

**Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León\***

# El impuesto al rodaje

## 1. Política Fiscal

Comenzamos por ciertas consideraciones de política fiscal, en la medida que son útiles para comprender la estructura del Impuesto al Rodaje.

### 1.1. Impuestos a la gasolina: importancia

En gran parte del siglo XX apreciamos que, en América Latina, una de las principales fuentes de financiamiento del Estado es el endeudamiento externo. Bancos extranjeros, entidades financieras internacionales tales como el Fondo Monetario Internacional – FMI, Banco Mundial, etc. prestaban ingentes cantidades de dinero a los países latinoamericanos para cubrir sus déficits fiscales y para financiar la actividad estatal básica (construcción de carreteras, etc.)

En los tramos finales del siglo XX, exactamente en la década del ochenta, se consumó una crisis financiera internacional<sup>1</sup>, en el sentido que los países pobres tenían cada vez menos posibilidades para continuar con los crecientes pagos del capital e intereses que debían cumplir con sus acreedores. Los países ricos reaccionaron, disminuyendo de modo muy sensible sus flujos de préstamo para los países latinoamericanos.

En este contexto, los países pobres empezaron a prestar mayor atención a los ingresos tributarios. Al respecto, conviene recordar que en el Perú de entonces existían altos niveles de evasión tributaria e informalidad y, por otra parte, la Administración Tributaria era débil; de tal modo que el pago de impuestos tales como el

---

\* Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú

1 Para mayor información ver UGARTECHE GALARZA, Oscar. *Veinte Años Después... La Deuda de los Países Andinos*. Lima, Concejo Consultivo Laboral Andino, 2004, p. 25.

Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta ocurría de modo significativo sólo por parte de algunas cuantas grandes empresas. En suma los ingresos tributarios no eran de los más importantes para financiar la actividad estatal.

Así las cosas, una modalidad muy especial de imposición a las ventas fue adquiriendo particular importancia en el Perú, debido a sus altos índices de rendimiento en términos de recaudación efectiva. Se trataba de los impuestos a la venta del combustible.

En efecto, en aquellos tiempos existía una empresa de naturaleza estatal (PETROPERU) que era la única autorizada para producir e importar combustible para vehículos, de tal manera que este monopolio fiscal disminuía de modo muy sensible las posibilidades de evasión del pago de los impuestos a la venta de combustibles.

Además el mercado de combustibles poseía una demanda inelástica; esto es que dicha demanda era insensible al incremento del precio del combustible, sobre todo cada vez que se producía un aumento de las tasas de los impuestos a la venta de combustibles que formaban parte del referido precio. En términos más simples, la demanda se mantenía a pesar que el precio de venta del combustible se elevaba por razón de mayores impuestos.

De esta manera, ante un incremento de las tasas nominales de los impuestos a la venta de combustible, era muy probable la coincidencia entre la nueva y mayor recaudación proyectada y la recaudación efectivamente lograda, garantizando un significativo alivio para enfrentar los constantes déficits fiscales de la época.

## 1.2. Concurrencia de impuestos a la venta de combustibles

En el Perú se ha optado por la alternativa que apunta a la coexistencia de varios impuestos independientes a la venta del combustible, para efectos de financiar a los diferentes niveles de gobierno.

### 1.2.1. Gobierno Nacional

En la década del ochenta, a través del Decreto Legislativo 190, vigente desde enero de 1982<sup>2</sup>, mediante el llamado Impuesto Selectivo al Consumo, se perfeccionó la regulación de ciertos impuestos a los consumos específicos que ya existían, para gravar –entre otros casos- la venta del combustible en la etapa fabricante y etapa importador. La recaudación de este impuesto constituye un ingreso directo para el Gobierno Nacional.

### 1.2.2. Gobierno Local

También en la década del ochenta, más exactamente entre 1980 – 1985, el Perú asistió al segundo gobierno del arquitecto Fernando Belaúnde Terry. Un punto básico de esta nueva gestión presidencial tenía que ver con el fortalecimiento de los Gobiernos Locales.

Dentro de este orden de ideas, había que robustecer el financiamiento de las Municipalidades. En esta línea de pensamiento, el gobierno de Belaúnde –mediante el Decreto Legislativo No. 8 de 1981- estableció el actual Impuesto al Rodaje, pasando a formar parte de un grupo de impuestos a la venta de combustible para vehículos. Posteriormente, durante el primer mandato del Ingeniero Fujimori (1990 – 1995), a través del Decreto Legislativo No 776 de diciembre de 1993, se aprobó el texto de la llamada “Ley de Tributación Municipal” – LTM<sup>3</sup>, manteniendo el referido tributo. La recaudación de este impuesto constituye un ingreso directo para el Gobierno Local.

### 1.3. Impuesto monofásico

A lo largo del proceso de producción y distribución de combustible para vehículos, el Impuesto al Rodaje se aplica básicamente en la etapa fabricante (refinerías) y éste asume la calidad de contribuyente. En este sentido se puede sostener que nos encontramos ante un tributo monofásico.

Por otra parte, se entiende que el importador desempeña el mismo rol que el fabricante: introduce productos en el mercado que van a ser objeto de comercialización.

Por equidad, el importador debe recibir el mismo tratamiento tributario que el fabricante. En este sentido la importación de combustible que se realiza en el Perú también se encuentra afecta al Impuesto al Rodaje.

### 1.4. Imposición al consumo

En la etapa fabricante, la refinería calcula el Impuesto al Rodaje y dicho monto pasa a formar parte del precio de venta total que debe pagar el comprador.

Por otro lado, en la etapa mayorista y minorista, dicho tributo más bien forma parte del costo y es trasladado, vía precio, al comprador.

Consecuentemente -en la medida que el Impuesto al Rodaje también está incluido en el precio de venta minorista- el comprador (consumidor final) soporta la incidencia definitiva de la carga tributaria.

2 Cuyo actual Texto Único Ordenado – TUO ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo No 055-99-EF del 15-04-99.

3 Cuyo actual Texto Único Ordenado – TUO ha sido aprobado a través del Decreto Supremo No 156-2004-EF del 15-11-04.

Desde esta perspectiva podemos sostener que el Impuesto al Rodaje constituye una modalidad de imposición al consumo.

## 1.5. Principio de Retribución

El Gobierno Nacional, por cuenta propia o mediante terceros a través del sistema de concesiones, se encarga de la red vial troncal, como por ejemplo las carreteras.

Por otra parte, el Gobierno Local financia las pistas y demás vías que son propias solamente de su circunscripción, a través de las cuales transitan los vehículos. Por tanto, los usuarios de esta clase de infraestructura local deben cumplir con una retribución a la Municipalidad, vía el pago de impuestos<sup>4</sup>.

En la medida que el Impuesto al Rodaje forma parte del precio de venta del combustible en la etapa minorista, entonces los usuarios de las pistas, al adquirir el combustible en los grifos, cumplen con la indicada retribución.

Por esta razón, el Impuesto al Rodaje constituye un ingreso directo para el Gobierno Local, en el entendido que se trata de financiar (retribuir) la actividad de la Municipalidad en materia de infraestructura vial.

220

## 2. Base legal

De conformidad con el art. 78 de la LTM, el panorama de bases legales está compuesto por tres dispositivos legales.

En primer lugar, debemos tomar en cuenta el Decreto Legislativo No. 8 de 1981 que regula al actual Impuesto al Rodaje.

En segundo lugar, hay que considerar los arts. 78 y 79 de la LTM que complementan la regulación de algunos cuantos puntos de la estructura del Impuesto al Rodaje.

En tercer lugar, tenemos el Reglamento que ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo No 009-92-EF del 04-01-92, en adelante lo denominaremos RIR (Reglamento del Impuesto al Rodaje).

## 3. Ámbito de aplicación

Seguidamente vamos a estudiar los diversos aspectos del hecho generador de la obligación tributaria.

### 3.1. Aspectos objetivos

Empezamos por tomar como referencia el tipo de operación gravada y la clase de combustible que se

encuentra comprendido dentro de los alcances del Impuesto al Rodaje.

#### 3.1.1. Operación

De conformidad con el art. 1 del RIR se deben distinguir dos situaciones, tal como se explica a continuación.

Respecto al combustible que se elabora en el Perú, se encuentra afecta al Impuesto al Rodaje la operación de venta de este producto por parte del fabricante (refinería).

Con relación al combustible elaborado en otros países y que es traído al Perú, se encuentra afecta al Impuesto al Rodaje tanto la importación del combustible como su posterior venta en el país por parte del importador.

Vamos a ilustrar este último caso con un ejemplo. La empresa AA importa gasolina procedente de Venezuela y la vende a la compañía BB. Luego la empresa BB vende el referido combustible a la compañía CC y finalmente CC vende este combustible al consumidor final. Todas estas empresas tienen domicilio en el Perú. Solamente la venta que realiza AA se encuentra afecta al Impuesto al Rodaje (impuesto monofásico). Tanto la venta que lleva a cabo BB, como la venta que realiza CC se consideran inafectas al Impuesto al Rodaje.

#### 3.1.2. Combustible

De conformidad con el art. 1 del Decreto. Legislativo. No. 8, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto al Rodaje ubicamos solamente al combustible para vehículos; toda vez que –desde el punto de vista de las finanzas públicas– se trata que los usuarios de las pistas, avenidas, etc. de la localidad retribuyan a la respectiva Municipalidad por sus trabajos de construcción y mantenimiento de esta clase de vías de comunicación.

En este sentido, el combustible para naves y aeronaves está fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al Rodaje.

También es importante aclarar que el combustible afecto debe ser un producto acabado, es decir que ya se encuentra apto para el consumo. La venta de combustibles semielaborados, o sea que aún no ha concluido el respectivo proceso productivo, se halla fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al Rodaje.

Existen casos especiales que merecen una reflexión aparte. En primer lugar debemos referirnos a las maquinarias industriales. Para la política fiscal y de

4 Sobre el principio de retribución, se puede consultar: COSCIANI, Cesare. *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires. Ediciones DEPALMA, 1969. p. 112.

**“No existe una correspondencia directa entre el uso de las vías de circulación vehicular y la Municipalidad que obtiene el ingreso por concepto de Impuesto al Rodaje.”**



conformidad con el principio de retribución, el combustible que es utilizado para el funcionamiento de estos aparatos se debería encontrar fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al Rodaje, toda vez que –en este caso- no se aprecia un consumo final de pistas, calles, etc. por parte de la empresa que es propietaria de la indicada maquinaria.

En este orden de ideas pensamos que, para efectos prácticos, se deben distinguir dos situaciones. Si en la etapa fabricante o etapa importador de combustible resulta que para estos sujetos es técnicamente posible distinguir aquel combustible que puede ser utilizado solamente por las referidas maquinarias, entonces dicho producto se encuentra fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al Rodaje. En cambio si ocurre que determinado combustible para vehículos muchas veces es susceptible de ser utilizado también para el funcionamiento de maquinaria industrial; entonces pensamos que –en la medida que el fabricante o importador no tienen mayores posibilidades para determinar el destino final de esta clase de combustible- entonces se trata de un producto que, de todos modos, se encuentra afecto al Impuesto al Rodaje.

En segundo lugar tenemos el caso de los tractores y demás máquinas que poseen ruedas y son empleadas en las faenas agrícolas. En la medida que estos aparatos poseen ruedas, pueden rodar por pistas, calles, etc. ¿Corresponde la aplicación del Impuesto al Rodaje cuando se trata del combustible que requieren dichas máquinas? En principio nos encontramos ante aparatos que están destinados a circular en el campo y no en las vías que son propias para el tráfico vehicular. Por tanto, desde el punto de vista de la política fiscal y en aplicación estricta del principio de retribución, este combustible se encontraría inafecto al Impuesto al Rodaje.

Nuevamente, creemos que para efectos prácticos, hay que diferenciar dos situaciones. Si en la etapa fabricante o etapa importador de combustible es posible distinguir el combustible que puede ser utilizado solamente por los tractores, etc., entonces este producto se encuentra inafecto al Impuesto al Rodaje.

je. Por otra parte, si resulta que el combustible para vehículo también puede ser utilizado por un tractor, etc., y el productor o importador no se encuentran en condiciones para determinar el destino final del producto; entonces, pensamos que esta clase de combustible de todas maneras debe soportar la aplicación del Impuesto al Rodaje.

### 3.2. Aspectos subjetivos

En el mercado de combustibles, los operadores suelen ser “empresas”. En este sentido, tanto el productor como el importador de combustible son entidades de naturaleza mercantil.

En principio queda descartada la figura de la “casi empresa” que –en otras palabras- nos lleva al tema de la habitualidad. En efecto, es difícil concebir una persona natural sin negocio, asociación civil sin fines de lucro, fundación, etc. que se comporte como productor o importador de combustible.

### 3.3. Aspectos espaciales

En el caso del fabricante, el art. 1 del RIR hace referencia a la “venta en el país”. Del mismo modo, tratándose del importador que realiza la venta interna del combustible importado, también se hace hincapié en la “venta en el país”.

Aunque estas normas no son claras, todo hace pensar que -tanto en la etapa fabricante como en la etapa importador- el combustible se debe encontrar ubicado dentro del territorio del Perú.

Sólo de este modo es posible tener cierta certeza que el consumo final del combustible habrá de ocurrir en el Perú; de tal manera que se puede garantizar con mayor efectividad que el usuario de las pistas, calles, etc. del Perú va a terminar financiando la actividad del Gobierno Local del Perú en materia de infraestructura vial.

El problema ocurre cuando un fabricante en el Perú vende combustible y el comprador que es un comerciante –al advertir el bajo precio de este producto en

nuestro país- procede con vender este producto al exterior (por ejemplo Chile).

En esta situación el fabricante de todos modos aplica el Impuesto al Rodaje, pues no tiene mayores posibilidades para determinar si el consumo final del combustible habrá de ocurrir dentro o fuera del Perú.

Sin embargo, aquí se produce una distorsión desde el punto de vista del principio de retribución, toda vez que el consumidor final del combustible (seguramente con domicilio en Chile) no es usuario de la infraestructura vial del Perú, de tal modo que no existe razón para que financie dicha infraestructura.

Pero, como el Impuesto al Rodaje de todas maneras se traslada vía precios, el consumidor chileno habrá de terminar financiando la actividad municipal peruana en materia de vías de comunicación terrestre.

### 3.4. Aspectos temporales

No existe una base legal expresa sobre el particular. En la medida que el impuesto-modelo a la venta de combustibles para vehículos es el Impuesto Selectivo al Consumo, entonces debemos remitirnos a estas normas.

Conviene recordar que en el Decreto Legislativo No. 190 de 1982 se regularon, entre otros tributos, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo. Actualmente las reglas de estos tributos se encuentran en el texto de la llamada “Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo” – en adelante: LIGV-ISC<sup>5</sup>.

En cuanto al tema de los aspectos temporales de la hipótesis de incidencia, el art. 52 de la LIGV-ISC se remite al art. 4 de este mismo cuerpo legal, relativo al Impuesto General a las Ventas.

Tratándose de la venta en el Perú, el art. 4.a de la LIGV-ISC establece que se debe considerar la fecha de emisión del comprobante de pago o la fecha de entrega del bien. Además el art. 3.3 del Reglamento de la LIGV-ISC<sup>6</sup> agrega que también hay que tomar en cuenta la fecha del pago anticipado.

Para efectos prácticos es de aplicación cualquiera de las tres fechas antes indicadas, la que ocurra primero.

Para el caso de importación de bienes, el art. 4.g de la LIGV-ISC precisa que se debe tomar en cuenta la fecha de solicitud del despacho a consumo.

## 4. Acreedor financiero

Según el art. 3 del Decreto Legislativo No. 8, el Impuesto al Rodaje financia a las Municipalidades en general, sean Provinciales o Distritales.

Al respecto, los arts. 79 y 86.b de la LTM establecen que –en primera instancia- el Impuesto al Rodaje, junto con otros impuestos<sup>7</sup>, pasa a formar parte del Fondo de Compensación Municipal – FONCOMUN.

Atendiendo al art. 87 de la LTM, resulta que, en segunda instancia, el monto total de FONCOMUN se distribuye entre todos los Gobiernos Locales del país, de modo indistinto.

De esta manera existen situaciones donde el principio de retribución experimenta distorsiones. Un primer caso puede ocurrir si el vehículo No. 1 jamás circula por el territorio de la Municipalidad ZZ y, sin embargo, sucede que el respectivo monto del Impuesto al Rodaje pagado por el conductor del vehículo No. 1 termina constituyendo un ingreso para la Municipalidad ZZ.

Así las cosas, no existe una correspondencia directa entre el uso de las vías de circulación vehicular y la Municipalidad que obtiene el ingreso por concepto de Impuesto al Rodaje.

Un segundo caso se presenta cuando advertimos que –de conformidad con la actual legislación- no es obligatorio que los ingresos que perciben los Gobiernos Locales por concepto de FONCOMUN se destinen a inversiones en infraestructura vial.

Por tanto, si el conductor del vehículo No. 1 circula por el territorio de la Municipalidad HH y paga el Impuesto al Rodaje, podría ser que este monto termine por constituir un efectivo ingreso para la Municipalidad HH; pero resulta que este Gobierno Local destina dicho ingreso al pago de ciertas deudas laborales y no al financiamiento de infraestructura vial de carácter terrestre.

Aquí tampoco se advierte una correlación directa entre el uso de las vías de circulación vehicular y el efectivo financiamiento de esta clase de vías.

## 5. Administrador Tributario

En la medida que el esquema financiero del cual forma parte el Impuesto al Rodaje es de tipo “cruzado”, en el sentido que –desde el punto de vista principista- la recaudación tributaria que proviene de los sectores locales de ingresos altos pasa al FONCOMUN; para efectos de ser distribuido sobretodo a favor de la población local de menores ingresos; definitivamente no tiene cabida la participación de la Administración Tributaria que corresponde al Gobierno Local.

Por ejemplo, en la municipalidad limeña del Distrito de Santiago de Surco encontramos una población

5 Cuyo actual Texto Único Ordenado ha sido aprobado a través del Decreto Supremo No 055-99-EF del 15-04-99.

6 Cuyo actual Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo No 136-96-EF del 31-12-96.

7 De conformidad con el art. 86 de la LTM, constituyen ingresos del FONCOMUN los siguientes tributos: Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto al Rodaje e Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

que suele alcanzar considerables niveles de ingresos, de tal modo que el vecino promedio es propietario de un vehículo y se vuelve un comprador habitual de combustible en el grifo de su barrio.

Cada vez que este propietario compra un galón de gasolina, de algún modo paga el Impuesto al Rodaje, de tal manera que este monto –al engrosar las arcas del FONCOMUN- muy probablemente va a terminar por constituir un ingreso para una Municipalidad ubicada quizás en la sierra o la selva, cuya población es de ingresos bajos.

Dentro de este contexto, no tiene mucho sentido que la Administración Tributaria de la Municipalidad de Santiago de Surco se encargue de la recaudación, cobranza y fiscalización del Impuesto al Rodaje, toda vez que dicho tributo habrá de constituir un ingreso para un tercero (Municipalidad de la sierra o selva).

Por otra parte, la Administración Tributaria que pertenece a este tercero (Municipalidad de la sierra o selva) obviamente no tiene mayor posibilidad y capacidad para administrar el Impuesto al Rodaje que se aplica en los grifos del Distrito de Santiago de Surco.

Por estas razones, lo más conveniente es que la Administración Tributaria de nivel nacional se encargue de la recaudación, cobranza y control del Impuesto al Rodaje.

Por esta razón el art. 3.c de la LTM deja entender que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT es la entidad que se encarga de administrar el Impuesto al Rodaje.<sup>8</sup>

## 6. Deudor

Atendiendo a lo dispuesto por el art. 1 del RIR, en el caso del combustible fabricado en el Perú, la refinería es el contribuyente (deudor legal) del Impuesto al Rodaje.

Por otra parte, tratándose de la importación de combustible en el Perú, debemos distinguir dos situaciones. En primer lugar, el importador –cuando efectúa la operación de importación- es contribuyente (deudor legal) del impuesto al Rodaje. En segundo lugar, este mismo importador –cada vez que realiza una venta del combustible importado- deviene otra vez en contribuyente (deudor legal) del Impuesto al Rodaje.

De otro lado, es importante destacar que el deudor económico de este tributo es el consumidor final. Al respecto, ya hemos aclarado que el productor e importador de combustible para vehículos traslada el Impuesto al Rodaje hacia adelante, vía precios, de

tal modo que la carga tributaria pasa hacia el mayorista, luego al minorista y, por último, recae en el consumidor final, quien termina por soportar la incidencia definitiva del tributo.

## 7. Base imponible

Vamos a examinar cada operación afecta por separado.

### 7.1. Etapa fabricante

Según el art. 2 del RIR, se considera el valor ex - planta. O sea que la base imponible viene a ser el valor de venta del combustible, antes de impuestos. Por ejemplo:

Valor de venta (base imponible).....	100.0
Impuesto al Rodaje 8%.....	8.0
ISC.....	60.0
IGV 19%.....	31.92
Precio de venta.....	199.92

Es interesante tener presente que -en el caso de los impuestos al consumo- el modelo más elaborado viene a ser el impuesto plurifásico al valor agregado, en donde la base imponible es precisamente el valor añadido que se genera en cada etapa del proceso de producción y distribución.

En cambio, en el Impuesto al Rodaje, la base imponible es simplemente el ingreso total que percibe el productor y no el valor agregado.

Además, en la medida que se trata de un impuesto monofásico, no se va a producir el efecto acumulativo, según el cual un tributo que afectó la compra pasa a formar parte de la base imponible respecto de la posterior venta de la mercadería, también sometida al mismo impuesto.

### 7.2. Etapa importador

De conformidad con el art. 2 del RIR, la base imponible es el valor en Aduanas, antes de impuestos.

Valor en Aduanas.....	100.0
Impuesto a la importación 4%.....	4.0
Impuesto al Rodaje 8%.....	8.0
ISC.....	60.0
IGV 19% de 172.....	32.68

Como se aprecia, aquí también se trata de un impuesto que se aplica sobre el valor total de la operación de importación.

Por otra parte, en la parte final del art. 2 del RIR indica que, en relación a la posterior venta en el país

8 En virtud del art. 6 de la LTM, se llama “impuesto municipal” al impuesto que es recaudado por la propia Municipalidad. En cambio se denomina “impuesto nacional” al impuesto que financia a la Municipalidad, pero que es recaudado por la SUNAT. El Impuesto al Rodaje es considerado un “impuesto nacional”

del combustible importado, el importador debe considerar como base imponible el valor de venta, también antes de impuestos.

## 8. Tasa

En el Impuesto al Rodaje se ha adoptado el sistema de tasa proporcional única. En este sentido, de conformidad con el art. 2 del Decreto Legislativo No. 8, el Impuesto al Rodaje tiene la tasa general del 8% para todo tipo de combustible.

Es propio de la tasa proporcional que el impuesto mantenga una relación de tipo constante con la riqueza económica del consumidor final, expresada en cierto acto particular la compra del combustible.

Por ejemplo, una persona que pertenece al sector social de ingresos altos compra 10 galones de la gasolina XX por un valor total de 1,000; de tal modo que el 8% del Impuesto al Rodaje arroja un monto igual a 80.

Por otra parte, un sujeto de ingresos bajos, que presta el servicio de taxi por ejemplo, compra 1 galón de la gasolina XX por un valor de 100; de tal manera que el 8% del Impuesto al Rodaje arroja un monto igual a 8.

224

Como se aprecia, ambos casos permiten concluir que la carga tributaria calculada siempre equivale al 8% del valor total de venta del combustible. Nótese que dicho valor representa la riqueza económica del consumidor final que se pone de manifiesto en cierta transacción económica en particular: la compra del combustible.

La carga tributaria –al mantener la referida relación constante con la riqueza del consumidor final, cuando adquiere combustible- no toma en cuenta el nivel del “ingreso total” de este sujeto. En otras palabras, el Impuesto al Rodaje no se gradúa en función del nivel total de ingresos (altos o bajos) del consumidor final de combustible.

Por tanto, el Impuesto al Rodaje resulta con cierto perfil de regresividad, en la medida que afecta más a los sujetos que poseen menos riqueza económica.

En este sentido, cuando un sujeto tiene escasos ingresos, apenas va a poder cubrir sus gastos de primera necesidad (alimentación, vivienda, etc.). Como la carga tributaria es rígida (insensible a su situación de pobreza), el consumidor final de combustible prácticamente deberá renunciar a la satisfacción de ciertas necesidades básicas para contar con la liquidez suficiente que le permita pagar el Impuesto al Rodaje.

Entonces, queda abierta la discusión en el sentido que esta regresividad podría estar implicando una violación al principio de no confiscatoriedad consagrado en el art. 74 de la Constitución de 1993; toda vez que la carga tributaria no estaría guardando una proporción razonable con el nivel de ingresos totales del consumidor final.

## 9. Crédito fiscal

De conformidad con el art. 3 del RIR, art. 62 del Decreto Legislativo 666 y art. 57 de la actual LIGV-ISC, solamente en el caso que se produce la importación de combustible y su posterior venta en el Perú, se encuentra presente la figura del “crédito fiscal”.

Por ejemplo la empresa XX importa combustible para vehículos y paga al Fisco el Impuesto al Rodaje por la suma de 600. Luego la compañía XX procede con la venta en el país de este producto, de tal modo que el respectivo Impuesto al Rodaje calculado es 700.

Para efectos de la determinación del monto del tributo por pagar al Estado, por concepto de la operación de venta en el Perú, resulta que -contra el Impuesto al Rodaje de la venta (700)- procede la compensación con el Impuesto al Rodaje pagado en la importación (600); de tal modo que a la empresa XX solo le falta realizar el pago efectivo de 100 para terminar de extinguir la obligación tributaria de 700.

## 10. Pago

El art. 1 del Decreto Legislativo No 8 se remite a las reglas del actual Impuesto Selectivo al Consumo. Al respecto, debemos distinguir dos casos.

### 10.1. Venta en el país

Tratándose de la venta en el país por parte del productor o importador de combustible, el art. 14.2 del Reglamento de la LIGV-ISC establece que es de aplicación el art. 63<sup>9</sup> de la LIGV-ISC, según el cual –en definitiva- hay que tomar en cuenta lo que disponga el Código Tributario.

El art. 29.b del Código Tributario<sup>10</sup> establece que –tratándose de tributos de determinación mensual- el plazo para el pago consiste en los primeros doce (12) primeros días hábiles que siguen al mes de nacimiento de las obligaciones tributarias.

Con relación al tema relativo sobre “los tributos de determinación mensual”, debemos tener presente

9 Aún cuando el art. 63 de la LIGV-ISC no se refiere expresamente al caso de la venta en el país que realiza el importador de combustible, entendemos que dicho caso también se encuentra comprendido en los alcances del referido art. 63.

10 Cuyo actual Texto Único Ordenado ha sido aprobado a través del Decreto Supremo No 135-99-EF del 19-08-99.

que el art. 67 de la LIGV-ISC establece que –en relación al Impuesto Selectivo al Consumo– son aplicables las reglas del Impuesto General a las Ventas, en lo pertinente. En este sentido, el art. 11 de la LIGV-ISC establece que el Impuesto General a las Ventas se determina con periodicidad mensual. Por tanto, el Impuesto Selectivo al Consumo también es un tributo cuya determinación se lleva a cabo de modo mensual.

Entonces, al final de cuentas, el Impuesto al Rodaje que venimos estudiando es un tributo que se determina con periodicidad mensual, de tal modo que el plazo para el pago se debe llevar a cabo dentro de los doce (12) primeros días hábiles que siguen al mes de nacimiento de la obligación tributaria.

Por ejemplo, si la refinería vende y emite una factura con fecha 6 de enero, entonces en esta fecha se ha producido el nacimiento del Impuesto al Rodaje y el

plazo para el pago al Estado viene a ser los primeros doce (12) días hábiles de febrero.

## **10.2. Importación**

En el caso de la importación de combustible, el art. 14.2 del Reglamento de la LIGV-ISC establece que es de aplicación el art. 65 de la LIGV-ISC, según el cual son aplicables las reglas del Impuesto General a las Ventas.

En este sentido el art. 32 de la LIGV-ISC dispone que la Aduana (SUNAT) liquida el tributo en el mismo documento en que se determinan los derechos aduaneros y será pagado conjuntamente con éstos.

Por tanto, con relación al Impuesto al Rodaje que se aplica en la importación de combustible, el plazo para el pago a favor del Estado es en la misma oportunidad que se deben cancelar los derechos aduaneros.