

IGV, HIPÓTESIS DE INCIDENCIA Y HECHO IMPONIBLE

HUMBERTO MEDRANO CORNEJO
Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia
Universidad Católica del Perú

Sumario: 1. Hipótesis de incidencia 2. IGV, hipótesis de incidencia e intereses moratorios 3. IGV, hipótesis de incidencia y transporte internacional 4. IGV, hecho imponible y variación de tasa.

1. Hipótesis de Incidencia

Cuando la ley crea un tributo, ella no consigna la relación de las personas que serán los contribuyentes, sino se limita a indicar cuáles son los supuestos (“hipótesis de incidencia”) que, en caso de ocurrir en la realidad, se convertirán en “hecho imponible” haciendo surgir la obligación de pagar el tributo a quienes se encuentren comprendidos en la descripción contenida en la norma.

Como se advierte, la ley tributaria se limita a efectuar la “descripción genérica de un hecho”, que es el primer punto en que cualquier intérprete debe fijar su atención, ya que es allí donde queda delimitado el campo sobre el cual se proyectará el tributo. Tal descripción es una parte sustancial en el proceso de creación del tributo, de modo que si determinado comportamiento no está previsto como hipótesis en la norma, no podrá producirse ninguna exigencia fiscal, y carecerá de objeto seguir hurgando para encontrar la materia imponible, ya que simplemente no habría lugar al tributo. La no inclusión de un acto en la hipótesis es sinónimo de inafectación.

La obligación tributaria nace de la ley y, por lo tanto, si ella no incluye como gravable un determinado supuesto, el Fisco no se encuentra legitimado para exigir la prestación. El artículo 74° de la Constitución consagra el “principio de legalidad”, en cuya virtud los tributos sólo pueden crearse, modificarse o derogarse por ley o, en caso de delegación de facultades, por decreto legislativo y como la hipótesis de incidencia constituye la piedra angular en la creación del tributo, su diseño sólo puede ser efectuado a través de la ley, pues aquélla está plenamente alcanzada por el referido principio de legalidad.

Sería inconcebible que la ley creara “un impuesto” y que el Poder Ejecutivo por sí y ante sí completara la norma integrando la hipótesis de incidencia y otros elementos de la relación jurídico tributaria. Es por ello que este extremo ha sido precisado por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario cuando establece que sólo mediante ley o decreto legislativo se puede “señalar el hecho generador de la obligación tributaria”.

Desde una perspectiva histórico-política, el principio de legalidad pretende que los tributos sean creados por los representantes de las personas que resulten obligados a pagarlos y es por ello que, de ordinario, las Constituciones reservan a la ley la potestad de crear impuestos o de delegar la atribución en el Poder Ejecutivo, por un cierto plazo.

Si bien el texto vigente de dicha Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario constituyó un avance técnico respecto de la versión original, actualmente resulta insuficiente y estimamos que debería destacarse que, en función de tal principio, la “hipótesis de incidencia tributaria” también tiene que fijarse por ley.

Tanto desde el punto de vista puramente teórico como para los fines prácticos de la interpretación de la ley en un caso concreto, tiene importancia la distinción entre “hipótesis de incidencia” y “hecho imponible”. La primera es la descripción de lo que el legislador considera gravable. Al ocurrir en el mundo real se configura el “hecho imponible”. La primera es un supuesto; el segundo acaece en la realidad.

Así, por ejemplo, el concepto de renta está definido por la ley de la materia y el legislador al producir la norma puede optar por uno o varios de los criterios que sirven para tipificarla. La ley al referirse a la renta puede definirla como “la utilidad periódica derivada de una fuente durable”.

Con ello quedaría absolutamente claro para el intérprete que las donaciones que una persona pudiera recibir no se convertirán jamás en “hecho imponible”, porque tal enriquecimiento no está incluido en la hipótesis. Siguiendo el mismo razonamiento, los bienes recibidos a título de herencia, la ganancia de la lotería y casos semejantes gozarán de inafectación al no encuadrar en la hipótesis del ejemplo.

Lo expuesto puede sintetizarse diciendo que si determinado acto no está previsto como “hipótesis de incidencia”, será jurídicamente imposible que se transforme en “hecho imponible” porque aquélla es el supuesto de éste.

Igualmente, si la Ley del Impuesto General a las Ventas se limitara a gravar ese específico contrato sin introducir ningún matiz o precisión, resultaría evidente que estarían fuera de la hipótesis los aportes a sociedades, las permutas y cualquier otra transferencia de propiedad efectuada mediante un contrato distinto al de compraventa. Ello pone en evidencia que la “hipótesis de incidencia” tiene la importante función de establecer el marco dentro del cual pueden producirse los “hechos imponibles”.

La hipótesis de incidencia debe cubrir diversos extremos. El aspecto material; es decir, la específica situación contemplada en la norma (“la venta”, “la prestación de servicios”). Se trata siempre de

un “hecho”, aun cuando desde el punto de vista civil sea un acto jurídico o un negocio jurídico.

También tiene que comprender el aspecto subjetivo, indicando con claridad quienes son los acreedores y deudores. Asimismo, tiene que abarcar el aspecto temporal, precisando desde cuando entra en vigencia la ley. Como se sabe, conforme a nuestra Constitución, la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo que ella misma postergue su vigencia en todo o en parte (artículo 109°). Sin embargo, la propia Constitución puntualiza que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente de su promulgación. (artículo 74°)

La hipótesis requiere tratar el aspecto espacial; esto es, el ámbito donde ella rige (por ejemplo “actividades en territorio nacional”).

2. IGV, hipótesis de incidencia e intereses moratorios

Entre las distintas operaciones gravadas que contempla la Ley del Impuesto General a las Ventas -IGV- se encuentra “la prestación o utilización de servicios en el país” (artículo 1°, inciso b)).

En función de la denominada “autonomía del Derecho Tributario” el legislador puede otorgar características especiales a determinadas instituciones del Derecho común. Cuando en la norma no se hace uso de tal autonomía para introducir matices sino simplemente se toma como “hecho” un acto jurídico regulado en otra rama del Derecho, los alcances del aspecto material vienen dados por el área que estudia, específicamente, ese acto. Por ejemplo, si la norma sólo se refiriera a la “fusión de sociedades”, es claro que ella no podría extenderse a los casos de escisión ni a cualquier otra operación distinta a la concretamente señalada allí. Para conocer sus requisitos y alcances, el intérprete tendrá que recurrir al Derecho Societario.

Cuando la norma quiere abarcar un espectro más amplio, el legislador puede utilizar términos de mayor envergadura. Así, en lugar de “venta” podría aludirse a “enajenación” y en lugar de “fusión” a “reorganización”. Como ya se ha dicho, también existe la alternativa -utilizada frecuentemente en Derecho Tributario- de consignar algún acto o institución correspondiente a otra área del Derecho, pero dándole un contenido propio detallado por el legislador.

En el caso del IGV, esto es, precisamente, lo que ocurre con la noción de venta, pues ella comprende no sólo lo que se conoce como tal desde el punto de vista civil, sino también el “retiro de bienes” y toda transferencia de propiedad a título oneroso (aportes, permutas, etc.).

Con el mismo criterio el concepto “servicios” de la Ley de IGV abarca “toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta ...”. (artículo 3°, inciso c)).

Ahora bien, si en este último caso la “hipótesis de incidencia” está constituida por los “servicios” así definidos, el intérprete puede contar con un importante punto de apoyo para conocer si determina-

da situación está o no alcanzada por la norma, aun cuando el texto legal pudiera no haber sido muy feliz al regular otros extremos, dando lugar a dudas sobre su sentido.

Al respecto, hemos tenido ocasión de expresar nuestras ideas¹ en otro trabajo, al comentar determinada jurisprudencia del Tribunal Fiscal. En esa oportunidad se discutía si el contribuyente que cobró intereses moratorios a los clientes que habían incumplido con el pago por la prestación de determinados servicios, debía o no pagar el IGV por el referido ingreso.

Para establecer los alcances de la norma era indispensable conocer cual era la “hipótesis de incidencia” a fin de no confundirse con el texto del artículo que fijaba la base gravable, pues según hemos señalado, ésta sólo puede explicarse si existe la primera.

Respecto de este punto específico es interesante observar que el Tribunal Fiscal ha tenido posiciones diametralmente opuestas, ya que en un primer momento consideró que los intereses moratorios estaban gravados con IGV, para lo cual su análisis estuvo constreñido a la parte de la ley que regula la materia imponible, lo que explica la insatisfactoria conclusión a que llegó. En cambio, posteriormente, el dictamen se centró en la “hipótesis de incidencia”, lo que permitió dar a la norma el alcance querido por el legislador.

La mención resulta pertinente porque, conjuntamente con otra situación que analizamos más adelante, nos permite poner en evidencia la importancia de distinguir entre “hipótesis de incidencia” y “hecho imponible” cuando tratamos de interpretar una norma tributaria.

En el trabajo a que hemos hecho referencia analizamos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 532-4-99, que se pronunció en un caso en que el contribuyente cobró intereses moratorios a los clientes que habían incumplido con el pago a que estaban obligados. SUNAT consideró que el ingreso por ese concepto debía incluirse en la materia imponible del IGV, lo que era recusado por el contribuyente.

La Administración sostenía su punto de vista señalando que no existe norma alguna que exonere del IGV a los intereses moratorios.

Tal noción lleva implícita la idea de la afectación; es decir, supone que la percepción de intereses moratorios deriva de una circunstancia incluida en la hipótesis, de manera que sólo puede excluirse del IGV si la ley contempla su exoneración.

En esa oportunidad, el Tribunal coincidió con la tesis de la Administración y en los considerandos de la resolución expresa:

“Que las indicadas leyes en el artículo 13° y 14°, respectivamente, señalaban que como retribución se entendía la suma total que quedaba obligado a pagar el usuario del servicio, integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago respectivo, incluyendo los cargos que se efectuasen por separado de aquel y aun cuando se originasen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gastos de financiación de la operación.”

¹ *Hipótesis de Incidencia, Supuesto de la Materia Imponible*. En: Derecho & Sociedad n° 19. Lima, año XIII.

“Que las normas citadas establecían que los intereses devengados por el precio no pagado integraban la base imponible de dicho tributo, sin distinguir si se trataba de intereses moratorios o compensatorios, siendo claro que estos últimos formaban parte de la base imponible en los periodos acotados, por lo que no existía la duda razonable alegada por la recurrente.”

Del texto transcrito se percibe que el Tribunal aplicó el principio “ubi lex”; es decir que no cabe distinguir donde la ley no lo hace (“sin distinguir intereses moratorios o compensatorios”) razón por la cual aquéllos no pueden quedar excluidos de la materia imponible.

El análisis resultaba defectuoso por incompleto, ya que no era suficiente mencionar que la alícuota se aplica sobre los “intereses correspondientes al precio no pagado”, citando sólo la norma que se refiere a la materia imponible prescindiendo de aquella donde se describe la operación gravada. Esta actitud, además de antitécnica, es peligrosa porque permitiría que el funcionario corrija la plana al legislador utilizando para ello un mecanismo de distorsión. En efecto, si al tratar de encontrar la voluntad del legislador sólo se analiza la parte de la ley referida a la cuantificación de la base y se olvida que el núcleo para la interpretación es la hipótesis de incidencia, la conclusión será manifiestamente inadecuada, como resultó en ese caso.

El intérprete tiene que comenzar su labor por el análisis de la hipótesis de incidencia, ya que los demás elementos son tributarios de ella. No hacerlo nos pone en riesgo de incurrir en el error en que cayó esa Resolución del Tribunal Fiscal al señalar que en el caso sometido a consideración existía “materia imponible”, lo que era técnicamente inadmisibles, ya que el pago de intereses moratorios no deriva de una circunstancia descrita en la norma.

Como ya vimos, la Ley de IGV grava la prestación o utilización de servicios, de modo que antes de tratar de establecer el “quantum” de la obligación supuestamente generada, tendría que demostrarse que la suma recibida constituye la retribución por un servicio, en los términos definidos por la ley que hemos citado.

Como se sabe, según el artículo 1242° del Código Civil “el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien”. Cuando el acreedor otorga un plazo determinado para que el deudor satisfaga su obligación y le cobra intereses, estamos en el supuesto de prestación-contraprestación y, por ello, debe aplicarse el IGV. Los intereses compensatorios son la “remuneración” (por un servicio financiero) a que alude la ley tributaria.

En cambio, si al vencimiento del plazo pactado para el pago, el deudor no cumple con cancelar su obligación, el acreedor puede exigir una indemnización (intereses moratorios). En este caso no existe contraprestación alguna, habida cuenta que el acreedor no ha prestado ningún servicio. Los intereses moratorios se originan simplemente en el incumplimiento arbitrario que perjudica al acreedor y son un medio para resarcirlo. Según el mismo artículo 1242° del Código Civil, los intereses moratorios tienen por finalidad “indemnizar la mora en el pago”. Se trata de una sanción que se aplica por el daño causado. Es una penalidad y no una remuneración y, por lo tanto, su percepción no está gravada.

Afortunadamente, en una causa posterior (RTF N° 214-5-2000) donde se planteaba exactamente el mismo problema, la reflexión del Tribunal Fiscal empezó por analizar si en el caso se presentaba o no la “hipótesis de incidencia” (prestación de servicios).

En esta nueva resolución se destaca que en la esencia de la venta o servicio gravado con el IGV se encuentra el concepto de contraprestación, infiriéndose que en el caso de los intereses devengados por el precio no pagado, tal concepto implica una relación causal entre la entrega de un bien o la prestación de un servicio y su contraprestación económica en el pago del precio y/o de los intereses o gastos de financiación correspondientes a la operación, “lo que según dicha relación causal, conforme a su naturaleza jurídica de contraprestación, no es posible de alcanzar a los intereses moratorios, de carácter jurídico indemnizatorio”.

Habíamos expresado que constituye violación del principio de legalidad exigir el pago del tributo cuando los actos del contribuyente no coinciden con la hipótesis recogida en la ley. Al respecto, la mencionada resolución precisa que “en resguardo del principio de legalidad en materia tributaria, los intereses moratorios se encuentran inafectos para el IGV, lo que no impide que el legislador considere, dentro de las atribuciones de su potestad legal, incluirlos dentro del valor de venta (...) lo cual (...) no ocurre en la legislación vigente ...”.

Nosotros consideramos, obviamente, acertado el razonamiento expuesto en esta jurisprudencia. Es evidente que, cuando la ley alude a “intereses por el saldo del precio” como parte de la materia imponible, sólo puede estar refiriéndose a los compensatorios, ya que el tributo únicamente puede exigirse si el pago representa la contraprestación por un servicio, lo que no ocurre cuando hay lugar a intereses moratorios.

En resumen, el intérprete al enfrentarse a la norma debe empezar su trabajo tratando de “casar” la hipótesis de incidencia con la realidad que analiza, con lo que llegará (o puede llegar) a conclusiones distintas de las que resultan al detenerse sólo en la base gravable. La lección se repite en el caso que detallamos en el punto siguiente, aunque no ha sido —que sepamos— materia de jurisprudencia.

3. IGV, hipótesis de incidencia y transporte internacional

Como ya hemos indicado, la Ley del IGV (artículo 1°, inciso b)) grava entre otras operaciones, “la prestación o utilización de servicios...”, extremo que representa el aspecto material de la hipótesis de incidencia. Al considerarse en forma aislada resulta insuficiente y, por ello, el legislador completa su diseño al puntualizar que los servicios a que se refiere son los que se prestan o utilizan “en el país” (ámbito espacial).

Por otra parte la Ley señala (artículo 3°, inciso c), último párrafo):

“En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, el impuesto General a las Ventas se aplica sobre la venta de pasajes u órdenes de canje que se expidan en el país, así como el de los que se adquieran en el extranjero para ser utilizados desde el país”.

¿El texto transcrito implica la introducción de una nueva hipótesis de incidencia? Obsérvese que el mencionado artículo alude al servicio de transporte internacional y agrega que el tributo se aplica sobre la venta de pasajes “que se expidan en el país”. Ese texto puede llevarnos a pensar que además de la prestación o utilización de servicios en el país, ¿también se grava la expedición de pasajes en el Perú para el transporte aéreo internacional, aunque no esté comprendido el territorio nacional? La respuesta tiene que ser negativa. La ley grava la venta de bienes “muebles”, condición que obviamente no alcanza a los boletos que simplemente constituyen el “comprobante de pago”. En el caso analizado lo que se afecta es la prestación del servicio y no el mero expendio de los pasajes.

Como es obvio, el servicio de transporte internacional no puede ser “prestado o utilizado” íntegramente en el país. Por definición tiene que abarcar necesariamente algún país extranjero. En consecuencia, la primera conclusión es que, aun cuando los pasajes sean comprados en el Perú, no habrá lugar al IGV si el servicio se presta entre dos ciudades del extranjero, porque es evidente que en ese supuesto el transporte no puede calificarse como prestado o utilizado en el país.

Para que haya lugar al impuesto, el transporte debe comprender algún punto de nuestro territorio y un país extranjero. Esta necesidad también fluye de lo establecido en la Ley N° 27261, Ley de Aeronáutica Civil del Perú, cuyo artículo 81° establece:

“Artículo 81°.- Del servicio de transporte aéreo internacional e internacional

- 1.1 Por el ámbito territorial donde se realicen las operaciones, el servicio de transporte aéreo se clasifica en nacional o internacional.
- 1.2 Se entiende por servicio de transporte aéreo nacional, el realizado entre 2 (dos) o más puntos del territorio peruano.
- 1.3 Se entiende por servicio de transporte aéreo internacional, el realizado entre el territorio peruano y el de un Estado extranjero o entre (2) puntos del territorio peruano cuando exista una o más escalas intermedias en el territorio de un Estado extranjero”.

Por su parte, la Regulación Aeronáutica del Perú (RAP) N° 1, aprobada por R.D. 214-99-MTC/15.16.e entiende por transporte aéreo internacional: “el transporte aéreo que se realiza entre nuestro país y otros países del mundo”.

Según las disposiciones citadas, el “servicio de transporte internacional” de pasajeros, requiere que se involucre al Perú. En caso contrario no existiría hecho gravado, pues el IGV no grava los servicios prestados y aprovechados en el exterior. Estos se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, al no estar comprendidos en el artículo 1° de la Ley, que define las “hipótesis de incidencia”.

Por lo tanto, cuando se indica que la ley es aplicable sobre la venta de pasajes que se expidan en el país, es forzoso entender que ello es así sólo si el servicio de transporte internacional para el que se adquieren guarda alguna vinculación con el Perú.

Ahora bien, si el transporte sólo califica como internacional cuando comprende al Perú y a otro país pero, por otra parte, el IGV únicamente grava los servicios que se prestan o utilizan en el Perú

y no los prestados en el exterior, ¿cómo pueden compatibilizarse tales requerimientos aparentemente contradictorios?

Dicho de otro modo, ¿cuál es el vínculo que el transporte internacional debe tener con el Perú para considerarse prestado o utilizado en el país? ¿Basta que el Perú sea, indistintamente, lugar de embarque o lugar de destino para que resulte aplicable el IGV en nuestro país? ¿Puede acaso un servicio de transporte internacional ser prestado o utilizado en el país?

La Ley no es especialmente clara sobre este punto, pero la lógica y la expresa referencia a los pasajes “para ser utilizados desde el país”, permite interpretar que si se adquieren en el extranjero para ser utilizados desde el país, el IGV resulta aplicable. De ello se sigue que no habrá lugar al impuesto si el boleto se adquiere en el extranjero para ser utilizado desde el extranjero. Considerando que el IGV. No grava la venta de boletos sino la prestación del servicio de transporte, debe interpretarse que, para el legislador, el requisito de prestación o uso de esos servicios en el país, se da en la medida en que sean “utilizados desde el país”, ya que ésta es la única remisión hecha por la ley.

Obsérvese que dicha ley no establece que los servicios deban prestarse o utilizarse “íntegramente” en el país, por lo tanto, es razonable concluir que el legislador considera que el supuesto de “prestación” o “utilización” se cumple cuando el servicio se presta, aunque sea parcialmente en el Perú. Tal prestación parcial se configura si el transporte se utiliza “desde el país”, que es la única mención que permite concordar el aspecto material con el ámbito espacial de la hipótesis de incidencia.

Aunque no es un elemento definitivo para la interpretación, cabría asumir que en caso de normas legales homogéneas en todos los países, si el servicio se utiliza desde el Perú, el IGV o su equivalente no serían exigibles en el extranjero, porque de lo contrario llegaríamos al absurdo que el mismo servicio estaría gravado por dos países, lo que en materia de IGV o IVA no constituye la regla.

En efecto, doctrinariamente en la transferencia de bienes el sujeto activo es el Estado de destino de la mercadería, mientras que en materia de servicios, es el Estado en cuyo territorio aquellos se prestan o utilizan (bajo la interpretación de la Ley peruana, el Estado desde el cual se inicia el transporte -“desde”-).

En consecuencia, para aplicar el tributo no es suficiente que los pasajes sean vendidos (emitidos) en el Perú, sino que es necesario que se utilicen desde aquí, como indica la ley cuando se trata de pasajes emitidos en el extranjero. Al efectuar esta precisión, la norma permite interpretar que el servicio se entiende utilizado en el Perú si se brinda desde aquí, pues ello significaría que “el primer acto de disposición”, o, lo que es lo mismo, el “primer consumo del servicio” se lleva a cabo en nuestro país, extremo que la doctrina y la jurisprudencia consideran esencial para que proceda la cobranza del IGV.

De acuerdo con ello, si los pasajes se adquieren en el Perú para ser utilizados desde el extranjero no estaríamos frente a un servicio “prestado o utilizado en el país” y, por lo tanto, no habría lugar al tributo en el Perú. Asumiendo una aplicación simétrica de este criterio en los demás países, la cobranza del impuesto tendría

que ser efectuada por el Fisco extranjero desde cuyo territorio habrá de utilizarse el transporte.

4. IGV, hecho imponible y variación de tasa

Hemos visto la importancia que tiene la hipótesis de incidencia como referente para la interpretación de las leyes tributarias. Similar peso tiene su concreción en la realidad; es decir, su conversión en "hecho imponible" que hace surgir la obligación de tributar. Este mecanismo jurídico también tiene gran utilidad para el intérprete, en especial cuando el legislador modifica la alícuota del tributo.

Queda claro que la obligación surge al producirse el hecho imponible. Debe agregarse que ello es así en los términos y condiciones previstos por la ley en el momento en que ello ocurre. Cualquier modificación en la "base gravable" no puede alterar la verdad maciza: el hecho imponible se produjo cuando se materializó la operación (acto, comportamiento) que la ley considera como hipótesis de incidencia.

Aunque de manera un tanto imperfecta, el Código Tributario señala: "La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación". Por lo tanto el momento en que la obligación nace determina el "quantum" de la misma. Se aplica la ley vigente en esa precisa oportunidad.

Así, por ejemplo, según la Ley del IGV, en el caso de venta de bienes, la obligación tributaria se origina "en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero...". (artículo 4°, inciso a)). Por su parte, tratándose de servicios, la misma ley señala que tal obligación se origina "...en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero". (artículo 4°, inciso c))

Ahora bien, la tasa del impuesto se aplica sobre el valor de venta del bien o retribución por servicios, según sea el caso y por ello debe entenderse "la suma total que queda obligado a pagar, el adquirente del bien, usuario del servicio...". Dicha suma "está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago" (artículo 14°).

Sin embargo, la materia imponible puede sufrir modificaciones después de emitida la factura, ya que pueden concederse descuentos (artículo 26°) o agregarse nuevos cobros, como señala la ley "...incluyendo los cargos que se efectúen por separado" (artículo 14°).

El Reglamento precisa que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los registros correspondientes "todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones" (artículo 10, numeral 4) para lo cual tales modificaciones deben sustentarse con las correspondientes notas de débito y de crédito.

Las disposiciones glosadas y la función que cumple el hecho imponible adquieren importancia cuando -como acaba de ocurrir- se produce una modificación en la tasa de la alícuota. En efecto, desde la perspectiva del contribuyente - vendedor del bien o prestador del servicio- tal modificación puede llevar a preguntarse cómo debe cumplir su obligación si al efectuar la operación gravada la alícuota del tributo

(IGV + IPM) era de 18%, pero al producirse el mayor cargo en razón de un incremento de precio, la respectiva nota de débito se emite cuando se ha producido un aumento de la tasa al 19%, ¿con cuál debe aplicarse el tributo por la cobranza adicional?

Repasemos: Para la Ley del IGV (artículo 4°), la obligación tributaria se origina: En la venta de bienes, en la fecha de emisión del comprobante o en la que se entregue el bien, lo que ocurra primero. En la prestación de servicios, en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Habiéndose producido el hecho imponible en un determinado mes (1), ello condiciona y enmarca la materia imponible y la alícuota. Veamos: Si al producirse la venta y entregarse el bien, la ley establecía que los intereses integran la materia imponible pero una ley posterior los excluye, es claro que el tributo tendrá que pagarse con arreglo a la norma anterior; es decir, la que se encontraba vigente al producirse el "hecho imponible".

En el ejemplo propuesto lo que importa es cuando surge la obligación de tributar, ya que la norma vigente en ese preciso momento es la que tendrá que aplicarse. Los cambios que ocurren posteriormente -aun cuando todavía no hubiera vencido el plazo para el pago del tributo- son irrelevantes jurídicamente. La obligación tiene que satisfacerse con arreglo al régimen que era aplicable cuando se produjo el hecho imponible. Recuérdese que según el artículo 2° del Código Tributario: "La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación", de modo que las alteraciones posteriores no la pueden afectar.

El mismo análisis tendría que efectuarse si se modificara el ámbito personal de la "hipótesis de incidencia" estableciendo, por ejemplo, que la condición de contribuyente recaerá en el comprador y no en el vendedor de bienes. En este ejemplo es claro que por todas las operaciones hechas durante el periodo anterior, el contribuyente seguirá siendo el vendedor, aun cuando el pago del precio se verifique cuando ya se encuentra vigente la nueva ley.

Iguales reflexiones son válidas para resolver la interrogante que se plantea cuando ocurre una modificación en la tasa -por aumento o disminución- pues siempre deberá aplicarse la que se encontraba vigente al producirse el hecho imponible. Por lo tanto, si la venta se realizó en el mes (1) cuando la tasa era 18% y, en efecto, su importe fue trasladado al comprador o usuario y si luego en el mes (2) se le otorga un descuento o se le efectúa un cargo adicional, cuando ya está en vigencia la nueva tasa (19%), es claro que no se aplicará ésta sino aquélla, pues si la obligación de tributar surgió en (1), ella comprende base imponible y tasas vigentes en esa ocasión, prescindiendo del cambio ocurrido.

El numeral 11 del artículo 5° del Reglamento de la Ley de IGV establece que "cuando los cargos a que se refiere el Artículo 14 del Decreto no fueran determinables a la fecha de nacimiento de la obligación, los mismos integrarán la base imponible en el mes que sean determinables o en el que sean pagados, lo que ocurra primero".

Como se observa en ese supuesto la "integración" supone que el tratamiento que se aplica a la modificación es el que corresponde

a la base de la que forma parte (a la que se "integra"). Como el "hecho imponible" ya se produjo, cualquier variación de la materia imponible forma parte ("integra") la base sobre la que incide la tasa, sólo que ello ocurre en el mes en que tales cargos son determinables o se produce su pago.

En consecuencia, puede concluirse que los cobros adicionales, al estar vinculados con la venta producida en el mes (1), integran la base imponible generada en ese periodo tributario, por lo que resulta aplicable la tasa del impuesto vigente en dicho mes, aun cuando el importe por los mayores cargos se facture o se reciba en (2) cuando está vigente la ueva alícuota.

Una posición distinta conduciría al absurdo. En efecto, si se tomara en cuenta la posterior modificación de la materia imponible, tendríamos que si en el mes (1) la tasa era de 18% y cuando la base disminuye en el mes (2) la tasa ha aumentado a 19%, la devolución sería mayor que la suma originalmente trasladada, lo que carecería de todo sentido.

El mayor cargo o el descuento no tienen naturaleza de nueva operación, no dan lugar a un nuevo hecho imponible y, por lo tanto,

el intérprete tiene que llegar a la conclusión que el mayor o menor monto de la obligación se debe establecer tomando como único referente el régimen vigente en (1), pues los sucesos acaecidos en ese momento fijaron jurídicamente los parámetros de su obligación.

Para confirmar estas apreciaciones, aunque de manera un tanto oblicua, también podría hacerse referencia a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, donde se ha señalado que, incluso el ajuste de operaciones pactadas en moneda extranjera, debe realizarse al mismo tipo de cambio utilizado en la fecha de emisión de la factura rectificadora y no al de la fecha de la emisión de las notas correspondientes, pues de lo contrario se estarían modificando las sumas originalmente contenidas en la operación, produciéndose indebidamente un ajuste mayor o menor según sea el caso (RTF N° 1210-4-97 y 176-1-2000).

Las consideraciones expuestas ponen en evidencia la importancia de distinguir entre hipótesis de incidencia y hecho imponible, de modo que sería deseable introducir modificaciones en el texto actual -poco técnico- del Código Tributario para efectuar tal distinción, con la seguridad de que ello facilitará el trabajo del intérprete.