

El Error no Genera Derecho, Pero ¿Puede Generar el Nacimiento de la Obligación Tributaria del IGV?

Sergio Ezeta Carpio * ** ***

Resumen:

En el presente artículo, se analiza si en el supuesto que en un comprobante de pago emitido por una operación no gravada con IGV se consigne por error dicho impuesto, en aplicación de las normas sobre ajustes de la Ley del IGV, debe considerarse gravada tal operación.

Al respecto, se hace una descripción del IVA, modalidad de Impuesto al Consumo que adopta el IGV, y los Aspectos de la Hipótesis de Incidencia del IGV, señalando que las normas sobre ajustes corresponden al Aspecto Mensurable, concluyéndose que la norma que identifica qué operaciones están gravadas (Aspecto Material) es el artículo 1º, motivo por el cual las normas sobre ajustes se deben interpretar partiendo de la revisión de dicho artículo y, por ello, se concluye que las operaciones no gravadas no generan IGV, aun cuando se haya consignado por error en el comprobante de pago.

Palabras clave:

Impuesto bruto – Crédito fiscal – Operación no gravada – Impuesto General a las Ventas (IGV) – Aspecto Material – Aspecto Mensurable

Abstract:

The article analyzes if in the assumption that in a payment voucher referred to a Value Added Tax (VAT) exemption, such tax is consigned by mistake, in application of VAT adjustment regulations, the operation referred in that voucher must be consider taxable.

In that regard, the article makes a description of the VAT and its elements, concluding that adjustment regulations correspond to the measurable element, but to define if the operation is taxable, is necessary to analyze the regulations about taxable operations (article 1 of VAT Law).

Keywords:

Gross tax – Tax credit – Non-taxed operation – Tax on general sales (IGV) – Material element – Measurable element

Sumario:

1. Introducción – 2. IGV como Impuesto al Valor Agregado – 3. Aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria del IGV – 4. ¿A qué aspecto de la hipótesis de incidencia tributaria se refieren las normas sobre ajustes del Impuesto Bruto y Crédito Fiscal? – 5. La consignación por error de un Impuesto Bruto en el comprobante de pago referido a una operación exonerada o inafecta, ¿genera el nacimiento de la obligación tributaria del IGV? – 6. Conclusión

* Abogado por la PUCP. Diplomado en Tributación por la PUCP. Diplomado en Tributación Internacional SUNAT – CIAT. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Vocal del Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas. Ha sido profesor de Imposición al Consumo en la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura y dictado cursos sobre la misma materia y otras en la PUCP, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Universidad de Lima y Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, entre otras universidades.

** Las opiniones vertidas en el presente artículo son a título personal.

*** El presente artículo ha sido escrito en el mes de octubre del año 2014, encontrándose vigentes el TUO de la Ley del IGV e ISC aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, y normas modificatorias, y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, y modificado por diversas normas.

1. Introducción

El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF (en adelante, TUO de la Ley del IGV), en el Capítulo VII del Título I, denominado "De los Ajustes al Impuesto Bruto y al Crédito Fiscal", contiene una serie de normas que regulan las deducciones al Impuesto Bruto (IGV consignado originalmente en los comprobantes pago de ventas) y al Crédito Fiscal (IGV consignado en los comprobantes que acreditan compras), en las situaciones previstas en la propia norma, y cómo deben sustentar los contribuyentes estas modificaciones.

Entre tales normas se encuentra la del inciso c) del artículo 26° (contenido en el referido Capítulo VII), que establece lo siguiente:

"Artículo 26.- DEDUCCIONES DEL IMPUESTO BRUTO

Del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá:

(...) c) El exceso del Impuesto Bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago.

Las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento"^{1,2}.

En aplicación de la norma citada, ¿podría interpretarse que si un sujeto emite un comprobante de pago (por ejemplo, una factura) referido a una operación no gravada (ya sea exonerada o inafecta), discriminando por error el IGV, la operación sustentada en dicho comprobante necesariamente va a considerarse gravada con el referido impuesto, salvo que el emisor emita una Nota de Crédito?

El presente trabajo busca dar respuesta a esta interrogante.

2. IGV como Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV) es un tributo que jurídicamente grava la venta de bienes muebles, prestación y utilización de servicios, contratos de construcción, importaciones y primera venta de inmuebles realizada por los constructores de los mismos, pero que económicamente persigue afectar el consumo final de bienes y servicios, como expresión de capacidad contributiva, diseñado bajo la forma de lo que se conoce en doctrina como Impuesto al Valor Agregado o Impuesto al Valor Añadido (IVA).

El IVA es un tipo de impuesto que grava la generalidad de bienes y servicios a lo largo del ciclo de producción o fabricación y distribución, normalmente en todas las etapas de dicho ciclo (plurifásico omnifásico), pero su diseño teórico se dirige a gravar en cada etapa única y exclusivamente el valor agregado en dicha etapa, y a que finalmente, el único afectado económicamente sea el consumidor final.

Según Cesare Cosciani³, el IVA se paga en todas las etapas de la producción, y "(...) el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, y como las sumas de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y, en conjunto, el valor total del bien (...)".

En el IVA, los sujetos que intervienen en el ciclo de producción y distribución antes del consumidor final (es decir, a grandes rasgos, productores o fabricantes, mayoristas y minoristas), no se ven afectados económicamente con el impuesto, pues el impuesto que grava las ventas (Impuesto Bruto) es trasladado a los sujetos que inmediatamente

1 Una norma similar es la contenida en el inciso c) del artículo 27°, para efectos del Crédito Fiscal:

"Artículo 27.- DEDUCCIONES DEL CRÉDITO FISCAL

Del Crédito Fiscal se deducirá:

(...) c) El exceso del Impuesto Bruto consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones que originan dicho Crédito Fiscal.

Las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo anterior".

2 El IGV fue creado por Decreto Legislativo N° 190, vigente desde el 1 de enero de 1982. Esta norma así como las Leyes del IGV aprobadas con posterioridad, esto es, los Decretos Legislativos N° 656 y 666 (publicados en 1991), Decreto Ley N° 25748 (publicado en 1992), Decreto Legislativo N° 775 (publicado en 1993) y el Decreto Legislativo N° 821 (publicada en 1996, y que es la ley vigente, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado en 1999) contienen normas similares sobre el ajuste del Impuesto Bruto por haberse consignado por error en exceso en la factura respectiva. Sin embargo, el año 2004 se publicó el Decreto Legislativo N° 950, modificando el inciso c) del artículo 26°, texto vigente actualmente, en el que se ha eliminado la parte de la norma que exigía que el sujeto debía demostrar que el adquirente no haya utilizado dicho exceso como Crédito Fiscal, a fin que pudiera efectivizarse la deducción del Impuesto Bruto consignado en exceso por error en la factura. La eliminación de dicho texto parece razonable, pues resulta discutible que pueda condicionarse una deducción a que un tercero (en este caso, el adquirente) haya o no realizado determinada conducta.

3 COSCIANI, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1969.

intervienen en el ciclo con posterioridad a ellos, es decir, a quienes les transfieren sus bienes o servicios (traslación), y a su vez el impuesto que les fue trasladado al adquirir bienes o servicios, es recuperado a través del llamado Crédito Fiscal (impuesto que gravó sus adquisiciones), el cual, antes de pagar al Fisco, deducen del Impuesto Bruto, desembolsando a la Administración Tributaria sólo la diferencia (Impuesto Bruto – Crédito Fiscal = Impuesto a Pagar).

La razón por la cual no hay una concordancia entre la afectación jurídica y la afectación económica en el IVA es principalmente la dificultad práctica que acarrearía al Estado administrar este impuesto si los consumidores finales, verdaderos incididos económicamente con la carga del tributo, fueran calificados como contribuyentes, es decir, como deudores tributarios u sujetos pasivos obligados al pago del tributo al Fisco, pues definitivamente el universo de consumidores es mucho más grande que el de productores, distribuidores, mayoristas o minoristas.

Mientras el universo de sujetos a fiscalizar sea más pequeño, las labores de fiscalización de la Administración Tributaria tienden a desarrollarse de manera más eficaz, no sólo por la menor cantidad de sujetos a controlar sino también porque este grupo más pequeño (normalmente conformado por empresas o sujetos que desarrollan habitualmente actividades gravadas con el impuesto) tiene más herramientas administrativas para poder cumplir correctamente con la determinación de sus tributos y con las obligaciones formales que usualmente son contempladas legalmente para facilitar dicha determinación y sustentarla documentalmente.

Ahora bien, el IVA es un tipo de impuesto general al consumo de bienes y servicios, es decir, que tiende a gravar la generalidad de bienes y servicios. Sin embargo, cada Estado que lo incorpora en su Sistema Tributario lo regula de acuerdo a los objetivos que quiera conseguir, teniendo en cuenta además su verdadera capacidad de control o fiscalización del impuesto, y en función a ello, incluye como gravados más o menos bienes o servicios.

Asimismo, las legislaciones suelen establecer, además de la obligación sustancial, cual es la del pago del tributo, obligaciones formales, como la de llevar libros o registros contables, la emisión de comprobantes de pago, la presentación periódica de declaraciones, la inscripción en registros de la Administración, etc. Además, dentro de

la regulación sustancial, los Estados suelen incorporar determinados requisitos formales que deben cumplirse para poder gozar, por ejemplo, del derecho al Crédito Fiscal (como discriminar el impuesto en la factura, emitir comprobantes de pago, y anotarlos en el Registro de Compras dentro de un determinado plazo).

Así, en ejercicio de su Poder Tributario, y teniendo en cuenta sus objetivos de política económica, los Estados deciden, a través de la aprobación de las normas respectivas, conforme a sus regulaciones constitucionales y legales internas, que bienes y/o servicios quiere gravar con el tributo, definiendo asimismo que bienes y/o servicios deben gozar de inafectaciones legales o exoneraciones, entre otras disposiciones.

En el Perú, el IGV grava las operaciones señaladas expresamente en el artículo 1º de la ley que regula dicho tributo (aspecto material). Sin embargo, no cualquier sujeto está afecto al tributo (aspecto personal), sino sólo aquéllos que realizan operaciones gravadas de manera habitual o aquéllos sujetos que desarrollan actividad empresarial, salvo en el caso de importación de bienes, en el que incluso se encuentran gravados sujetos que no realizan actividad empresarial ni califican como habituales.

Otros artículos de la Ley del IGV se encargan de precisar las características de las operaciones gravadas, así como también de establecer inafectaciones y exoneraciones de diversa naturaleza, subjetivas u objetivas.

3. Aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria del IGV

La llamada por la doctrina⁴ “hipótesis de incidencia tributaria” es el supuesto de hecho previsto en la norma que crea un tributo que, de producirse en la realidad, generará el nacimiento de la obligación tributaria.

Según la doctrina y jurisprudencia⁵, dicha norma debe definir todos los aspectos de tal hipótesis de incidencia, que son los siguientes:

Aspecto Personal: Establece quiénes son los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria.

Aspecto Material u Objetivo: Establece qué hechos o situaciones grava el tributo.

Aspecto Mensurable: Establece cómo se determina el tributo.

4 Al respecto, ver ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima 1987.

5 Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 641-497 y 658-4-97, entre otras.

Aspecto Temporal: Establece el momento de nacimiento de la obligación tributaria.

Aspecto Espacial: Establece el ámbito de aplicación espacial del tributo.

Dichos aspectos, considerados como esenciales, deben estar regulados en una norma con rango de ley, en salvaguarda del llamado Principio de Reserva de Ley, consagrado en el artículo 74º de la Constitución.

Para los efectos del análisis en curso, es relevante identificar cómo se regulan los aspectos material, personal, mensurable y temporal en el IGV.

En el caso particular del IGV, el aspecto material está regulado, de manera general, en el artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, en el que se señala qué operaciones se consideran gravadas con dicho impuesto. Esta norma es fundamental para poder entender qué operaciones están alcanzadas por dicho tributo de acuerdo a lo que establece todo su articulado. Es decir, cualquier apreciación acerca de las operaciones gravadas no puede dejar de lado el análisis de dicho artículo 1º. En otras palabras, no están gravadas con IGV las operaciones que no se encuentran dentro de algunas de las expresamente señaladas en el citado artículo 1º.

Ahora bien, en el IGV es especialmente importante el aspecto personal, pues para determinar si una determinada operación se encuentra gravada o no, es indispensable verificar qué sujeto la realiza, pues en términos generales (salvo excepciones, como la importación de bienes), sólo se encuentran gravadas las operaciones realizadas por:

- Sujetos que realizan de manera habitual las operaciones gravadas
- Empresas

Adicionalmente, el aspecto mensurable, es decir, aquel que nos da las reglas de cómo calcular el tributo, también es fundamental. En el IGV, en términos generales, la obligación tributaria se determina en forma mensual, deduciendo del total de impuestos brutos (o impuestos que gravaron las ventas del mes), el total de créditos fiscales (o impuestos que gravaron las compras del mes).

En cada operación en particular, el Impuesto Bruto se obtiene aplicando la tasa o alícuota del IGV (actualmente, 16%, pero que se aplica conjuntamente con el Impuesto de Promoción Municipal, cuya tasa es 2%, y suman por tanto un 18%) a la base imponible del impuesto. Lo que para el vendedor es Impuesto Bruto, representa Crédito Fiscal para el comprador.

En cuanto al aspecto temporal, la Ley del IGV lo define en el artículo 4º, e implica que producidos los hechos que señala la norma, se habrá generado la obligación tributaria del IGV en lo que concierne al Impuesto Bruto, por el periodo en que se haya producido el hecho respectivo, concepto del cual el contribuyente puede descontar el Crédito Fiscal correspondiente al impuesto que gravó sus adquisiciones, siempre que se cumplan los requisitos contemplados en la propia Ley de IGV y en otras normas tributarias (especialmente las referidas al uso de medios de pago –Ley N° 28194- y las que regulan el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT).

4. ¿A qué aspecto de la hipótesis de incidencia tributaria se refieren las normas sobre ajustes del Impuesto Bruto y Crédito Fiscal?

De lo hasta aquí expuesto podemos concluir que las normas sobre ajuste al Impuesto Bruto y Crédito Fiscal tiene que ver directamente con el aspecto mensurable, pues lo que hacen es establecer reglas para modificar la determinación de dichos conceptos, originalmente calculados por el contribuyente.

Las normas sobre ajustes no constituyen normas del aspecto material, pues no fijan reglas sobre qué operaciones se encuentran gravadas, sino reglas para ajustar Impuestos Brutos o Créditos Fiscales ya surgidos, es decir, para modificar el impuesto ya determinado, por haberse producido los supuestos a que se refieren tales normas.

5. La consignación por error de un Impuesto Bruto en el comprobante de pago referido a una operación exonerada o inafecta, ¿genera el nacimiento de la obligación tributaria del IGV?

De conformidad con el artículo 11º de la Ley del IGV, el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el Crédito Fiscal.

Asimismo, el artículo 12º establece que el Impuesto Bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible, y que el Impuesto Bruto correspondiente al contribuyente por cada período tributario es la suma de los Impuestos Brutos determinados por las operaciones gravadas de ese período.

En cuanto a la base imponible, el artículo 13º prevé normas que contemplan por qué conceptos está constituida, en cada operación gravada.

Ahora bien, cuando el artículo 12° de la ley dispone que el Impuesto Bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible, y que el Impuesto Bruto correspondiente al contribuyente por cada período tributario es la suma de los Impuestos Brutos determinados por las operaciones gravadas de ese período, debe interpretarse que se está refiriendo al Impuesto General a las Ventas aplicado en el caso de operaciones que, de acuerdo con las normas contenidas en la ley que lo regula, se encuentran gravadas con el impuesto, no pudiendo generarse el Impuesto Bruto o Débito Fiscal (y, como contraparte, tampoco el Crédito Fiscal) por el solo hecho de que, por error de hecho o de derecho, el emisor del comprobante de pago que corresponda a una operación no gravada con el Impuesto General a las Ventas, haya consignado separadamente dicho impuesto, trasladándolo al adquirente del bien o servicio respectivo.

En todo caso, si alguna norma con rango de ley hubiese calificado como operación gravada aquella sustentada en una factura girada por una operación distinta a las calificadas como gravadas en el artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuando se hubiese consignado separadamente un monto por concepto de Impuesto General a las Ventas, respetando de esta manera el Principio de Reserva de Ley consagrado en el artículo 74° de la Constitución, tendría que entenderse que tal factura genera un Impuesto Bruto para el vendedor y un Crédito Fiscal para el adquirente.

En consecuencia, sólo las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas generan el nacimiento de la obligación tributaria, y por lo tanto, Impuesto Bruto; en tal sentido, si un sujeto consigna por error en una factura que una determinada operación se encuentra gravada con dicho impuesto y paga el impuesto respectivo, puede solicitar la devolución del pago indebidamente efectuado.

Si bien el inciso c) del artículo 26° de la mencionada ley dispone que del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el exceso del Impuesto Bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago, y que las deducciones deberán estar respaldadas por Notas de Crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento, debe entenderse que esta norma es aplicable cuando un sujeto realiza una operación gravada, que ha dado lugar al nacimiento de la obligación tributaria de acuerdo con el artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, generándose un Impuesto Bruto que,

por error, es consignado en el comprobante de pago por un monto que difiere al que corresponde, razón por la cual el sujeto debe emitir la Nota de Crédito respectiva, a fin de reducir el Impuesto Bruto consignado en exceso, y que el adquirente reduzca también el Crédito Fiscal respectivo.

Es importante resaltar que las citadas normas no hacen mención alguna a que, en el caso de operaciones no gravadas, éstas se tornen en gravadas si, por error, el emisor del comprobante de pago consignó discriminadamente el IGV en dicho documento. En todo caso, si el legislador, en uso de su Poder Tributario, hubiese tenido la intención de que ello fuera así, se habría plasmado expresamente tal voluntad en alguna norma con rango de ley.

No es posible interpretar lo contrario, de acuerdo con el método de interpretación sistemática de las normas, pues en función a éste, cuando las normas que regulan los ajustes se refieren a Impuesto Bruto o a Crédito Fiscal, debe entenderse, en concordancia con las normas de la Ley del IGV que regulan tales conceptos, que se refieren a conceptos que se generan en operaciones gravadas con el IGV (que generan Impuesto Bruto para el vendedor y Crédito Fiscal para el comprador), debiendo revisarse para efectos de verificar el surgimiento del Impuesto Bruto, las normas sobre nacimiento de la obligación tributaria, y para efectos del Crédito Fiscal, los requisitos establecidos en los artículos 18° y 19 de la Ley del IGV, así como los contemplados en las normas sobre el uso de medios de pago y en las que regulan el SPOT.

Asimismo, debemos tener presente que en vía de interpretación, no puede extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley, tal como lo establece la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

En resumen, no puede haber Impuesto Bruto si no ha nacido la obligación tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 4° de la Ley del IGV, y por tanto, no sería coherente referirse a un ajuste del Impuesto Bruto, si el nacimiento de la obligación tributaria nunca se produjo. En el mismo sentido, sólo será posible ajustar un Crédito Fiscal derivado de una operación calificada como gravada por las normas que regulan el IGV.

6. Conclusión

La exigencia legal del ajuste del Impuesto Bruto consignado por error a través de la emisión de una Nota de Crédito no persigue crear una operación gravada nueva (que, en ejercicio de su Poder Tributario, el Estado pudo contemplar en la Ley del impuesto), sino simple y llanamente

establecer un mecanismo de control para que tanto el transferente como el adquirente puedan sustentar la disminución del Impuesto Bruto y del Crédito Fiscal respectivo a través de dicho documento (Nota de Crédito). Sin perjuicio de ello, si en ejercicio de su facultad fiscalizadora, la Administración Tributaria advirtiera la existencia de una factura emitida por una operación no gravada con el IGV, en la que por error se ha

consignado separadamente dicho impuesto, es decir, se ha considerado erróneamente como gravada, aun cuando el emisor no pruebe haber emitido una Nota de Crédito, de acuerdo con las normas de ajuste (vinculadas, como hemos dicho, al Aspecto Mensurable), si constata que efectivamente la operación no estaba gravada, no debería considerar dicho impuesto como Impuesto Bruto del sujeto fiscalizado. ☒