ha querido que el ejercicio del derecho al crédito fiscal se plasme a través de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras. En tal sentido, con respecto a los comprobantes de pago físicos, la norma

tributaria ha dispuesto que el derecho al crédito fiscal se entenderá válidamente ejercido<sup>1</sup> en cualquiera de los momentos anteriormente indicados.

Por otra parte, la Administración Tributaria tiene como uno de sus principales objetivos facilitar las labores de control, fiscalización y recaudación, aprovechando los rápidos avances de herramientas informáticas. En virtud de ello, desde hace varios años la SUNAT ha desarrollado e implementado diversos sistemas que facilitan las declaraciones tributarias (PDT's, formularios virtuales), el cumplimiento de obligaciones formales (llevado de libros contables electrónicos, emisión de comprobantes electrónicos) y las notificaciones vía buzón electrónico.

Siguiendo esa línea de constante innovación, la Administración Tributaria ha dispuesto la emisión de comprobantes electrónicos y también ha contemplado un nuevo sistema para la validación de la emisión de los comprobantes electrónicos emitidos por los contribuyentes, lo cual tiene incidencia en la oportunidad del ejercicio del derecho al crédito fiscal.

Al respecto, mediante Decreto de Urgencia N.º 013-2020 se establece que en las operaciones en que se emitan comprobantes de pago electrónico denominados facturas comerciales, los contribuyentes pueden ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del referido impuesto, en el periodo en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan dicho impuesto, siempre que se otorgue la conformidad de la factura y de la información adicional consignada al momento de su emisión, a la que se refiere el artículo 6 del presente Decreto de Urgencia.

Para complementar lo dispuesto en el Decreto de Urgencia N.º 013-2020, mediante Decreto Supremo No. 239-2021-EF de fecha 17 de setiembre de 2021, se publicó el Reglamento del Título I del Decreto de Urgencia No. 013-2020 que dispone:

---

<sup>1</sup> Ahora bien, debemos precisar que el término “tener derecho a aplicar como crédito fiscal” no solo comprende el supuesto en que el contribuyente cumple con los requisitos sustanciales necesarios para que conceptualmente se tenga derecho al crédito fiscal, sino que al referirse la ley al término “aplicar” engloba todos los actos necesarios que debe realizar el contribuyente para poder ejercer en la realidad un derecho que le otorga la norma tributaria, siendo que si bien un contribuyente tendría conceptualmente un derecho ganado el que no puede materializar en la realidad, a efectos prácticos no existiría diferencia entre tener el derecho y no poder ejercerlo y no tener dicho derecho, sobre todo teniendo en consideración que para el Impuesto General a las Ventas resulta determinante que la imposición de este impuesto no distorsione la neutralidad de dicho gravamen; esto es, que el importe del IGV de sus adquisiciones no sea asumido por el contribuyente, afectando el costo de los productos o servicios ofrecidos, sino que afecte exclusivamente al consumidor final.

Artículo 4. Alcance 4.1. Para efecto de la aplicación de las disposiciones del Título I del Decreto de Urgencia, se tiene en cuenta lo siguiente: a) las disposiciones del Título I del Decreto de Urgencia resultan de aplicación a la Factura Electrónica y al Recibo por Honorarios Electrónico, cuyo importe total de la venta o servicio, según corresponda, es pagado de forma total o en cuotas en el plazo que el adquirente del bien o usuario del servicio acuerde con el proveedor, que inicia el día calendario siguiente al día en que vence el plazo de ocho (8) días calendario para dar conformidad o disconformidad respecto de la Factura Electrónica o Recibo por Honorarios Electrónico, a que se refiere el párrafo 7.1 del artículo 7 del Decreto de Urgencia.

En ese sentido, se tiene que, respecto de las operaciones en que se emitan comprobantes de pago electrónicos denominados facturas comerciales, se ha previsto una regla adicional que determina la oportunidad para el ejercicio válido del crédito fiscal, el cual está en función de que se otorgue la conformidad de la factura y de la información adicional consignada al momento de su emisión.

Para ello, a efectos del correcto uso del crédito fiscal respecto de facturas electrónicas, se considera que se ha otorgado la conformidad de la Factura Electrónica cuando:

- Se consigne la conformidad expresamente a través de la plataforma de la SUNAT en el plazo de 8 días calendario, considerando la extensión de 2 días calendario.
- Se presuma la conformidad irrevocable del comprobante de pago electrónico en el caso de que el adquirente del bien o del servicio no manifieste su disconformidad dentro del plazo de los 8 días calendario.

En ese sentido, la normatividad tributaria ha previsto reglas específicas que regulan la oportunidad para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, según se trate de comprobantes físicos, los que deberán ser anotados en la contabilidad; o comprobantes electrónicos que deberán pasar por un proceso de conformidad en las plataformas virtuales dispuestas por Sunat.

## **CAPÍTULO III: PÉRDIDA DEL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL O DIFERIMIENTO DE SU EJERCICIO POR INCUMPLIMIENTO O CUMPLIMIENTO PARCIAL, TARDÍO O DEFECTUOSO DE DEBERES FORMALES**

En los capítulos precedentes se ha venido desarrollando la importancia del Impuesto General a las Ventas en el sistema tributario, su funcionamiento y estructura, así como la regulación normativa del ejercicio del crédito fiscal en la normatividad peruana. Ahora corresponde adentrarse más en el punto neurálgico del tema de investigación, que es el de la problemática del desconocimiento del crédito fiscal por el incumplimiento de deberes formales.

A partir de la estructura jurídica y del objetivo económico que debe cumplir el Impuesto General a las Ventas, se puede señalar que el ejercicio del crédito fiscal es fundamental en el mecanismo de este impuesto, que tiene como objetivo esencial gravar al consumidor final; en el caso que por defectos formales los empresarios que debieran permanecer en una posición neutral se vean afectados con la carga impositiva, esto llevaría a un perjuicio de la capacidad contributiva del empresario o a una distorsión del mercado de intercambio de bienes y servicios que verá encarecer sus precios exponencialmente por efecto acumulativo del impuesto. Por ello, el desconocimiento del crédito fiscal debe ser un tema abordado con mucha reflexión por nuestro legislador.

Respecto a la pérdida del derecho al crédito fiscal por incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de deberes formales, Bravo (2018) opina que:

El propósito de los deberes formales es el de asegurar el ejercicio del derecho de deducción, esto es, permitir la mecánica de la imposición bajo la técnica del valor agregado, procurando que el gravamen recaiga únicamente sobre el valor agregado por el empresario, como forma de asegurar la neutralidad del impuesto.

Pero nunca deben consistir en obstáculos que impidan o dificulten, directa o indirectamente, el ejercicio del derecho respecto del cual fueron establecidos. Por ello, el artículo 19° de la Ley del IGV establece requisitos para ejercer y no para adquirir el derecho. Tales requisitos suponen la preexistencia de un derecho válidamente constituido, listo para su ejercicio. En ese contexto, el

incumplimiento o defectuoso cumplimiento de los requisitos que permiten el ejercicio del derecho al crédito fiscal no debe ser entendido como causa de pérdida del derecho ni como un impedimento definitivo del ejercicio respecto del cual tales requisitos fueron establecidos para garantizar su ejercicio.

Los deberes formales son, por su propia naturaleza, subsanables, circunstancia que se aprecia con nitidez en el caso de adquisiciones sustentadas con comprobantes de pago no fidedignos o que incumplen con los requisitos legales y reglamentarios, cuando el pago de la operación se efectuó mediante transferencia de fondos, cheques no negociables u órdenes de pago, supuesto en el cual el artículo 19° de la Ley del IGV indica que no se perderá el derecho al crédito fiscal. Si se sostiene que el incumplimiento de un deber implica la pérdida del derecho de deducción, y se tiene que el no contar con el comprobante de pago emitido de conformidad con la legislación de la materia es una de tales deberes, ¿cómo puede conciliarse ello con la idea de subsanación de una formalidad de un derecho ya perdido? Solo entendiendo que el derecho nunca se perdió, sino que no se cumplía suficientemente con una formalidad dispuesta para su ejercicio, lo que es algo distinto. (p.14-15)

A continuación, se describirán cuáles son las situaciones más comunes por las que la legislación peruana ha previsto que los contribuyentes puedan ver reparado el crédito fiscal por el incumplimiento de diversas obligaciones formales.

### **3.1 Desconocimiento del crédito fiscal por defectos en la anotación en Registro de Compras**

Dentro del funcionamiento del Impuesto General a las Ventas y a fin de sustentar el válido ejercicio del derecho al crédito fiscal, la legislación peruana ha previsto una serie de obligaciones formales complementarias a la correcta emisión del comprobante de pago que refleja fidedignamente la operación realizada, siendo la principal de ellas la anotación del mencionado comprobante en el Registro de Compras.

Sobre la exigencia de la notación del comprobante en el Registro de Compras, se cita al profesor Villanueva (2008):

En el ámbito del Impuesto General a las Ventas la posesión de la factura es un documento de “prueba tasada” sin el cual no es posible ejercer el derecho al crédito fiscal, inclusive por encima del valor probatorio de un documento público.

La factura viene a ser la prueba angular sobre la cual se estructura el control fiscal, pudiendo afirmarse que “sin factura no solo no es posible el control fiscal, sino que no es posible el ejercicio del derecho, lo que equivale a su inexistencia”; aunque también es cierto que la posesión de factura tampoco garantiza el derecho de deducción, pero sí, al menos, la posibilidad de deducirlo si se acompaña con los medios probatorios complementarios pertinentes. Es esta la razón por la cual es innegable que la factura es documento de prueba necesario, aunque no suficiente, para ejercer el derecho al crédito fiscal.

El deber formal de anotación en el Registro de Compras, tal como ya se señaló, es uno de segundo grado, que no añade nada a lo ya contenido en la factura, documento de prueba de primer grado; por lo que no resultaría proporcional ni ajustado a la naturaleza de las cosas que el incumplimiento de una forma de segundo grado determine la pérdida del derecho de deducción, aun cuando el contribuyente posea en forma completa la factura, esto es, haya probado la existencia del derecho al crédito fiscal. (p. 301)

En cuanto a la normativa aplicable respecto de la oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal, y sin perjuicio de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal que ha sentado una posición al respecto<sup>2</sup>, se debe indicar que la Ley del Impuesto General a las Ventas y sus modificatorias realizadas a través de las Leyes N.º 29214 y 29215 poseen una regulación confusa, no identificándose con claridad si los contribuyentes pueden deducir el crédito fiscal cumpliendo con la anotación en el registro de compras, en cualquier periodo de los doce meses posteriores a la emisión del comprobante, o si necesariamente debe coincidir con el mes de anotación.

En primer lugar, está la Ley N.º 29214 que sustituye el artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a partir de la cual flexibiliza el cumplimiento de los requisitos para ejercer el derecho al crédito fiscal, teniendo como fin primordial que los contribuyentes puedan conservar el derecho al uso del crédito fiscal a pesar de verificarse

---

<sup>2</sup> Mediante Resolución N° 01580-5-2009, el Tribunal Fiscal emitió un precedente de observancia obligatoria en la que estableció: “La anotación de operaciones en el Registro de Compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2 de la Ley N° 29215. Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el período al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el período en que se efectuó la anotación”.

el incumplimiento de los requisitos formales asociados a la anotación de las operaciones en el Registro de Compras.

#### Artículo 19.- Requisitos formales

Para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales:

c) Que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras. El mencionado registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

El incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el periodo al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Por su parte, la Ley N.º 29215, que en abierta contradicción con el espíritu de la norma dictada en la Ley N.º 29214, vuelve a imprimir un manto de rigidez respecto del cumplimiento de requisitos formales para el uso del derecho al crédito fiscal, estableciendo lo siguiente:

#### Artículo 2.- Oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal

Los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. A lo señalado en el presente artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes mencionado.

Sin embargo, el numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas (norma de menor rango jerárquico que las Leyes N.º 29214 y 29215) indica que:

El derecho al crédito fiscal se ejercerá en el periodo al que corresponda la hoja del Registro de Compras en la que se anote el comprobante de pago o documento

respectivo, siempre que la anotación se efectúe en las hojas del Registro de Compras señaladas en el numeral 3 del artículo 10°.

No se perderá el crédito fiscal utilizado con anterioridad a la anotación del comprobante de pago o documento respectivo en el Registro de Compras, si esta se efectúa - en la hoja que corresponda al periodo en el que se dedujo dicho crédito fiscal y que sea alguna de las señaladas en el numeral 3 del artículo 10°- antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de dicho registro.

Por su parte, el artículo 2 de la Ley N.° 29215, modificado por Decreto Legislativo N.° 1116, señala:

No se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° del Texto Único Ordenado antes citado -en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los doce meses siguientes- se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

De acuerdo con lo expuesto, este texto normativo intenta dar una alternativa a los contribuyentes que, habiendo ejercido el derecho al uso del crédito fiscal, no hayan cumplido con anotar oportunamente los comprobantes de crédito fiscal de las facturas de compra, siempre que la anotación del comprobante de pago pueda realizarse en cualquier momento, pero antes que la administración requiera información sobre el tema, lo cual si bien no es una solución definitiva al problema del exceso de rigurosidad formal y sus consecuencias en el derecho al ejercicio del crédito fiscal de los contribuyentes, sí da luces acerca de la intención del legislador de querer flexibilizar este aspecto.

Finalmente, de lo expuesto se puede señalar que todas las idas y venidas que ha sufrido la regulación de la anotación contable de los comprobantes de pago en el Registro de Compras han generado en los contribuyentes más confusión y dudas que seguridad jurídica, ya que si bien actualmente en la práctica se sigue una posición conservadora (que es la que adopta la Ley N.° 29215 concordante con la posición asumida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 01580-5-2009), consistente en usar el crédito fiscal siempre y cuando se haya anotado correctamente en el Registro de Compras en el periodo correspondiente a su ejercicio, no se debe olvidar que también está plenamente vigente lo dispuesto por la Ley N.° 29214 en el sentido que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de

Compras no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, lo cual flexibilizaría y daría una oportunidad a los contribuyentes de ejercer un derecho sustancialmente adquirido que no debiera verse perjudicado por aspectos formales.

### **3.2 Desconocimiento del crédito fiscal por omitir el depósito de la detracción**

El sistema de detracciones, comúnmente conocido como SPOT, es un mecanismo administrativo que coadyuva a la recaudación del IGV y consiste en la detracción (descuento) que efectúa el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema de un porcentaje del importe a pagar por estas operaciones, para luego depositarlo en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente a nombre del vendedor o prestador del servicio, el cual, por su parte, utilizará los fondos depositados en su cuenta del Banco de la Nación para efectuar el pago de tributos, multas y pagos a cuenta, incluidos sus respectivos intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el artículo 33° del Código Tributario, que sean administradas y/o recaudadas por la SUNAT.

En sí, se debe asegurar que la detracción, de una parte, de los montos que corresponden al pago de una operación, tenga como destino exclusivo el pago de tributos ante el fisco, asegurando la recaudación tributaria.

Con relación a la aplicación del SPOT y su vinculación con el crédito fiscal, se debe considerar que la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 940 señala lo siguiente:

En las operaciones sujetas al sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley de IGV o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, en el periodo en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe hasta el quinto (5º) día hábil del mes de vencimiento para la presentación de la declaración de dicho periodo. En caso contrario, el derecho se ejerce a partir del periodo en que se acredite el depósito.

En ese sentido, en función de lo establecido por esta disposición, para ejercer el crédito fiscal, además de los requisitos indicados en la normativa del IGV (requisitos

sustanciales y formales establecidos en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV), se deberá haber realizado el pago oportuno de la detracción correspondiente; y de verificarse que el contribuyente hubiera utilizado el crédito fiscal respecto de un comprobante sujeto a detracción y cuyo pago no se haya aun realizado, la Administración Tributaria podría desconocer el uso del crédito fiscal en el periodo en el que lo ejerció el contribuyente.

Sin embargo, en una interesante jurisprudencia, puntualmente mediante la Casación 12873-2016, Lima, la Corte Suprema señala que la cancelación de la detracción en forma posterior a la emisión del comprobante de pago no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal.

En este caso, una de los causales para interponer la casación alegada por el contribuyente consiste en la “Infracción normativa por interpretación indebida de la primera disposición final del Decreto Legislativo N.º 940, toda vez que la Sala Superior indicó que dicha disposición no es una modificación tácita del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino que solamente establece la regulación de una obligación relacionada con el momento a partir del cual el derecho a hacer uso del crédito fiscal podía ser ejercido; sin considerar que el artículo 19 y el Decreto Legislativo N.º 940 regulan las condiciones para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, con lo que se ha añadido un requisito adicional para la utilización del mismo.

Otra causal alegada por el contribuyente fue la de infracción normativa por inaplicación de la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, debido a que, si bien la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 940 es una norma posterior a la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario y se encuentra vigente, carece de eficacia en tanto su aplicación no es jurídicamente posible por vulnerar un principio básico de sistema tributario nacional y por vulnerar el principio de seguridad jurídica integrado al derecho a la libertad, debiendo ser la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario la que se aplique.

Finalmente, la Corte Suprema falló casando la sentencia y señaló entre sus considerandos que:

Conforme a la teoría de las normas de Von Wright, se está ante una norma legal, principal, de carácter prescriptivo, que emana de una autoridad normativa por delegación del legislativo, destinada a un sujeto, titular del derecho al crédito fiscal, para que éste se conduzca de determinada manera, estableciendo una obligación con carácter imperativo: el cumplimiento de un supuesto adicional para poder ejercer el derecho al crédito fiscal, requiriendo acreditar previamente

el pago de la detracción; evidenciando que, ciertamente, el Decreto Legislativo N.º 940 introduce una nueva exigencia para el ejercicio del crédito fiscal, lo cual constituye una modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas; ya que exige como requisito para ejercer el crédito fiscal la acreditación del pago de la detracción (Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central), el mismo que no está contemplado en los tres requisitos concurrentes preceptuados en el acotado Texto Único Ordenado.

En efecto, conforme al artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, son tres los requisitos de la Ley que se ciñen al comprobante de pago y a la consignación del impuesto, su emisión y su anotación en el registro de compras, no contemplando la citada ley el requisito de previo pago de la detracción, el cual ha sido introducido por el Decreto Legislativo N.º 940, restringiendo el ejercicio del referido crédito a partir del periodo en que se acredite el cumplimiento del depósito de la detracción.

Por tanto, de acuerdo a esta jurisprudencia se tiene que la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 940 modificó tácitamente la Ley del IGV, y remitiéndose a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario establece que no es posible concluir que la cancelación de la detracción en forma posterior al ejercicio del crédito fiscal conlleve la pérdida del derecho o del ejercicio del crédito fiscal.

### **3.3 Desconocimiento del crédito fiscal por omitir el uso de medios de pago**

Uno de los elementos que ha impedido que la formalización de la economía peruana sea más dinámica es la insuficiente información, por parte de la Administración Tributaria, respecto de las transacciones que efectúan los ciudadanos, lo que de alguna manera deja abierta la posibilidad de que se generen ingresos no declarados y se incremente la informalidad de la economía. Ante ello, y debido a la importancia que tiene la inclusión financiera y el registro de las transacciones dinerarias, mediante el Decreto Legislativo N.º 939 y posteriormente con la Ley N.º 28194 (vigente actualmente) se estableció la obligación de bancarizar las obligaciones de pago, sancionando su incumplimiento con la pérdida del derecho a deducir costos, gastos o créditos tributarios.

La bancarización consiste en que los ciudadanos utilicen necesariamente vías o herramientas del sistema financiero para cumplir con sus obligaciones de pago, esto con

la finalidad de evitar que recursos con posible origen ilícito se inserten en la economía peruana.

El artículo 8 de la Ley de Bancarización (Ley N.º 28194) establece de manera general que los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago aprobados no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios.

Al respecto, se debe precisar que la Ley del IGV no establece como requisito para usar el crédito fiscal que la operación haya sido cancelada, por lo que puede darse que los contribuyentes registren los comprobantes de compra antes de cancelar dicha obligación, razón por la cual la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

No obstante, si la SUNAT fiscalizara dicho periodo y constatará que los comprobantes cuyo crédito fiscal han sido usados o fueron cancelados sin usar los correspondientes medios de pago contemplados por las normas de bancarización, podría reparar dicho crédito. A partir de este supuesto se puede decir que el contribuyente ha utilizado un crédito fiscal indebido, por lo que se verá obligado a rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda.

## **CAPITULO IV: PROBLEMÁTICA DEL DESCONOCIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL POR INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES**

### **4.1 El Crédito Fiscal y el principio de neutralidad del impuesto al consumo**

Si bien cada tributo es particularmente diferente y cada uno cumple sus propios objetivos, existe una característica que es inherente a la calidad de tributo, que es la de ser una carga económica del Estado a los contribuyentes que manifiestan capacidad contributiva a través de la obtención de rentas o de capacidad de consumo, esto en el sentido que un principio fundamental de la tributación es el de capacidad contributiva, por el cual no se debería gravar tributariamente a un contribuyente que no realiza el hecho económico afectado por la norma tributaria.

En ese sentido, en el caso del Impuesto General a las Ventas por el que se grava la riqueza a través de la capacidad de consumo de bienes o servicios por parte de los contribuyentes, los intermediarios económicos o empresarios no son quienes precisamente manifiestan su capacidad de consumo, lo que hacen es más bien generar valor agregado en las diferentes etapas de la cadena de producción, para que sea el consumidor final quien, manifestando su capacidad de consumo, decida adquirir los bienes o servicios ofertados por las empresas y comerciantes.

Al respecto, la regulación del Impuesto General a las Ventas en el Perú está diseñada para que el impuesto grave cada etapa del proceso productivo de bienes y servicios. También se ha previsto el mecanismo para que este gravamen no afecte económicamente el precio de dichos bienes y servicios y los agentes intermediarios pierdan competitividad al verse obligados a ofrecer productos más caros debido a la carga impositiva. Este mecanismo es el del crédito fiscal, el cual, al permitir que el empresario deduzca del impuesto cobrado en sus ventas el impuesto pagado en sus compras, posibilita que el impuesto afecte económicamente solo al consumidor final, logrando de este modo que no se distorsione el precio de los bienes y servicios.

Este funcionamiento del impuesto es la materialización del principio de neutralidad que debe cumplir todo impuesto al valor agregado, el cual, según Valdez (2007), significa que el impuesto debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado

o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no solo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios. Por su parte, respecto del principio de neutralidad Villanueva (2009) menciona que: el principio de neutralidad otorga una cualidad única al IGV, en el sentido que los sujetos contribuyentes del impuesto no soportan su carga económica. De otro lado, la neutralidad busca que el impuesto cumpla su función sin interferir en las decisiones de los agentes económicos. El principio de neutralidad se manifiesta en tres conceptos diferentes en el funcionamiento del IGV:

1. El empresario, durante la cadena de comercialización, no asume costo económico por concepto de IGV, lo que no afecta su margen bruto de utilidad, aunque sí genera costos financieros. El IGV es un impuesto que no impacta económicamente en los márgenes de utilidad de las compañías. Jurídicamente, la neutralidad se materializa a través de la traslación de impuesto y la deducción del crédito fiscal.

2. Las decisiones de consumo de los bienes y servicios no deben estar influidas por la carga impositiva, por lo que se trata de gravar toda circulación de riqueza en el mercado. Este objetivo, denominado generalización del IGV, desempeña un papel importante en la definición del hecho gravado “servicios” y del “sujeto contribuyente del impuesto”; ambas definiciones deben ser lo más amplias posibles para abarcar cualquier circulación de riqueza en el mercado.

3. Igualdad de trato impositivo entre el consumo de bienes y servicios internos, y el internacional.

En efecto, tomando ello como premisa, tranquilamente se podría haber optado por implementar un impuesto directo al consumo; sin embargo, su difícil administración seguramente significaría una recaudación paupérrima para el fisco, lo cual ha llevado a optar por la técnica del valor agregado como una solución más viable para estructurar el impuesto que grave el consumo de las personas, pero que de ningún modo puede llevar a interpretar que los agentes intermediarios deban soportar la carga económica del impuesto, lo que se lograría, por ejemplo, si se restringe sobremanera el derecho al crédito fiscal o a la traslación efectiva del IVA.

Las únicas razones aceptables para evitar la traslación del impuesto deben responder a causas propias del mercado y jamás como consecuencia de interpretaciones restrictivas o sesgadas de las normas legales o reglamentarias vinculadas al IVA.

En definitiva, se puede señalar que la regulación del mecanismo de deducción del crédito fiscal es la parte esencial del impuesto general a las ventas, y que define su

característica de impuesto plurifásico no acumulativo, ya que un impuesto al consumo que privilegie un enfoque recaudatorio y solo contemple en su estructura el débito fiscal generaría que el impuesto se acumule en cada etapa productiva y forme parte del costo en la etapa siguiente, acumulándose el impuesto y distorsionando el precio de los bienes y servicios en el mercado; mientras que un impuesto al consumo que incluya en su estructura que respecto del débito fiscal se pueda deducir el crédito fiscal, se obtendría un impuesto en el que la afectación impositiva recaiga exclusivamente sobre el valor agregado de cada etapa y no sobre el íntegro del precio de venta.

En ese sentido, una vez resaltada la importancia que tiene el principio de neutralidad y el consiguiente efectivo ejercicio del crédito fiscal a fin de que el Impuesto General a las Ventas cumpla eficazmente su función recaudatoria y no distorsione el precio de los bienes y servicios producidos en nuestro país, es que resulta primordial que las normas legales que regulan este derecho de los contribuyentes sean justas y claras, en el sentido que si los contribuyentes no cumplen con los requisitos sustanciales para obtener el derecho al crédito fiscal, o no cumplen las exigencias formales esenciales que permiten un ejercicio válido de este derecho, (formalidades esenciales en el sentido que permitan que la Administración Tributaria al desplegar sus facultades de fiscalización y control pueda validar fácilmente el correcto uso de dicho derecho) no se les otorgue el derecho o no se les permita el ejercicio del derecho al crédito fiscal; mientras que, *contrario sensu*, si el contribuyente ha acreditado haber cumplido con los requisitos sustanciales y con las formalidades esenciales que demuestren tener derecho al crédito fiscal, se le permita (a pesar de verificarse ciertos defectos formales) ejercer el derecho a deducir el crédito fiscal.

Sn embargo, esta situación ideal no se verifica en el caso peruano, toda vez que, como se ha descrito previamente, la legislación peruana, además de ser rigurosa en la exigencia de formalidades para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, es también confusa y contradictoria, afectando el principio de neutralidad del impuesto y otros derechos constitucionales, como se comentará a continuación.

## **4.2 Afectación a garantías constitucionales: principios de capacidad contributiva**

Se ha venido explicando a lo largo del presente trabajo que el diseño de la estructura de la imposición al consumo y en particular el Impuesto General a las Ventas peruano tiene como fundamento la afectación sobre las operaciones comerciales de venta de bienes y prestación de servicios realizadas por los empresarios, pero sin que aquellos se vean afectados económicamente, recayendo la carga económica exclusivamente sobre el consumidor final.

En ese sentido, a fin de cumplir esa característica esencial de los impuestos al consumo es que se incluyó la figura de la deducción del crédito fiscal; sin embargo, si la legislación tributaria, en su regulación de los requisitos para tener derecho al crédito fiscal y para ejercer dicho derecho, establece requerimientos que exceden la finalidad de fiscalización del efectivo cumplimiento de la obligación tributaria y de control de la misma, podría generar no solo distorsiones en el mecanismos del impuesto, sino afectar la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Ahora bien, ¿de qué manera afectaría el desconocimiento del crédito fiscal por incumplimiento de requisitos formales excesivos? En primer lugar, se abordará el concepto de capacidad contributiva.

Señala Chávez (2011):

la capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible. Nuestra tesis es que la capacidad contributiva justifica la autonomía estructural del derecho tributario y financiero. (p. 251)

En ese sentido se pronuncia el profesor Luque (2004) cuando señala que:

En materia tributaria, la técnica impositiva adoptada por un determinado tributo constituye una herramienta imprescindible de interpretación. Es precisamente dicha técnica la que hace posible una interpretación de la norma jurídica tributaria de tipo finalista o teleológica. Este último método de interpretación resulta indispensable para evitar que el intérprete termine por desnaturalizar un determinado tributo. De lo que se trata es de aplicar el tributo de manera que no se causen distorsiones de tipo económico, se recaude en la medida justa y se asegure el respeto de los derechos de propiedad y de libre empresa de los sujetos

que se encuentran comprendidos bajo su ámbito de aplicación. En otras palabras, la norma tributaria debe interpretarse de tal forma que se mantenga el natural equilibrio que debe existir entre la recaudación y el derecho de propiedad a efectos que no se origine la desdeñable confiscación. En el caso particular del Impuesto General a las Ventas (IGV), se tiene que éste es un impuesto eminentemente técnico. En tanto impuesto indirecto al consumo del tipo valor agregado, persigue afectar una real expresión de riqueza (el consumo) sin causar distorsiones en la formación de los precios ni en la estructura de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios. El IGV tiene por objetivo técnico primordial el generar recaudación con neutralidad. Consecuentemente, sus normas deben ser dictadas e interpretadas de cara a dicho objetivo técnico, si no se quiere terminar afectando una manifestación de riqueza gravada por otro tributo o una falsa expresión de riqueza, produciendo con ello el desdeñable efecto de la confiscación. (p.98)

#### **4.3 Posición de la Administración Tributaria**

La Administración Tributaria, siguiendo la literalidad de la norma (especialmente la de la Ley N.º 29215 y no la Ley N.º 29214), evidentemente ha adoptado la posición respecto de la rigurosidad del cumplimiento de los requisitos formales a fin de poder ejercer válidamente el derecho al crédito fiscal.

Se han recogido algunos informes de SUNAT en los que toma posición respecto de determinadas situaciones referidas al cumplimiento de formalidades para el ejercicio del derecho al crédito fiscal.

En primer lugar, se tiene el informe N.º 158-2007-SUNAT/2B0000, mediante el cual se absuelve la siguiente consulta: ¿tratándose de comprobantes de pago cuya fecha de emisión fuera anterior a la de legalización del Registro de Compras, se puede ejercer el derecho al crédito fiscal sustentado en dichos documentos a partir del periodo correspondiente a la fecha de legalización, sin que para ello sea de aplicación el plazo para efectuar la anotación prevista en el Reglamento de la Ley del IGV e ISC?

A lo que SUNAT señala:

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, el artículo 1º del Decreto Legislativo N.º 929 efectúa precisiones que permiten determinar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el inciso c) del artículo 19º del TUO de la Ley del IGV e ISC

para efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, no habiendo modificado o dejado sin efecto el cumplimiento del requisito referido al plazo para realizar las anotaciones de los documentos que sustentan dicho crédito.

Así, para efecto de la aplicación de lo señalado en el inciso c) del artículo 1° del Decreto Legislativo N.° 929, debe concordarse esta norma con lo dispuesto en el artículo 2° del mismo decreto en lo que respecta al plazo para efectuar la anotación.

En ese sentido, y dentro del contexto normativo vigente con anterioridad a la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N.° 980, para cumplir con el requisito formal establecido en el inciso c) del artículo 19° del TUO de la Ley del IGV e ISC, era preciso que los documentos que sustentaban el crédito fiscal hubieran sido anotados en el Registro de Compras dentro del plazo que señalaba el reglamento, esto es, anotados en el mes en que se realizaron las operaciones respectivas o a partir de la fecha en que se efectuó el pago del impuesto; y únicamente tratándose de documentos recibidos con retraso, la anotación podía efectuarse dentro de los cuatro periodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, perdiéndose el derecho al crédito fiscal vencido este último plazo.

En buena cuenta, el crédito fiscal podía ejercerse a partir de la fecha de anotación de los documentos en el Registro de Compras previamente legalizado, o a partir del período en que se efectuase la legalización (en caso que la fecha de emisión de dichos documentos fuera anterior a la fecha de legalización del Registro de Compras), siempre que dichas anotaciones se efectúen dentro de los plazos previstos en la norma reglamentaria.

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

Finalmente, en el Informe N.° 304-2003-SUNAT/2B0000, la administración concluyó que el IGV consignado en los comprobantes de pago materia de consulta

anotados en libros o registros diferentes al Registro de Compras no dará derecho al crédito fiscal. Para tal efecto, debe tenerse en consideración que, de acuerdo a la normatividad vigente, el sujeto del impuesto no debe tener más de un Registro de Compras en forma simultánea; y que, en caso se regularice la anotación de los comprobantes de pago materia de consulta en el Registro de Compras del sujeto del Impuesto, el IGV consignado en dichos documentos podrá ser utilizado como crédito fiscal en tanto dicha anotación se efectúe dentro de los plazos previstos por la norma reglamentaria.

#### **4.4 Posición del Tribunal Fiscal**

En cuanto a la posición del Tribunal Fiscal, ya se ha comentado previamente que emitió una jurisprudencia de observancia obligatoria en la que define que a efectos del ejercicio válido del crédito fiscal se debe tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley N.º 29215.

Adicionalmente, se pueden citar otras resoluciones que, a pesar de no constituir jurisprudencia de observancia obligatoria, contienen criterios interesantes respecto la posibilidad de subsanar el requisito formal de anotación contable.

Así, se tiene la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06136-9-2020, en el que se resolvió la controversia referida a que la administración reparó el crédito fiscal correspondiente al Impuesto General a las Ventas de julio de 2016, relacionado con los mencionados pagos del impuesto por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, dado que estos no fueron anotados en el Registro de Compras Electrónico dentro del plazo de doce meses establecido en las normas, esto es, de diciembre de 2015 a noviembre de 2016, al haberlos consignado recién en agosto de 2017, antes que se requiera la exhibición y/o presentación de este registro, cumpliendo de esta manera con lo establecido por el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N.º 29215, antes citado.

Al respecto, el Órgano Colegiado señala que, si bien la referida anotación se realizó con ocasión de la presentación del Registro de Compras Electrónico del periodo corriente que era agosto de 2017, se consignó como periodo julio de 2016 y el código 9 a fin de rectificar la información del registro de este último periodo, ante la imposibilidad de modificar directamente el Registro de Compras Electrónico de julio de 2016 por la configuración del sistema, lo que ha sido reconocido por la propia administración,

Precisando que de validarse la posición de la administración, en el sentido que la recurrente no anotó los aludidos formularios en el mencionado registro electrónico de

julio de 2016 porque no se implementó un código que faculte a ello, implicaría que, en los hechos, los contribuyentes que lleven registros electrónicos se encuentren imposibilitados de ejercer una facultad que les ha sido otorgada con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1116, colocándolos en una posición de desigualdad y desventaja frente a aquellos contribuyentes que llevan registros físicos, situación que, precisamente, se buscó eliminar con dicha modificación legislativa.

Por otra parte, en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08064-3-2020, se resuelve un caso similar al anterior, en el que el contribuyente no anotó los comprobantes de pago, emitidos en los meses de agosto a noviembre de 2014 en el Registro de Compras Electrónico del período noviembre de 2014, que le hubieran dado derecho a un crédito fiscal, no obstante que en dicho periodo lo consignó como crédito fiscal en su declaración jurada rectificatoria, por lo que no correspondía que la recurrente ejerciera el derecho al crédito fiscal en el citado periodo.

En su análisis, el Tribunal Fiscal señaló que si bien la recurrente alegó que anotó los mencionados comprobantes de pago en el Registro de Compras Electrónico del periodo abril de 2018 con estado 7, haciendo referencia al período noviembre de 2014, ello no subsana la obligación que tenía de anotar dichos comprobantes de pago y/o documentos en el Registro de Compras Electrónico del periodo noviembre de 2014, a efecto de utilizar el crédito fiscal en dicho período, ya que, teniendo en cuenta las normas antes citadas, el sistema no permite anotar operación adicional en el registro ya presentado, siendo que la presentación de dicho registro deberá efectuarse una sola vez.

## **4.5 Legislación extranjera**

### **4.5.1 Chile**

- Decreto Ley N.º 825, sobre impuesto a las ventas y servicios

- Reglamento del D.L. N.º 825 - nuevo texto - contenido en el Decreto Supremo N.º 55, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de 2 de febrero de 1977, y actualizado hasta el 3 de febrero de 1997.

En Chile, el sistema de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios radica en un sistema de sustracción de impuesto en impuesto o crédito contra el impuesto, lo que lleva a afirmar que se trata de un impuesto al consumo; es decir, que incide en el

consumidor final, manteniéndose el principio de neutralidad respecto de los partícipes en la cadena de producción.

El artículo 23 del Decreto Ley 825 establece como elemento esencial del crédito fiscal el hecho de que el contribuyente con derecho a éste se encuentre afecto al pago del IVA, esto es, que sea contribuyente del IVA en conformidad con lo establecido en el artículo 3 del D.L. 825.

De conformidad con lo establecido en el artículo 23 Párrafo 6° del Decreto Ley 825:

Artículo 23°.- Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario, el que se establecerá en conformidad con las normas siguientes:

1°.- Dicho crédito será equivalente al impuesto de este título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo periodo. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que tengan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente, dará derecho a crédito el impuesto de este título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°.

Por su parte, el artículo 39° del reglamento del Decreto Ley N.° 825 del Impuesto a las Ventas y Servicios establece:

Artículo 39°.- El crédito fiscal que establece el párrafo 6° del Título II de la ley está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado les han sido recargados en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad con las normas contenidas en la ley. El crédito fiscal que establece el párrafo 6° del Título II de la ley está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado les han sido recargados en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad con las normas contenidas en la ley.

En cuanto a los requisitos sustanciales para tener derecho al crédito fiscal, señala el citado artículo 23:

2°.- No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

3°.- En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el reglamento.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 39° del reglamento del Decreto Ley N.º 825 del Impuesto a las Ventas y Servicios establece:

Para hacer uso de este derecho, es requisito esencial, de acuerdo con el artículo 25° de la ley, que los referidos contribuyentes acrediten que los impuestos les han sido recargados separadamente en las respectivas facturas o en los comprobantes de ingreso, si se trata de importaciones.

Y en cuanto a los requisitos formales señala:

5°.- No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas, o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:

- a) Con un cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.
- b) Haber anotado por el librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de esta.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura esta fuere objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que se hubiere originado, a menos que acredite, a satisfacción de dicho servicio, lo siguiente:

- a) La emisión y pago de cheque mediante el documento original o fotocopia de este.
- b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla.

- c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.
- d) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.

Lo dispuesto en los incisos segundo y tercero no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

Artículo 25°: Para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, y que estos documentos han sido registrados en los libros especiales que señala el artículo 59°. En el caso de impuestos acreditados con factura, estos sólo podrán deducirse si se hubieren recargado separadamente en ellas.

Adicionalmente, se aprecia que la legislación chilena tiene una regulación especial respecto de los requisitos formales exigidos en el uso del crédito fiscal contenido en facturas electrónicas.

La Circular N.º 4 del 11 de enero de 2017, emitida por el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII), estipula los requisitos para utilizar el crédito fiscal en las facturas electrónicas. Esta circular establece, principalmente, dos requerimientos:

- 1) Solo podrá ser utilizado en el periodo en el que quien adquiere dicho producto o servicio emite el acuso de recibo.
- 2) Cuando las facturas electrónicas emitidas no son rechazadas por el comprador con un plazo máximo de ocho días posteriores a la recepción de las facturas. En este caso se entiende que las facturas han sido aceptadas y cumplen con lo estipulado en la ley, por lo que califican para recibirlo.

El hecho de cumplir con los procesos antes mencionados de forma correcta y en los plazos estipulados por ley, da derecho a acceder al crédito fiscal, siempre y cuando el proceso de declaración de IVA se haya ejecutado correctamente.

#### 4.5.2 México

Ley del Impuesto al Valor Agregado - Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978

En la legislación mexicana, el IVA también tiene la característica de constituir un impuesto indirecto, esto es, un tributo que debe ser trasladado al consumidor final; para ello, la estructura del IVA mexicano ha previsto la figura jurídica del “acreditamiento”, la cual consiste en restar el impuesto acreditable del IVA trasladado.

La legislación mexicana regula el denominado acreditamiento en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estableciendo lo siguiente:

Artículo 4.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

En cuanto a los requisitos para tener derecho a acreditar el impuesto al valor agregado, el artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que:

Artículo 5.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

- I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%.
- II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley;
- III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;
- IV.- Tratándose de impuesto retenido, se cumplan las disposiciones legales respectivas;
- V.- Cuando se trate de actividades que estén gravadas con la tasa general, y con la tasa del 0% se apliquen los procedimientos y porcentajes de acreditamiento que se prevén en la ley.

VI. Y, por último, tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos, el impuesto al valor agregado trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, o a las que se vayan a aplicar la tasa de 0%, será acreditable en la proporción y en los términos establecidos en esta ley, conforme a las opciones que se prevén en ella.

Al respecto, se puede observar que la legislación mexicana contempla mayormente requisitos sustanciales relacionados a las operaciones que otorgan el derecho a acreditar el impuesto, siendo que en cuanto a las formalidades exigidas se limita a exigir que el IVA acreditable se consigne correctamente en el respectivo comprobante de pago.

Uno de los requisitos que establece la legislación mexicana y que difiere de la peruana es la exigencia establecida en el punto III del artículo 5° de la Ley del IVA que refiere que “el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate”; mecanismo por el cual el fisco mexicano aseguraría estar otorgando un crédito respecto de un importe que ya tiene la certeza de ser recaudado, por lo que se entiende que los requisitos sean eminentemente sustanciales, ya que establecer requisitos formales rigurosos que impidan la acreditación de un IVA efectivamente pagado afectaría a los contribuyentes.

### **4.5.3 España**

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

En España la Ley del IVA ha contemplado la figura de las deducciones para cumplir con el principio de neutralidad de este impuesto. El régimen de las deducciones está regulado en los artículos 92 al 114 de la Ley del IVA.

El artículo 92 implícitamente regula uno de los principales requisitos sustanciales para tener derecho a deducir las cuotas del IVA, que es el referido a los tipos de operaciones que otorgan derecho a deducir las cuotas del IVA.

Artículo 92. Cuotas tributarias deducibles.

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto.

2.º Las importaciones de bienes.

3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quince, todos ellos de la presente ley.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta ley.

Dos. El derecho a la deducción, establecido en el apartado anterior, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta ley.

En cuanto a los sujetos habilitados para la deducción del IVA, señala que los empresarios o profesionales que realicen actividades económicas podrán deducirse las cuotas del IVA soportado en sus operaciones interiores. Es un requisito fundamental que las compras sean necesarias para el desarrollo de la actividad económica y estén relacionadas, directa y exclusivamente, con la misma.

Artículo 93. Requisitos subjetivos de la deducción.

Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta ley.

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

En cuanto a los requisitos formales, la ley española señala que sólo podrán ejercitar el derecho a deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo; es decir, la factura original, el documento en el que conste la liquidación practicada por la administración en el caso de las importaciones, la autofactura en el supuesto de inversión del sujeto pasivo o el recibo original firmado por el titular de la explotación en el pago del recargo de compensación en el régimen especial de la agricultura.

#### Artículo 97. Requisitos formales de la deducción.

Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

Finalmente, si bien no han sido regulados en la ley expresamente como requisitos, el artículo 99º de la Ley del IVA española contiene las condiciones por las cuales los contribuyentes deberán ejercer su derecho a deducir las cuotas del IVA, referidas específicamente a la declaración-liquidación, registro contable y plazo de caducidad para el ejercicio del citado derecho.

#### Artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción.

Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante de

las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto, como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la administración o actuación inspectora serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros y registros establecidos reglamentariamente para este impuesto; mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

#### **4.5.4 Italia**

LA LEGGE IVA - Decreto presidencial 633/72.

Decreto del presidente de la Republica 26 octubre 1972 Numero 633

Las principales características del derecho a deducir el IVA de las compras en la legislación italiana son: (i) surge cuando el IVA se hace imponible (en la fecha de realización de la transacción); (ii) está sujeto a la existencia de dos requisitos: el sustancial de realizar la operación y el formal de posesión de la factura de compra; (iii) se podrá ejercer a partir del mes de ejecución de la operación siempre que la factura se registre antes del día 15 del mes siguiente; (iv) se puede ejercer dentro del plazo de presentación de la declaración del IVA correspondiente al año en que se recibe la factura.

Decreto presidencial N.º 633, de 26 de octubre de 1972:

## Artículo 19

### Deducibilidad

1. Para la determinación del impuesto adeudado con arreglo al artículo 17, párrafo primero, o el excedente a que se refiere el artículo 30, párrafo segundo, será deducible del importe del impuesto relativo a las operaciones realizadas el del impuesto pagado o adeudado por el sujeto pasivo o gravado mediante recurso de bienes y servicios importados o adquiridos en el ejercicio de la empresa, arte o profesión.

El derecho a la deducción del impuesto relativo a los bienes y servicios adquiridos o importados se deriva en el momento en el que el impuesto se hace imponible y puede ejercerse, a más tardar, con la declaración relativa al segundo año siguiente a aquel en que el derecho a deducción surge y en las condiciones existentes en el momento del nacimiento del derecho mismo.

## Título II

### Obligaciones de los contribuyentes

#### Artículo 23

##### Registro de facturas

El contribuyente deberá anotar en el plazo de quince días las facturas emitidas, en el orden de su numeración y con referencia a la fecha de su emisión, en un registro especial.

#### Artículo 25

##### Registro de compras

[1] El contribuyente deberá inscribir en un registro especial las facturas y facturas aduaneras relativas a los bienes y servicios adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial, artística o profesional, incluidas las expedidas en conformidad con el artículo 17, párrafo segundo, antes de la liquidación periódica en la que se ejerza el derecho a deducir el impuesto correspondiente y, en todo caso, dentro del plazo de presentación de la declaración anual relativa al año de recepción de la factura y con referencia al mismo año.

## 4.6 Jurisprudencia extranjera

### 4.6.1 México

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México ha emitido pronunciamiento respecto de la importancia de la figura del acreditamiento del impuesto al consumo (deducción del crédito fiscal) a través de la jurisprudencia P./J. 105/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al mes de octubre de 2006, que tiene como sumilla:

Valor agregado. El sistema de acreditamiento del impuesto relativo no conforma la base del tributo, pero trasciende sustancialmente a su pago, por lo que a las normas legales que lo integran le son aplicables los principios tributarios de justicia fiscal.

En esta jurisprudencia la Suprema Corte mexicana reflexiona acerca de la estructura del IVA mexicano y el rol que cumple dentro de ella la figura de la acreditación del impuesto por parte de los contribuyentes, concluyendo que “si bien el acreditamiento no puede ubicarse en la categoría tradicional de elemento esencial de la contribución, dicha figura es inherente al impuesto al valor agregado; es decir, se trata de un instrumento fundamental del tributo que impide su desnaturalización.

La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas, de manera tal que si bien podría afirmarse que la mecánica de acreditamiento no es ni forma parte de dicho elemento esencial, lo cierto es que presenta una relación sustancial con aquélla y con la forma de pago del tributo, puesto que su absoluta falta de previsión produce los efectos negativos de la contribución, que conducirían, en último término, a perder la cobertura constitucional que encuentra la ley respectiva, como punto de partida, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad tributaria. Por ende, las normas legales que componen el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado se encuentran condicionadas directamente por los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Federal, especialmente por los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributarias que rigen la materia.

Por ello, el hecho de que la mecánica de acreditamiento se efectúe posteriormente al cálculo de los valores preliminares de los actos o actividades gravadas no conduce a

determinar que dicha mecánica sea irrelevante para la determinación de la base efectiva y concreta del tributo.

Así, la debida configuración de la mecánica del impuesto al valor agregado con apoyo en la figura del acreditamiento lo hace un auténtico impuesto que pesa sobre el valor agregado -y adicionalmente es necesario para revisar la constitucionalidad del impuesto-, que no solo entraña la consecución de un fin extrafiscal consistente en evitar el efecto acumulativo del gravamen.

De ahí que el impuesto al valor agregado y su operatividad no se reducen a los elementos esenciales señalados, pues, como se ha visto, adicionalmente se apoya en dos pilares o instituciones dinámicas de carácter procedimental, que son el traslado y el acreditamiento.

#### **4.6.2 Unión Europea**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Séptima, Sentencia de 28 de julio de 2016, C-332/2015, hace un análisis más general acerca de la incidencia de los requisitos formales en la administración y control del impuesto al consumo por parte de la Administración Tributaria, determinando en qué casos el incumplimiento de los requisitos formales sí afectaría la determinación del impuesto al consumo (lo que implicaría el válido desconocimiento de la deducción del crédito fiscal) y en qué casos los incumplimientos de los requisitos formales no impiden la labor fiscalizadora y de verificación de la Administración Tributaria (lo que implicaría solo una sanción administrativa por incurrir en dicho incumplimiento y no el desconocimiento del crédito). La propia jurisprudencia circunscribe de este modo cuál es la materia controvertida en el presente caso: 42. En estas condiciones, y habida cuenta de lo expuesto por el tribunal remitente y recordado en el apartado 25 de la presente sentencia, procede entender que, mediante su segunda cuestión, ese tribunal solicita, en esencia, que se determine si los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que este ha incumplido la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su análisis del caso, concluye:

43. A este respecto, es preciso subrayar que el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA, del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 23).

44. Como ya se ha expuesto esencialmente en los apartados 29 al 31 de la presente sentencia, el derecho a deducir previsto en los artículos 167 a 192 de la Directiva IVA, que pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente para la totalidad de las cuotas soportadas en operaciones anteriores.

45. Así, según reiterada jurisprudencia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 58 y jurisprudencia citada).

46. Sin embargo, sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta que se han cumplido los requisitos materiales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 71, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 39 y jurisprudencia citada).

49. Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicha disposición no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 66, y de 21 de junio de

2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57 y jurisprudencia citada).

56. En particular, la falta de presentación de declaración de IVA, al igual que la falta de llevanza de una contabilidad, que permitan la aplicación del IVA y su control por la administración tributaria, y la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas, pueden impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren tales incumplimientos constitutivos de fraude fiscal y denieguen, en tal supuesto, el disfrute del derecho a deducir (véase, por analogía, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 48 y 49).

#### **4.6.3 Argentina**

En la causa "Metalúrgica Río Cuarto S.R.L." (TFN, Sala A, 13/7/1983) se discutió la procedencia de la admisión del crédito fiscal proveniente de facturas aportadas por el contribuyente que no se encontraban en los registros contables.

El tribunal desestimó la impugnación del Fisco y entendió que, si bien esas operaciones no se encontraban contablemente registradas, esa circunstancia podía hacer pasible a la responsable de alguna sanción prevista en la ley de procedimiento, pero nunca a la impugnación del crédito fiscal que se le había facturado.

#### **4.6.4 España**

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2017<sup>3</sup>

La materia controvertida tiene como origen lo dispuesto en el artículo 80, tres de la Ley del IVA, que permite al sujeto pasivo modificar la base imponible del IVA cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, siempre que, con posterioridad al devengo de las mismas, se dicte auto de declaración de concurso. El ejercicio de esta opción solo podrá realizarse dentro del plazo máximo de un mes, a contar desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración del concurso.

---

<sup>3</sup> Recuperado el 8 de enero 2022 en <https://vlex.es/vid/685582209>

Si no se cumplen escrupulosamente el procedimiento y los plazos del mismo, se pierde la posibilidad de rectificar las operaciones, por lo que no se podrá recuperar ese IVA. En el caso comentado, al haberse excedido el plazo establecido en la citada norma se le negó al recurrente la deducción del IVA modificado.

En ese sentido, la sociedad recurrente entiende que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 17 de marzo de 2016, al confirmar la decisión de la administración de no admitir las modificaciones efectuadas en la base imponible del IVA por las facturas no cobradas a determinados clientes en concurso de acreedores, ni la reducción de su cuota devengada, infringe el «principio de neutralidad del sistema de exacción del IVA, que es su pilar fundamental, así como principios constitucionales tales como el principio de proporcionalidad y de capacidad económica», «impide la aplicación del mecanismo de deducción de las cuotas soportadas del IVA mediante la modificación de la base imponible por créditos incobrables» que «evita el ejercicio del derecho material de deducción del IVA soportado», que entiende que «lo procedente es impedir la modificación de la base imponible del Impuesto al emitir la factura rectificativa fuera del plazo».

#### Sexto

En definitiva, se viene declarando reiteradamente, en sintonía con el TJUE, que el «principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales».

Se ha subrayado que puede ocurrir que el acreedor modifique la base imponible por el procedimiento del 80. Tres y que cuando se lo comunique a la Agencia Tributaria ya haya transcurrido el plazo de llamamiento a los acreedores, de manera que acudir a dicho procedimiento no garantiza que la Agencia Tributaria se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, por lo puede suceder que su crédito no sea privilegiado.

Y constan como hechos reseñables que la sociedad recurrente cumplió con su deber de comunicar a la Administración Tributaria en el plazo, previsto en el reglamento, de un mes, contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada (evitando, de este modo, que el concursado pueda deducirse cantidades indebidas de IVA), y que dicha modificación fue efectuada transcurrido poco más de un mes del término establecido en el art. 80.Tres de la LIVA .

A tenor de la doctrina española, constatado que el cumplimiento del plazo del art. 80.Tres de la Ley del IVA no garantiza que la administración se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento (por lo que el incumplimiento del plazo no causa un especial perjuicio a la Hacienda Pública), y, en fin, consideradas las circunstancias específicas que han concurrido en el caso sometido a nuestro examen, se debe concluir que hacer ingresar a la sociedad recurrente cuotas de IVA que ni ha percibido ni va a percibir lesiona el principio de neutralidad del impuesto.

Tribunal de Casación, con el auto número 19938 de 27 de julio de 2018<sup>4</sup>

Esta importante jurisprudencia se pronunció respecto a que, en materia del impuesto al consumo IVA, sí basta con probar los requisitos sustanciales para tener derecho a deducir el IVA.

En este caso, tanto en primera como en segunda instancia, se dispuso que no había cumplido con las obligaciones fiscales y contables, si no solo se limitaba a la obligación de facturación. Se consideró que el contribuyente no podía solicitar el reconocimiento del crédito fiscal en conformidad con los artículos 23 y 25 del Decreto Presidencial N.º 633/1972, ya que durante la inspección tributaria no se había presentado la documentación esencial ni se había presentado a los agentes comprobantes.

En el análisis del caso la Corte precisa que "el hecho constitutivo de la relación tributaria con la Agencia Tributaria se reconoce por la legalidad efectiva de la transacción, mientras que el registro, declaración y las obligaciones similares tienen una función diferente meramente ilustrativa y sumaria de los datos contables, destinada a facilitar los controles de la Administración Financiera para la recaudación exacta del impuesto. El ejercicio del derecho a deducir el exceso de IVA, que debe protegerse de manera sustancial y efectiva, debe por lo tanto reconocerse frente a una transacción subyacente real; la prueba cierta puede obtenerse de los datos resultantes de las facturas u otro documento equivalente, como, por ejemplo, la documentación contable. Por el contrario, el cumplimiento de las obligaciones declarativas es de poca relevancia. "

La Corte de Casación concluye:

El Tribunal de Casación recuerda el principio de derecho: "en términos de liquidación del IVA, incluso en presencia de una clara violación de los requisitos formales del derecho a deducir el impuesto (falta de elaboración de declaraciones

---

<sup>4</sup> Recuperado el 8 de enero 2022 en <https://www.studiolegaleavvamatucci.it/2019/02/18/iva-il-diritto-a-detrazione-iva-basta-la-sola-prova-dei-requisiti-sostanziali/>

periódicas o anuales, falta de registro de compras de IVA), la Administración Tributaria no puede negar el derecho a deducir si el contribuyente que prueba, mediante la presentación de facturas u otra documentación contable adecuada, la existencia de los requisitos sustantivos a que se refiere el artículo 17 de la Directiva N.º 77/388 CEE, siempre que el derecho se ejerza dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración correspondiente al segundo año siguiente a aquel en que surgió el derecho en virtud del párrafo 3 del artículo 8 del Decreto Presidencial N.º 322 de 1998.

A este respecto, se expresó que el Tribunal Europeo, con las sentencias *Idexx Italia srl*, C-590/13, de 11 de diciembre de 2014, y *Astone*, C-332/15, de 28 de julio de 2016, estableció expresamente que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen las obligaciones sustantivas, aun cuando determinados sujetos pasivos hayan omitido determinadas obligaciones formales; y también que la Administración Tributaria, una vez que disponga de la información necesaria para demostrar que se han cumplido los requisitos sustantivos, no podrá imponer condiciones adicionales que pudieran tener por efecto anular el ejercicio de la deducción del impuesto.

En conclusión, el Tribunal de Justicia declaró que el contribuyente tiene derecho a deducir el IVA que no ha declarado ni inscrito cuando se cumplen los requisitos materiales para el beneficio fiscal y cuando presenta las facturas inscritas en el registro de compras del IVA dentro del plazo para presentar la declaración correspondiente al segundo año siguiente a aquel en que surgió el derecho a deducción.

A partir de la legislación y las jurisprudencias citadas, se puede concluir que, a nivel internacional, las diferentes regulaciones del impuesto al consumo consideran una eminente relevancia de los requisitos sustanciales sobre los requisitos formales, a diferencia de la legislación peruana, que aún considera a los requisitos formales como parte constitutiva de la estructura del Impuesto General a las Ventas.

Las legislaciones citadas contemplan como requisitos formales contar uniformemente con el respectivo comprobante de pago con la discriminación del impuesto; no obstante, no establecen como requisito sine qua non la anotación del comprobante de pago en los registros contables, toda vez que la jurisprudencia ha señalado que la falta de registro no crea un incumplimiento formal, sino material, y que, en todo caso, constituye una infracción.

#### **4.7 Nuestra opinión**

La legislación tributaria no se ha limitado a establecer requisitos formales para el uso del crédito fiscal exclusivamente a través de lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento, sino que además existen otras regulaciones conexas que contemplan exigencias formales respecto del ejercicio válido del crédito fiscal, como son las obligaciones de depositar la detracción y de usar medios de pago (bancaización).

Así, este conjunto de normas con importantes efectos tributarios, que han dispuesto reglas específicas que limitan el ejercicio del derecho al uso del crédito fiscal, han ocasionado que los derechos de los contribuyentes se vean vulnerados, toda vez que, producto de una regulación excesivamente estricta sobre los requisitos formales para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, la administración ha venido desconociendo el legítimo crédito fiscal obtenido por los contribuyentes, generando de este modo que los intermediarios en la cadena productiva, los cuales deben ser considerados neutros ante la afectación impositiva, terminen pagando dos veces el impuesto: la primera a través del pago del débito fiscal, y la segunda por el desconocimiento de la deducción del crédito fiscal.

La importancia que reviste el Impuesto General a las Ventas dentro de las estadísticas de recaudación tributaria en el Perú recae en su naturaleza de impuesto sumamente fiscalizado, y por ello surge la necesidad de que, ante la regulación excesivamente rigurosa para el ejercicio del derecho al crédito fiscal en cuanto a sus requisitos formales, se den alternativas válidas a los contribuyentes para que se dicte una normativa justa y coherente con los principios de la imposición del consumo que permitan la flexibilización de las formalidades exigidas para el ejercicio del derecho al crédito fiscal.

Por la propia dinámica y estructura del Impuesto General a las Ventas, la aplicación del crédito fiscal no puede condicionarse al cumplimiento de requisitos formales excesivamente rigurosos; por lo cual la administración, al pretender desconocer el crédito fiscal por la falta de cumplimiento de un requisito formal, estaría vulnerando el principio de neutralidad del Impuesto General a las Ventas, lo que genera, además de serias consecuencias en el funcionamiento del impuesto, la afectación al precio de los bienes y servicios afectos con el impuesto, una importante litigiosidad.

En ese sentido, se propone que se efectúe un cambio en la legislación peruana respecto del mecanismo del ejercicio del derecho al crédito fiscal.

En primer lugar, sostenemos que se mantenga los requisitos sustanciales establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas como ejes fundamentales que sustenten el derecho al crédito fiscal, requisitos que, de no verificarse su cumplimiento, correspondería el legítimo desconocimiento del crédito fiscal indebidamente utilizado.

Luego, en cuanto a los requisitos formales, se considera que es necesario un cambio importante en la regulación normativa, en el sentido de que el mecanismo del ejercicio del crédito fiscal sea lo más eficiente posible y pueda cumplir su objetivo de trasladar la carga del impuesto al consumidor final. Para ello, el legislador peruano debe tomar en cuenta que actualmente existen diferentes herramientas tecnológicas que han facilitado a la Administración Tributaria el acceso a toda la información contable generada por los contribuyentes, y que simplifica el desarrollo de sus facultades de fiscalización y recaudación.

Es así que, por ejemplo, paulatinamente se viene generalizando la obligación para casi todos los contribuyentes de emitir comprobantes de pago electrónicos, previéndose procedimientos especiales como el de la generación de comprobantes a través de los denominados Operadores de Servicios Electrónicos, o el procedimiento de conformidad del comprobante respecto de facturas negociables o al crédito; de esta manera la administración ya tendría, en su propia base de datos, la información referida a si un determinado contribuyente ha emitido y/o recibido un comprobante de pago electrónico, el concepto, importes, entre otros datos consignados en él.

Definitivamente, el comprobante de pago, sea físico o electrónico, y que cumpla todos los requisitos establecidos por las normas tributarias, es el requisito formal esencial que debe cumplir todo contribuyente para hacer uso válido del crédito fiscal. En ese sentido, nuestra propuesta de modificación no realizaría cambios respecto de la exigencia mínima de contar con el comprobante que sustente el crédito fiscal y que haya sido emitido en conformidad con las normas reglamentarias.

Por el contrario, en cuanto al requisito formal contemplado en el inciso c) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, referido a que los comprobantes de pago hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, se considera que es un requisito anacrónico, toda vez que el sistema de obligaciones tributarias formales permiten que la administración pueda ejercer plenamente sus facultades de control y de administración con los cuales fiscalizar el correcto uso del crédito fiscal por parte de los contribuyentes, y que su deducción no cause un perjuicio

al fisco; por ejemplo, la basta información que la Administración Tributaria recopila a través de los diferentes sistemas de emisión, o conformidad de comprobantes electrónicos, así como de los propios Registros de Ventas y Compras electrónicos, que permiten que la Administración Tributaria, a partir de verificaciones realizadas con sus propios sistemas informáticos pueda prácticamente en tiempo real constatar, respecto de una determinada operación, si además de haber cumplido con la emisión del respectivo comprobante de pago, ésta ha sido cancelada, si se ha pagado el impuesto, entre otros aspectos que pueden dar certeza a la administración que los contribuyentes están deduciendo un crédito fiscal legítimo.

Asimismo, se debe precisar que tal como se ha observado en la legislación comparada citada, la tendencia no solo en las legislaciones europeas, sino incluso latinoamericanas como la chilena o argentina, consideran que no corresponde sancionar con el desconocimiento del ejercicio del crédito fiscal por incumplimiento de obligaciones formales relacionadas con su anotación contable, bajo la premisa de que si bien la anotación en un registro contable otorga a la administración mayores elementos de juicio respecto de la actuación de los contribuyentes, no resulta ser un elemento constitutivo del impuesto cuyo incumplimiento genere la pérdida del crédito fiscal: solo correspondería la aplicación de una multa.

Por ello, se considera que la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras para el ejercicio del derecho al crédito fiscal es una exigencia excesiva que debe ser dejada de lado como requisito para el ejercicio del crédito fiscal.

Por otra parte, respecto de los requisitos para el ejercicio del crédito fiscal que no están contemplados en la Ley del Impuesto General a las Ventas, como son la obligación de usar el crédito solo a partir del periodo en que se cumple con el pago de la detracción, o la acreditación del uso de medios de pago, deben ser modificados en el sentido que, al no tratarse de aspectos propios del mecanismo de funcionamiento del Impuesto General a las Ventas, no deberían generar el desconocimiento del crédito fiscal o de su ejercicio en un determinado periodo, sin tener la posibilidad de poder subsanar dichas obligaciones complementarias.

En ese sentido, nuestra propuesta prevé que, en el caso que los contribuyentes quieran deducir el crédito fiscal y no hubiesen cumplido los requisitos formales establecidos en los incisos a) y b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como la obligación de usar medios de pago establecida en la Ley N.º 28194 o la obligación de realizar el depósito de la detracción de conformidad con lo señalado

en el Decreto Legislativo N.º 940, tengan la posibilidad de acceder a la “convalidación del crédito fiscal declarado”, de acuerdo a las siguientes condiciones:

Esta subsanación del crédito fiscal deberá evaluarse según dos criterios: (i) la incidencia de los requisitos formales incumplidos respecto de la verificación de la realidad de la operación y de que, en instancia de fiscalización, se verifique que las formalidades incumplidas por el contribuyente no obstaculicen la labor de control de la administración; y (ii) se verifique que el Impuesto General a las Ventas que ha generado el crédito fiscal observado por la administración haya sido debidamente declarado por el proveedor como débito fiscal.

Siendo que de verificarse la realidad de la operación y de la legitimidad del crédito fiscal deducido, debería permitirse a los contribuyentes, que han efectuado compras legítimas y por las cuales su proveedor declaró el débito fiscal correspondiente, deducir el crédito fiscal, a pesar de verificarse el incumplimiento de uno o más requisitos formales.

Al respecto, surge la pregunta: ¿si el incumplimiento de los requisitos formales no implica el desconocimiento del uso del crédito fiscal, qué consecuencia tendría? Todos los contribuyentes tienen la obligación de colaborar con la administración en el desarrollo de sus funciones de verificación o fiscalización. En ese sentido, si la Administración Tributaria constata que un contribuyente no ha acreditado el cumplimiento de algún deber formal -y según nuestra propuesta podría convalidarse el ejercicio del derecho al crédito fiscal, toda vez que el desconocimiento de dicho crédito sería una consecuencia muy gravosa-, correspondería que se tipifique como infracción tributaria el incumplimiento de deberes formales exigidos para el uso del crédito fiscal cuya sanción guarde proporción con la falta cometida.

De este modo, se considera que no solamente se lograría un mejor funcionamiento del Impuesto General a las Ventas, sino que redundaría en una mejor recaudación y menor litigiosidad.

## CONCLUSIONES

- El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto que tiene como eje central no el patrimonio de una persona o empresa o los ingresos que esta genere, sino la relación de consumo que se genera cuando alguien que posee una cierta capacidad de ello adquiere bienes o servicios que son ofertados en el mercado.
- A partir de la estructura jurídica y del objetivo económico que debe cumplir el Impuesto General a las Ventas, se puede señalar que el ejercicio del crédito fiscal es fundamental en el mecanismo de este impuesto, que tiene como objetivo esencial gravar al consumidor final, y en el caso que por defectos formales los empresarios que debieran permanecer en una posición neutral se vean afectados con la carga impositiva, esto llevaría a un perjuicio de la capacidad contributiva del empresario o a una distorsión del mercado de intercambio de bienes y servicios que verá sus precios encarecerse exponencialmente por efecto acumulativo del impuesto.
- Los requisitos formales del crédito fiscal son tan importantes como los sustanciales contemplados en el artículo 18 de la Ley del IGV, toda vez que podrían generar la pérdida al uso legítimo del crédito fiscal.
- La normatividad tributaria ha contemplado diversos requisitos formales para el ejercicio del derecho al crédito fiscal:
  - (i) Documento que respalda el crédito fiscal (numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV).
  - (ii) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago (inciso a del artículo 19 de la LIGV).
  - (iii) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor (inciso b del artículo 19 de la LIGV).
  - (iv) Que los comprobantes de pago hayan sido anotados en el Registro de Compras legalizado dentro del plazo de doce meses de la emisión del comprobante (inciso c del artículo 19 de la LIGV).
  - (v) Acreditar el depósito de la detracción (Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 940).
  - (vi) Acreditar el uso de medios de pago (artículo 8 de la Ley de

Bancarización - Ley N.º 28194).

- Los citados requisitos formales, establecidos en distintos cuerpos normativos y que son exigidos de manera conjunta en las operaciones que otorgan derecho al crédito fiscal, resulten ser excesivos para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, significando un obstáculo para su ejercicio.

## RECOMENDACIONES

- Debe darse una situación claramente excepcional para poder limitar el ejercicio del derecho a la deducción, siendo que el incumplimiento de un requisito formal no es una situación claramente excepcional.
- El requisito formal contemplado en el inciso c) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, referido a que los comprobantes de pago hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, es anacrónico, ya que todo el sistema de obligaciones tributarias formales permiten que la administración pueda ejercer plenamente sus facultades de control y de administración con los cuales fiscalizar el correcto uso del crédito fiscal por parte de los contribuyentes, y que su deducción no cause un perjuicio al fisco.
- En el caso que los contribuyentes, al deducir el crédito fiscal no hubieren cumplido los requisitos formales establecidos en los incisos a) y b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como la obligación de usar medios de pago establecida en la Ley N.º 28194 o la obligación de realizar el depósito de la detracción de conformidad con lo señalado en el Decreto Legislativo N.º 940, tengan la posibilidad de acceder a la “Convalidación del crédito fiscal declarado.
- Esta subsanación del crédito fiscal deberá evaluarse según dos criterios: (i) la incidencia de los requisitos formales incumplidos respecto de la verificación de la realidad de la operación y de que en instancia de fiscalización se verifique que las formalidades incumplidas por el contribuyente no obstaculicen la labor de control de la administración; y (ii) que se verifique que el Impuesto General a las Ventas que ha generado el crédito fiscal observado por la administración haya sido debidamente declarado por el proveedor como débito fiscal.
- De verificarse la realidad de la operación y de la legitimidad del crédito fiscal deducido, debería permitirse a los contribuyentes que han efectuado compras legítimas, y por las cuales su proveedor declaró el débito fiscal correspondiente, deducir el crédito fiscal, a pesar de verificarse el incumplimiento de uno o más requisitos formales.

## REFERENCIAS

- Alva, M. (2011Sae) ¿Conoce las opciones técnicas y métodos para determinar el valor agregado en el IGV?  
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/04/01/conoce-las-opciones-tecnicas-y-metodos-para-determinar-el-valor-agregado-en-el-igv/>
- Bravo, J. (2018). Reflexiones sobre el desconocimiento del derecho al crédito fiscal por incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de deberes formales. *REVISTA ANÁLISIS TRIBUTARIO Año 3 N° 3. Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT)*. Bolivia. 7-27  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9108>
- Chávez, M. (2011). La incidencia de las detracciones en el flujo de caja y sus efectos confiscatorios en la capacidad contributiva análisis económico. *THEMIS Revista De Derecho*, (59), 251-258.  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9108>
- Chirinos, C. (2009). Las campanas suenan, pero nadie las escucha: las exoneraciones y el IGV. *Revista de Economía y Derecho Vol. 6 Núm. 24, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM)*. Lima, Perú.
- Córdova, A (s.f.). *Requisitos sustanciales del Crédito Fiscal*. En VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. <https://docplayer.es/3741585-Requisitos-sustanciales-del-credito-fiscal.html>.
- Gamba, C. (2008). Sobre las Leyes N°s 29214 y 29215 mediante las que se ‘flexibilizan’ los requisitos formales para deducir el crédito fiscal: ¿retroactividad o interpretación de las normas conforme a la Constitución?. *Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*. Año 2, N° 9.
- Luque, J. (2004). La técnica del valor agregado como herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas. *Foro Jurídico*, (03), 97-101.  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18341>
- Luque, J. (2018). *El impuesto general a las ventas tratamiento del crédito fiscal*. Ponencia General. VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.  
[https://nanopdf.com/download/tema-ii-el-impuesto-general-a-las-ventas-tratamiento-del-credito-fiscal-4\\_pdf](https://nanopdf.com/download/tema-ii-el-impuesto-general-a-las-ventas-tratamiento-del-credito-fiscal-4_pdf)
- Picón, J. (2014). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo...* Dogma ediciones.
- Risso, C. (s.f). *El crédito fiscal en el impuesto general a las ventas peruano*. VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. <https://docplayer.es/5132537-El-credito-fiscal-en-el-impuesto-general-a-las-ventas-peruano.htm>

- Sáenz, M. (s.f.) El Impuesto General a las Ventas tratamiento del crédito fiscal. “El crédito fiscal”. VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.  
<http://docplayer.es/1012812-Tema-ii-el-impuesto-general-a-las-ventas-tratamiento-del-credito-fiscal-el-credito-fiscal.html>
- Stiglitz, J. (2000). *La economía del sector público*. Antoni Bosch.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2016). ¿Qué entiende por tributo? [sunat.gob.pe].  
[https://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario\\_entiende.html](https://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entiende.html)
- Suprema Corte de Justicia de México. (2007, 1 de abril). Resolución P./J. 106/2006.  
<https://vlex.com.mx/vid/sentencia-ejecutoria-pleno-revision-28228947>
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Séptima, Sentencia de 28 Jul. 2016, C-332/2015. [https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf\\_2016\\_08\\_J\\_iva-la-normativa-nacional.pdf](https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2016_08_J_iva-la-normativa-nacional.pdf)
- Tribunal Supremo - Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. (2017, 30 de junio). Resolución 1162/2017. Contencioso-apelación.  
<https://vlex.es/vid/685582209>
- Valdez, J. (2007). *Los Tributos, su análisis, interpretación y registros contables*. Producciones Gráficas C & M SRL.
- Villanueva, W. (2009). *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú*. Esan Ediciones.