



Universidad Nacional
Federico Villarreal

VRIN | VICERRECTORADO
DE INVESTIGACIÓN

ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

**EL QUEBRANTAMIENTO DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD POR LA
PERCEPCIÓN DEL IGV EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS**

Línea de Investigación: Procesos jurídicos y resolución de conflictos

Tesis para optar el Grado Académico de Maestro en Derecho con Mención en Política Fiscal
y Tributación

Autor:

Meza Mitacc, Alexis Daniel

Asesor:

Cuadros Ochoa, Edgard Roney
(ORCID: 0000-0001-7159-6233)

Jurado:

Ramírez Miranda, Durga Edelmira
Monrroy Aime, Julián
Espinoza Herrera, Edward

Lima – Perú

2023

DEDICATORIA

A mi padre Apolonio, mi madre Juliana Ysolina, mis hermanas Zonia y Adelma; mi esposa Gladys Haydeé y mis hijos Alonso Joseph y Tania Nicole por su permanente apoyo, comprensión e impulso para lograr mis metas.

Con mucho aprecio a mi profesor Mag. Víctor Hugo, Corrales Valdivia por sus enseñanzas durante mis estudios en la Maestría y apoyo en la revisión de la tesis.

AGRADECIMIENTO

A mi asesor Mag. Edgard Roney, Cuadros Ochoa por su apoyo, críticas y comentarios en pos de la mejora de esta tesis.

A la Dra. Luz Aurea Sáenz por sus opiniones y comentarios en la revisión de la tesis.

ÍNDICE

	Pg.
RESUMEN	
I. Introducción	
1.1. Planteamiento del problema	9
1.2. Descripción del problema	15
1.3. Formulación del problema	25
-Problema General	
-Problemas Específicos	
1.4. Antecedentes	26
1.5. Justificación de la investigación	29
1.6. Limitaciones de la investigación	31
1.7. Objetivos de la investigación	32
-Objetivo General	
-Objetivos Específicos	
II. Marco Teórico	
2.1. Marco Conceptual	34
2.1.1. Régimen de Percepciones del IGV	34
2.1.2. Definiciones	34
2.1.3. Acerca del principio de neutralidad del IGV	36
2.1.4. Acerca del Impuesto General a las Ventas	45
2.1.5. Acerca de las características del IGV	48
III. Método	
3.1. Tipo de investigación	56

3.2. Población y muestra	56
3.3. Operacionalización de variables	56
3.4. Instrumentos	57
3.5. Procedimientos	57
3.6. Análisis de datos	58
3.7. Consideraciones éticas	58
IV. Resultados	
4.1. Acerca de la devolución de impuesto	59
4.2. Acerca de la afectación en el mercado	61
4.3. Acerca de la naturaleza jurídica de la percepción IGV	63
4.4. Acerca de la afectación a la gestión financiera	65
V. Discusión de resultados	
5.1. Acerca del sustento de la constitucionalidad de la percepción del IGV	68
5.2. La posición contradictoria acerca de la naturaleza jurídica de la percepción IGV en la importación de mercancías	72
5.3. Afectación a la neutralidad fiscal por efecto de la percepción IGV en la importación de mercancías	79
5.4. Afectación a la recaudación, altos niveles de incumplimiento tributario del IGV y acumulación del crédito fiscal	90
5.5. En la importación no se cumple los criterios sustantivos que justifican la aplicación de la percepción IGV	96
VI. Conclusiones	105

VII. Recomendaciones	.....	110
VIII. Referencias	.....	112
IX. Anexos		
Anexo A	.....	117
Anexo B	.....	126
Anexo C	.....	130

RESUMEN

La presente tesis tuvo por objetivo determinar el quebrantamiento del principio de neutralidad por la aplicación del régimen de percepciones del impuesto general a las ventas en la importación de mercancías, es una investigación cualitativa con información de data estadística, exploratoria, descriptiva, deductiva-sintética, correlacional, transversal; analizamos los aspectos técnico-legales generados por el quebrantamiento del principio de neutralidad por aplicación de la percepción IGV en la importación de mercancías relevando la problemática detectada relacionado a la efectividad de la recaudación tributaria y nivel de cumplimiento tributario del IGV, la toma de decisiones en la gestión económico financiera de las empresas importadoras y las condiciones del mercado donde la elasticidad precio de la demanda no es elástica. Los resultados obtenidos muestran insuficiencia en los fundamentos legales de la expedición de la normativa pertinente, deficiencia y discrepancia en la determinación de la naturaleza jurídica de la percepción IGV en la importación de mercancías, afectación al mecanismo de repercusión-deducción IGV por acumulación y arrastre del crédito fiscal, dado que se condiciona un porcentaje mínimo de incremento de valor en la operación de venta lo que permite concluir el quebrantamiento del principio de neutralidad por la aplicación de la percepción IGV en la importación de mercancías.

Palabras claves: Percepción de impuesto general a las ventas, impuesto general a las ventas, régimen de importación para el consumo, principio de neutralidad.

ABSTRACT

This thesis aims to determine the violation of the principle of neutrality by the application of the system of levies of the general sales tax on the importation of goods. It is qualitative research with statistical data, exploratory, descriptive, deductive-synthetic, correlational, cross-sectional; we analyze the technical-legal aspects generated by the violation of the principle of neutrality by the application of the IGV collection on the importation of goods, highlighting the problems detected related to the effectiveness of tax collection and the level of tax compliance. IGV, decision-making in the economic and financial management of importing companies and market conditions where the price elasticity of demand is not elastic. The results obtained show inadequacy of the legal basis for issuing the relevant regulations, deficiencies and discrepancies in the determination of the legal nature of the IGV charge on imports of goods, impairment of the IGV charge-deduction mechanism by accumulation and carry-over of the tax credit, given that a minimum percentage of increase in value is conditioned in the sale transaction, which leads to the conclusion that the principle of neutrality has been violated by the application of the IGV charge on imports of goods.

Keywords: Perception of general sales tax, general sales tax, import for consumption regime, principle of neutrality.

I. INTRODUCCIÓN

En esta tesis, se analiza la relación entre la aplicación de la percepción IGV en la importación de mercancías y el principio de neutralidad.

En el primer capítulo se analiza y expone el problema de investigación y siguiendo los criterios metodológicos se precisan los antecedentes, justificación, limitaciones, objetivos e hipótesis del estudio.

Luego, es materia de exposición el marco conceptual, señalando los principales conceptos, así como los principales aspectos doctrinarios y revisión de la legislación nacional sobre el objeto de estudio, en el capítulo segundo.

En el tercer capítulo, se explica la parte metodológica como soporte del trabajo investigativo. Se realiza el análisis de fuente secundaria considerando las normas legales, diversa literatura doctrinaria e investigación realizada sobre el objeto de estudio.

En el capítulo cuarto se presentan los resultados respecto del nivel de recaudación y los efectos en la gestión financiera por efecto de la aplicación de la percepción del IGV en la importación de mercancías. Estos resultados son materia de discusión en el capítulo quinto.

1.1. Planteamiento del problema

Al ser una importación la compraventa internacional de mercancías, los montos cancelados por IGV se constituyen en crédito fiscal; consecuentemente, la percepción del IGV es un mecanismo que genera crédito fiscal bajo la presunción de una operación futura en

el mercado doméstico que genere débito fiscal donde el perceptor es la SUNAT y no otro agente económico como sucede en la compraventa interna. Esta situación genera problemas financieros a la empresa importadora y un desfase en el proceso repercusión-deducción propio del IGV (tengamos en cuenta además que la base imponible para la percepción del IGV es mayor a la base imponible del IGV). Por otro lado; dado que el régimen de percepción del IGV en la importación de mercancías no se aplica a todos los importadores sino solo aquellos que no son agentes de retención del IGV, se aprecia un criterio diferenciado entre empresas importadoras. Otro problema que podemos relevar es la cuantía de la percepción en los casos de importación de mercancías sensibles al fraude en los cuales el cálculo de la percepción IGV se realiza por el mayor valor resultante de lo obtenido en función de las unidades físicas importadas comparada con la aplicada en función del valor importado.

En un estudio sobre incumplimiento del IGV, la SUNAT considera que la aplicación de la percepción IGV genera condiciones para acumulación de crédito fiscal y las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, cuando señala:

21. En el caso de las medidas administrativas de ampliación de base tributaria (regímenes de retenciones y percepciones), los importes recaudados por cuenta de terceros han sido considerados como parte del IGV pagado aun cuando no hubieran sido efectivamente aplicados al pago de impuestos y eventualmente pudieran ser sujetos de devolución, en cuyo caso dicho importe será restado de la recaudación del período en el que tenga efecto la devolución. (SUNAT, 2009, p.19).

Según la información estadística publicada por la SUNAT en su portal web se aprecia un comportamiento creciente de la devolución de impuestos, siendo el mayor componente el que corresponde al IGV.

Con relación a las devoluciones del IGV, la SUNAT en el Plan de Trabajo para mejorar la recaudación tributaria 2016-2017, al referirse a los planes de acción en el control del IGV señala la necesidad de perfilar el riesgo en el caso de las devoluciones del IGV:

1.1. Plan de control del IGV

El plan de control integral del IGV aborda como problemas principales las brechas de incumplimiento tradicionales con énfasis en la omisión de ventas o ingresos y/o la utilización de créditos fiscales, gastos y saldos a favor indebidos o su sub-declaración, así como la declaración de operaciones no reales (ONR)

Las iniciativas y entregables comprendidos son:

(...)

Perfil de riesgo de devoluciones ajustado para saldo a favor materia de beneficio de exportadores y de devoluciones del IGV por operaciones de compra (percepciones, reintegro de la selva, recuperación anticipada, retenciones). (SUNAT, 2017, pp. 3-5)

La problemática antes citada en tanto afecta la recaudación tributaria, es abordada también como materia de las propuestas de política fiscal, como el planteado por Arias Minaya cuando indica:

Racionalización de los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones

A estos sistemas se los denomina “sistemas de pago adelantado del IGV”. Fueron implementados por la Sunat desde el 2002, y tienen como objetivo mejorar el pago del IGV en sectores con alta evasión. De un lado, no se conoce con exactitud los beneficios cuantitativos de la implementación de estos regímenes, y, de otro lado, se ha generado un aumento del costo de cumplimiento de contribuyentes y agentes económicos que colaboran con la Sunat. Por otro lado, las devoluciones, que corresponden a situaciones en las que se paga un tributo mayor al que realmente corresponde, han ido en aumento de año en año.

Los mecanismos que se recomienda para llevar a cabo esta medida son:

- Realizar una evaluación de estos regímenes con el objetivo de establecer los beneficios cuantitativos sobre la reducción de la evasión en cada uno de los sectores y productos aplicados.
- Con base en esta evaluación, se debe proponer la exclusión de los sectores y productos en los que el beneficio es poco significativo, y la reducción de la tasa de retención, percepción y detracción en los casos en que las devoluciones prueben que las tasas aprobadas han sido elevadas.
- Asimismo, con base en la evaluación, se debe plantear un cronograma de desmontaje de los sistemas de pago adelantado del IGV en el mediano plazo.

Los beneficios de esta medida son:

- Se reducen los costos de cumplimiento para los contribuyentes.
- Se reducen los costos para la administración tributaria, al reducirse el número de solicitudes de devolución de impuestos. (Arias, 2011, pp. 22-23).

Con relación a los efectos económico-financieros de la aplicación de la percepción del IGV en las empresas importadoras podemos resumir lo siguiente:

1. Efecto en la liquidez del flujo de caja, por el pago adelantado del Impuesto General a las Ventas en el momento de la importación teniendo en cuenta que las ventas de las mercancías importadas no se realizan necesariamente en el período de las importaciones. A fin de financiar este desfase y no afectar las operaciones de la empresa debe considerar como fuentes de financiamiento las entidades bancarias, los proveedores significando el costo de oportunidad de sus propios ingresos y generando gastos financieros.
2. El monto acumulado de crédito fiscal no está sujeta a compensación automática en el período aplicado y debe seguir las condiciones de arrastre, en caso exista un exceso solo puede solicitar la devolución si no se puede aplicar en plazo no menos de tres periodos consecutivos. Entonces, no sólo se trata del desembolso por el pago adelantado de la percepción del IGV sino por la no aplicación oportuna de los recursos que dispone como crédito fiscal.

3. A pesar de presentar acumulaciones de crédito fiscal, la empresa en el momento de la importación debe continuar pagando la percepción IGV incrementando automáticamente el crédito fiscal. En este caso, debemos considerar el desfase en el tiempo entre el momento de la importación, la periodicidad mensual de la declaración y pago de IGV y la posibilidad de la devolución en un período no menor a tres meses consecutivos de su no aplicación. La percepción del IGV en las importaciones se suma a la percepción IGV de compras internas generando una acumulación de crédito fiscal y cuya aplicación se posterga al momento en que se detecte el excedente de la aplicación por el arrastre.

4. Existe una diferencia de tratamiento respecto de los importadores, debemos tener en cuenta que a los importadores calificados como agentes de retención IGV no se aplica la percepción IGV en la importación de mercancías, en caso existiera saldo acumulado de IGV estos importadores no pueden solicitar la devolución del IGV, arrastrando este saldo acumulado hasta que exista la posibilidad de su deducción, lo que muchas veces no ocurre.

El problema materia de análisis está relacionado a tres aspectos centrales:

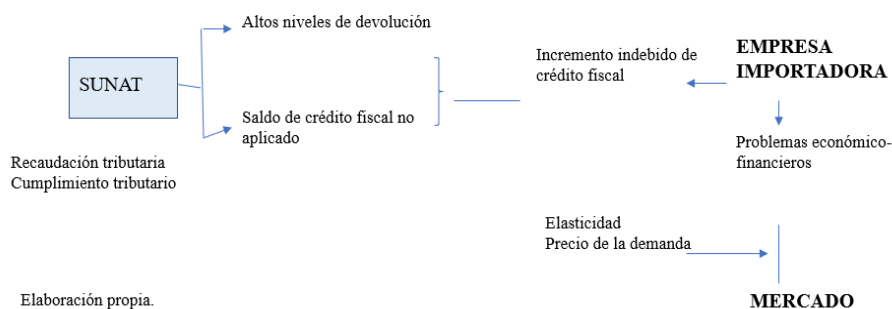
- 1) La efectividad de la recaudación tributaria y nivel de cumplimiento tributario del impuesto general a las ventas,

- 2) La toma de decisiones en la gestión financiera de las empresas importadoras y

- 3) Las condiciones del mercado donde la elasticidad precio de la demanda es elástica,

Lo antes señalado esquemizamos del siguiente modo:

Figura 1.
Problemática por aplicación percepción IGV



Nota: En la figura se resume los efectos de la problemática por la aplicación de la percepción IGV en la importación de mercancías en el mercado, la empresa importadora y la administración tributaria.

1.2. Descripción del problema

El problema materia de la presente tesis se delimita al territorio aduanero peruano, ámbito de aplicación de las normas legales sobre el Impuesto General a las Ventas y Percepción del Impuesto General a las Ventas en la importación de mercancías, con excepción de las Zonas Especiales de Desarrollo y al territorio de aplicación del territorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano.

Los antecedentes de la aplicación de las percepciones IGV corresponden a lo señalado en el Artículo 10° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF (19.08.1999) y el Artículo 10° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo No. 055-99-EF (15.04.1999), en base al cual se publicó la Resolución de

Superintendencia N° 128-2002/SUNAT (17.09.2002) que crea el Régimen de percepciones a la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo.

Con relación a la aplicación de la percepción del Impuesto General a las Ventas en las importaciones se promulgó la Ley N° 28053 - Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y sus modificatorias como la Ley No. 29173; en este sentido la delimitación temporal del problema es a partir del 09 de agosto de 2003 a la fecha.

En el Anexo A citamos las principales normas que regulan el régimen de percepciones IGV.

Con relación a las disposiciones de la Ley No. 28053 resumimos las partes pertinentes:

- i. En el artículo 1 se señala que “los sujetos del impuesto general a las ventas deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes (...) La SUNAT podrá actuar como agente de percepción en las operaciones de importación que ésta determine” (derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N° 29173, publicada el 23 diciembre 2007).
- ii. En el artículo 4 de la Ley No. 28053 se hace referencia a la aplicación de las retenciones y/o percepciones y se indica que cuando se cuente con retenciones y/o

percepciones declaradas en el período y/o en períodos anteriores, éstas se deducirán del impuesto a pagar en el siguiente orden:

- a) Las percepciones declaradas en el período.
 - b) El saldo no aplicado de percepciones que conste en la declaración del período correspondiente a percepciones declaradas en períodos anteriores.
 - c) Una vez agotadas las percepciones, de ser el caso, se deducirán las retenciones en el orden establecido en los incisos anteriores.
- iii. Según el artículo 5 en la devolución de las retenciones y/o percepciones no aplicadas se aplicará intereses compensatorios en el período comprendido entre la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual donde conste el saldo acumulado de las retenciones y/o percepciones por el cual se solicita la devolución, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. No obstante, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario a partir del día siguiente en que venza el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución hasta la fecha en que la misma se ponga a disposición del solicitante. Por otro lado, según el artículo 6, en caso se haya presentado la solicitud de devolución de las retenciones y/o percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas, no se podrá arrastrar el monto cuya devolución solicita contra el Impuesto correspondiente a los meses siguientes.

El 23.12.2007 se publicó la Ley No. 29173 - Régimen de percepciones del impuesto general a las ventas, que modifica la Ley No. 28053, estableciendo –entre otros aspectos- lo siguiente:

- a. Según el Artículo 3 los sujetos del IGV deberán efectuar un pago por el impuesto que causará en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes, el mismo que será materia de percepción, de acuerdo con lo indicado en dicha Ley.

Se contempla la devolución de los montos percibidos –incluidos los intereses- cuando se trate de sujetos que no realizan operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV

- b. El Artículo 4 establece las reglas de la aplicación de las percepciones siendo estas:
 - i. El cliente o importador al que se ha efectuado la percepción deducirá del impuesto a pagar las percepciones que le hubieren efectuado hasta el último día del período al que corresponde la declaración.
 - ii. Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria.
 - iii. El cliente o importador al que se ha efectuado la percepción podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en

la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31 de la Ley del IGV. La devolución también se considera cuando las operaciones exoneradas del IGV y/o exportaciones facturadas tratándose de clientes o importadores, superen el cincuenta por ciento (50%) del total de las operaciones declaradas correspondientes al último periodo vencido a la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

- c. En el Título III de la Ley en comentario se establece las disposiciones sobre el régimen de percepciones a la importación de bienes, que resumimos:

-Según el artículo 17 de la citada Ley, se aplican las percepciones a las operaciones de importación definitiva de bienes gravadas con el IGV, la SUNAT como agente de percepción percibirá del importador un monto por concepto del impuesto que causará en sus operaciones posteriores.

Asimismo, en el citado Artículo se señala que no se aplicará la percepción en los siguientes casos:

-Operaciones de regímenes de importación temporal para reexportación en el mismo estado o de admisión temporal para perfeccionamiento activo.

-De muestras sin valor comercial y obsequios cuyo valor FOB no exceda los mil dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 1000,00) a que se

refieren los incisos a) y b) del artículo 78 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, de bienes considerados envíos postales según el artículo 1 del Decreto Supremo N° 067-2006-EF o ingresados al amparo del Reglamento de Equipaje y Menaje de Casa, así como de bienes sujetos al tráfico fronterizo a que se refiere el inciso a) del artículo 83 de la Ley General de Aduanas.

-Realizada por quienes sean designados como agentes de retención del IGV.

-Efectuada por el Sector Público Nacional a que se refiere el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta.

-De los bienes comprendidos en las subpartidas nacionales del Apéndice 2 de la presente Ley.

-De mercancías consideradas envíos de socorro, de acuerdo con el artículo 67 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

-Realizada al amparo de la Ley N° 27037 - Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

-Efectuada por los Organismos Internacionales acreditados ante la SUNAT mediante la Constancia emitida por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

-De bienes considerados como envíos de entrega rápida según el Decreto Supremo 011-2009-EF, o equivalentes, siempre que su valor no exceda de los dos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 2 000,00).”

-En el Artículo 19 de la citada Ley, se establece metodología y criterios para determinar el monto de la percepción es así que se determina criterios diferenciados respecto del porcentaje aplicable (10%, o dentro del rango de 2% a 5%) y por otro lado, en el numeral 19.3 se desarrolla los criterios para la percepción IGV respecto de las mercancías consideradas sensibles al fraude por concepto de valoración, entendido como tal aquellas mercancías que se encuentran clasificados en subpartidas nacionales que presentan un alto riesgo de declaración incorrecta o incompleta del valor.

Con relación al importe sobre el cual se aplica el porcentaje de percepción IGV en la importación de las mercancías es el valor en Aduanas más todos los tributos que gravan la importación y, de ser el caso, los derechos antidumping y compensatorios, incluidos los ajustes de valor.

-Según el Artículo 21 de la citada Ley, la oportunidad de la aplicación de la percepción del IGV es con anterioridad a la entrega de la mercancía, con prescindencia de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria en la importación; salvo los casos de garantía previa en los cuales será en la misma fecha prevista para la exigibilidad de la obligación tributaria aduanera.

Estando a lo señalado en las leyes antes citadas podemos apreciar los siguientes aspectos de controversia:

-No se señala con claridad la naturaleza jurídica de la percepción IGV. Consideramos este un aspecto sustancial en el entendido que se trataría de un aspecto accesorio de la obligación tributaria establecida por el IGV, bajo la consideración de un régimen de cobro adelantado de este impuesto o, en términos de los informes aduaneros considerado en la importación para mercancías como un recargo.

-Se instrumentaliza como una obligación de pago, de pago adelantado relacionado a los sujetos obligados al IGV. Es más, si en el IGV el sujeto incidido es el consumidor, respecto de la percepción el sujeto al cual se aplica la percepción (en estricto no estaríamos hablando de sujeto obligado) en la importación de mercancías es el importador.

-El régimen de la percepción IGV al referirse a su aplicación comprende el mecanismo las reglas de arrastre y la devolución, en este caso incluido los intereses respectivos. Es más, cuando las operaciones exoneradas del IGV y/o exportaciones facturadas tratándose de clientes o importadores, superen el cincuenta por ciento (50%) del total de las operaciones declaradas correspondientes al último periodo, la norma menciona que se puede solicitar la devolución incluso si no se tienen montos no aplicados.

-El ámbito de aplicación de la percepción IGV comprende ciertas mercancías objeto de venta, combustibles y las operaciones del régimen aduanero de importación para el consumo. En este caso, a efectos de analizar la eficacia de la aplicación de este régimen corresponde establecer la pertinencia de los criterios señalados para su

aplicación, en la presente tesis nos centraremos los referidos al ámbito de las importaciones de mercancías. Al respecto, incluso se diferencia el tratamiento por la tasa aplicable, las mercancías sensibles al fraude o las importadas por aquellas empresas calificadas en el régimen de retención IGV.

Por otro lado, en cuanto a la aplicación del impuesto general a las ventas y mecanismos de recaudación anticipada debemos considerar:

1. Cuando existe saldo de crédito fiscal, se considera la condición de acreencia a favor del sujeto del impuesto.

Se reconoce una situación de hecho que consiste en la acumulación de crédito fiscal por los mecanismos de recaudación anticipada del IGV (percepción, retención). Es más, respecto de las devoluciones se considera como una de las alternativas en caso de acumulación del crédito fiscal.

2. Dado que la obligación tributaria es mensual, la acumulación de crédito fiscal se considera en más de un período mensual.
3. Cuando consideramos el IGV, en tanto su aplicación en un escenario en el cual no se aplica la percepción, teóricamente se debe generar un saldo acreedor a favor del Estado al resultar de la aplicación en la cadena de distribución hasta el consumidor final dado que se estaría aplicando únicamente al valor agregado en cada etapa de dicha cadena. En el caso de la importación de mercancías, es una compra en la primera etapa en la cadena distribución (mercancías nacionalizadas en el territorio

aduanero) y dado que la percepción IGV es un monto excedente al IGV-Importación, con su aplicación éste monto adicional por percepción IGV automáticamente está generando crédito fiscal.

Por ello, el problema surge cuando en meses sucesivos se presenta el exceso de crédito fiscal respecto del impuesto bruto -esto es, una acumulación en el tiempo de saldo a favor del sujeto del impuesto- que si pretende seguir con lo señalado en la Ley de aplicar hasta agotarlo (arrastre), resulta insuficiente para resolver el problema financiero que enfrenta el sujeto obligado del IGV impuesto no sólo al limitar el elemento temporal del presupuesto de ésta disposición sino porque lo que se genera no resuelve el problema de incumplimiento tributario que se pretendería atacar con el pago anticipado.

Hacemos notar que existe una diferencia de la situación antes citada si estamos en los casos de una empresa importadora-comercializadora respecto de una empresa importadora-productora; pues en este último caso, al estar influido el valor agregado por el proceso productivo, existe la posibilidad que el citado incremento pueda ser absorbida por las operaciones internas de la empresa y se reduzca el exceso de crédito fiscal. Esto no ocurre necesariamente en las empresas importadoras-comercializadoras en los cuales el valor agregado está vinculado directamente al margen de comercialización y el monto del precio que se realiza en el mercado. El otro frente de análisis corresponde a los casos de empresas importadoras-comercializadoras-exportadoras. Si las operaciones de la empresa son predominantemente de exportación, para lo cual comprende adquisiciones nacionales e importadas, la percepción y saldo a favor del exportador generan una condición en la cual se acumula el crédito fiscal y no es posible absorber dicho crédito generando problemas financieros.

Por otro lado, mediante el recargo (percepción IGV) se incrementa al monto del crédito fiscal para la empresa importadora con lo cual, en el fondo, se está realizando una diferencia en la presión tributaria respecto del IGV para las operaciones de una empresa importadora comercializadora.

Con relación a lo señalado, si la empresa importadora no logra realizar un precio de venta en el mercado interno por un monto que permita superar dicha presión tributaria, la consecuencia será la acumulación del crédito fiscal. Dicho de otro modo, la empresa deberá esperar un comportamiento del mercado que le permita alcanzar niveles de rentabilidad y generación de valor agregado totalmente distinta a las operaciones de una empresa comercializadora que no realiza importación de mercancías o una empresa productora que no realiza operaciones de comercio exterior. Esta situación condiciona la gestión de la empresa en la determinación del precio final de venta de la mercancía a fin de absorber dicho incremento en el débito fiscal y al realizar la deducción no se genere una acumulación del crédito fiscal.

1.3. Formulación del problema:

Problema General

¿Se está quebrantando el principio de neutralidad debido a la aplicación de las percepciones del impuesto general a las ventas en la importación de mercancías?

Problemas Específicos

- i. ¿Se afecta la capacidad financiera de las empresas importadoras y el mercado por aplicación de la percepción del impuesto general a las ventas en la importación de mercancías?

- ii. ¿Se desfavorece la recaudación tributaria del Estado peruano con la aplicación de la percepción del impuesto general a las ventas al generar montos acumulados de crédito fiscal y la devolución de impuestos?

1.4. Antecedentes:

Antecedentes internacionales

Entre los estudios a nivel internacional sobre el régimen de percepción IGV, encontramos únicamente análisis en la legislación argentina.

Becker et al. (2013), hace referencia a la posibilidad de que los saldos por el exceso de crédito fiscal por aplicación de la percepción del IVA sean de libre disponibilidad.

Por su parte, Marchovsky (2006) señala:

La percepción general establecida por la RG 3.337 debe ser practicada en el momento en que se perfecciona el hecho imponible en el IVA (artículos 5° y siguiente de la ley, consultar el Capítulo IV) en forma conjunta con la liquidación del débito fiscal correspondiente.

Como puede observarse, la obligación de percibir y depositar el monto correspondiente queda desvinculada por completo de la existencia o no de un flujo de fondos, creando una carga financiera en cabeza del agente de percepción, así obligarlo a depositar importes que no ha percibido efectivamente, y lo que es peor aún, quizá nunca llegue a realizar.

En cambio, la percepción que practica la Administración Nacional de Aduanas, de conformidad con la RG 3.431, se liquida y abona en forma conjunta con los derechos de importación. Impuesto al Valor Agregado y otros conceptos (impuestos internos, régimen de percepción correspondiente al Impuesto a las Ganancias, etc.), en oportunidad de proceder al despacho a plaza de los bienes. (Marchovsky, 2006, p. 1338).

Antecedentes nacionales

Bocanegra y Chuquillanqui en su tesis sobre el régimen de percepciones IGV concluyen:

A. El pago de las percepciones de IGV realizadas por la empresa la Peruanita S.A.C., le afecta de manera significativa su liquidez corriente; en consecuencia, esta no puede hacer frente a sus obligaciones a corto e inmediato plazo, teniendo que recurrir al financiamiento externo generándole costos financieros.

C. El Régimen de Percepción de IGV incide en el capital de trabajo de la Empresa La Peruanita SAC mostrando que el nivel de activos corriente es muy bajo frente al nivel de pasivos corrientes, no permitiendo afrontar a los pasivos adecuadamente, pues su diferencia es de S/ 274 489, lo cual resulta menor a la quinta parte de los activos corrientes, cuando estos deben ser por lo menos, mayor al doble de los activos corrientes, originando un efecto negativo en el costo de oportunidad de la empresa La Peruanita SAC.

D. La Empresa La Peruanita SAC, no ha solicitado a la Administración Tributaria la devolución de los pagos adelantado del IGV, por concepto de percepciones, ya que actualmente este trámite demanda tiempo y dinero. (Bocanegra y Chuquillanqui, 2016, pp. 95-96).

Con relación a las implicancias de la percepción IGV, Villanueva Gutiérrez precisa:

Las obligaciones de percepción implican la generación de tres relaciones jurídicas diferentes.

-La relación jurídica entre el agente de percepción y el contribuyente. Se materializa en el cobro de un monto adicional, en el marco de una relación jurídica de carácter contractual que, en el caso del IGV, viene a ser una relación de compraventa de bienes muebles.

-La relación jurídica entre el Estado y el contribuyente que soporta la percepción del impuesto. Esta es la relación jurídica-tributaria propiamente dicha, en la que

constituye un derecho del contribuyente, aplicar el monto de la percepción sufrida como crédito contra el tributo que, en definitiva, esté obligado a pagar o en su defecto a solicitar la devolución de la percepción practicada en exceso.

-La relación jurídica entre el agente de percepción y el Estado. Esta es una relación jurídica cuya estructura y naturaleza tiene distintas posiciones en la doctrina y en el derecho comparado. Normativamente, el agente de percepción es el único responsable frente al Fisco cuando efectúa la percepción y es responsable solidario cuando no se cumple con la percepción correspondiente. (Villanueva, 2009, p. 466).

Navarro (2018), al analizar la información financiera de la empresa Import & Export Feida S.A.C., concluye que la aplicación de la percepción del IGV tiene un impacto financiero en la empresa, incide en la aplicación del crédito fiscal y ocasiona devolución de impuestos.

Torres (2018), señala que el régimen de percepciones del IGV afecta la liquidez de empresa del rubro de harina de trigo, elevando los gastos por financiamiento, evidenciando demoras en la devolución de impuestos y su designación de agente perceptor disminuye la cartera de clientes.

1.5. Justificación de la investigación

El Impuesto General a las Ventas es uno de los principales impuestos como fuente de ingreso fiscal al representar cerca del 60% de los impuestos recaudados por la SUNAT.

Siendo así, es claro que los esfuerzos de la SUNAT por administrar, controlar, recaudar y fiscalizar este impuesto son relevantes.

Una de las ventajas de este impuesto, desde el punto de vista de la administración tributaria, sería la facilidad para ser recaudado; sin embargo, la estructura legal que se ha planteado en su concepción genera serios problemas para lograr un nivel de cumplimiento que por lo menos responda a los estándares internacionales; por ello, la facilidad de su recaudación contrasta con la dificultad de su control, lo que a su vez explica el alto nivel de incumplimiento.

La presente investigación aborda la problemática económico-financiera que enfrentan las empresas importadoras respecto de las operaciones gravadas o no gravadas con el IGV; no obstante ser intermediarios en la cadena de aplicación del IGV, dado que los sujetos incididos son los consumidores finales, se ven seriamente afectados especialmente a nivel financiero. La condición tripartita de agentes involucrados en el IGV (sujeto activo, sujeto pasivo y sujeto incidido) seguido de la mecánica de la traslación, al incorporar mecanismos como la percepción distorsionan la lógica de la neutralidad que es una condición sustancial de la naturaleza jurídica del IGV.

Creemos importante abordar la problemática que se ha generado en la aplicación del mecanismo de las percepciones del IGV, especialmente cuando las empresas realizan operaciones de importación, pues se puede evidenciar que la carga tributaria que vienen soportando supera el nivel legalmente establecido respecto del IGV y dado que todas las empresas importadoras gestionan sus operaciones en la formalidad no resulta congruente que se incremente la presión IGV sobre las operaciones de la empresa pretendiendo que con ello,

pago anticipado, se logre el cumplimiento tributaria en las etapas subsiguientes de la cadena de suministro de una empresa importadora (producción, producción-distribución, producción-distribución-venta final).

1.6. Limitaciones de la investigación

Si bien se tiene información del monto de la recaudación del impuesto general a las ventas según portal de la SUNAT, debe tenerse en cuenta que dicho monto corresponde a la recaudación formal que no considera la de la economía informal o las que corresponde a los niveles de incumplimiento por parte de los contribuyentes sea por la insuficiencia legal o la elusión fiscal; en éste sentido, una de las limitaciones es la falta de información estadística oficial que permite una aproximación real del monto acumulado del IGV no aplicado, no compensado y devuelto así como la medida del impacto de los montos recaudados del igv como mecanismo de formalización de la economía.

Se evidencia limitaciones en el acceso a la información contable y financiera de las empresas, que permitiría demostrar y cuantificar con mayor exactitud el monto generado por la aplicación de la percepción del IGV y que tampoco puede ser aplicado o recaudado por Estado.

Finalmente, debemos tener en cuenta que existe poco desarrollo doctrinario o estudios jurídicos especializados tanto en el país como en el extranjero sobre el problema de investigación.

1.7. Objetivos de la investigación:

-Objetivo General

-Determinar el quebrantamiento del principio de neutralidad por la aplicación del régimen de percepciones del impuesto general a las ventas en la importación de mercancías

-Objetivos Específicos

-Evaluar si la aplicación de la percepción IGV en la importación de mercancías afecta la capacidad financiera de las empresas importadoras y el mercado.

-Conocer si la aplicación de la percepción del impuesto general a las ventas en la importación de mercancías desfavorece la recaudación tributaria al generar incremento de la devolución de este impuesto.

II. MARCO TEÓRICO

2.1. Marco Conceptual

2.1.1. Régimen de Percepciones del IGV

Villanueva (2009), señala:

La percepción IGV es el mecanismo mediante el cual el vendedor de determinados bienes muebles, designado como agente de percepción, cobra un importe adicional al precio de venta fijado por las partes, que incluye el IVA, a su cliente comprador. Así, este se encuentra obligado a pagar el precio de venta acordado con su proveedor, pero, además, el importe de la percepción por la adquisición de los bienes que ha efectuado, el cual constituye un adelanto del IVA que se devengará con ocasión de la futura venta que realice dicho cliente. (Villanueva, 2009, p. 461).

Basauri (2012) define al régimen de Percepciones de IGV aplicable a la venta interna o importación de bienes como el cobro adelantado por operaciones futuras que sus clientes van a generar luego, por sus operaciones de venta interna. Debe precisarse que el cliente está obligado a aceptar la percepción correspondiente.

2.1.2. Definiciones

Venta:

Se define la venta como “todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes” (Decreto Supremo No. 055-99-EF, art. 3, 1999).

Recargos:

“Recargos. - Todas las obligaciones de pago diferentes a las que componen la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y la salida de mercancías” (Decreto Legislativo No. 1053, art. 2, 2008).

Importación para el consumo:

La importación de mercancías es el régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubiere, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras (Decreto Legislativo No. 1053, art. 49, 2008).

Deuda Tributaria aduanera:

“La obligación tributaria aduanera nace en la importación para el consumo, en la fecha de numeración de la declaración” (Decreto Legislativo No. 1053, art. 140, 2008).

La base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios se determinará conforme al sistema de valoración vigente. La tasa de los derechos arancelarios se aplicará de acuerdo con el Arancel de Aduanas y demás normas pertinentes. La base imponible y las tasas de los demás impuestos se aplicarán conforme a las normas propias de cada uno de ellos. (Decreto Legislativo No. 1053, art. 142, 2008).

“La deuda tributaria aduanera está constituida por los derechos arancelarios y demás tributos y cuando corresponda, por las multas y los intereses” (Decreto Legislativo No. 1053, art. 148, 2008).

2.1.3. Acerca del principio de neutralidad del IGV:

Con relación al principio de neutralidad, Valencia señala:

Neutralidad. - Por este principio se entiende que los impuestos no deben interferir con el logro de óptimos niveles de vida. La estructura impositiva debe concebirse de tal forma que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de los recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo. Por tanto, el fin último de todo sistema tributario es una reducción al mínimo de sus efectos adversos. Debe coadyuvar y no ser obstáculo para el desarrollo económico. (Valencia, 2009, p. 176).

Debemos tener en cuenta que los efectos de los impuestos teóricamente per se provocan cambios en el uso eficiente de los recursos en la economía y de lo que se trata es precisamente que la aplicación de los impuestos no afecte la circulación o las condiciones de

mercado respecto de la oferta o demanda de los bienes y servicios, al respecto Arias Minaya señala:

La teoría económica señala que, generalmente, todo impuesto genera una pérdida irre recuperable de eficiencia. Dicha pérdida está asociada al cambio de comportamiento que producen los impuestos, cambio que responde a dos factores: (i) el nivel de las tasas impositivas: a mayores tasas, mayor es el cambio potencial de comportamiento; y (ii) las elasticidades de demanda y oferta de los bienes gravados. Si gravamos solo unos bienes, será sencillo para los consumidores encontrar sustitutos y no consumir o producir los productos gravados. (Arias, 2018, p. 24).

En el caso específico del IGV la cuestión es establecer si se afecta o no las condiciones en el mercado, dado que es un impuesto que se aplica en la circulación de bienes y servicios.

Con relación al principio de neutralidad, resumimos lo citado por Rodríguez (2018) en su artículo: Impuesto al Valor Agregado. ¿Puede considerarse su aplicación actual en el sistema argentino como violatoria del principio de no confiscatoriedad?, cuando resalta lo mencionado por diversos autores:

- “La neutralidad del IVA cuando evita toda interferencia del tributo en la organización de los negocios” (García, 2005, citado en Rodríguez, 2018).

- “Se vulnera el principio de neutralidad cuando se altera las decisiones de los agentes económicos al generar carga adicional conocida como carga excedente o pérdida de bienestar” (Fenochietto, 2001, citado en Rodríguez, 2018).

-Se considera que un impuesto es neutro “cuando no causa costos económicos superiores a la recaudación misma. Es decir, no tiene carga excedente”. La recaudación de un impuesto implica una pérdida económica para los contribuyentes, la cual se entiende que eventualmente se recuperará a través de los servicios estatales; no obstante, en ciertas ocasiones existen pérdidas adicionales (“carga excedente”) que jamás se recuperan (Macón, J. 2003, citado en Rodríguez, 2018).

Coincidimos con Javier Luque Bustamante cuando señala:

El IVA, además de ser un excelente medio de recaudación al involucrar a los agentes económicos en el control del impuesto, fue concebido de tal forma que, cualquiera fuese el método adoptado para su liquidación por las legislaciones internas, debía resultar neutral respecto de la conformación de los precios y de la configuración de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, al permitir identificar la carga impositiva de las adquisiciones para su exclusión de la base de cálculo del impuesto que gravaría las sucesivas etapas de la referida cadena. (Luque, 2004, pp. 2-3).

Chirinos (2009) destaca un aspecto realmente interesante respecto de la aplicación del IGV y está referido a que el traslado del efecto del IGV en la cadena de comercialización debe ser neutro, de otro modo se desnaturaliza la técnica del valor agregado.

Macarro (2015) realiza una prolija investigación sobre el principio de neutralidad en el IVA destacando tres dimensiones del principio de neutralidad: 1) Neutralidad fiscal como desarrollo de otros principios generales del Derecho: Neutralidad e igualdad de trato, 2) Neutralidad como eliminación de barreras y distorsiones a la competencia en un mercado: Neutralidad competitiva y 3) Neutralidad fiscal en la libre toma de decisiones económicas y la asignación eficiente de recursos económicos; estando a estas dimensiones nos precisa:

Son, por tanto, tres las vertientes conceptuales que forman el contenido del principio de neutralidad fiscal: la aplicación del principio de igualdad de trato a las situaciones tributarias, la neutralidad competitiva que evita distorsiones en el mercado y que fomenta la libre competencia y la ausencia de influencia sobre la toma de decisiones de los empresarios y particulares como forma de alcanzar una asignación de los recursos eficiente y como desarrollo del derecho de libertad individual.

No influenciar la toma de decisiones económicas de los agentes económicos a través de la tributación implica establecer un ordenamiento y una estructura impositiva que no genere discriminaciones entre los sujetos y que los trate por igual. Si la fiscalidad no es imparcial respecto a los individuos, favoreciendo a unos y perjudicando a otros, se está alterando la libertad de elección de estos, que actuarán condicionados por una actitud que puede privilegiarles o lo contrario. La infracción por parte del sistema tributario del principio de igualdad de trato considerado en un sentido económico resulta, por tanto, en una alteración de la libre formación del proceso decisorio y, con ello, provoca una asignación de recursos ineficiente.

Una reflexión similar puede plantearse respecto de la neutralidad competitiva. La libre concurrencia y la inexistencia de distorsiones en el mercado es un requisito indispensable para una correcta distribución de recursos económicos. Así, es un componente necesario para alcanzar dicho objetivo, pero el modo de alcanzarlo, de nuevo, puede ser el mismo. La tributación no debe introducir elementos que alteren la competencia en el mercado y, para ello, la mejor alternativa es no influir en las elecciones de los individuos. Parece, por tanto, que la definición general de neutralidad fiscal también engloba la vertiente competitiva de la misma. De este modo observamos que estas dos vertientes del principio están tan relacionadas que influyen en la conformación de su propio concepto y definición. El principio de neutralidad es, en conclusión, un único principio, basado en la no alteración del proceso decisorio de los agentes económicos, lo que cumple con el principio de igualdad de trato y genera que no haya distorsiones en el mercado, todo en la búsqueda de una asignación óptima de recursos y con un trasfondo claro de libertad económica de actuación para los individuos. (Macarro, 2015, pp. 53-54).

Con relación a la primera dimensión de la neutralidad fiscal como desarrollo de otros principios generales del Derecho: Neutralidad e igualdad de trato, Macarro desarrolla su posición en los siguientes términos:

Así, tal y como ha sido definido el término, la neutralidad se referencia a la actitud del tercero que tiene que actuar sobre los sujetos en función de la similitud o diferencia de sus circunstancias. De esta manera, desde un punto de vista literal podría entenderse que se alcanzaría una situación neutral cuando las normas fiscales traten de la misma manera a los contribuyentes que se encuentren en las mismas circunstancias,

indiferentemente de que se les esté conminando a actuar de un modo concreto para disminuir el gravamen que experimentan. De acuerdo con esta consideración, el principio de neutralidad fiscal, por tanto, sería un desarrollo de los principios generales de igualdad de trato o de no discriminación (Macarro, 2015, p. 36).

Así, incluso cuando dos situaciones similares tengan la misma tributación se puede estar infringiendo el principio de neutralidad por estar condicionando la actitud de los operadores y obligarlos optar, en función de motivos estrictamente fiscales, por opciones económicas por las que no se hubieran decantado de no tener dichos incentivos. En este caso entendemos coartada la libertad de elección, pero no así el principio de igualdad de trato. Consideramos, en conclusión, el principio de neutralidad como un principio diferente del de igualdad de trato, aunque estrechamente relacionado con el mismo y cuyos contenidos pueden ser similares y, en algunos casos concretos, idénticos. Las infracciones del principio de igualdad de trato a nivel tributario conllevarían el incumplimiento del de neutralidad, pero podemos pensar en circunstancias en las que supuestos en que se trate de la misma manera situaciones idénticas no sean neutrales, siendo la vertiente del principio relacionada con la libertad de decisión la que se esté poniendo en duda. (Macarro, 2015, p. 39).

Siguiendo a este autor, con relación a la segunda dimensión de la neutralidad como eliminación de barreras y distorsiones a la competencia en un mercado: Neutralidad competitiva, menciona:

La existencia de impedimentos o dificultades a una libre competencia dentro de un mercado por motivos tributarios es un claro ejemplo de infracción del principio de neutralidad fiscal. Por ello, es comúnmente aceptada la conveniencia de estructurar la imposición de modo que la competencia de los distintos agentes que desarrollen actividades empresariales no se vea alterada ni impedida o dificultada por cuestiones tributarias.

Creemos, de hecho, que el fundamento de esta segunda acepción radica en su relación con los principios básicos que hemos comentado en el apartado anterior, los de igualdad y no discriminación. La introducción de distorsiones en el mercado provocaría situaciones de ventaja para unos operadores y de dificultades para otros, es decir, implicaría un trato diferenciado a unos y otros. Esta acepción, por tanto, no es otra que la planteada anteriormente en una vertiente estrictamente competencial. Alcanzar la neutralidad en un mercado conlleva que exista una competencia libre y justa entre los empresarios de este, lo que implica una situación de igualdad real y efectiva, no sólo formal, ante la tributación. La neutralidad fiscal implica que los tributos no generen distorsiones en el mercado, debiendo facilitar la libre competencia entre los operadores, pero esto es sólo una parte de su contenido, no es su único significado. (Macarro, 2015, pp. 40-43).

Respecto de la tercera dimensión de la neutralidad fiscal en la libre toma de decisiones económicas y la asignación eficiente de recursos económicos:

La neutralidad fiscal es el principio jurídico por el que la tributación no debe afectar a la toma de decisiones económicas que afronten los distintos sujetos que actúen en el

mercado, sean productores o particulares. La falta de influencia sobre el proceso decisorio deberá llevar, por tanto, a la eficiente asignación de recursos económicos. Se les debe conferir a los agentes económicos la mayor libertad posible para que, haciendo uso de su racionalidad económica, permitan que la lógica del mercado actúe por sí sola.

No se trata de anular que los impuestos tengan efectos en la economía general, sino de que no altere las decisiones eficientes. (Macarro, 2015, pp. 51-52).

Creemos importante traer a colación lo señalado por Walker Villanueva cuando aborda el principio de neutralidad, citamos:

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 del 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 la circulación de riqueza en el mercado (...)

3. Igualdad de trato impositivo entre el consumo interno e internacional de bienes y servicios. De modo que cualquier impuesto que afecte el consumo de bienes y servicios en el mercado interno se debe replicar para los provenientes del extranjero hacia el mercado interno. A ello obedece que se graven con el impuesto la importación de bienes y la utilización de servicios. (Villanueva, 2014, pp. 20-21).

Si no se crea valor, no existirá manifestación de riqueza objeto de carga tributaria. El Estado, no crea valor en la economía (excepto cuando se trata de empresas estatales), extrae recursos del circuito económico para sus fines. Si la dimensión de la carga tributaria afecta la fuente generadora de riqueza, afectará la capacidad económica de los agentes económicos, esto es, capacidad contributiva para cumplir con la obligación tributaria.

Es preciso considerar que la potestad tributaria debe ejercerse sobre una base de justicia, que legitimará políticamente la acción del Estado para recaudar los ingresos fiscales y la debida asignación al gasto público.

Por otro lado, debemos destacar otro de los aspectos esenciales del sistema tributario, en cuanto neutralidad impositiva, en el sentido que la carga tributaria no debe distorsionar la decisión del consumidor en la adquisición de un bien u otro debido al impuesto aplicado y que la carga tributaria no afecte económicamente a los agentes económicos más de lo que la ley ha establecido ni sea menos que afecte la recaudación y el cumplimiento tributario.

Si consideramos la perspectiva sistémica de un régimen tributario y la manifestación estructurada e interrelacionada de sus elementos; esto implica tener en cuenta que cualquier

medida adoptada sobre un elemento del sistema afectará su eficacia o eficiencia. Ciertamente, la complejidad y dinámica de los diferentes elementos del sistema tributario requiere una mayor atención en las medidas o decisiones políticas que se adopten respecto de: La legislación tributaria (observancia de los principios constitucionales, adecuada definición de sus elementos, etc.), los aspectos relativos de la materia gravada, los criterios en la determinación de los tributos, las obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento, aspectos vinculados al control del cumplimiento tributario entre otros.

2.1.4. Acerca del Impuesto General a las Ventas

El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante Ley IGV), aprobado mediante Decreto Supremo No. 055-99-EF, establece los siguientes aspectos:

-Las operaciones gravadas con este impuesto: La venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos y la importación de bienes (Decreto Supremo No. 055-99-EF, art. 1., 1999).

-Sobre el nacimiento de la obligación tributaria, citamos:

g) En la importación de bienes, en la fecha en que se solicita su despacho a consumo. (Decreto Supremo No. 055-99-EF, art. 4., 1999).

-Se considera contribuyentes a las personas naturales o jurídicas que desarrollan actividad empresarial que efectúen ventas en el país de bienes afectos al impuesto, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, presten en el país servicios afectos, importen bienes afectos, entre otros. (Decreto Supremo No. 055-99-EF, art. 9, 1999).

-El Impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo con lo previsto en los capítulos V, VI y VII del presente Título. En la importación de bienes, el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto (Decreto Supremo No. 055-99-EF, art. 11, 1999).

Al respecto, es preciso señalar dos aspectos sumamente importantes:

-El período tributario: Mensual

-Salvo en las importaciones que la determinación del impuesto es el impuesto bruto, se precisa que el impuesto se determina deduciendo del impuesto bruto de cada período (mes) el crédito fiscal.

Es claro que, por mandato de la Ley, éste impuesto considera como elemento sustancial de su determinación, el crédito fiscal generado en un período tributario.

-El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con

motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados” (Decreto Supremo No. 055-99-EF, art. 18, 1999).

Por otro lado, no todas las adquisiciones de bienes, prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones permiten otorgar el derecho a crédito fiscal sino, en tanto se reúnan los siguientes requisitos:

-Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

-Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo con el procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

-Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Respecto de las situaciones en las cuales el crédito fiscal es mayor al impuesto bruto, debemos remitirnos al artículo 25° de la Ley IGV que señala:

Artículo 25°.- Crédito fiscal mayor al impuesto bruto

Cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del Impuesto Bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del Impuesto. Este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo (Decreto Supremo No. 055-99-EF, art. 25, 1999).

Villanueva (2014), desarrolla las distintas posturas doctrinales sobre la estructura jurídica del IGV, resaltando la que señala el IGV como tributo que grava operaciones, como tributo de carácter periódico, como tributo que grava el consumo y como procedimiento de imposición.

2.1.5. Acerca de las características del IGV:

A fin de plantear la solución a la problemática antes citada, requerimos evaluar desde sus diferentes perspectivas las características normativas de la naturaleza jurídica del IGV:

a) Se trata de un impuesto indirecto y sobre la demanda final:

Es el consumidor final quien debe soportar la carga tributaria. Respecto de este impuesto, las empresas actúan como intermediarios para viabilizar el interés del Estado de recaudar el impuesto.

El legislador ha establecido este esquema para efectos del control y recaudación de este impuesto. Esto es, se incorpora en la operatividad de la obligación tributaria del IGV y se traslada el impuesto al consumidor final.

La manifestación de riqueza que se afecta mediante el impuesto es el consumo; por lo tanto, en ninguna circunstancia se debe afectar la manifestación de riqueza (renta o patrimonio) de las empresas.

Esto es, el efecto neto para las empresas que intervienen en la cadena de suministro respecto del cumplimiento tributario del IGV debe ser única y estrictamente por trasladar al acreedor tributario (Estado) la alícuota correspondiente a la aplicación de la tasa por el valor agregado generado en la operación.

b) Se trata de un impuesto interno:

La legislación señala expresamente que la afectación tributaria por concepto de IGV es al consumo de la mercancía en el mercado interno, además de la observancia del criterio de no exportar impuestos; por ello, se establece regulaciones para el tratamiento del saldo a favor del exportador. Respecto de esta característica, desde el punto de vista de su aplicación y operatividad no se evidencia dificultades o situaciones que expliquen la problemática analizada.

c) El IGV es un impuesto que se determina en la cadena producción y distribución:

A diferencia de otros impuestos, en el cual el contribuyente y sujeto incidido económicamente coinciden en el mismo agente económico como contribuyente y la carga tributaria es soportada en función de la manifestación de riqueza del contribuyente (patrimonio o renta); en el caso del IGV se distingue entre el contribuyente y el sujeto incidido económicamente, toda vez que la norma tributaria ha establecido que su afectación se sitúa a lo largo de la cadena producción-distribución. Es decir, respecto del IGV no sólo debemos tener en cuenta las operaciones de una empresa, sino de todas las empresas involucradas en la cadena producción-distribución.

Por ello, es vital que la regulación sobre el IGV contemple todas las características del mercado y la cadena producción-distribución que genera el valor agregado que sustancia la afectación del IGV.

Como se ha señalado, respecto del IGV las empresas que intervienen en la cadena de suministro son intermediarios para lograr el cumplimiento de la obligación tributaria; por ello y considerando esta situación, las regulaciones deben establecer medidas que eviten cualquier afectación económica a las empresas por su condición de intermediarios en la determinación del IGV.

El IGV para las empresas que intervienen en la cadena de suministro, no significa ni ingresos ni gastos (excepción en el caso de operaciones no gravadas); por lo tanto, no debería afectar sus resultados como renta o patrimonio.

Se trata de un impuesto plurifásico, en tanto grava las diferentes etapas de la cadena de suministro de los bienes y servicios

d) El valor agregado como base imponible:

Dado que el IGV es un impuesto cuya base imponible es el valor agregado que se genera en la cadena producción-distribución, es claro que existen diferencias en la contribución de este impuesto a la recaudación total según el tipo de sector productivo; es así como si estamos ante operaciones del sector primario contribuyen en menor proporción que los sectores secundario o terciario. En nuestro país, a diferencia de otros países, no se ha evidenciado un período de paulatino proceso de maduración de estos sectores y estamos ante

la coexistencia de estos sectores, mostrando que el sector terciario es cada vez más representativo.

Esta situación exige que las regulaciones tributarias sean de un amplio alcance y consideren estas características de manera que la neutralidad que se exige en la aplicación de los tributos se manifieste en todos los sectores.

e) La sensibilidad a la variación de los precios en los diferentes mercados:

Debemos tener en cuenta que el IGV debe gravar el consumo (etapa final de la cadena producción-distribución) y se recauda a lo largo de toda la cadena de valor de una mercancía; siendo así, la carga tributaria del IGV no debe generar distorsiones en el mercado ni afectar económicamente a las empresas que sirven de instrumento para la recaudación al no ser sujetos incididos económicamente del IGV.

Estando a lo señalado, a fin de abordar adecuadamente la problemática expuesta debemos tener en cuenta las características del mercado respecto de la sensibilidad de la demanda u oferta al precio, esto es, la elasticidad precio.

Al respecto, citamos lo señalado por Chávez Gonzáles cuando analiza la incidencia del IGV y del mercado:

La teoría económica explica que, aunque la incidencia del impuesto recae en el consumidor, quien paga todo el impuesto al Estado cada vez que consume un bien o servicio, compradores y vendedores se reparten económicamente la carga del

impuesto, pero cómo se la repartan exactamente, esto dependerá de la elasticidad relativa de la oferta y de la demanda.

Si la demanda es inelástica y la oferta más elástica, el vendedor trasladará la carga fiscal a los consumidores sin que esto signifique una reducción de sus ingresos; es decir, el consumidor asumirá el total de la carga tributaria del IGV (...)

Cuando la demanda es elástica y la oferta es inelástica (...), el impuesto incidirá más sobre el vendedor, ya que, si traslada todo el IGV a los consumidores, estos disminuirían su consumo o no lo consumirán, lo que empeoraría los ingresos del vendedor, por lo que en estas condiciones de mercado el vendedor tendrá que asumir económicamente total o parcialmente el impuesto, lo que significa que baje o mantenga su precio, con lo que sacrificará sus ingresos". (Chávez, 2014, pp. 88-89).

Coincidimos con Chávez González respecto de las diferentes condiciones en los efectos del IGV en el comportamiento del mercado; siendo distinto, si se trata de un mercado donde la demanda es inelástica y oferta elástica respecto de un mercado donde la demanda es elástica y la oferta es inelástica. Por ello, es importante que las regulaciones normativas consideren todos los escenarios de situaciones como el comportamiento del mercado según su sensibilidad al precio.

f) La deducción mediante el crédito fiscal es parte del mecanismo de determinación del IGV:

En nuestro país en la determinación del IGV se aplica el método impuesto contra impuesto y no el método de base contra base; esto, porque se ha privilegiado la facilidad de la recaudación a pesar de que operativamente el método que más se ajusta a la realidad es el método de base contra base.

En el método base contra base, se considera el monto total de ventas netas y el total de compras netas en un período tributario a cuya diferencia se aplica la tasa del impuesto. En tanto que, en el método impuesto contra impuesto, se deduce del total del débito fiscal generado por las ventas, el total del crédito fiscal originado por las compras; esto, tratándose de operaciones gravadas por el IGV.

Si bien, la adopción de un método u otro responde a su facilidad para el control o recaudación para la administración tributaria, reducir las posibilidades de incumplimiento tributario por parte de los agentes económicos o los criterios de política fiscal; debe contemplarse los posibles efectos que la adopción de un determinado método puede ocasionar en los agentes económicos y establecer medidas que impidan dicha afectación.

Al respecto, debemos remitirnos a las operaciones reales de las empresas productoras o comercializadoras. En este caso el esquema típico: Compras-producción-distribución o compras-distribución.

El flujo se inicia con la compra, es decir podemos determinar el momento de la afectación por el IGV (IGV-compras, que deviene en crédito fiscal); sin embargo, no podemos determinar que la mercancía comprada se realizará mediante la venta en el mismo período tributario (IGV-ventas, que deviene en débito fiscal). Si consideramos un

determinado período tributario, todo lo adquirido no necesariamente será vendido; por lo tanto, la diferencia débito fiscal-crédito fiscal no calzará en el mismo período tributario. Si esta ecuación se presentara en todos los casos, se puede garantizar la neutralidad tributaria del IGV para las empresas que participan como intermediarias para la recaudación del impuesto.

La realidad nos indica que las ventas dependen de las condiciones del mercado, que de alguna medida podemos medir mediante el índice de rotación de inventarios. Si consideramos como referencia el período de tributario mensual, se está asumiendo que dicho índice es 12. Es claro, que no podemos uniformizar este índice, por lo que debe reconsiderarse este criterio de manera que se ajuste por lo menos a una mediana o evaluar otros factores a fin de establecer adecuadamente el período tributario.

Entonces, en las operaciones de las empresas estamos ante una realidad: En un determinado período tributario, dado que ésta no corresponde con el índice de rotación de inventarios asumido por la ley, respecto de la mercancía adquirida se tendrá un stock de inventarios que afectará la ecuación $IGV \text{ ventas} - IGV \text{ compras}$.

Mario Alva resume las características del IGV señalando:

Cabe precisar que, en el Perú, el impuesto general a las ventas califica como un impuesto al valor agregado de tipo plurifásico no acumulativo, y se encuentra estructurado bajo el método de base financiera de impuesto (débito fiscal) contra impuesto (crédito fiscal), lo que permite que se reconozca una deducción tipo consumo a los efectos de determinar el valor agregado. (Alva, 2017, p. 20).

¿Qué implica el crédito fiscal?

El crédito fiscal está contemplado en la relación jurídica que la ley ha establecido respecto del IGV.

Dada la relación jurídica tributaria que contempla el crédito, implica el nacimiento del derecho del acreedor a exigir el cumplimiento de la obligación (dar suma de dinero) a su deudor; dadas las características que hemos desarrollado sobre el IGV, estando a la aplicación de la metodología impuesto por impuesto, que da origen al crédito y el débito fiscales.

Mario Alva al resumir el artículo 18 de la LIGV y referirse al crédito fiscal señala:

Solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contrato de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

-Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del IR, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo con el procedimiento que, para tal efecto, establezca el reglamento.

-Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto. (Alva, 2017, p. 206).

III. MÉTODO

3.1. Tipo de investigación

El enfoque de esta investigación es cualitativo y aplicada, considerando información estadística publicada por entidades públicas y privadas.

La presente investigación desde el punto de vista metodológico es deductiva e inductiva, así como analítico y sintético.

Seguimos un criterio exploratorio para identificar el problema, sus alcances, las implicancias y utilidad de la presente investigación; es descriptivo y explicativo.

La presente investigación responde a un diseño de investigación no experimental, de corte transversal y nivel correlacional.

3.2. Población y muestra

Toda vez que se trata de una investigación no experimental y cualitativa, no se realiza un procesamiento de información estadística a nivel de muestra o población de estudio.

3.3. Operacionalización de variables

Variable independiente (X): Régimen de percepción del impuesto general a las ventas en la importación de mercancías

Indicadores:

X1: Aplicación del régimen de percepción IGV en las importaciones de mercancías

Variable dependiente (Y): Principio de neutralidad

Indicadores:

Y1: Capacidad económica financiera de la empresa

Y2: Recaudación tributaria

3.4. Instrumentos

Se realiza la investigación sobre fuente secundaria y documental, estando al análisis doctrinario de la materia analizada, específicamente referida a la estructuración legal de un sistema de pago anticipado del impuesto general a las ventas en la importación de mercancías.

3.5. Procedimientos

Toda vez que se trata de una investigación no experimental y cualitativa, no se realiza un procesamiento de información estadística a nivel de muestra o población de estudio.

3.6. Análisis de datos

A fin de complementar el análisis legal y las situaciones ocasionadas por la aplicación de la percepción del IGV se considera los datos publicados oficialmente en diferentes portales web de la SUNAT, INEI, BCRP y Ministerio de Economía y Finanzas relacionado a los ingresos fiscales, específicamente IGV como la aplicación del régimen de percepción y de las importaciones de diversas empresas.

3.7. Consideraciones éticas

En la presente tesis se actúa en observancia de los valores éticos de honestidad, integridad, respeto, responsabilidad, confidencialidad y objetividad en la búsqueda, procesamiento, análisis de la información y posiciones doctrinarias, así como de la legislación pertinente.

IV.RESULTADOS

4.1. Acerca de la devolución de impuesto:

El IGV en su naturaleza grava un mayor valor (valor agregado en la cadena de suministro), siendo así, genera una condición en la cual el débito debe ser mayor al crédito fiscal en las operaciones intermedias y que en éstas debe operar transparentemente la neutralidad de este impuesto (tanto para la demanda, como para la oferta). Es decir, siendo el IGV un ingreso fiscal y se aplica sobre el valor agregado en la cadena de suministro, debe generar un resultado positivo en la relación débito-crédito fiscal; en caso contrario, estamos ante un problema vinculado con la naturaleza del mecanismo del IGV, de neutralidad que le es consustancial.

Con relación a las devoluciones del IGV, la SUNAT en el Plan de Trabajo para mejorar la recaudación tributaria 2016-2017, al referirse a los planes de acción en el control del IGV señala la necesidad de perfilar el riesgo en el caso de las devoluciones del IGV:

1.1. Plan de control del IGV

El plan de control integral del IGV aborda como problemas principales las brechas de incumplimiento tradicionales con énfasis en la omisión de ventas o ingresos y/o la utilización de créditos fiscales, gastos y saldos a favor indebidos o su sub-declaración, así como la declaración de operaciones no reales (ONR)

Las iniciativas y entregables comprendidos son:

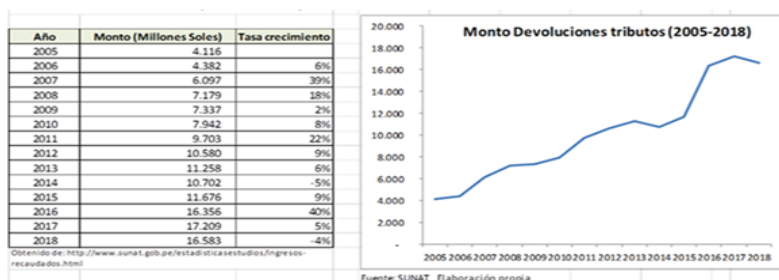
(...)

Perfil de riesgo de devoluciones ajustado para saldo a favor materia de beneficio de exportadores y de devoluciones del IGV por operaciones de compra (percepciones, reintegro de la selva, recuperación anticipada, retenciones). (SUNAT, 2017, pp. 3-5).

Respecto a lo afirmado, pasamos a revisar la información estadística publicada por la SUNAT sobre la recaudación y el monto de las devoluciones de impuestos.

Según el reporte estadístico del portal Sunat respecto del monto de la devolución de tributos en el período 2005-2018 (Tabla 1), se tiene un crecimiento acumulado del 303% y una clara tendencia creciente llegando casos de crecimiento interanual del 40%; pasando de 4.116 millones de soles el año 2005 a 16.583 millones de soles el año 2018, el monto acumulado Enero-Noviembre de 2019 se registra 16.689 millones de soles:

Tabla 1.
Monto devolución tributos



Fuente: SUNAT Elaboración propia.

Si consideramos la proporción del monto de las devoluciones respecto de los ingresos tributarios, podemos apreciar en la Tabla 2 se incrementó del 12% el año 2005 a 16% el año 2018:

Tabla 2.
Proporción monto devoluciones vs ingresos tributarios

Año	devoluciones	ingresos tributarios	%
2005	4.115,86	35.568,15	12%
2006	4.381,66	45.813,39	10%
2007	6.096,91	52.380,99	12%
2008	7.178,99	58.333,18	12%
2009	7.337,13	52.652,54	14%
2010	7.942,34	64.509,41	12%
2011	9.702,70	75.595,83	13%
2012	10.579,99	84.153,44	13%
2013	11.258,29	89.402,74	13%
2014	10.702,39	95.394,66	11%
2015	11.676,49	90.262,42	13%
2016	16.356,36	89.375,35	18%
2017	17.208,85	90.705,56	19%
2018	16.583,18	104.589,53	16%

Fuente: SUNAT
Obtenido: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>

Fuente SUNAT Elaboración propia.

Los datos antes citados nos muestran el problema que estamos destacando desde la perspectiva de la efectividad de la recaudación tributaria.

Es claro que el comportamiento del IGV debe reflejar la misma tendencia que la producción nacional, especialmente si tenemos en cuenta que el IGV corresponde con las operaciones de compraventa en el mercado nacional.

Si revisamos los datos publicados en la Memoria Anual 2017 de la SUNAT apreciamos que no se expresa dicha correlación estadística, lo que demuestra una apreciable brecha de incumplimiento respecto de la recaudación del IGV, (SUNAT, 2017).

4.2. Acerca de la afectación en el mercado:

Respecto de la afectación en el mercado por la aplicación de la percepción del IGV en la importación de mercancías, debemos considerar la naturaleza jurídica y características de este impuesto al respecto citamos a Villegas:

A su vez, el IVA puede ser encuadrado dentro de los impuestos a la circulación, por cuanto en definitiva grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto con la circulación económica de los bienes.

(...)

A su vez, la imputación de estos hechos imposables se efectúa por mes calendario (...) la ley le da el carácter de periódico al reunir todos los hechos imposables e imputarlos a un período que es mensual. En el caso de las importaciones, en cambio el impuesto es instantáneo puesto que cada hecho imponible queda imputado al momento en que se liquida el derecho aduanero de importación. (Villegas, 2003, p. 777).

Desde una perspectiva económica, los impuestos al gravar una actividad económica afectan la eficiencia en el uso de los recursos; esto se puede evidenciar si realizamos una evaluación del comportamiento del mercado cuando se aplica un impuesto y cuando no se afecta el impuesto; los efectos no se evidencian únicamente en un determinado mercado sino puede afectar por ejemplo a los mercados de mercancías sustitutas o complementarias.

Dado que el IGV es un impuesto de circulación o de consumo, a diferencia de impuestos como a la renta que grava la riqueza del contribuyente, debe tenerse en cuenta las características de un mercado, como señala Posner:

Empezaremos nuestra exposición de los impuestos explícitos con un impuesto a las ventas de menudeo (...) Suponemos que la industria de los artículos es competitiva, lo que significa que antes de que se establezca el impuesto, el precio de un artículo era igual a su costo marginal. El efecto del impuesto es desplazar la curva de demanda de

la industria (...) hacia abajo (...). Al precio mayor, la cantidad demandada por los consumidores es menor que la cantidad demandada antes de que se estableciera el impuesto. El precio mayor induce a algunos consumidores a cambiar a otros productos que ahora parecen más baratos (...)

La magnitud del efecto depende, como se sugirió antes, de la elasticidad de precio de la demanda. Si la demanda es muy elástica, un aumento relativamente pequeño del precio, inducido por el impuesto, conducirá a una reducción relativamente grande de la producción. La recaudación generada por el impuesto, que es una función de las ventas, también será menor que en el caso de que el impuesto hubiese gravado a un producto de demanda menos elástica. Por tanto, las metas de minimizar los efectos de sustitución de la tributación y maximizar las recaudaciones fiscales del gobierno aconsejan que se grave en menor medida a industrias o actividades de precio no elástico: el principio de Ramsey. (Posner, 1998, pp. 454-455).

4.3. Acerca de la naturaleza jurídica de la percepción IGV:

Finalmente, desde el punto de vista conceptual, podemos evidenciar una clara diferencia de perspectivas de la SUNAT-Tributos Internos y SUNAT-Aduanas. En el primer caso, se considera la percepción IGV como un mecanismo de recaudación anticipada del IGV; en tanto, que para SUNAT-Aduanas la percepción IGV en las importaciones se considera como un recargo como podemos apreciar en diferentes informes emitidos por la SUNAT (SUNAT, Informe Legal) que citamos:

Así pues, como quiera que las percepciones son pagos anticipados del IGV, se puede afirmar que se trata de créditos por tributos distintos a los pagos en exceso o indebidos. (Informe N.º 034-2013-SUNAT/4B0000).

Tratándose de las retenciones y percepciones del IGV, aun cuando el ingreso al fisco de los montos retenidos o percibidos lo efectúa el agente de retención o percepción designado como tal, dichos montos constituyen pagos por concepto del IGV que en definitiva corresponde a los contribuyentes del tributo (proveedor, cliente o importador, según sea el caso); por ello, la norma establece que éstos últimos puedan deducir tales montos a efecto de la determinación mensual del IGV a su cargo. (Informe No. 054-2008-SUNAT/2B0000).

De lo expuesto precedentemente, se advierte que la percepción del IGV aplicable a las importaciones no constituye un tributo que grava las importaciones, pero sí es una obligación de pago relacionada con el ingreso de las mercancías al país, por lo que constituye un recargo. (Informe No. 230-2013-SUNAT/4B4000).

En consecuencia, todos aquellos conceptos materia de cobranza por parte de la Administración Aduanera que no emanen de la propia Ley General de Aduanas y normas aduaneras conexas de carácter tributario, no forman parte de la deuda tributaria aduanera; recibiendo el tratamiento legal de recargos, tal como lo define el artículo 2º de la Ley General de Aduanas (...) Debe tenerse en cuenta que la mencionada definición de "recargos" no contiene un detalle expreso de los supuestos que engloba, habiendo únicamente consignado ejemplos tales como los derechos antidumping que conforme al artículo 46º del Decreto Supremo No. 006-2003-PCM,

tienen la naturaleza de multa, así como a las percepciones del IGV. (Informe No. 51-2014-SUNAT4B4000).

Uno de los problemas centrales del régimen de percepción IGV es precisamente que a la luz de las diferentes normas legales no se precisa su naturaleza jurídica. De acuerdo con los informes antes citados, SUNAT-Tributos internos considera la percepción IGV no como un tributo sino como un pago, es más como un pago adelantado de IGV.

Si revisamos lo mencionado por los informes de SUNAT-Aduanas, para efectos de establecer la naturaleza jurídica en la obligación tributaria generado en la importación de mercancías, claramente se menciona que no es un tributo y se recurre a un término residual como si fuese un gravamen a la importación de mercancías denominado recargos. En la importación de mercancías se grava con los impuestos como el IGV, que para el importador tiene condición de tributo y por tratarse de una compra se considera crédito fiscal; sin embargo, si para Aduanas la percepción IGV no se considera tributo sino recargo, la consecuencia de esta tipificación jurídica no podría tener condición de crédito fiscal, pues para serlo debe ser el impuesto IGV.

4.4. Acerca de la afectación a la gestión financiera:

Si realizamos una simulación de una importación, con una tasa arancelaria promedio 2.2%, IGV+IPM 18% y la percepción IGV 3.5% podemos simular la siguiente situación para un valor en aduanas de US \$ 100,000 dólares americanos:

Tabla 3.
Presión tributaria en importación

Valor en aduana	US \$100,000	Tasa acumulada
Arancel promedio 2,2%	US \$2,200	2,20%
IGV + IPM 18%	US \$18,396	22,62%
Percepción 3,5%	US \$4,220	
Total tributos	US \$ 24,816	

Elaboración propia

De acuerdo con la Tabla 3, los impuestos internos en la importación representan el 91.1% del total de los tributos.

Esto es, en una importación en el cual se aplica la percepción la tasa del IGV no es 18% sino 22.62%, téngase en cuenta que la percepción tiene una base imponible totalmente diferente al IGV -es más- es mucho mayor, dado que la base imponible del IGV es el valor en aduana y demás impuestos distintos al IGV; en tanto que la base imponible de la percepción del IGV es el valor en aduana más todos los tributos que gravan la importación y, de ser el caso, los derechos antidumping y compensatorios. La situación se agrava si consideramos el caso de las importaciones de mercancías calificadas como sensibles al fraude en el cual se considera un monto fijo según el número de unidades del bien importado,

determinándose la percepción como el monto mayor resultado de comparar entre el criterio del porcentaje y el monto fijo antes citado.

Si consideramos los ajustes de valor realizados por Aduanas el efecto principal no está vinculado a los derechos aduaneros sino al IGV, pues el 91.1% del monto incrementado de los impuestos corresponden a impuestos internos, que la empresa importadora registra como crédito fiscal. Es decir, el efecto del ajuste del valor en aduanas directamente está generando acumulación de crédito fiscal no sólo por la alícuota correspondiente al IGV sino por el monto adicional de la percepción IGV que no olvidemos se aplica sobre el valor en aduana, más los demás impuestos (incluido IGV) e incluso los derechos compensatorios o antidumping.

En la naturaleza jurídica del IGV tenemos la siguiente relación:

Recaudación = débito fiscal – crédito fiscal

El resultado debe ser positivo, de otra manera no sería un ingreso fiscal.

Primero: ¿Qué pasa en esta igualdad si el crédito fiscal se incrementa, sin superar el débito fiscal?

El resultado es positivo, pero menos positivo de la situación inicial.

Segundo: ¿Qué pasa en esta igualdad si el crédito fiscal se incrementa superando el débito fiscal?

El resultado es negativo; esto es, se genera una acumulación del crédito fiscal que en algunos casos se canaliza como devolución. Téngase en cuenta que no opera la compensación automática.

V. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

5.1. Acerca del sustento de la constitucionalidad de la percepción del IGV

Cuando se revisa los antecedentes del régimen de percepción del IGV, encontramos los antecedentes en la Resolución de Superintendencia N° 128-2002/SUNAT, que crea el régimen de percepciones a la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo, publicado el 17.09.2002, en cuyos considerandos hace referencia al Art. 10° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, publicado el 19.08.1999 y al Artículo 10 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999.

La Resolución de Superintendencia No. 128-2002-SUNAT, establece un régimen tributario respecto de la percepción IGV y, como tal, regula: Ámbito de aplicación, sujetos comprendidos (agente comprendido y agente excluido), importe, oportunidad, aplicación, devolución y formalidades documentarias (comprobantes, cuentas, registros, declaración PDT).

Si revisamos el artículo 10 del Código Tributario y artículo 10 de Ley IGV, apreciamos que no sustentan un régimen tributario como la percepción de IGV. Esto porque la designación del sujeto (agente perceptor y agente receptor de impuesto), en términos de lo establecido en el artículo 10 del Código Tributario, se ubica exclusivamente en el momento del pago del impuesto, no tiene ninguna relación con el nacimiento, determinación o

exigibilidad. Es decir, en ninguna circunstancia podemos pretender considerar que el citado artículo 10 del Código Tributario habilita un régimen tributario de percepción o retención.

De acuerdo con lo anterior, es claro que el artículo 10 del Código Tributario y el artículo 10 de la Ley de IGV no sustentan un régimen de percepción del IGV, pues los citados artículos regulan la designación de un agente de retención o percepción cuya función es retener o percibir el monto dinerario para efectos de concretar el pago del tributo.

A éste conclusión también arriba Jorge Bravo cuando indica:

En efecto, lo que excepcionalmente permite el Código Tributario a la Administración tributaria es designar a los agentes de percepción, más no normar el régimen de percepciones ni menos establecer presunciones legales (Bravo, 2005, p. 10).

Siendo así, la Resolución de Superintendencia N° 128-2002/SUNAT que aprueba el Régimen de percepciones del IGV aplicable a la adquisición de combustible y designación de agentes de percepción, violenta el principio de legalidad.

Ahora pasemos a revisar el Ley No. 28053 – Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley de Impuesto General a la Ventas e ISC, publicado el 08 de agosto de 2003, que fue resultado de la acumulación de dos proyectos de ley: Proyecto de Ley 4742/2002/CR – Ley que establece la compensación automática del exceso del IGV retenido contra otras deudas tributarias y el Proyecto de Ley

No. 7216/2002-CR que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley de IGV e ISC

En el Dictamen de la Comisión de Economía del Proyecto de Ley No. 7216/2002-CR, se indica que este proyecto se propone:

- a. Ampliar el Régimen de Percepciones vigente a la venta y/o importación de bienes, a los contratos de construcción y a la prestación de servicios que establezca la SUNAT, principalmente en la etapa en que participan los distribuidores minoristas y los establecimientos de venta al público.
- b. Regular los elementos esenciales de la obligación de soportar la percepción por operaciones futuras para determinados casos, facultando a la SUNAT a establecer su monto según el caso.
- c. Incluir la presunción de que todo sujeto que realiza operaciones con el agente de percepción es un contribuyente del IGV y en consecuencia será materia de percepción.

Como se aprecia en lo citado anteriormente, este Proyecto de Ley no establece un fundamento del régimen de percepción del IGV, sino que asume su vigencia y amplía sus alcances. Además, señala que debe comprender principalmente a los distribuidores minoristas y los establecimientos de venta al público.

En el proyecto de ley se menciona tres aspectos importantes:

-Que se regula un régimen tributario respecto de operaciones futuras

-Que no es la ley la que determina el monto, sino lo faculta a la SUNAT

-Que se asume un criterio de presunción respecto de las operaciones materia de la percepción, en el sentido de que cualquier sujeto que realice operaciones con el agente de percepción es un contribuyente del IGV

Evidentemente criterios como “operaciones futuras”, “presunción de operaciones” o “anticipar el pago”, no hacen más que evidenciar no sólo la deficiencia de la técnica legislativa sino la inobservancia de principios fundamentales que den legitimidad a la norma en cuestión.

Ahora, nos preguntamos ¿cuál fue la discusión, la fundamentación en el Pleno del Congreso o la Comisión Permanente? Según el Diario de Debates, no existió discusión sobre la fundamentación del Dictamen, salvo la propuesta del congresista Cruz Loyola quien solicitó reducir el plazo de devolución de impuestos de 45 a 30 días hábiles para tranquilidad de la ciudadanía.

Corresponde ahora revisar lo señalado por el Tribunal Constitucional sobre el régimen de percepción del IGV. Este Colegiado ha emitido diversas sentencias como STC 6626-2006/PA, 6089-2006/PA, 4251-2007/PA y 1659-2007/PA, 1284-2012-AA.

En la STC 1284-2012-AA en los fundamentos 2, 3 y 5, acerca de la constitucionalidad del régimen de percepciones al IGV ratifica los pronunciamientos precedentes concluyendo infundada la demanda de inconstitucionalidad. En la STC No. 6626-2006-PA/TC, se define la posición del Tribunal Constitucional sustentando la constitucionalidad en el deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria.

Consideramos que lo señalado en ésta STC no tiene la fuerza y contundencia en su fundamentación para sustentar debidamente la constitucionalidad de un régimen tributario, como es el régimen de percepción IGV. Creemos que no se trata de forzar una fundamentación dando apariencia de legitimidad el deber de solidaridad (que no es recogido por nuestra Constitución, no por omisión sino porque el modelo político de Estado no asume expresamente un Estado Social de Derecho que sea contrario a un Estado Liberal), mucho menos que éste deber sea una expresión del deber de contribuir.

Si revisamos la Constitución Política del Perú 1993, expresamente no encontraremos el principio de solidaridad. La doctrina constitucional ha desarrollado su constitucionalización partiendo de establecer diferencias de los modelos de Estado Liberal o Estado Social y Democrático de Derecho, a partir de ahí definir que el principio de solidaridad caracteriza este Estado; además, existen posiciones (como la que recoge el Tribunal Constitucional) que ambos modelos de Estado no son compatibles.

5.2. La posición contradictoria acerca de la naturaleza jurídica de la percepción IGV en la importación de mercancías

El tribunal fiscal discutió la percepción IGV justificando su legalidad según el principio de solidaridad (según el Tribunal Constitucional, considerado implícitamente como principio constitucional en materia tributaria). Sin embargo, dicho colegiado señala que la percepción del IGV no es tributo.

De la revisión al marco normativo, la jurisprudencia y pronunciamientos de la SUNAT, que desarrollamos más adelante, queda claro que la percepción de IGV no es un tributo. Se considera un recargo en la importación de mercancías.

Esto es señalado en el Informe No. 51-2014-SUNAT/4B4000, que citamos:

En consecuencia, todos aquellos conceptos materia de cobranza por parte de la Administración Aduanera que no emanen de la propia Ley General de Aduanas y normas aduaneras conexas de carácter tributario, no forman parte de la deuda tributaria aduanera; recibiendo el tratamiento legal de recargos, tal como lo define el artículo 2° de la Ley General de Aduanas, al precisar que se consideran como tales a:

"Todas las obligaciones de pago diferentes a las que componen la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y la salida de mercancías".

A mayor abundamiento tenemos que el numeral IX del Procedimiento INPCFA-PG.03, cuando define a los recargos precisa lo siguiente:

"Recargos. Son todas las obligaciones de pago diferente a la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y salida de mercancía, tales como: los derechos antidumping y compensatorios, así como la percepción aplicable en el régimen de importación para el consumo de bienes gravados con IGV". (SUNAT, Informes legales varios, 2014).

En el artículo 2 de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo No. 1053 y sus modificatorias, se define: “Recargos. - Todas las obligaciones de pago diferentes a las que componen la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y la salida de mercancías”.

La Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Legislativo No. 1053 y sus modificatorias, en su artículo 148° se refiere a la composición de la deuda tributaria aduanera señala que está constituida por:

- Derechos arancelarios
- Demás tributos
- Multas e intereses, cuando corresponda.

El recargo no forma parte de la deuda tributaria aduanera. El recargo es una obligación de pago.

El Tribunal Constitucional para fundamentar la constitucionalidad de la percepción de IGV, bajo el argumento del principio de solidaridad, señala que no es un tributo, pero lo trata como un tributo. La Administración Aduanera la excluye del ámbito de la obligación tributaria aduanera, le quita sustancia dentro de la obligación tributaria, pero le da forma como elemento de esta obligación, considerándolo obligación de pago.

Cuando se hace referencia al pago, debemos entender de un pago tributario. Siendo así, debemos revisar los diferentes aspectos de la obligación tributaria aduanera que según el Decreto Legislativo No. 1053 – Ley General de Aduanas y sus modificatorias están señaladas en el Título I Sección Sexta, en el artículo 139° y siguiente que resumimos:

-El nacimiento de la obligación tributaria en la importación para el consumo en la fecha de numeración de la declaración;

-La determinación de la deuda tributaria aduanera puede realizarse por la Administración Aduanera o por el contribuyente o responsable

-En la importación para el consumo, la exigibilidad depende de dos criterios: La modalidad de despacho y si aplica la garantía previa.

-Respecto de la extinción de la obligación tributaria, se remite a los supuestos establecidos en el Código Tributario además de otras circunstancias como la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente entre otros.

El Código Tributario en su artículo 27° señala que la obligación tributaria se extingue mediante el: Pago, compensación, condonación, consolidación, Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa u otros que se establezcan por leyes especiales.

De acuerdo con lo anterior, en el ámbito tributario aduanero, el pago (tributario) es una modalidad de extinción de la obligación tributaria; esto es, el presupuesto de hecho se subsume en el supuesto de la norma que da origen al nacimiento de la obligación tributaria. Una vez cumplida esta condición, corresponde la determinación y exigibilidad de la deuda tributaria. A partir de este momento se traslada el cumplimiento tributario al deudor, para lo cual se establecen las formas de la extinción de la obligación. Si el deudor tributario no

acredita cualquiera de las formas de la citada extinción, la obligación se mantiene y como tal existe un monto insoluto que es objeto de cobranza coactiva.

La percepción del IGV en la importación, se considera recargo, no como tributo, pero es una obligación de pago. Como se ha señalado líneas arriba, el pago es una forma de extinción de la obligación tributaria, la pregunta es ¿cuál es la sustancia de esa forma? ¿Es la percepción del IGV en la importación de mercancías únicamente un monto de pago, aplicado según los criterios señalados en la norma legal que la generó?

Esta distorsión es mucho más clara, cuando consideramos las mercancías sensibles al fraude en la cual la liquidación de la percepción de IGV no se determina en términos del valor en aduana (base imponible del IGV), sino respecto de unidades de medida (unidad comercial, kg, etc.) de la mercancía importada.

Lo señalado anteriormente podemos esquematizar en la Figura 2:



Elaboración propia

El asunto central materia de análisis es ¿cuál es la naturaleza jurídica de la percepción IGV en la importación de mercancía?

No tenemos la sustancia (el sustrato que origina la obligación de pago). Tenemos que se manifiesta como pago, antes de la nacionalización y que luego de su nacionalización se manifiesta en el ámbito del tributo IGV: Como crédito fiscal.

Si no existe importación para el consumo, no existe afectación de la percepción IGV (en los casos contemplados por la norma que regula el régimen de percepción de IGV).

Si no existe afectación del IGV en la importación de mercancías, no puede generarse el elemento de deducción del IGV (crédito fiscal).

El IGV es un impuesto que afecta la importación para el consumo. La empresa importadora, que no es consumidor final, asume este impuesto como crédito fiscal en la aplicación de las obligaciones vinculadas al IGV en sus operaciones con posterioridad a la nacionalización de las mercancías. Es el mecanismo repercusión-deducción del impuesto IGV.

Cuando nos preguntamos por la percepción del IGV, no basta con decir que no es tributo (menos tratarlo como tributo, como lo ha hecho el Tribunal Fiscal fundamentado su resolución en el principio de solidaridad; primero lo desnuda como no tributo y luego lo reviste como tributo), sino establecer su naturaleza jurídica (la sustancia no la forma).

Bajo esa figura, dado que no se trataría de tributo y se aplica en la importación para el consumo, se exige el pago de la percepción de IGV bajo la figura del recargo. Entendido como obligación de pago. Bajo un curioso criterio, además, este recargo no se exigible bajo las mismas condiciones que se aplica para el IGV (numeración de la Declaración Aduanera de Mercancías) sino antes del retiro de la mercancía importada.

Creo que el esfuerzo por contener el reconocimiento de la percepción en el marco de la obligación tributaria, para darle una aparente condición de obligación de pago no resultó. Es así como, en el citado informe, se mencionan su naturaleza de obligación tributaria y de tributo.

Por otro lado, ¿qué pasa con el pago realizado bajo el concepto de percepción IGV en la importación? El importador, como parte de la cadena de suministro y no como consumidor final, debe considerar este pago la consideración de crédito fiscal cuando existe acumulación de IGV que no puede ser aplicada en los siguientes tres meses. En este caso, para efectos de la declaración y pago del IGV en caso de acumulación, debe considerar primero los pagos por percepción, retención o detracción de IGV.

En la figura del IGV que finalmente se trata de un esquema repercusión y deducción, resulta que un pago que no tiene la naturaleza de repercusión aparece como parte de la deducción. Esto lo señala el Informe No. 230-2013-SUNAT/4B4000.

Resumiendo, cuando buscamos determinar la naturaleza jurídica de la percepción IGV encontramos serias contradicciones pues:

-No se reconoce como tributo

-Es una forma de obligación de pago

-No se reconoce en la etapa de repercusión del tributo IGV, pero sí en la etapa de la deducción del IGV

-Tratándose de la importación de mercancías sensibles al fraude el criterio de determinación de la percepción no es el valor de las mercancías sino la cantidad importada, la que resulte mayor.

5.3. Afectación a la neutralidad fiscal por efecto de la percepción IGV en la importación de mercancías

Marco Chávez realiza un interesante análisis y resumen dos aspectos del impacto en el mercado del IGV: Primero el efecto del impuesto sobre el comportamiento del comprador y segundo, el diferente comportamiento del efecto económico en función de la elasticidad en la oferta o en la demanda.

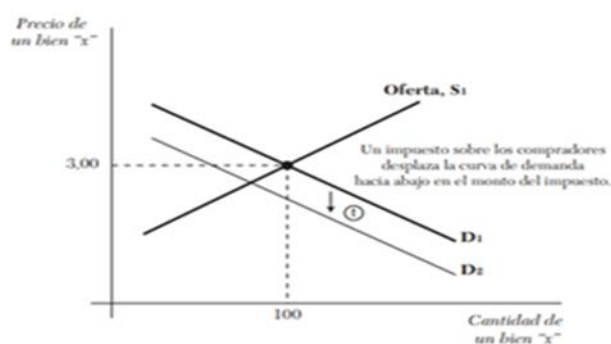
Acerca del primer punto, citamos a Marco Chávez:

En la economía, el agente económico que soportará en última instancia esta carga dependerá de las condiciones específicas del mercado; es decir, obedecerá a las condiciones de la oferta y de la demanda.

Como se muestra en la figura 3, un impuesto sobre los consumidores hace que la curva de demanda se desplace hacia abajo en la proporción de la tasa impositiva “t”; es decir, la demanda disminuya porque los consumidores pagarán un precio más alto. (Chávez, 2014, p. 89).

Figura 3

Impacto del impuesto sobre compradores



¿Qué es lo que tenemos en la figura que nos presenta Marco Chávez? Analicemos lo que sucede en el comportamiento de la demanda y la oferta en el mercado de una mercancía X. Al aplicarse un impuesto al consumo, el precio de venta (el precio al consumidor) es mayor, cuando el precio sube y la curva de oferta se mantiene, no hay otra consecuencia que la curva de demanda se desplace hacia abajo. Pensemos en términos del mercado, ¿Afecta esto al mercado? Veamos el gráfico y encontraremos la respuesta: La introducción de un impuesto, afecta a la cantidad demandada como al precio, si mantenemos la curva de oferta (esto es el costo marginal). Bajo la misma curva de oferta, el nuevo punto de equilibrio estará en una menor cantidad y un menor precio. Es decir, se afecta el mercado, se retrae. Para mantener el mismo precio (ahora ya incluido el impuesto), no hay otra forma que reducir la cantidad ofertada (esto en el supuesto de que la curva de oferta se desplace hacia arriba).

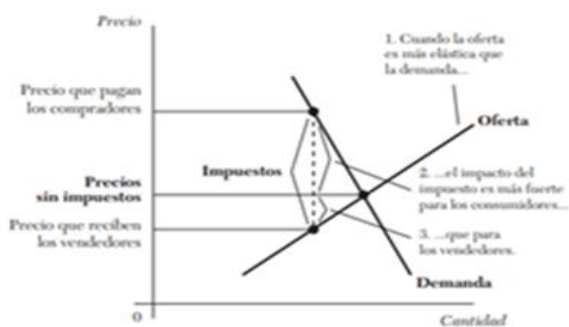
Vemos la otra situación: Que la curva de oferta se desplace hacia abajo, el nuevo punto de equilibrio sólo se da: Reduciendo el precio e incrementando la cantidad. Lo descrito anteriormente es negativo en términos de la economía que resumimos en las condiciones de equilibrio de ese mercado, esto porque implica una reducción de cantidad-mantener el precio, incremento de la cantidad-reducción de precio, al reducirse la cantidad demandada o el precio, finalmente se afecta la capacidad de recaudación fiscal. Este es el efecto, que en términos de análisis económico implica la introducción de un elemento de política fiscal en el mercado. Quizá dejemos un tanto de lado, la discusión jurídica (tributo, no tributo, recargo, obligación de pago, pago anticipado, crédito fiscal, no crédito fiscal, acumulación y pago en exceso) y pensemos desde el punto de vista del análisis económico y, en este caso no hablemos del IGV que es una tasa aplicable a todo consumo salvo exoneraciones e inafectaciones, y ubiquemos la t , de la figura 3 arriba descrita y lo tomemos como la percepción IGV, ¿es posible? Claro que es posible, pues estamos en un nivel de análisis económico de un pago que se realice en el marco de la fiscalidad.

Marco Chávez, realiza el análisis considerando la elasticidad precio de la demanda y oferta, citamos:

Si la demanda es inelástica y la oferta más elástica, el vendedor trasladará la carga fiscal a los consumidores sin que esto signifique una reducción de sus ingresos; es decir, el consumidor asumirá el total de la carga tributaria del IGV como se muestra en la figura 4. (Chávez, 2014, p. 90).

Figura 4

Oferta elástica, demanda inelástica



La primera consideración que abordamos fue el efecto de un impuesto (monto pagado al fiscal, en términos económicos) en el mercado. Ahora, sabemos bien que la respuesta de un determinado es distinta como consecuencia de una variación del precio sobre la demanda o la oferta. Nos referimos a la elasticidad.

La primera conclusión que nos brinda Marco Chávez es que no es lo mismo una respuesta del mercado cuando estamos ante una demanda u oferta, elástica o inelástica.

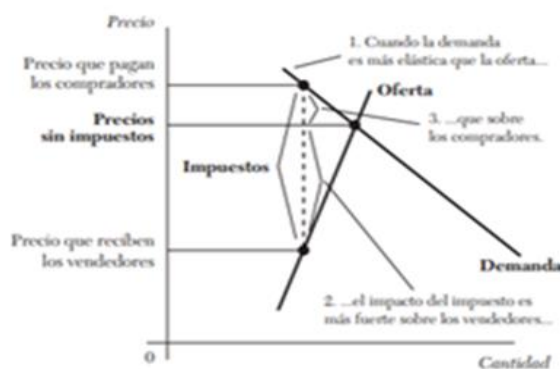
En un mercado donde la demanda es inelástica y la oferta más elástica; se tiene que, ante la variación del precio, la respuesta de la oferta es más sensible que la demanda. ¿Qué pasa en este escenario? El impacto es mayor sobre los consumidores que sobre los vendedores. Esto implicará necesariamente una retracción de la cantidad demandada.

El siguiente análisis que realiza Marco Chávez, se refiere a un mercado de demanda elástica y oferta inelástica, que citamos:

Cuando la demanda es elástica y la oferta es inelástica –como se muestra en el gráfico 3–, el impuesto incidirá más sobre el vendedor, ya que, si traslada todo el IGV a los consumidores, estos disminuirían su consumo o no lo consumirán, lo que empeoraría los ingresos del vendedor, por lo que en estas condiciones de mercado el vendedor tendrá que asumir económicamente total o parcialmente el impuesto, lo que significa que baje o mantenga su precio, con lo que sacrificará sus ingresos. (Chávez, 2014, p. 92).

Figura 5

Oferta inelástica, demanda elástica



En un mercado de demanda elástica y oferta inelástica, en términos económicos no podemos garantizar la neutralidad del IGV, porque resulta que el vendedor es afectado económicamente.

Estando al análisis de Marco Chávez, podemos concluir: 1) Que la introducción de un elemento de pago fiscal sobre el mercado desplaza la curva de la demanda y afecta las condiciones de equilibrio del mercado, 2) La neutralidad del IGV debe observarse teniendo en cuenta la elasticidad de la demanda u oferta.

Se ha revisado la información de las importaciones de la empresa con RUC 20601451272, en cuanto a sus importaciones del año 2019 y que se detallan en el Anexo B.

¿Qué es lo que se tiene de acuerdo con la citada información?

-El año 2019, la citada empresa realizó importaciones de mercancías mediante 9 Declaraciones Aduaneras de Mercancías, por un valor CIF US \$ 735.746 dólares americanos.

-Si no se aplica el beneficio arancelario al amparo de un Tratado de Libre Comercio, el monto total liquidado y cancelado al momento de la numeración de las DAM, totalizó US \$ 70.295 dólares americanos. En este caso adicionalmente, la Administración Aduanera realizó un ajuste de valor por un total en el año 2019 de US \$ 73,051 dólares americanos.

Tanto respecto de la liquidación de tributos al momento de numerar la DAM como por efecto del ajuste de valor, se genera la percepción del IGV ¿Cuál es el monto total de percepción IGV? Dicho monto asciende de US 101,384 dólares americanos.

Si revisamos la información sin considerar la aplicación de beneficio arancelario al amparo de un Tratado de Libre Comercio, el monto total liquidado y cancelado al momento de la numeración de las DAM, totalizó US \$ 70.295 dólares americanos. En este caso, se considera el ajuste de valor por un total en el año 2019 de US \$ 67,340 dólares americanos.

Tanto respecto de la liquidación de tributos al momento de numerar la DAM como por efecto del ajuste de valor, se genera la percepción del IGV ¿Cuál es el monto total de percepción IGV? Dicho monto asciende de US 98,429 dólares americanos.

Toda vez que el IGV es un tributo de liquidación mensual, como consecuencia de la importación se genera crédito fiscal. En este caso, tenemos el tributo IGV+IPM propiamente como crédito fiscal, más la percepción IGV en la importación de las mercancías, que la empresa de aplicar al determinar el monto del IGV mensual. Se ha identificado los casos de las DAM en forma mensual, es así que observamos que en los meses Julio y Octubre 2019 se numeraron 3 y 2 DAM respectivamente, cuyo monto de crédito fiscal debe sumarse.

A modo de resumen tenemos:

-Si el importador se acoge a los beneficios de un Tratado de Libre Comercio, se observa que el citado porcentaje es mayor (46% promedio anual), si no se hubiera acogido a dichos beneficios (44% promedio anual)

Tabla 4.
Porcentaje incremento por crédito fiscal

DAM	FECHA DE NUMERACIÓN	% INCREMENTO CRÉDITO FISCAL POR PERCEPCIÓN	
		SIN APLICACIÓN TLC	CON APLICACIÓN TLC
118-19-175168	02/05/2019	41%	43%
118-19-220484	03/06/2019	52%	55%
118-19-264104	01/07/2019	53%	55%
118-19-275140	08/07/2019		
118-19-297789	22/07/2019		
118-19-406472	26/09/2019	40%	42%
118-19-434010	15/10/2019	43%	44%
118-19-459419	30/10/2019		
118-19-467853	06/11/2019	32%	33%
TOTAL		44%	46%

Fuente: SUNAT Elaboración propia

-El citado incremento no es uniforme, pues varía entre el 32% a 55%.

Si consideramos el promedio anual con aplicación a los beneficios de un Tratado de Libre Comercio del 46%, el efecto final sobre el porcentaje equivalente como crédito fiscal es 8.28%, es decir, la tasa respecto del IGV (en términos de crédito fiscal en la importación de mercancías correspondiente a este importador) es 26.28% y no 18%.

Analicemos lo obtenido. A fin de determinar el efecto de lo antes citado en la determinación del IGV mensual que está obligado a declarar y pagar el importador.

Consideremos como supuestos:

-Los demás elementos de costo se mantienen constantes.

-El importador comercializa directamente lo importado, por lo tanto, se tiene que en la venta aplica el 18% por la venta al consumidor de la mercancía.

Estando a lo señalado, tendremos la siguiente situación para efectos de determinar el IGV a pagar el siguiente mes a la numeración de la DAM:

Tabla 5.
Estimación crédito fiscal

	COMPRA (IMPORTACIÓN)	VENTA
	a	1,2628ab
IGV	0,2628a	1,2628(0,18)ab=0,227304ab
TOTAL	1,2628a	1,2628(1,18)ab=1,490104ab

Elaboración propia

Donde: a= valor en aduana (incluido el ajuste de valor)

b=incremento al monto total del costo de importación

¿Cuál es la situación que se espera? Que el débito fiscal sea mayor al crédito fiscal, pues de lo contrario se genera monto IGV para efectos de la devolución (recordemos que solo en los casos establecidos por la legislación se arrastra este crédito y posteriormente se solicita la devolución).

Para que se cumpla la anterior condición debemos tener que:

$$0.227304 \text{ ab } \geq 0,2628 \text{ a}$$

Al desarrollar la citada ecuación, podemos determinar que el valor de % de ganancia o incremento en el precio respecto del costo debe ser mayor en 15.61%.

¿Qué pasa si es menor a dicho porcentaje? Se generará un exceso de crédito fiscal.

Por otro lado, debemos considerar no sólo este efecto de la percepción del IGV, sino los otros aspectos en el mecanismo del IGV: Base financiera y tributo contra tributo.

Lo anterior nos evidencia diversos problemas respecto de la posición financiera de la empresa:

-Se afecta la liquidez de la empresa pues por efecto de la percepción IGV, se tiene un incremento promedio del 46% del monto que corresponde aplicar al IGV en la importación de mercancías.

-Los costos financieros por efecto del incremento de pago por percepción en la importación de mercancías.

-Los costos financieros por la no aplicación o no devolución del exceso del crédito fiscal y que se acumula o se arrastra sin aplicación en el tiempo.

-Se afecta la neutralidad en el mecanismo repercusión-deducción IGV, dado que se condiciona un porcentaje mínimo de incremento de valor en la operación de venta; si no se supera ese porcentaje mínimo se genera acumulación de crédito fiscal IGV.

Con relación a la necesaria observancia del principio de neutralidad en el caso del IGV, citamos lo señalado por Luque Bustamante:

En el caso particular del Impuesto General a las Ventas (IGV), tenemos 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

(...) No es aceptable que el legislador ceda ante la facilitación administrativa y, al regular el IGV, olvide su natural vocación de recaudación con neutralidad” (Luque, 2004, p. 2).

Con relación a lo planteado, coincidimos lo señalado por Walker Villanueva respecto de la inobservancia del mecanismo completo del funcionamiento del IGV y que finalmente en el caso de la percepción se afecta el precio, cuando señala:

“Estos implican –no en pocos casos- la recaudación de impuestos a “ciegas”, puesto que no toman en cuenta la cuantía del impuesto que el contribuyente está obligado a pagar, por ejemplo, no se toman en cuenta los saldos a favor o créditos tributarios que dispone el contribuyente, a fin de determinar si existe o no un tributo a pagar. Esto conlleva a exigir el pago de impuestos a quien no es deudor, sino acreedor del Estado. Y lo que es más absurdo, una vez recaudado, solo se permite su recuperación contra el IGV (en el caso de las retenciones o percepciones).

(...)

Aparentemente, ambas instituciones tienen igual naturaleza, existiendo diferencias formales en su aplicación, sin embargo, observamos una diferencia sustantiva entre una y otra obligación en el ámbito del IGV.

Mientras que en la retención el precio fijado en el contrato no se altera por la retención, en la percepción, a la prestación pactada por las partes debe añadirse el porcentaje de percepción previsto en la ley.

De modo que la consideración de la percepción como obligación legal sustantiva distinta al tributo tiene mayor consistencia, pues incrementa el monto del precio cobrado en la transacción de venta. (Villanueva, 2014, p. 635).

5.4. Afectación a la recaudación, altos niveles de incumplimiento tributario del IGV y acumulación del crédito fiscal

Conforme se ha revisado líneas arriba cuando se analizó la justificación a nivel del Congreso de la República para implementar el régimen de percepción IGV e, incluso, cuando el Tribunal Constitucional basando su posición en el principio de solidaridad señalaban que éste era uno de los instrumentos para lugar reducir el nivel de incumplimiento del IGV.

La primera interrogante es: Desde su implementación por la SUNAT el año 2002 a la fecha ¿la aplicación del régimen de percepción de IGV la logrado reducir la brecha de incumplimiento tributario IGV? ¿Se ha evaluado su impacto? ¿En qué medida el régimen de percepción IGV ha logrado reducir dicha brecha?

Los impuestos existen como obligación y existen para ser pagados. Los impuestos se recaudan. La historia nos habla de los recaudadores de impuestos. Los impuestos, como fenómenos económicos, extraen el valor generado por los agentes económicos constituyéndose principal fuente de ingreso fiscal que a su vez debe retornar a la economía como manifestación del gasto fiscal.

La SUNAT en el Informe “Incumplimiento en el impuesto general a las ventas 2008”, no hace ninguna mención sobre el impacto del régimen de percepción IGV para reducir el

nivel de incumplimiento IGV; más bien señala que tanto el régimen de retención y percepción ha sido considerado como IGV pagado, señalando claramente la eventualidad de la posible solicitud de devolución, citamos:

21. En el caso de las medidas administrativas de ampliación de la base tributaria (régimen de retenciones y percepciones), los importes recaudados por cuenta de terceros han sido considerados como parte del IGV pagado aun cuando no hubieran sido efectivamente aplicados al pago de impuestos y eventualmente pudieran ser sujetos de devolución, en cuyo caso dicho importe será restado de la recaudación del periodo en el que tenga efecto la devolución. (SUNAT, 2008, p. 19).

En otro documento emitido por la SUNAT: Plan de Trabajo para mejorar la recaudación 2016-2017, al referirse al control del IGV se reconoce como riesgo las devoluciones por percepciones. Esta es una evidencia clara de la confirmación de una acumulación de crédito fiscal que presiona la devolución IGV y se manifiesta según la data que estuvimos analizando. Citamos lo señalado en el citado documento:

Las iniciativas y entregables comprendidos son:

(...)

-Perfil de riesgo de devoluciones ajustado para saldo a favor materia de beneficios de exportaciones y de devoluciones del IGV por operaciones de compra (percepciones, reintegro de la selva, recuperación anticipada, retenciones). (SUNAT, 2017, p. 3).

¿Qué es lo que tenemos en el caso del IGV? Un alto nivel de devolución. Es un impuesto que se recauda y es un impuesto que se devuelve. Siendo así, es evidente que algo

anda mal y no estamos en el camino correcto. Hemos revisado los casos específicos de diferentes empresas importadoras cuyo porcentaje de IGV aplicado en sus operaciones de importación superan largamente el promedio que corresponde cuando se aplica el IGV, respecto de las operaciones en los cuales no se aplica la percepción. Es muchísima mayor dicha proporción en los casos de mercancías sensibles al fraude. La acumulación de crédito fiscal es la situación común en estos casos.

Veamos la tabla 6:

Tabla 6.
Ingresos tributarios por importación

Impuestos a importación	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Derechos arancelarios	26.9%	21.5%	14.8%	10.3%	10.2%	9.3%	6.5%	6.9%	7.2%	7.2%	7.2%	6.8%	5.4%	4.9%	4.7%
Impuesto General a las Ventas	66.0%	71.9%	78.5%	85.3%	83.7%	84.0%	87.2%	87.6%	86.1%	86.5%	86.2%	85.3%	84.4%	84.4%	83.9%
Impuesto Selectivo al Consumo	6.3%	6.2%	6.2%	3.9%	3.3%	6.0%	3.3%	3.0%	6.2%	5.5%	5.9%	7.8%	9.7%	10.1%	10.6%
Otros I ¹	0.7%	0.3%	0.5%	0.4%	0.7%	0.3%	1.0%	0.6%	0.6%	0.8%	0.7%	0.6%	0.3%	0.6%	0.7%

1 Incluye otros ingresos tributarios aduaneros tales como intereses por retención de valores aduaneros y otros conceptos aduaneros.



Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT). Datos actualizados a la fecha de publicación.

Fuente SUNAT Elaboración propia

Si revisamos la citada data, podemos apreciar claramente una tendencia decreciente de la participación de los derechos arancelarios en el monto recaudado de tributos en la importación, pasando de 26.9% a 4.7%. Qué es lo que pasa respecto del IGV: Que al año 2019, S/ 9 de cada S/ 10 recaudado corresponde al IGV. A esto debemos sumar los efectos del ajuste de valor y la percepción del IGV.

Veamos el comportamiento de las devoluciones por percepción IGV:

Tabla 7.
Monto devolución por percepción IGV

	2.005	2.006	2.007	2.008	2.009	2.010	2.011	2.012
Devolución percepción igv	68.925.705	104.910.335	115.072.788	192.816.622	271.415.188	248.663.664	328.012.786	407.889.676

	2.013	2.014	2.015	2.016	2.017	2.018	2.019
Devolución percepción igv	402.960.364	338.344.581	387.926.031	465.883.403	314.466.603	396.801.617	377.011.589



Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) / Banco de la Nación.
Elaboración: Propia

De acuerdo con la Tabla 7, entre el año 2005 y 2019 se ha quintuplicado el monto de las devoluciones por percepción IGV (447%); esto, sin contar con el crédito fiscal acumulado que las empresas arrastran y no la pueden aplicar. La tendencia muestra no solo un crecimiento exponencial en el período analizado.

Pasemos a revisar el siguiente cuadro:

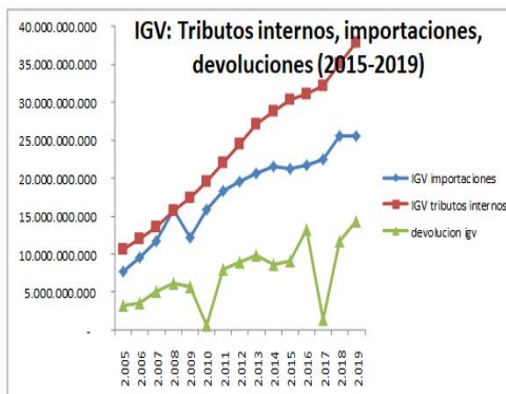
Tabla 8.
Monto IGV y devoluciones

	2.005	2.006	2.007	2.008	2.009	2.010	2.011	2.012
IGV importaciones	7.725.295.243	9.535.444.735	11.672.546.170	15.034.029.885	12.197.769.420	15.907.791.929	18.395.081.749	19.493.066.494
IGV tributos internos	10.508.661.984	11.930.671.220	13.505.776.144	15.791.939.293	17.301.912.038	19.628.604.232	22.020.362.024	24.543.143.084
devolucion igv	3.132.666.925	3.366.259.029	5.107.040.090	6.170.497.156	5.602.935.494	5.441.240.536	7.960.934.128	8.964.481.197

	2.013	2.014	2.015	2.016	2.017	2.018	2.019
IGV importaciones	10.655.068.793	21.439.811.336	21.290.460.159	21.652.336.074	22.526.902.591	25.541.126.217	25.612.561.657
IGV tributos internos	27.149.251.512	28.793.687.516	30.490.606.658	31.040.169.667	32.114.294.370	35.134.460.597	37.891.702.049
devolucion igv	9.696.993.093	8.570.593.493	9.055.903.266	13.230.798.794	1.305.636.060	11.628.192.939	14.236.073.009

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) / Banco de la Nación

Elaboración: Prope



De acuerdo con la Tabla 8, podemos observar que el monto de las devoluciones IGV, fluctúa entre el 37% y 60% del monto de la recaudación anual de IGV por importaciones.

¿Cuánto representa la recaudación IGV importaciones de la recaudación total de IGV?

Varía entre el 41% al 50%

Estando a los datos antes citados, el monto de las devoluciones IGV representa entre el 17% a 25% del total de la recaudación IGV.

Ahora, pasemos a revisar la Tabla 9, ¿Qué proporción del monto de las devoluciones IGV representa sobre el total de devoluciones de tributos internos?

Tabla 9:
Porcentaje participación devolución IGV

	2.005	2.006	2.007	2.008	2.009	2.010	2.011	2.012
devolucion igv	31933	35566	5107	6173	5683	6442	7959	8954
devolucion tributos internos	35908	3852	5458	6458	6298	6918	8885	9735
% devolución igv total	83%	93%	94%	95%	90%	93%	90%	92%

	2.013	2.014	2.015	2.016	2.017	2.018	2.019
devolucion igv	9867	8573	9056	13231	13605	11628	14307
devolucion tributos internos	10395	9611	10773	15536	16268	15238	17131
% devolución igv total	93%	89%	84%	85%	84%	76%	84%

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) / Banco de la Nación.

Elaboración: Proje

Las devoluciones IGV representan entre el 90% y 95% del total de las devoluciones de tributos internos.

Es evidente que debemos revisar el régimen tributario del IGV. Como señalamos, los impuestos se han creado para cobrarse no para devolverse.

Ahora revisemos el monto de las devoluciones de tributos internos según actividad económica, como podemos apreciar en la Tabla 10 se tiene que:

-El 91% de las devoluciones de tributos internos (dijimos que el 90% corresponde a IGV), corresponden a Minería e hidrocarburos, manufactura, comercio y otros servicios.

-Si revisamos a nivel de desagregado, podemos apreciar que destacan manufactura de industria no primaria (entre ellos textiles, calzado, cuero, productos metálicos) y comercio al por mayor.

Tabla 10.
Devolución tributos por sectores

DEVOLUCIÓN TRIBUTOS INTERNOS POR FECHA DE EMISIÓN, SEGÚN ACTIVIDAD ECONÓMICA, 2005 - 2020 (Millones de soles)															
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Total	3,598.4	3,852.2	5,457.9	6,458.3	6,297.8	6,918.3	8,885.4	9,735.3	10,395.7	9,611.4	10,773.4	15,536.5	16,267.5	15,237.8	17,131.0
Agropecuario	154.4	160.9	175.4	209.4	224.8	239.0	225.0	219.4	273.5	362.0	409.0	553.7	682.2	628.8	826.7
Pesca	204.4	208.9	177.3	203.6	235.7	236.4	231.3	195.1	206.3	270.2	265.6	148.1	227.0	235.9	299.2
Minería e Hidrocarburos	641.8	516.7	793.0	1,238.3	1,711.3	1,340.5	1,866.6	2,496.1	3,388.8	3,096.7	2,939.0	6,402.6	6,497.4	4,241.4	5,022.1
Manufactura (sub total)	1,496.8	1,841.9	2,122.8	2,264.5	1,672.7	1,730.4	2,460.7	2,023.8	2,289.2	2,169.9	2,194.4	2,509.7	3,405.6	3,954.2	4,221.9
Procesadores de Recursos Primarios	403.0	402.9	447.8	649.1	569.0	520.2	943.3	572.1	453.3	533.8	452.4	601.2	1,034.8	1,402.4	1,663.5
Industria no Primaria	1,093.8	1,439.1	1,674.9	1,615.4	1,104.7	1,210.2	1,517.3	1,451.7	1,836.0	1,636.2	1,742.0	1,908.5	2,370.7	2,551.8	2,558.3
Alimentos, Bebidas y Tabaco	114.1	152.0	146.8	210.3	172.2	222.8	219.4	233.8	379.3	333.1	423.4	456.6	654.7	665.9	823.9
Textil, Cuero y Calzado	381.3	361.6	421.7	372.9	384.8	385.3	378.4	374.0	409.3	307.0	312.3	317.8	315.9	311.5	350.9
Industrias Diversas	45.0	47.4	53.0	58.2	45.8	45.3	59.4	60.7	59.2	48.6	38.8	71.9	62.8	46.2	52.0
Industria de Papel e Imprenta	19.5	15.2	36.9	32.4	40.4	30.2	49.7	49.7	61.4	46.5	53.4	54.9	96.9	140.9	85.5
Productos Químicos, Caucho y Plásticos	64.0	85.2	113.4	165.1	97.8	167.4	248.3	206.9	275.2	271.5	209.1	199.3	205.3	251.3	297.4
Minerales no Metálicos	15.8	19.4	29.7	17.9	13.5	10.4	36.1	28.9	25.7	34.9	50.0	87.1	92.8	72.8	111.1
Productos Metálicos, Maquinaria y Ecu	436.6	761.7	862.9	748.6	341.3	337.4	496.7	481.7	609.0	582.3	643.2	710.2	909.7	988.4	970.4
Industrias del Hierro y Acero	17.4	16.6	10.6	9.7	8.9	11.3	27.3	16.0	16.8	12.3	11.7	11.0	32.5	64.9	67.2
Otros Servicios	476.4	401.2	533.8	512.6	660.8	1,019.7	2,013.9	2,500.8	2,147.9	2,140.8	2,379.0	2,575.8	1,695.1	2,000.8	2,254.8
Construcción	23.3	35.0	40.6	119.9	76.3	87.7	82.1	63.2	65.9	49.5	199.0	281.4	311.6	397.8	365.6
Comercio (sub total)	601.3	687.6	1,615.0	1,913.0	1,716.1	2,264.5	2,005.7	2,236.9	2,024.2	1,522.2	2,427.4	3,065.4	3,448.7	3,779.1	4,180.9
Comercio Automotriz	27.9	23.5	35.3	37.7	86.4	76.6	63.9	74.3	140.8	66.4	79.7	115.9	81.9	98.0	121.5
Comercio al por Mayor	508.1	566.1	1,480.8	1,752.7	1,516.3	2,087.3	1,825.4	2,020.1	1,759.5	1,281.6	2,162.8	2,746.8	3,147.2	3,489.0	3,820.3
Comercio al por menor	65.3	96.0	98.9	122.6	114.4	100.7	111.4	142.5	123.9	174.2	184.9	202.9	219.6	222.1	239.1
fuente: SUNAT															

Elaboración propia

Si revisamos el Anexo del Decreto Supremo No. 034-2018-EF en el cual figuran las partidas arancelarias a las cuales se aplican el criterio de percepción IGV como mercancías sensibles al fraude se aprecia que corresponden en su gran mayoría al sector textil y confecciones (partidas arancelarias considerados en los capítulos 52, 54, 55, 58, 59, 60, 61, 62).

5.5. En la importación la SUNAT es el agente receptor, no se cumple los criterios sustantivos que justifican la aplicación del régimen de percepción

Walker Villanueva resume el mecanismo de la percepción del IGV, cuando señala:

Un efecto de estos mecanismos es que se ha convertido a las empresas en “recaudadores tributarios”.

(...) En las percepciones se confía en el vendedor, quien recauda el IGV de las ventas de sus clientes, es decir, el vendedor les cobra a sus clientes el IGV de futuras ventas que estos realizarán en el mercado”

Las obligaciones de percepción implican la generación de tres relaciones jurídicas diferentes.

-La relación jurídica entre el agente de percepción y el contribuyente. Se materializa en el cobro de un monto adicional, en el marco de una relación jurídica de carácter contractual que viene a ser una relación de compraventa de bienes muebles.

-La relación jurídica entre el Estado y el contribuyente que soporta la percepción del impuesto. El contribuyente tiene derecho aplicar el monto de la percepción sufrida como crédito contra el IGV que, en definitiva, esté obligado a pagar o en su defecto a solicitar la devolución de la percepción practicada en exceso.

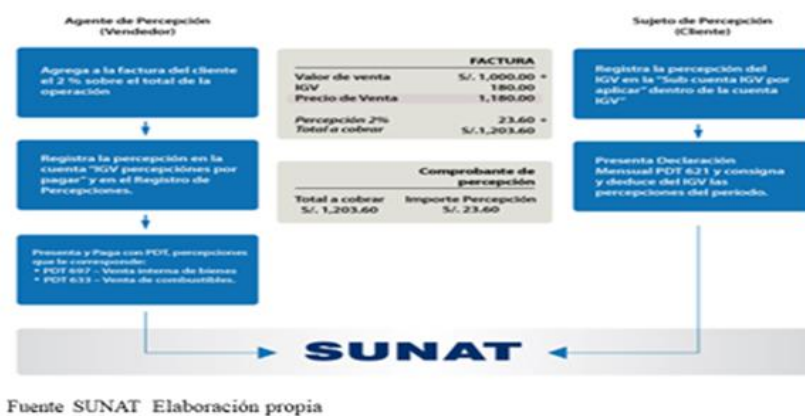
-La relación jurídica entre el agente de percepción y el Estado, en la que el agente de percepción es el único responsable frente al Fisco cuando efectúa la percepción y es responsable solidario cuando no se cumple con la percepción correspondiente.”(Villanueva, 2014, p. 638).

En el portal de la SUNAT, se orienta acerca del funcionamiento del régimen de percepciones del IGV en el caso de venta interna e importaciones, de acuerdo con lo siguiente:

02. Funcionamiento -Régimen de Percepciones

A continuación, se detalla de forma gráfica (Figura 3) el funcionamiento del sistema en una venta interna:

Figura 3.
Percepción IGV venta interna



01. Régimen de Percepciones - Importaciones

Este régimen es aplicable a las operaciones de importación definitiva de bienes gravada con el IGV. El agente de percepción es la SUNAT.

Operaciones Excluidas

No se aplicará la percepción a que se refiere el presente título a la importación definitiva:

- Derivada de regímenes de importación temporal para reexportación en el mismo estado o de admisión temporal para perfeccionamiento activo.
- De muestras sin valor comercial y obsequios cuyo valor FOB no exceda los mil dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 1000,00) a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 78 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, de bienes considerados envíos postales según el artículo 1 del Decreto Supremo N° 067-2006-EF o ingresados al amparo del Reglamento de Equipaje y Menaje de Casa, así como de bienes sujetos al tráfico fronterizo a que se refiere el inciso a) del artículo 83 de la Ley General de Aduanas.
- Realizada por quienes sean designados como agentes de retención del IGV.
- Efectuada por el Sector Público Nacional a que se refiere el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- De los bienes comprendidos en las subpartidas nacionales del Apéndice 2 de la Ley N° 29173.
- De mercancías consideradas envíos de socorro, de acuerdo con el artículo 67 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.
- Realizada al amparo de la Ley N° 27037 - Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.
- Efectuada por los Organismos Internacionales acreditados ante la SUNAT mediante la Constancia emitida por el Ministerio de Relaciones Exteriores.
- De bienes considerados como envíos de entrega rápida según el Decreto Supremo 011-2009-EF, o equivalentes, siempre que su valor no exceda de los dos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 2 000,00).

Importe de la Percepción

El monto de la percepción será determinado aplicando el porcentaje que corresponda sobre el importe de la operación, que es el valor en Aduanas más todos los tributos que gravan la importación y, de ser el caso, los derechos antidumping y compensatorios. Se aplicarán los siguientes porcentajes:

a) 10%: Cuando el importador se encuentre, a la fecha en que se efectúe la numeración de la DAM (Declaración Aduanera de Mercancías) o DSI (Declaración Simplificada de Importación), en alguno de los siguientes supuestos:

- Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
- La SUNAT le hubiera comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC y dicha condición figure en los registros de la Administración Tributaria.
- Hubiera suspendido temporalmente sus actividades y dicha condición figure en los registros de la Administración Tributaria.
- No cuente con número de RUC o teniéndolo no lo consigne en la DAM o DSI.
- Realice por primera vez una operación y/o régimen aduanero.
- Estando inscrito en el RUC no se encuentre afecto al IGV.

b) 5%: Cuando el importador nacionalice bienes usados.

c) 3.5%: Cuando el importador no se encuentre en ninguno de los supuestos indicados en los incisos a) y b)

Podrán aplicarse porcentajes diferenciados cuando el importador nacionalice bienes usados o cuando no nacionalice estos bienes ni se encuentre en los supuestos señalados en el literal a) del párrafo anterior.

Importación de mercancías sensibles al fraude

Tratándose de la importación de bienes considerados como mercancías sensibles al fraude por concepto de valoración, el monto de la percepción del IGV se determinará considerando el mayor monto que resulte de comparar el resultado obtenido de:

1. Aplicar el porcentaje establecido en los párrafos anteriores según corresponda, sobre el importe de la operación.
2. Multiplicar un monto fijo, el cual deberá estar expresado en moneda nacional, por el número de unidades del bien importado, según sea la unidad de medida, consignado en la DAM (Declaración Aduanera de Mercancías).

Tanto la relación de subpartidas nacionales donde se encuentran las mercancías sensibles al fraude como los montos fijos correspondientes a efectos de determinar el monto de la percepción se encuentran detallados en el Anexo del Decreto Supremo N° 034-2018-EF.

Recuerde que:

El importe de la operación está constituido por el valor en Aduanas más todos los tributos que gravan la importación y, de ser el caso, los derechos antidumping y compensatorios.

Estando a lo anterior y lo establecido en las normas legales sobre la percepción IGV podemos evidenciar criterios claramente diferenciados cuando se trata de una venta interna y una importación, podremos también preguntarnos ¿correspondía aplicar la percepción en una operación de compraventa internacional-importación? Cuando se trata del impuesto interno IGV, se plantea como justificación que se debe aplicar el IGV a fin de poner en las mismas condiciones al importador con el productor-comercializador interno y que es mejor aplicar este impuesto en destino que en origen, entonces surge la pregunta ¿se justifica bajo los mismos términos cuando no se trata de un impuesto interno sino un recargo en la importación?

A fin de evidenciar las diferencias que antes citamos, revisemos la siguiente tabla:

Tabla 11.
Comparativo régimen percepción IGV

Criterios	Venta Interna	Importación de mercancías (compra del exterior)
Agente de percepción	Vendedor	SUNAT
Sujeto de percepción	Comprador	Importador (comprador)
Base Imponible	Precio total de la operación	Valor en aduana + derecho arancelario + IGV+ ISC +Derecho antidumping (en caso de aplicarse)
Incremento en base imponible	No	Ajuste del valor en aduana genera monto a aplicar de la percepción en la importación
Tasa	2%	10%, 5%, 3.5%. Aplicación de tabla en caso de mercancías sensible al fraude
¿Afecta precio de venta?	Sí. Directamente en precio de venta de la operación	Sí. Directamente en la siguiente operación
¿Afecta costo?	Sí. Afecta liquidez y acumula crédito fiscal	Sí. Afecta liquidez y acumula crédito fiscal
¿Afecta recaudación?	Sí. Es una recaudación por un monto futuro que se espera recaudar	Incrementa el crédito fiscal generando arrastre o devolución de IGV
Documento	Comprobante de percepción	Liquidación de Cobranza
Obligaciones del vendedor	-Registro en cta. IGV por pagar. -Presenta PDT. -Paga percepción IGV	No. El vendedor es no domiciliado. Es proveedor extranjero.
Obligaciones del comprador	-Registro subcuenta IGV por aplicar -PDT -Deduce del IGV las percepciones	Incrementa monto a deducir del IGV (Crédito fiscal)

Elaboración propia.

Respecto de lo señalado en la Tabla 11, podemos arribar a diversas conclusiones que nos permiten sustentar la afectación del principio de neutralidad por la aplicación de la percepción en la importación de mercancías:

1. Existe una clara diferencia en el tratamiento de la percepción del IGV en la venta interna respecto de las operaciones de importación. En el caso de la venta interna se genera la cadena repercusión-deducción, bajo la consideración que el comprador (sujeto de percepción) en la siguiente operación que realice generará el débito fiscal a fin de deducir el crédito fiscal generado con el IGV y la percepción IGV. Esto no sucede en el caso de la importación de mercancías, dado que el agente de percepción es la SUNAT. Se ha señalado que una de las manifestaciones del problema que se genera es la afectación a la liquidez y la neutralidad del impuesto, lo que es claro en las operaciones de importación.

2. Para toda empresa importadora la operación de importación es una operación de compra, siendo así el resultado final de la operación implica una compra. En el caso de la venta interna, la percepción se aplica en la venta (sobre el precio de venta), lo que no sucede en el caso de las importaciones que se aplican sobre el precio de costo de la mercancía importada.

3. Otras de las diferencias que generan una distorsión en la tasa de afectación por este impuesto (IGV + percepción de IGV) en las operaciones de importación, es que la percepción incluye como base imponible no solo el valor en aduana (que podríamos asimilar como precio de costo para el importador) sino se incrementa con todos los impuestos aplicables además de multas como son los derechos antidumping.

4. El caso de las mercancías sensibles al fraude es manifiestamente distorsionante de la lógica de la percepción IGV. La determinación del monto de la percepción resulta del monto mayor del criterio general y el establecido en la tabla señalada por la norma legal respectiva. Es evidente que esta situación se aleja del criterio de considerar el precio de venta o precio de compra (importación). Es más, el criterio de que asume en estos casos no es el valor, sino la cantidad de unidades comerciales o físicas de las mercancías importadas.

5. Tanto en el caso de venta interna como en las operaciones de importación la percepción IGV, se genera un incremento en el monto a deducir del IGV. Que es un asunto que hemos destacado como problema que se genera como efecto en la empresa como en la recaudación tributaria.

VI. CONCLUSIONES

6.1.A dos décadas de la aplicación del régimen de percepción IGV, estando a los datos oficiales sobre el nivel de cumplimiento tributario del IGV podemos concluir que este régimen no ha cumplido con su propósito: Reducir la informalidad y mejorar los niveles de cumplimiento del IGV. Más bien podemos apreciar que afectó la efectividad de la recaudación tributaria, la gestión económico-financiera de las empresas y condiciones del mercado de diversas mercancías, especialmente las que son materia de importación.

Son diversos los elementos reveladores de esta conclusión: Incremento y/o acumulación del crédito fiscal que ocasiona devolución de impuestos o falta de recaudación efectiva pues dicha acumulación se arrastra en diferentes períodos, afectación de los mercados a nivel de precios dado que en su aplicación no se ha evaluado la elasticidad precio de la demanda de las mercancías importadas que evidencian el quebrantamiento del principio de neutralidad del IGV. Esto es, una afectación a la condición intrínseca del IGV: Para las empresas que forman parte de la cadena de suministro en cuanto a su rol sea únicamente de sujetos que debitan o acreditan este impuesto según su posición en la cadena y sea el consumidor final el afectado por el impuesto.

El régimen de percepción IGV, especialmente en las importaciones de mercancías, no responde al propósito que originó su concepción sino es fuente de distorsión en cuanto a la efectividad en la recaudación y el rol de las empresas en la cadena de suministro al afectar el mercado al exigir un valor agregado mayor al que corresponde cuando se aplica únicamente

el IGV. A esto debemos agregar que se distorsionan diversos elementos de la naturaleza jurídica del IGV cuando se aplica a las mercancías sensibles al fraude en la importación.

6.2. La SUNAT en diversos estudios señala que estas medidas administrativas, como la percepción del IGV, son indicadores de riesgo de incumplimiento tributario. Es decir, resulta que un mecanismo concebido para atacar el incumplimiento tributario muchos años después de su aplicación se ha evidenciado como fuente de dicho riesgo. Recaudar por cuenta de terceros por una operación de compraventa futura, no ha demostrado que las operaciones futuras hayan dejado de ser realizadas cumpliendo las reglas de percepción-deducción del IGV.

Esto es particularmente evidente en el caso de la importación de mercancías donde el importador siendo comprador es sujeto al que se debe reconocer el crédito fiscal y dado que no es otro contribuyente sino la SUNAT el sujeto receptor, en estricto, se rompe la lógica de la percepción según la cual se percibe el impuesto a cuenta de una operación futura generadora de débito fiscal de manera que el monto recaudado anticipadamente por las propias condiciones de su aplicación devienen en generadores de acumulación de crédito fiscal. Esto evidentemente genera condiciones de riesgo de incumplimiento.

6.3. El IGV a diferencia del impuesto a la renta, es un impuesto de mercado. Es un impuesto que se aplica al precio en el mercado. Es un impuesto que resulta del valor agregado en la cadena de suministro. Entonces, siendo el IGV un impuesto de mercado, si su aplicación como tal ya genera inconvenientes teniendo en cuenta mecanismos como retención, detracción, incorrecta aplicación del débito y crédito, exoneraciones, inafectaciones, sectores integrados al comercio exterior entre otros; evidentemente,

incorporar un elemento como el régimen de percepción IGV abona en la afectación del principio de neutralidad que es característico de la naturaleza de este impuesto.

El efecto negativo de la aplicación del régimen de percepción del IGV será más evidente en aquellos mercados de precio no elástico, donde no se logrará una maximización de la recaudación.

6.4. El régimen de percepción IGV surgió en primera instancia como mecanismo operativo de recaudación en base a una interpretación que no se condice con los criterios señalados en el artículo 10 del Código Tributario y artículo 10 de la Ley de IGV, que regula la actuación de los agentes de percepción o retención de impuestos.

Los citados artículos distan muchísimo de establecer un régimen de naturaleza tributaria como el que se instituyó con la percepción del IGV.

La discusión a nivel constitucional no considerando ésta incorrecta técnica operativa-legislativa que se dio con una norma de rango inferior como es una Resolución de Superintendencia, sino asume una situación consumada dado que no sólo se aplicó a otras mercancías (recordemos que inicialmente se aplicó a los combustibles) en la compraventa doméstica y luego ampliada a la importación de mercancías.

6.5. Cuando abordamos la conceptualización de la percepción IGV, tenemos dos posiciones diferentes en la misma Administración Tributaria: Para SUNAT-Tributos Internos, se trata de un mecanismo de recaudación anticipada del IGV. Para SUNAT-Aduanas la percepción IGV en las importaciones es un recargo en la importación, es parte del adeudo

tributario aduanero que no es impuesto. Para Aduanas, claramente no es un impuesto, pero ¿qué pasa cuando la mercancía –pagando el recargo-, con el levante autorizado y considerado nacionalizada entra al mercado doméstico? Ese monto pagado como recargo, se convierte en pago anticipado del IGV.

6.6. Como resultado de la revisión de diversas importaciones afectas a la percepción del IGV, se ha podido determinar que su aplicación tratándose o no de acogimiento de beneficios arancelarios al amparo de convenios internacionales, se evidencia un incremento entre el 32% a 55% del monto pagado por IGV respecto de las importaciones en las cuales no se aplica el régimen de percepciones.

El efecto final sobre el porcentaje equivalente como crédito fiscal es 8.28%; es decir, la tasa respecto del IGV (en términos de crédito fiscal en la importación de mercancías correspondiente a este importador) es 26.28% y no 18%.

Ante esta situación, el importador debe incrementar en el precio de venta de la mercancía importada en una tasa no menor de 15.61%, de manera que no se genere acumulación de crédito fiscal.

Según los datos que se ha analizado, se evidencia diversos problemas respecto de la posición financiera de la empresa:

-Se afecta la liquidez de la empresa pues por efecto de la percepción IGV, se tiene un incremento promedio del 46% del monto que corresponde aplicar al IGV en la importación de mercancías.

-Los costos financieros por efecto del incremento de pago por percepción en la importación de mercancías.

-Los costos financieros por la no aplicación o no devolución del exceso del crédito fiscal y que se acumula o se arrastra sin aplicación en el tiempo.

-Se afecta la neutralidad en el mecanismo repercusión-deducción IGV, dado que se condiciona un porcentaje mínimo de incremento de valor en la operación de venta; si no se supera ese porcentaje mínimo se genera acumulación de crédito fiscal IGV.

VII. RECOMENDACIONES

7.1. Estando al análisis y resultados encontrados consideramos necesario y pertinente una revisión integral de la legislación y operatividad del impuesto general a las ventas. Una de las situaciones que se hace evidente es que el modelo teórico que hacia la década de los cincuenta del siglo pasado fue sustento del esquema del IVA, en un escenario de mercado y sistema productivo de los países totalmente distinto al actual. No solo por la menor complejidad de las relaciones económicas, de las cadenas de suministro y predominancia de la producción de bienes, en los actuales momentos son las actividades terciarias o de servicios las que predominan en el sistema económico, lo que no se condice con la lógica que la teoría del IGV la concibió. Las cadenas de suministro de las mercancías generan una integración de actividades económicas bajo el criterio proveedor-cliente-consumidor que es justamente la plataforma de la lógica del IGV; esto no sucede en el caso de los servicios.

7.2. En el caso del IGV se ha generado un esquema legal operativo innecesariamente complejo con los regímenes de pago anticipado (percepción, retención y detracción IGV), que ocasiona dificultades de control, escenarios de posibles mecanismos evasivos y elusivos, acumulación de crédito fiscal y devolución.

Consideramos necesaria una evaluación técnico legal del impacto y la efectividad de éstos mecanismos como mecanismos para reducir los niveles de incumplimiento, de manera que se dilucide si realmente es un mecanismo que permite la ampliación de la base tributaria, de incremento de la recaudación y facilita las acciones de control por parte de la administración tributaria o, contrariamente, es un mecanismo que genera riesgo, afecta la efectividad de la recaudación y afecta la gestión financiera de las empresas formales, como los importadores

que a diferencia de otros agentes económicos que intervienen en la cadena de producción doméstica, no sólo son controlados por SUNAT-Tributos internos sino también, más directamente, por SUNAT-Aduanas en la parte pertinente de la afectación con el IGV, incluso cuando por ejemplo existen ajustes de valor que generan liquidaciones de cobranza complementaria por percepción.

7.3. Como parte de los resultados de la presente tesis, se plantea un proyecto de ley cuyo texto se incluye como Anexo 3. Esta iniciativa legislativa plantea la derogatoria de la percepción de IGV en la importación de mercancías.

VIII. REFERENCIAS

- Alva, M. (2017). Aplicación práctica del IGV e ISC. Pacífico Editores. Lima.
- Arias, L. (2011). Política Tributaria 2011-2016. CIES e Inde Consultores.
<https://beneficiotributarios.pe/wp-content/uploads/2019/06/politicatributariadocumento.pdf>
- Arias, L. (2018). El Perú hacia OCDE: La agenda pendiente para la política tributaria 2018-2021. GJF.
<https://cooperacion.org.pe/wp-content/uploads/2018/09/17071-El-Peru-hacia-la-OCDE-CORR-web.pdf>
- Basauri, R. (2012). Retenciones, percepciones y detracciones. Real Time. Lima.
- Becker, S., Bertona, V. y Wiederhold, K. (2013). Impuesto al valor agregado: recupero del crédito fiscal orientado a pequeños exportadores. (Tesis de grado Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas, Argentina).
<https://bdigital.uncu.edu.ar/5790>.
- Bocanegra, S. y Chuquillanqui, M. (2016). El régimen de percepción del IGV y su incidencia en la liquidez de la empresa La Peruanita SAC período 2014 – 2015. (Tesis de grado Universidad Nacional del Callao).
<http://hdl.handle.net/20.500.12952/1570>
- Bravo, J. (2005). El régimen de percepción del IGV aplicable a la venta de bienes. Algunas reflexiones sobre su legalidad. Análisis Tributario. Ediciones AELE. Lima.
- Chávez, M. (2014). Análisis económico del IGV y su incidencia en el mercado. *Economía y Derecho* Vol. 6. No. 24.
<https://revistas.upc.edu.pe/index.php/economia/article/view/356>

Chirinos, C. (2009). Las campanas suenan, pero nadie los escucha: Las exoneraciones y el IGV. *Economía y Derecho* Vol. 6 No. 24.

<https://revistas.upc.edu.pe/index.php/economia/article/view/284>

Decreto Legislativo No. 1053. Ley que aprueba la Ley General de Aduanas. (27 de junio de 2008).

<https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/01053.pdf>

Decreto Supremo No. 055-99-EF. Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (14 de abril de 1999).

<https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/225875-055-99-ef>

Decreto Supremo No. 034-2018-EF. Aprueban nuevas disposiciones relativas al método para determinar el monto de percepción del Impuesto General a las Ventas tratándose de la importación de bienes considerados mercancías sensibles al fraude. (24 de febrero de 2018).

<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/aprueban-nuevas-disposiciones-relativas-al-metodo-para-deter-decreto-supremo-n-034-2018-ef-1620029-2>

Ley No. 29173. Régimen de Percepciones de impuesto general a las ventas. (23 de diciembre de 2007).

<https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/29173.pdf>

Ley No. 28053. Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la ley de impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo. (08 de agosto de 2003).

<https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/28053.pdf>

Luque, L. (2004). La técnica del valor agregado como herramienta de interpretación de las normas del IGV. *Foro Jurídico*, (03), 97-101.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18341>

Macarro, J. (2015). El principio de neutralidad interna del IVA. (Tesis de grado Università di Bologna).

http://amsdottorato.unibo.it/6797/1/Macarro_Jose_tesi.pdf

Marchovsky, R. (2006). Impuesto al valor agregado. Análisis integral. Errepar. Buenos Aires.

Navarro, S. (2020). Régimen de pagos adelantados del IGV y la liquidez de la empresa importadora & exportadora Feida SAC. (Tesis de grado Universidad Señor de Sipán).

<https://repositorio.uss.edu.pe/handle/20.500.12802/663/browse?type=author&value=Navarro+Cruces%2C+Selene+Victoria>

Posner, R. (1998). El análisis económico del derecho. Fondo de Cultura Económica. México.

Resolución de Superintendencia No. 128-2002/SUNAT. Régimen de percepciones del igv aplicable a la adquisición de combustible y designación de agentes de percepción. (17 de setiembre de 2002).

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2002/128.htm>

Rodríguez, V. (2018). IVA: ¿puede considerar su aplicación actual en el sistema argentino como violatorio del principio de no confiscatoriedad?

<https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/2711/1/impuesto-valor-agregado-rodriguez-buganza.pdf>

SUNAT. (2008). *Incumplimiento en el Impuesto General a las Ventas el año 2008*. Lima.

https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/informes_publicaciones/estimacion_incumpl/estimacion_incumplimiento_igv_2008.pdf

SUNAT. (2009). *Estimación de incumplimiento del impuesto general a las ventas 2008*.

https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/informes_publicaciones/estimacion_incumpl/estimacion_incumplimiento_igv_2008.pdf

SUNAT. (2017). *Informe por gestión de resultados 2017*. Lima.

<https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/informeGestion/inforGestion-2017.pdf>

SUNAT. (2017). *Plan de trabajo para mejorar la recaudación 2016 - 2017*. Lima.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/e_Plan_Trabajo_incremento_Rec_SUNAT.pdf

SUNAT. (2018). *Informes legales varios*. Lima.

SUNAT. (s.f.). *Plan de Trabajo para mejorar la recaudación tributaria 2016 2017*. Lima.

Torres, Y. (2018). Régimen de percepciones y su influencia en la liquidez de la empresa comercializadora Harinas del sur E.I.R.L. en la ciudad de Arequipa periodos 2016 – 2017.

<http://repositorio.unsa.edu.pe/handle/UNSA/741/browse?value=Kana+Torres%2C+Yesenia&type=author>

Valencia, A. (2009). Hacia la eliminación de inequidades en el sistema tributario: Propuestas para una reforma tributaria integral con equidad. *Quikucamayoq*, 16(32), 176.

<https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/5224>

Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV regímenes general y especiales*. Pacífico Editores. Lima.

Villanueva, W. (2009). *Estudio del impuesto al valor agregado en el Perú. Análisis, doctrina y jurisprudencia*. Esan Editores. Lima.

Villegas, H. (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea. Buenos Aires.

Zavaleta, M. (2011). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Fondo Editorial USMP. Lima.

IX. ANEXOS

Anexo A: Principales normas jurídicas del régimen de percepción de IGV

Anexo B: Cuadro de importaciones y aplicación de percepción IGV de diversas empresas importadoras

Anexo C: Texto de proyecto de ley: PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA LA LEY 29173 -RÉGIMEN DE PERCEPCIONES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Anexo A: Principales normas jurídicas del régimen de percepción de IGV

N°	Base Legal	Fecha de Publicación	Descripción
1	Art. 10° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF	19.08.1999	
2	Art. 10° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF	15.04.1999	
3	R. de S. N° 128-2002/SUNAT	17.09.2002	Crea el Régimen de percepciones a la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo.
4	R. de S. N° 135-2002/SUNAT	05.10.2002	Modifica R. de S. N° 128-2002/SUNAT.
5	R. de S. N° 154-2002/SUNAT	01.11.2002	Designa agente de percepción.
6	R. de S. N° 013-2003/SUNAT	17.01.2003	Aprueban nuevas versiones de Programas de Declaración Telemática (PDT) para los agentes de percepción.
7	R. de S. N° 058-2003/SUNAT	01.03.2003	Designa agentes de percepción.
8	R. de S. N° 081-2003/SUNAT	06.04.2003	Modifica el único artículo de la R. de S. N° 058-2003/SUNAT.
9	R. de S. N° 128-2003/SUNAT	27.06.2003	Designa y excluyen agente de percepción.
10	Ley N° 28053	08.08.2003	Regula la percepción y retención del IGV en las operaciones de importaciones y/o adquisición de bienes, entre otras cosas, se establece que los sujetos designados agentes de percepción son responsables solidarios con el contribuyente.
11	R. de S. N° 153-2003/SUNAT	09.08.2003	Reduce la tasa de percepción de los bienes contenidos en el Inciso A) del Apéndice I de la Ley del IGV e ISC, de los contribuyentes que hubieran renunciado a la exoneración, de 12% a 10% y se excluye de este régimen a la Leche entera cruda.
12	Decreto Legislativo N° 936	29.10.2003	Añade una Disposición Complementaria a la Ley General de Aduanas que indica que para la entrega de la mercancía el depositario debe verificar también que se haya efectuado el pago del integro de la percepción del IGV correspondiente.

13	R. de S. N° 203-2003/SUNAT	01.11.2003	Establece Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación definitiva de bienes gravadas con el IGV, es decir, este Régimen no se aplica a la importación de bienes exonerados o inafectos, tampoco a los importados por agentes de retención del IGV, el Sector Público Nacional, los importados al amparo de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia y a los envíos de socorro. Tampoco se aplica a una lista de 428 subpartidas nacionales que se indican en un anexo a la Resolución. La tasa de percepción será 10% en caso de contribuyentes no habidos o que hayan sido dados de baja del ruc y 3.5% en el resto de los casos.
14	Segunda Disposición Final y Segunda Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 937, Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado	14.11.2003	
15	R. de S. N° 009-2004/SUNAT	15.01.2004	Designa como agentes de percepción del IGV aplicable a la adquisición de combustibles a : Andina de Combustibles S A C; GN Trading Corporation S A C y Grifos Full Service S A C.
16	R. de S. N° 126-2004/SUNAT	27.05.2004	Modifica diversas normas relativas a retenciones y percepciones de IGV en lo relacionado con la designación y la exclusión de los contribuyentes en tales funciones.
17	R. de S. N° 189-2004/SUNAT	22.08.2004	Regula la aplicación del Régimen de Percepciones del IGV estableciendo tasas de percepción de 10% cuando se emita un comprobante que no permita sustentar crédito, 2% cuando se emita un comprobante de pago que permita sustentar crédito y 0.5% cuando el cliente esté en el listado de clientes que podrán estar sujetos al 0.5%, el mismo que será elaborado por SUNAT. Este Régimen se aplicará a partir del 1 de julio de 2005. En forma transitoria a partir del 1 de noviembre de 2004 se aplicará a la venta de 10 productos señalados en un anexo de la Resolución.
18	R. de S. N° 220-2004/SUNAT	26.09.2004	Modifica Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes. Se incorpora al Régimen de Percepciones a las importaciones, en los casos en que el importador sea no habido, tenga código de estado del contribuyente baja o suspensión de actividades, esté inscrito en el RUC y no se encuentre afecto al IGV, nacionalice bienes usados o adquiridos en zona primaria. Se amplía los medios de pago a través de los cuales puede hacerse efectiva

			la percepción incorporando el cheque simple del mismo banco.
19	R. de S. N° 250-2004/SUNAT	28.10.2004	Modifica el Régimen de Percepciones aplicable a la venta de bienes, en el sentido de establecer que de forma alternativa a la emisión del Certificado de Percepción la información puede consignarse en el comprobante de pago y modifican el Régimen Transitorio aplicable a partir del 1 de enero del 2005, además incluyen al Trigo como bien sujeto al Régimen de Percepciones y se aprueba una nueva relación de agentes de percepción.
20	R. de S. N° 274-2004/SUNAT	10.11.2004	Modifica la tasa de percepción aplicable sobre las importaciones, de 10% los bienes usados pasan a 5% y los bienes adquiridos en zona primaria pasan de 10% a 3.5%.
21	R. de S. N° 278-2004/SUNAT	12.11.2004	Designa a 3 empresas como agentes de percepción del IGV a partir del 1 de diciembre.
22	R. de S. N° 291-2004/SUNAT	30.11.2004	Modifica la R. de S. N° 278-2004/SUNAT añadiendo 2 agentes de percepción más.
23	R. de S. N° 299-2004/SUNAT	08.12.2004	Flexibiliza disposiciones del Régimen Transitorio para el Régimen de Percepciones del IGV.
24	R. de S. N° 303-2004/SUNAT	23.12.2004	Aprueba nuevas versiones de diversos programas de Declaración Telemática.
25	R. de S. N° 001-2005/SUNAT	05.01.2005	Modifica la R. de S. N° 189-2004/SUNAT en el sentido de dejar sin efecto la designación de agentes de percepción y nombrar nuevos agentes de percepción, ambas disposiciones rigen desde el 1 de febrero de 2005.
26	R. de S. N° 025-2005/SUNAT	28.01.2005	Modifica Régimen de Percepciones del IGV en lo relativo a la designación y exclusión de agentes de percepción y al Régimen Transitorio. Además, se designa 126 agentes de percepciones, adicionales a los ya designados a la fecha, que empezaran a cumplir dicha función a partir del 01/03/2005.
27	R. de S. N° 060-2005/SUNAT	13.03.2005	Reduce a 3 meses el plazo para solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas y en el caso de aquellos contribuyentes cuyas operaciones exoneradas superan el 50% de las operaciones totales, no será necesaria la observancia de dicho plazo.
28	R. de S. N° 062-2005/SUNAT	13.03.2005	Establece que para el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a los combustibles, se reduce a 3 meses el plazo para solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas y en el caso de aquellos contribuyentes cuyas operaciones exoneradas superan el 50% de las operaciones totales, no será

			necesaria la observancia de dicho plazo. Asimismo, se aprueba una nueva versión del PDT - Agentes de Percepción.
29	R. de S. N° 063-2005/SUNAT	13.03.2005	Establece que para el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes, se reduce a 3 meses el plazo para solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas y en el caso de aquellos contribuyentes cuyas operaciones exoneradas superan el 50% de las operaciones totales, no será necesaria la observancia de dicho plazo.
30	R. de S. N° 113-2005/SUNAT	09.06.2005	Modifica el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes. En particular, se establece que dicho régimen entrará en vigencia el 01/01/2006 y hasta el 31/12/2005 cuando en las operaciones se emita un comprobante que no permita sustentar costo, gasto o crédito el porcentaje aplicable será de 2%, salvo que se utilice algún medio de pago que garantice un debido control tributario.
31	R. de S. N° 161-2005/SUNAT	20.08.2005	Excluye contribuyentes como agentes del Régimen de Percepción del IGV.
32	R. de S. N° 163-2005/SUNAT	26.08.2005	Designa y excluye agentes del Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la adquisición de combustibles.
33	R. de S. N° 192-2005/SUNAT	02.10.2005	Incorpora bienes al Anexo de la R. de S. N° 203-2003/SUNAT dichos bienes serán sujetos de percepción en las operaciones de importación definitiva cuya DUA se numere a partir del 15.10.2005.
34	Anexo de la R. de S. N° 192-2005/SUNAT	05.10.2005	Publica anexo de la R. de S. N° 192-2005/SUNAT del 02.10.2005.
35	R. de S. N° 199-2005/SUNAT	07.10.2005	Designa y excluye agentes de percepción.
36	R. de S. N° 224-2005/SUNAT	01.11.2005	Modifica el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes establecido por la R. de S. N° 203-2003/SUNAT en el sentido de establecer, entre otras cosas, una percepción a la importación de discos ópticos expresa en centavos de dólar por unida, se establece además que el régimen de percepciones a la importación es aplicable a las operaciones cuya DUA fue numerada a partir del 17.11.2003 y cuya DSI (Declaración Simplificada de Importación) sea numerada a partir del 01.12.2005.
37	D. S. N° 172-2005-EF	08.12.2005	Sustituye el artículo 36° del Reglamento de Almacenes Aduaneros con la finalidad de establecer que la entrega de la mercancía requiere la previa verificación del pago de la percepción, de

			corresponder.
38	Ley N° 28647	11.12.2005	Modifica el numeral 2 del TUO del Código Tributario con la finalidad de establecer la responsabilidad en el caso de los agentes de retención o percepción.
39	R. de S. N° 261-2005/SUNAT	30.12.2005	Establece que el Régimen de Percepciones del IGV entrará en vigencia a partir del 01.09.2006 y no desde 01.01.2006. Además, se establecen importes mínimos que determinan las situaciones en las que no se aplica el Régimen a las operaciones de venta de gas licuado de petróleo. Así como se añaden nuevos bienes a los que se aplicará este Régimen, entre los que se encuentran, las ventas por catálogo, pinturas y barnices, etc.
40	R. de S. N° 016-2006/SUNAT	24.01.2006	Designa y excluye agentes de percepción.
41	R. de S. N° 058-2006/SUNAT	01.04.2006	Deroga la R. de S. N° 189-2004/SUNAT y establecen que el Régimen de Percepciones sólo es aplicable a los 19 bienes señalados en el anexo de la Resolución. La tasa de la percepción se establece en 0.5% cuando se emita un comprobante que permita ejercer el derecho al crédito fiscal y el sujeto de la percepción figure en el "Listado de clientes que podrán estar sujetos al porcentaje de 0.5% de percepción del IGV" y 2% en los demás casos.
42	R. de S. N° 065-2006/SUNAT	29.04.2006	Designa y excluye agentes de percepción.
43	R. de S. N° 104-2006/SUNAT	17.06.2006	Establece que en la venta de gas licuado de petróleo no se efectuará la percepción cuando se despache a vehículos de circulación por vía terrestre a través de dispensadores de combustible en establecimientos debidamente autorizados por la DGH del MINEM.
44	R. de S. N° 129-2006/SUNAT	27.07.2006	Designa y excluye agentes de percepción.
45	R. de S. N° 226-2006/SUNAT	20.12.2006	Designa y excluye agentes de percepción.
46	R. de S. N° 102-2007/SUNAT	29.05.2007	Amplia las operaciones a las realizadas con Declaración Simplificada de Importación y además señala que mediante R. de S. se puede establecer que para determinados bienes la percepción se determina considerando el mayor monto que resulta de comparar el resultado de multiplicar un monto fijo por el número de unidades del bien contra el aplicar los porcentajes indicados al monto de la operación.
47	R. de S. N° 109-2007/SUNAT	31.05.2007	Designa y excluye agentes de percepción.
48	R. de S. N° 164-2007/SUNAT	26.08.2007	Designa y excluye agentes de percepción.

49	Ley N° 29173	23.12.2007	Regula Régimen de Percepciones del IGV.
50	D. S. N° 031-2008-EF	28.02.2008	Aprueba listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV.
51	R. de S. N° 046-2008/SUNAT	04.04.2008	Aprueba nueva versión del PDT – Percepciones a las Ventas Internas, Formulario Virtual N° 697 – Versión 1.5.
52	D. S. N° 087-2008-EF	30.06.2008	Aprueba listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV.
53	D. S. N° 115-2008-EF	28.09.2008	Aprueba listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV.
54	Expediente N° 1659-2007-PA/TC	08.11.2008	Declara infundada la demanda de acción de amparo interpuesta por Express Cars S C R L contra la SUNAT solicitando que se declare inaplicable en su caso las percepciones del IGV aplicables a la importación de autos usados (5%) por el IGV que generen las eventuales operaciones de compraventa que se realicen con dichos vehículos en el territorio nacional.
55	D. S. N° 165-2008-EF	21.12.2008	Aprueba listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV.
56	D.S. N° 078-2009-EF	29.03.2009	Aprueba listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV.
57	D. S. N° 141-2009-EF	24.06.2009	Aprueba listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV.
58	D. S. N° 164-2009-EF	26.07.2009	Designa Agentes de Percepción del Impuesto General a las Ventas.
59	R. de S. N° 204-2009/SUNAT	30.09.2009	Modifica Anexo 1 de la R. de S. N° 224-2004/SUNAT.
60	D. Leg. N° 1116	07.07.2012	Modifica la Ley del IGV e ISC y la Ley que establece el Régimen de Percepciones del IGV.
61	D.S. N° 091-2013/EF	14.05.2013	Incluye bienes al Régimen de Percepción del Impuesto General a las Ventas y se designa y excluye agentes de percepción.
62	D.S.N°136-2013-EF	27.06.2013	Aprueba el listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas (IGV).
63	R. de S.N°277-2013/SUNAT	07.09.2013	Modifica R. de S. N° 058-2006/SUNAT a fin de flexibilizar la regla de inaplicación de sanciones en el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes.
64	D.S.N°243-2013-EF	30.09.2013	Aprueba disposiciones relativas al método para determinar el monto de percepción del Impuesto General a las Ventas tratándose de la importación de bienes considerados mercancías sensibles al fraude.
65	D.S. N° 093-2013-EF.	01.12.2013	Se designa y excluye agentes de percepción del Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas aplicable a las operaciones de venta y adquisición de combustibles, se incrementa el

			importe máximo de adquisiciones para ser considerado consumidor final y se define cuándo se trata de la venta de más de una unidad del mismo bien.
66	D.S. N° 336-2013-EF.	20.12.2013	Aprueba listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV.
67	D.S. N° 069-2014-EF.	28.03.2014	Aprueba el listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas.
68	D.S. N° 184-2014-EF.	28.06.2014	Aprueba el Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
68	Ley N° 30230.	12.07.2014	Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país. Se incorpora la facultad, mediante decreto supremo, de eliminar la percepción a las compras con boleta de venta, y de este modo, considerar como consumidor final a la persona natural, independientemente del monto de la operación que realice, y por consiguiente estar excluido del Régimen aplicable a las operaciones de venta. Además, se incorpora nuevos criterios que deben considerarse para la designación de agentes de percepción. Asimismo, se suspende la facultad de la Sunat para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafo del Decreto Legislativo N° 1121, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigor del referido Decreto Legislativo.
69	D.S. N° 317-2014-EF	21.11.2014	Excluyen bienes del Régimen de PERCEPCIONES del Impuesto General a las Ventas aplicable a las operaciones de venta del bien 13 al 41.
70	D.S. N° 007-2015-EF	24.01.2015	Designan y excluyen agentes de percepción del Régimen de PERCEPCIONES del Impuesto General a las Ventas aplicable a la adquisición de combustibles
71	D.S. N.° 279-2015-EF	26.09.2015	Decreto Supremo que aprueba el Listado de Entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
72	D.S. N.° 304-2015-EF	30.10.2015	Aprueban disposiciones relativas al método para determinar el monto de percepción del Impuesto General a las Ventas tratándose de la importación de bienes considerados mercancías sensibles al fraude
73	D.S. N.° 371-2015-EF	19.12.2015	Decreto Supremo que aprueba el Listado de Entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas

74	D.S. N.° 010-2016-EF	27.01.2016	Designan y excluyen agentes de percepción del Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas aplicable a las operaciones de venta
75	D.S. N.° 069-2016-EF	31.03.2016	Decreto Supremo que aprueba el Listado de Entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
76	D.S. N.° 179-2016-EF	29.06.2016	Decreto Supremo que aprueba el listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
77	D.S. N.° 270-2016-EF	29.09.2016	Decreto Supremo que aprueba el Listado de Entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
78	D.S. N.° 066-2017-EF	25.03.2017	Decreto Supremo que aprueba el listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
79	DECRETO SUPREMO N° 194-2017-EF		Aprueban Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
80	RESOLUCION DE INTENDENCIA NACIONAL N° 16-2017-SUNAT-5F0000		Aprueban el Procedimiento Específico “Aplicación de Derechos Arancelarios, demás Tributos a la Importación para el Consumo y Recargos” DESPA-PE.01.08 (versión 2)
81	DECRETO SUPREMO N° 279-2017-EF		Aprueban Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
82	RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 326-2017-SUNAT		Regulan la presentación a través de SUNAT Virtual de la solicitud de devolución de las percepciones del Impuesto General a las Ventas aplicadas a los contribuyentes del Nuevo Régimen Único Simplificado
83	DECRETO SUPREMO N° 381-2017-EF		Aprueban Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
84	DECRETO SUPREMO N° 034-2018-EF		Aprueban nuevas disposiciones relativas al método para determinar el monto de percepción del Impuesto General a las Ventas tratándose de la importación de bienes considerados mercancías sensibles al fraude
85	DECRETO SUPREMO N° 145-2018-EF		Aprueban Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
86	DECRETO SUPREMO N° 217-2018-EF		Decreto Supremo que aprueba el Listado de Entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
87	DECRETO SUPREMO N° 321-2018-EF		Aprueban Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
88	DECRETO SUPREMO		Aprueban Listado de Entidades que podrán ser

	N° 098-2019-EF		exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
89	DECRETO SUPREMO N° 196-2019-EF		Aprueban el Listado de Entidades que podrán ser exceptuados de la Percepción del Impuesto General a la Ventas
90	DECRETO SUPREMO N° 210-2019-EF		Designan Agentes de Percepción del Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas aplicable a la adquisición de combustible
91	RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 171-2019-SUNAT		Dictan disposiciones para la presentación de la declaración y pago del impuesto al consumo de las bolsas de plástico que deben realizar los agentes de percepción
92	DECRETO SUPREMO N° 305-2019-EF		Aprueban el listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
93	DECRETO SUPREMO N° 400-2019-EF		Aprueban el Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
94	DECRETO SUPREMO N° 064-2020-EF		Aprueban el Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
95	DECRETO DE SUPREMO N° 167-2020-EF		prueban el Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas
96	DECRETO SUPREMO N° 151-2020-EF		Aprueban nuevas disposiciones relativas al método para determinar el monto de percepción del Impuesto General a las Ventas tratándose de la importación de bienes considerados mercancías sensibles al fraude

Fuente: Normas Legales El Peruano

Anexo B: Cuadro de importaciones y aplicación de percepción IGV de diversas empresas importadoras

1) CASO EMPRESA DIVCOM SAC:

De acuerdo con el cuadro adjunto respecto de las importaciones de la empresa DIVCOM SAC entre enero-abril 2020, se aprecia que se realizaron importaciones por un valor en aduana de S/. 2'005,072 los derechos arancelarios tienen tasa 0%, siendo el IGV+IPM los únicos impuestos aplicables. El monto total liquidado y pagado de IGV+IPM es de S/ 360,913 soles, en tanto que el monto de la percepción IGV totaliza S/ 82,400. ¿Qué implica ello? Que el monto total que será considerado como crédito fiscal en el período citado es del S/. 443,313. Si consideramos este monto, respecto del valor en aduana de las mercancías importadas, esto representa el 22%.

¿Cuánto presenta el monto de la percepción IGV respecto del total de impuestos pagados? Representa el 19%. Es decir, un 4% de recargo. Podemos revisar la tabla 12.

Tabla 12.
Datos importación DIVCOM S.A.C.

Declaración	Monto IGV+IPM (Soles)	monto percepción IGV (Soles)	MONTO TOTAL CRÉDITO FISCAL IGV	Valor en Aduana (en soles a fecha de tipo de cambio de pago de igv+ipm)	Porcentaje IGV+percepción sobre valor en aduanas
118-20-10-056857	208.238	47.369	255.607	1.156.878	22%
235-20-10-004500	10.016	2.297	12.313	55.644	22%
235-20-10-023924	17.838	4.100	21.938	99.100	22%
235-20-10-029469	872	200	1.072	4.844	22%
235-20-10-032744	5.035	1.150	6.185	27.972	22%
235-2020-10-038714	23.571	5.409	28.980	130.950	22%
235-2020-10-041792	783	179	962	4.350	22%
235-2020-10-047674	77.043	17.676	94.719	428.017	22%
235-2020-10-047678	14.869	3.412	18.281	82.606	22%
235-2020-10-047682	2.648	608	3.256	14.711	22%
TOTAL	360.913	82.400	443.313	2.005.072	22%
		19%			

Fuente: SUNAT. Elaboración propia

Se aprecia que se realizaron importaciones por un valor en aduana de S/. 1,541,563, los derechos arancelarios tienen tasa 0%, siendo el IGV+IPM los únicos impuestos aplicables. El monto total liquidado y pagado de IGV+IPM es de S/ 277,481 soles, en tanto que el monto de la percepción IGV totaliza S/ 99,859. ¿Qué implica ello? Que el monto total que será considerado como crédito fiscal en el período citado es del S/. 377,340. Si consideramos este monto, respecto del valor en aduana de las mercancías importadas, esto representa el 24%.

¿Cuánto presenta el monto de la percepción IGV respecto del total de impuestos pagados? Representa el 26%. Es decir, un 5.1% de recargo.

2) CASO EMPRESA AFINA PERÚ SAC:

El caso de la empresa AFINA PERÚ SAC es similar al de la empresa DIVCOM SAC en cuanto a sus importaciones durante enero-marzo 2020:

Tabla 13.
Importaciones Afina Perú S.A.C.

RAZÓN SOCIAL		AFINA PERU S.A.C.			
RUC		20517584399			
Declaración	Monto IGV+IPM (Soles)	monto percepción IGV (Soles)	MONTO TOTAL CRÉDITO FISCAL IGV	Valor en Aduana (en soles a fecha de tipo de cambio de pago de IGV+IPM)	Porcentaje IGV+percepción sobre valor en aduanas
235-2020-10-003975	49.428	10876	60.304	274.600	22%
235-2020-10-005972	195.654	44135	239.789	1.086.967	22%
235-2020-10-007891	180.026	40966	220.992	1.000.144	22%
235-2020-10-011857	175.435	40204	215.639	974.639	22%
235-2020-10-018038	101.064	23187	124.251	561.467	22%
235-2020-10-018413	99.528	22835	122.363	552.933	22%
235-2020-10-020028	46.702	10691	57.393	259.456	22%
235-2020-10-024584	151.866	34820	186.686	843.700	22%
235-2020-10-028702	112.372	25783	138.155	624.289	22%
235-2020-10-031028	89.525	20472	109.997	497.361	22%
235-2020-10-036759	122060	27992	150052	678.111	22%
235-2020-10-042010	38032	8658	46690	211.289	22%
235-2020-10-042886	4635	1062	5697	25.750	22%
TOTAL	1.366.327	311.681	1.678.008	7.590.706	
		19%			

Fuente: SUNAT. Elaboración propia

De acuerdo con la Tabla 13, respecto de las importaciones de la empresa AFINA PERÚ SAC entre enero-marzo 2020, se aprecia que se realizaron importaciones por un valor en aduana de S/. 7,590,706, los derechos arancelarios tienen tasa 0%, siendo el IGV+IPM los únicos impuestos aplicables. El monto total liquidado y pagado de IGV+IPM es de S/ 1,366,327 soles, en tanto que el monto de la percepción IGV totaliza S/ 311,681. ¿Qué implica ello? Que el monto total que será considerado como crédito fiscal en el período citado es del S/. 1,678,008. Si consideramos este monto, respecto del valor en aduana de las mercancías importadas, esto representa el 22%.

¿Cuánto presenta el monto de la percepción IGV respecto del total de impuestos pagados? Representa el 19%. Es decir, un 4% de recargo.

3) CASO EMPRESA PLAN ENTERPRISE SA

En el caso de esta tercera empresa, se tiene comportamiento similar a las anteriores:

Tabla 14.
Importaciones Plan Enterprise S.A.

Declaración	Monto IGV+IPM (Soles)	monto percepción IGV (Soles)	MONTO TOTAL CRÉDITO FISCAL IGV	Valor en Aduana (en soles a fecha de tipo de cambio de pago de Igv+Ipm)	Porcentaje IGV+percepción sobre valor en aduanas
118-2019-10-015104	83.225	19.095	102.320	462.361	22%
118-2019-10-022230	8.096	1.730	9.826	44.978	22%
118-2019-10-037324	89.861	19.241	109.102	465.894	22%
118-2019-10-043615	86.147	19.791	105.938	478.594	22%
118-2019-10-049294	26.671	6.578	33.249	159.283	22%
118-2019-10-056729	81.219	18.635	99.854	451.217	22%
118-2019-10-059629	34.327	7.877	42.204	190.706	22%
118-2019-10-169542	92.364	21.192	113.556	513.133	22%
118-2019-10-216908	28.519	6.543	35.062	158.439	22%
118-2019-10-236264	86.872	19.932	106.804	482.622	22%
118-2019-10-243072	15.635	3.587	19.222	86.861	22%
118-2019-10-259554	16.294	3.738	20.032	90.522	22%
118-2019-10-282276	85.123	19.539	104.662	472.906	22%
118-2019-10-294560	34.011	7.760	41.771	188.950	22%
118-2019-10-296220	90.943	20.866	111.809	503.239	22%
118-2019-10-314059	88.664	14.965	103.629	492.578	21%
118-2019-10-346390	96.199	22.063	118.262	534.217	22%
118-2019-10-382062	90.439	20.755	111.194	502.550	22%
118-2019-10-404662	32.245	7.399	39.644	179.139	22%
118-2019-10-414422	91.631	21.024	112.655	509.061	22%
118-2019-10-448487	90.199	20.660	110.859	501.106	22%
118-2019-10-484514	97.891	22.414	120.305	542.728	22%
118-2019-10-507281	45.197	10.370	55.567	251.094	22%
118-2019-10-514451	92.069	21.124	113.193	511.494	22%
118-2019-10-538803	84.746	14.721	99.467	470.811	21%
118-2019-10-550591	90.788	20.831	111.619	504.378	22%
TOTAL	1.755.155	392.430	2.147.585	9.750.861	

Fuente: SUNAT. Elaboración propia

De acuerdo con la Tabla 14, respecto de las importaciones de la empresa PLAN ENTERPRISE SA entre enero-diciembre 2019, se aprecia que se realizaron importaciones por un valor en aduana de S/. 9,750,861, los derechos arancelarios tienen tasa 0%, siendo el IGV+IPM los únicos impuestos aplicables. El monto total liquidado y pagado de IGV+IPM es de S/ 1,755,155 soles, en tanto que el monto de la percepción IGV totaliza S/ 392,430. ¿Qué implica ello? Que el monto total que será considerado como crédito fiscal en el período citado es del S/. 2,147,585. Si consideramos este monto, respecto del valor en aduana de las mercancías importadas, esto representa el 22%.

¿Cuánto presenta el monto de la percepción IGV respecto del total de impuestos pagados? Representa el 18%, esto representa un 3.5% de recargo en la importación.

Anexo C: Texto de proyecto de ley:**PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA LA LEY 29173 -RÉGIMEN DE PERCEPCIONES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS*****PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA LA
LEY 29173 -RÉGIMEN DE
PERCEPCIONES DEL IMPUESTO
GENERAL A LAS VENTAS***

Los Congresistas de la República que suscriben, miembros del Grupo Parlamentario a iniciativa del congresista, ejerciendo el derecho de iniciativa en la formación de leyes que les confiere el artículo 107° de la Constitución Política del Perú, presentan la siguiente propuesta legislativa:

PROYECTO DE LEY**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS*****Marco Constitucional***

La Constitución Política del Perú, en su Artículo 74°, reconoce explícita e implícitamente diversos principios constitucionales en materia tributaria. El primer aspecto sobre la importancia de estos principios es que delimita y regula el poder tributario; esto implica reconocer que éste poder ni su ejercicio no es ilimitado. El segundo aspecto, no menos

importante desde la perspectiva del contribuyente, es que establece derechos y garantías, en este sentido, también límite del poder tributario.

El citado Artículo señala:

“Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

Esta norma constitucional hace referencia expresa a los siguientes principios: Reserva de Ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad.

Cuando se revisa los antecedentes del régimen de percepción del IGV, que se ejecutó por vez primera mediante Resolución de Superintendencia N° 128-2002/SUNAT, que crea el régimen de percepciones a la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo, publicado el 17.09.2002, podemos encontrar que en sus considerandos hace referencia al Art. 10° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, publicado el 19.08.1999, referido a la designación de los agentes de retención o percepción, más no habilita un régimen de percepciones.

Sin embargo, mediante la Resolución de Superintendencia No. 128-2002-SUNAT se establece un régimen tributario, el régimen de percepciones IGV y regula: Ámbito de aplicación, sujetos comprendidos (agente comprendido y agente excluido), importe, oportunidad, aplicación, devolución y formalidades documentarias (comprobantes, cuentas, registros, declaración PDT).

El artículo 10 del Código Tributario antes citado, está comprendido en el Título I del Libro Primero: Obligación Tributaria en la cual se regula la obligación tributaria (concepto, nacimiento, exigibilidad, concurrencia de acreedores, prelación de deuda tributaria), así como los sujetos: Acreedor tributario, deudor tributario, contribuyente, responsable y agente de retención o percepción.

De la revisión de dicho Título queda meridianamente claro el rol de cada sujeto y evidentemente que el agente de retención o percepción no es el acreedor, deudor, contribuyente o responsable. El agente de retención o percepción es un sujeto designado por mandato de ley que esté en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor

tributario. Por lo tanto, el agente de retención o percepción no puede ser sujeto de régimen tributario, es un tercero en la obligación tributaria pues únicamente actúa respecto del pago de tributos para hacer entrega al acreedor tributario.

El agente de percepción o retención actúa en beneficio del acreedor, es la norma legal la que lo pone en esa situación, con el propósito de efectivizar el traslado del monto dinerario por concepto de pago de tributo a las arcas del acreedor tributario. La condición es que este sujeto debe ejercer una actividad, función o estar en una posición contractual para retener o percibir un tributo.

El artículo 10 del Código Tributario señala que, en caso no fuera por ley, mediante Decreto Supremo se puede designar agente de retención o percepción de tributos. Es evidente que el artículo 10 no establece un régimen de percepción. Pretender sustentar un régimen tributario a partir de este artículo y pueda ser determinado mediante Decreto Supremo no hace más que vulnerar el principio constitucional de legalidad.

¿Qué pasaría si en el Código Tributario no se establece la regulación de la designación de agente de retención o percepción de tributos, como lo señala el artículo 10 de la citada norma legal? ¿Afectaría algún régimen tributario? La no inclusión de una disposición que permita designar sujetos encargados de retener o percibir tributos, no afectaría ningún régimen tributario, lo que ocasionaría es que el acreedor tributario no pueda efectivizar que el pago de los tributos se concrete. Es así que, tenemos por ejemplo agentes de retención en el régimen de impuesto a la renta.

El artículo 10 de la Ley IGV establece los responsables solidarios del impuesto y en el inciso c) incluye a las personas naturales, jurídicas u otros entes designados como agentes de retención o percepción del impuesto. En el caso de las importaciones, Aduanas se constituye en agente de percepción del impuesto previa designación mediante Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia.

Al respecto, es claro que la norma del IGV se refiere al sujeto designado como agente de percepción o retención del impuesto, esto en concordancia con lo señalado en el artículo 10 del Código Tributario, por lo que no puede ir más allá de este criterio. Por lo tanto, lo señalado en el artículo 10 de la Ley del IGV ni el artículo 10 del Código Tributario habilitan, consideran o contemplan un régimen tributario de percepción del IGV. Las citadas disposiciones únicamente hacen referencia a un sujeto que actuará por mandato de ley para retener o percibir el IGV, para asegurar el cumplimiento de esta obligación evidentemente no puede ser considerado sujeto pasivo del IGV, sino que al actuar en beneficio del acreedor tributario responde ante éste en condición de responsable solidario.

Siguiendo lo anterior queda claro que el agente de percepción es un sujeto distinto del contribuyente; asimismo, el agente de percepción es un sujeto distinto del acreedor tributario, pues se va a encargar de percibir el dinero como concepto de pago de un tributo. En la relación jurídico-tributaria, la posición del agente de percepción se considera en la de sujeto pasivo, como responsable.

A éste conclusión también arriba Jorge Bravo cuando indica: “En efecto, lo que excepcionalmente permite el Código Tributario a la Administración tributaria es designar a

los agentes de percepción, más no normar el régimen de percepciones ni menos establecer presunciones legales”. (Bravo, 2005, p.10).

Siendo así, la Resolución de Superintendencia N° 128-2002/SUNAT que aprueba el Régimen de percepciones del IGV aplicable a la adquisición de combustible y designación de agentes de percepción, violenta el principio de legalidad.

Al revisar la exposición de motivos de la Ley No. 28053 – Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley de Impuesto General a la Ventas e ISC, publicado el 08 de agosto de 2003, tenemos:

-La Ley No. 28053 fue el resultado de la acumulación de dos proyectos de ley: Proyecto de Ley 4742/2002/CR – Ley que establece la compensación automática del exceso del IGV retenido contra otras deudas tributarias y el Proyecto de Ley No. 7216/2002-CR que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley de IGV e ISC

-En el Dictamen de la Comisión de Economía del Proyecto de Ley No. 7216/2002-CR, se indica que este proyecto se propone:

a. Ampliar el Régimen de Percepciones vigente a la venta y/o importación de bienes, a los contratos de construcción y a la prestación de servicios que establezca la SUNAT, principalmente en la etapa en que participan los distribuidores minoristas y los establecimientos de venta al público.

b. Regular los elementos esenciales de la obligación de soportar la percepción por operaciones futuras para determinados casos, facultando a la SUNAT a establecer su monto según el caso.

c. Incluir la presunción de que todo sujeto que realiza operaciones con el agente de percepción es un contribuyente del IGV y en consecuencia será materia de percepción.

Como se aprecia en lo citado anteriormente, este Proyecto de Ley no establece un fundamento del régimen de percepción del IGV, sino que asume su vigencia y amplía sus alcances. Además, señala que debe comprender principalmente a los distribuidores minoristas y los establecimientos de venta al público.

En este punto, cabe preguntarnos sobre la naturaleza de la presunción que se menciona en proyecto de ley en comentario. Esto es, si se trata de una presunción relativa o absoluta.

Zavaleta al referirse a la presunción, recoge la posición de Becker que indica:

“Becker se refiera a ellas como “el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido, cuya existencia es probable”.

(...)

En cuanto a las clases de presunciones, destaca la tradicional división entre las presunciones relativas o *iuris tantum*, y las presunciones absolutas o *iure ser de iure*. Las primeras admiten prueba en contra, que anula su efectividad. Las segundas, por el

contrario, niegan a los administrados la posibilidad de desvirtuarlas probando que no ha tenido lugar el hecho presumido” (Zavaleta, 2011, pp. 443-445)

La pregunta es ¿la presunción que se asume en la fundamentación del citado proyecto de ley es una presunción relativa o absoluta? En este caso, se parte de un hecho cierto, como es la operación de importación o compraventa y se da por cierto un hecho desconocido, un hecho futuro, un hecho que por la simple circunstancia se realiza con un agente de percepción de IGV se presume obligado. En este caso, no se contempla la posibilidad que el agente de percepción demuestre que no ocurrirá el hecho futuro. Es decir, estamos ante una presunción absoluta.

Evidentemente criterios como “operaciones futuras”, “presunción de operaciones” o “anticipar el pago”, no hacen más que evidenciar no sólo la deficiencia de la técnica legislativa sino la inobservancia de principios fundamentales que den legitimidad a la norma legal. En este punto, citamos lo señalado en el Dictamen del Proyecto de Ley en comentario cuando indica:

El sistema de retenciones y percepciones es una herramienta válida para mejorar la recaudación en tanto busca anticipar el pago de parte del impuesto general a las ventas (UGV) que gravará las siguientes operaciones que se realicen.

(...)

En el caso del sistema de percepciones, se presume que el comprador de un determinado bien o servicio va a revender ese bien o servicio, y que por lo tanto va a

estar obligado, en el futuro, a pagar IGV por esa reventa. En este sentido, quien le vende el bien o le presta el servicio, le cobra un monto adicional que debe ser entregado a la SUNAT como un pago anticipado del IGV que el comprador va a tener que pagar en el futuro. Por ejemplo, si el precio de un bien en S/. 100 además del S/. 18 correspondiente al IGV el vendedor agregará un porcentaje (2% por ejemplo) que será entregado al fisco. Este importe adicional es un anticipo del IGV que deberá pagar el comprador cuando revenda el bien o el servicio, tendrá derecho a utilizar el 2% adicional como crédito.

Lo citado es todo lo sustancial que señala el Dictamen del Proyecto de Ley No. 7216/2002-CR. Pasemos a analizar a fin de establecer los puntos más relevantes de lo antes citado:

-El propósito de este sistema o régimen es “anticipar el pago de parte del IGV” de una situación presunta según la cual se realizará una reventa.

-Claramente se indica que se establece un monto adicional. Entonces tenemos el IGV propiamente dicho en una operación, luego se presume (presunción absoluta) que se realizará una posterior operación afecta al IGV y como tal está afecta a éste impuesto; siendo así (se da certeza a una presunción), se cobra por adelantado un impuesto que se generará en el futuro.

-Es evidente también que no existe ninguna fundamentación o análisis sobre el monto adicional. En el dictamen figura como un ejemplo: 2%. ¿Cuál es el fundamento para aplicar un 3?5% 0 10%? No existe.

-El otro asunto importante que se colige de lo anterior, es que claramente se indica que la percepción genera crédito fiscal, más claramente, genera más crédito fiscal de una operación real.

Ahora, si nos remitimos al Diario de Debates del jueves 3 de Julio de 2003 de la Comisión Permanente, en cuya sustentación se menciona que se acumulan el Proyecto de Ley N.º 4742/2002-CR y el Proyecto de Ley N.º 7216/2002-CR. Al respecto, el Presidente de la Comisión de Economía además de resumir los puntos que analizamos líneas arriba, señaló:

Debo informar, asimismo, que en los últimos once meses hemos tenido en el país un incremento sostenido de la recaudación tributaria, merced al sistema de retenciones, deducciones y percepciones, con lo cual hemos logrado, de manera más eficiente, combatir la informalidad, alcanzar la formalización de nuestra economía y evitar la evasión tributaria; todo ello, hay que reconocerlo, gracias al mérito de la doctora Beatriz Merino Lucero, hoy Presidenta del Consejo de Ministros (Congreso de la República, 2003).

En el citado Diario de Debates, podemos apreciar que no existe discusión sobre la fundamentación de citado Dictamen, salvo la propuesta del congresista Cruz Loyola quien solicitó reducir el plazo de devolución de impuestos de 45 a 30 días hábiles para tranquilidad de la ciudadanía. Este plazo, así como la pertinencia de aplicar los intereses al monto devuelto, fueron los únicos puntos de discusión y luego se sometió al voto y fue aprobado el citado Dictamen, siendo posteriormente promulgada la Ley No. 28053.

De acuerdo con lo señalado, se tiene:

-En el presente caso, estamos ante un régimen de percepciones del IGV, que no se sustenta en el artículo 10 del Código Tributario ni artículo 10 de la Ley de IGV; pues estos artículos regulan la designación de sujetos que por mandato de ley se considerarán agentes de percepción o retención de impuestos.

-En los considerandos del Proyecto de Ley N.º 7216/2002-CR ni en la discusión en la Comisión Permanente, se fundamenta debidamente establecer un régimen de percepción del IGV. Esto, porque se establece una presunción absoluta que – evidentemente- no es sustento válido para establecer un mecanismo de recaudación anticipada del IGV.

En la STC 1284-2012-AA en los fundamentos 2, 3 y 5, acerca de la constitucionalidad del régimen de percepciones al IGV ratifica los pronunciamientos precedentes concluyendo infundada la demanda en este extremo; citamos algunos puntos relevantes de esta sentencia:

2. Con respecto a la constitucionalidad o no del régimen de percepciones cuestionado en la presente demanda, este Tribunal se ha pronunciado en sentido afirmativo en reiterada jurisprudencia. En especial, en la STC Exp. No. 06089-2006-AA ha indicado que, atendiendo a que los tributos responden también a fines extrafiscales como la lucha contra la evasión tributaria, el mencionado sistema está sustentado en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y en el principio de solidaridad tributaria, consagrados implícitamente en el artículo 43 de la Constitución Política.

3. (...) Por último, señaló que las percepciones del IGV tienen naturaleza de pagos a cuenta o anticipos esto es, son obligaciones de carácter temporal y no definitivo, como en el caso de los tributos.

5. Adicionalmente, es necesario mencionar que a la fecha en que fue presentada la demanda (22 de abril de 2005) estaba vigente la Ley No. 28053 con el contenido ahora cuestionado sobre el régimen de percepciones y que habilitaba a la Administración Tributaria a regularlo. Como ya fue explicado, pese a su inconstitucionalidad formal, este órgano colegiado convalidó dicho sistema y dio un plazo al legislador para que se regulara dicha normativa de acuerdo a la jurisprudencia aplicable al caso de autos. Al respecto, mediante la Ley No 29173, finalmente el Congreso ha cumplido con lo ordenado por este Tribunal y ha establecido un nuevo marco normativo que regula los regímenes de percepciones del IGV en los términos que fueron señalados.

De la STC No. 1284-2012-AA, recogemos los principales argumentos en el voto singular del magistrado Sardón de Taboada:

Contrariamente a lo que indica la sentencia en mayoría, el Tribunal Constitucional no ratificó la constitucionalidad del régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV) aplicable a las importaciones, a través de la sentencia recaída en el Expediente 06089-2006-PA/TC. En dicha oportunidad, por el contrario, determinó que el referido régimen - tal y como estaba vigente en aquel momento - resultaba contrario al principio de reserva de ley en materia tributaria.

(...)

De ahí que los elementos esenciales de un tributo - entre los cuáles se encuentra la identidad de los agentes de percepción- deben estar contenidos en normas con rango de ley, salvo en el caso de tasas y aranceles.

Sin embargo, pese a advertir dicha inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional no procedió de acuerdo con Derecho al determinar los efectos de su sentencia. La parte in fine del artículo 74 de la Constitución establece:

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Consideramos que lo señalado en ésta STC no tiene la fuerza y contundencia en su fundamentación para sustentar debidamente la constitucionalidad de un régimen tributario, como es el régimen de percepción IGV. Creemos que no se trata de forzar una fundamentación dando apariencia de legitimidad el deber de solidaridad (que no es recogido por nuestra Constitución, no por omisión sino porque el modelo político de Estado no asume expresamente un Estado Social de Derecho que sea contrario a un Estado Liberal), mucho menos que éste deber sea una expresión del deber de contribuir.

Si revisamos la Constitución Política del Perú 1993, expresamente no encontraremos el principio de solidaridad. El desarrollo de la doctrina constitucional ha desarrollado su constitucionalización partiendo de establecer diferencias de los modelos de Estado Liberal o Estado Social y Democrático de Derecho, a partir de ahí definir que el principio de solidaridad caracteriza este Estado; además, existen posiciones (como la que recoge el

Tribunal Constitucional) que ambos modelos de Estado no son compatibles.

Luego de pasar de un tipo de Estado a otro, ¿cómo se incorpora el principio de solidaridad en el derecho constitucional tributario? No sólo se subsume a partir del principio de capacidad económica, sino que llega a ser considerado un mega- principio.

Con relación a lo planteado, coincidimos con Walker Villanueva cuando señala que los mecanismos recaudadores del IGV se justifican como medidas administrativas son manifestaciones del poder tributario, pero finalmente son manifestaciones del poder tributario y como tal a la observancia de los principios constitucionales, citamos:

Las medidas administrativas parecieran ser tolerables, por cuanto no han implicado la creación de nuevos impuestos o el incremento en las tasas de los existentes. Son simplemente, como ha sostenido el Gobierno, medidas “administrativas”.

(...)

Si bien estos mecanismos no constituyen nuestros “tributos” en el sentido técnico del término, son indudablemente manifestaciones del poder tributario, motivo por el cual le alcanzan los principios constitucionales establecidos para un ejercicio racional y respetuoso de los derechos fundamentales. (Villanueva, 2014, pp. 613-615).

Fundamentos:

Es preciso considerar que la potestad tributaria debe ejercerse sobre una base de justicia, que legitimará políticamente la acción del Estado para recaudar los ingresos fiscales y la debida asignación al gasto público.

Además, el criterio de justicia está irradiado por los límites del poder tributario que todo Estado Constitucional de Derecho reconoce considerando los principios constitucionales en materia tributaria y los derechos fundamentales reconocidos a toda persona humana vinculada a esta materia.

Un aspecto fundamental de la base justa en el ejercicio de la potestad tributaria está referido al principio de igualdad de manera que los individuos en igual situación sean tratados de igual manera y quienes detenten una mejor capacidad económica –conforme lo señale la ley– paguen más impuestos, esto es, que los impuestos sean proporcionales.

Al respecto, debemos destacar otro de los aspectos esenciales del sistema tributario como es la neutralidad impositiva, en el sentido que la carga tributaria no debe distorsionar la decisión del consumidor en la adquisición de un bien u otro debido al impuesto aplicado y que la carga tributaria no afecte económicamente a los agentes económicos más de lo que la ley ha establecido ni sea menos que afecte la recaudación y el cumplimiento tributario.

Si consideramos la perspectiva sistémica de un régimen tributario y la manifestación estructurada e interrelacionada de sus elementos; esto implica tener en cuenta que cualquier medida adoptada sobre un elemento del sistema afectará su eficacia o eficiencia. Ciertamente, la complejidad y dinámica de los diferentes elementos del sistema tributario requiere una mayor atención en las medidas o decisiones políticas que se adopten respecto de: La legislación tributaria (observancia de los principios constitucionales, adecuada definición de sus elementos, etc.), los aspectos relativos de la materia gravada, los criterios en la

determinación de los tributos, las obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento, aspectos vinculados al control del cumplimiento tributario entre otros.

Es importante destacar, si por mandato de ley se establece un recargo (percepción IGV) que incrementa al monto del crédito fiscal para la empresa importadora, en el fondo se está realizando una diferencia en la presión tributaria respecto del IGV para las operaciones de una empresa importadora comercializadora.

Bajo ésta situación, si la empresa importadora no logra realizar un precio de venta en el mercado interno por un monto que permita superar dicha presión tributaria, la consecuencia será la acumulación del crédito fiscal. Dicho de otro modo, la empresa deberá esperar un comportamiento del mercado que le permita alcanzar niveles de rentabilidad y generación de valor agregado totalmente distinta a las operaciones de una empresa comercializadora que no realiza importación de mercancías o una empresa productora.

Dado que el IGV se despliega en el mercado, las normas legales que regulen éste impuesto debe contemplar las características de los diferentes mercados y sobre todo en aquellas situaciones en las que existe un potencial de afectación a los agentes económicos; más, si las empresas que intervienen en la cadena de producción-distribución-comercialización no son los sujetos incididos económicamente (consumidor final), en tanto actúan como intermediarios para facilitar la recaudación y no deben soportar económicamente la carga tributaria del IGV.

La citada acumulación genera problemas de liquidez y la afectación económica por las posibles sanciones a los cuales pueden estar sujetas las empresas, afectando su

competitividad; por ello, es importante promover una iniciativa legislativa que sin afectar el ingreso fiscal sea neutral, no confiscatorio y respete el derecho de propiedad.

Acerca de las características del IGV:

A fin de plantear la solución a la problemática antes citada, requerimos evaluar desde sus diferentes perspectivas las características normativas de la naturaleza jurídica del IGV:

a) Se trata de un impuesto indirecto y sobre la demanda final:

Es el consumidor final quien debe soportar la carga tributaria. Respecto de este impuesto, las empresas actúan como intermediarios para viabilizar el interés del Estado de recaudar el impuesto.

El legislador ha establecido este esquema para efectos del control y recaudación de este impuesto. Esto es, se incorpora en la operatividad de la obligación tributaria del IGV y se traslada el impuesto al consumidor final.

La manifestación de riqueza que se afecta mediante el impuesto es el consumo; por lo tanto, en ninguna circunstancia se debe afectar la manifestación de riqueza (renta o patrimonio) de las empresas.

Esto es, el efecto neto para las empresas que intervienen en la cadena de suministro respecto del cumplimiento tributario del IGV debe ser única y estrictamente por trasladar al

acreedor tributario (Estado) la alícuota correspondiente a la aplicación de la tasa por el valor agregado generado en la operación.

b) **Se trata de un impuesto interno:**

La legislación señala expresamente que la afectación tributaria por concepto de IGV es al consumo de la mercancía en el mercado interno, además de la observancia del criterio de no exportar impuestos; por ello, se establece regulaciones para el tratamiento del saldo a favor del exportador. Respecto de esta característica, desde el punto de vista de su aplicación y operatividad no se evidencia dificultades o situaciones que expliquen la problemática analizada.

c) **El IGV es un impuesto que se determina en la cadena producción y distribución:**

A diferencia de otros impuestos, en el cual el contribuyente y sujeto incidido económicamente coinciden en el mismo agente económico como contribuyente y la carga tributaria es soportada en función de la manifestación de riqueza del contribuyente (patrimonio o renta); en el caso del IGV se distingue entre el contribuyente y el sujeto incidido económicamente, toda vez que la norma tributaria ha establecido que su afectación se sitúa a lo largo de la cadena producción-distribución. Es decir, respecto del IGV no sólo debemos tener en cuenta las operaciones de una empresa, sino de todas las empresas involucradas en la cadena producción-distribución.

Por ello, es vital que la regulación sobre el IGV contemple todas las características del mercado y la cadena producción-distribución que genera el valor agregado que sustancia la

afectación del IGV. De otro modo, se pueden afectar derechos fundamentales como a la propiedad o inobservar criterios como la neutralidad o no confiscatoriedad.

Como se ha señalado, respecto del IGV las empresas que intervienen en la cadena de suministro son intermediarios para lograr el cumplimiento de la obligación tributaria; por ello y considerando esta situación, las regulaciones deben establecer medidas que eviten cualquier afectación económica a las empresas por su condición de intermediarios en la determinación del IGV.

El IGV para las empresas que intervienen en la cadena de suministro, no significa ni ingresos ni gastos (excepción en el caso de operaciones no gravadas); por lo tanto, no debe afectar sus resultados como renta o patrimonio.

Se trata de un impuesto plurifásico, en tanto grava las diferentes etapas de la cadena de suministro de los bienes y servicios

d) **El valor agregado como base imponible:**

Dado que el IGV es un impuesto cuya base imponible es el valor agregado que se genera en la cadena producción-distribución, es claro que existen diferencias en la contribución de éste impuesto a la recaudación total según el tipo de sector productivo; es así que si estamos ante operaciones del sector primario contribuyen en menor proporción que los sectores secundario o terciario. En nuestro país, a diferencia de otros países, no se ha evidenciado un período de paulatino proceso de maduración de estos sectores y estamos ante

la coexistencia de estos sectores, mostrando que el sector terciario es cada vez más representativo.

Esta situación exige que las regulaciones tributarias sean de un amplio alcance y consideren estas características de manera que la neutralidad que se exige en la aplicación de los tributos se manifieste en todos los sectores.

e) **La sensibilidad a la variación de los precios en los diferentes mercados:**

Debemos tener en cuenta que el IGV debe gravar el consumo (etapa final de la cadena producción-distribución) y se recauda a lo largo de toda la cadena de valor de una mercancía; siendo así, la carga tributaria del IGV no debe generar distorsiones en el mercado ni afectar económicamente a las empresas que sirven de instrumento para la recaudación al no ser sujetos incididos económicamente del IGV.

Estando a lo señalado, a fin de abordar adecuadamente la problemática expuesta debemos tener en cuenta las características del mercado respecto de la sensibilidad de la demanda u oferta al precio, esto es, la elasticidad precio.

f) **La deducción mediante el crédito fiscal es parte del mecanismo de determinación del IGV**

En nuestro país en la determinación del IGV se aplica el método impuesto contra impuesto y no el método de base contra base; esto, porque se ha privilegiado la facilidad de la

recaudación a pesar de que operativamente el método que más se ajusta a la realidad es el método de base contra base

Es importante que las desventajas que se generan por la aplicación del método impuesto contra impuesto sean merituadas en tanto generan la acumulación del crédito fiscal.

En el método base contra base, se considera el monto total de ventas netas y el total de compras netas en un período tributario a cuya diferencia se aplica la tasa del impuesto. En tanto que, en el método impuesto contra impuesto, se deduce del total del débito fiscal generado por las ventas, el total del crédito fiscal originado por las compras; esto, tratándose de operaciones gravadas por el IGV.

Si bien, la adopción de un método u otro responde a su facilidad para el control o recaudación para la administración tributaria, reducir las posibilidades de incumplimiento tributario por parte de los agentes económicos o los criterios de política fiscal; debe contemplarse los posibles efectos que la adopción de un determinado método puede ocasionar en los agentes económicos y establecer medidas que impidan dicha afectación.

Al respecto, debemos remitirnos a las operaciones reales de las empresas productoras o comercializadoras. En este caso el esquema típico: Compras-producción-distribución o compras-distribución.

El flujo se inicia con la compra, es decir podemos determinar el momento de la afectación por el IGV (IGV-compras, que deviene en crédito fiscal); sin embargo, no podemos determinar que la mercancía comprada se realizará mediante la venta en el mismo

período tributario (IGV-ventas, que deviene en débito fiscal). Si consideramos un determinado período tributario, todo lo adquirido no necesariamente será vendido; por lo tanto, la diferencia débito fiscal-crédito fiscal no calzará en el mismo período tributario. Si esta ecuación se presentara en todos los casos, se puede garantizar la neutralidad tributaria del IGV para las empresas que participan como intermediarias para la recaudación del impuesto.

La realidad nos indica que las ventas dependen de las condiciones del mercado, que de alguna medida podemos medir mediante el índice de rotación de inventarios. Si consideramos como referencia el período de tributario mensual, se está asumiendo que dicho índice es 12. Es claro, que no podemos uniformizar este índice, por lo que debe reconsiderarse este criterio de manera que se ajuste por lo menos a una mediana o evaluar otros factores a fin de establecer adecuadamente el período tributario.

Entonces, en las operaciones de las empresas estamos ante una realidad: En un determinado período tributario, dado que ésta no corresponde con el índice de rotación de inventarios asumido por la ley, respecto de la mercancía adquirida se tendrá un stock de inventarios que afectará la ecuación IGV ventas – IGV compras.

¿Cuál es la situación? Lo expuesto nos permite señalar que ya no estamos en el supuesto del valor agregado de un bien, como base imponible del IGV; sino, en la alícuota correspondiente a la tasa del impuesto resultado de las ventas y compras en un determinado período tributario.

El desfase de las compras respecto de las ventas de la mercancía en un período tributario ocasionará la existencia de saldos de débito o crédito fiscales. Si estamos en el

primer caso, corresponde que la empresa determine, declare y pague el impuesto. Si la situación corresponde al segundo caso; si bien, la Ley del IGV señala la posibilidad que el saldo del crédito fiscal se aplique en los siguientes períodos, el problema se genera al existir saldo de crédito fiscal que se acumula en los subsiguientes períodos y no es posible agotarlo arrastrando saldo en período prolongados.

Esto, porque nuestra legislación no ha adoptado el método de deducción sobre base real, sino sobre base financiera. En este caso, el valor de la etapa anterior se aplica contra el valor de la etapa siguiente, sean o no vendidos o incorporados en los bienes transferidos.

La Ley IGV ha establecido el método de deducción sobre base financiera, en este sentido el crédito fiscal es parte del mecanismo de determinación del impuesto.

¿Qué implica el crédito fiscal?

El crédito fiscal está contemplado en la relación jurídica que la ley ha establecido respecto del IGV.

Al referirnos al crédito, estamos refiriéndonos a la existencia de una acreencia exigible por parte del acreedor a su deudor. Dada la relación jurídica tributaria que contempla el crédito, implica el nacimiento del derecho del acreedor a exigir el cumplimiento de la obligación (dar suma de dinero) a su deudor; dadas las características que hemos desarrollado sobre el IGV, estando a la aplicación de la metodología impuesto por impuesto, que da origen al crédito y el débito fiscales.

El débito fiscal se entiende como la deuda exigible al contribuyente por parte de su acreedor, el Estado. En este caso, por mandato de la ley, el contribuyente asume un compromiso de pago, en virtud de la obligación tributaria.

Tratándose del crédito fiscal, por mandato de la ley, el contribuyente se constituye en acreedor y el Estado en el obligado a cumplir con la obligación de dar suma de dinero.

Dado que, también por mandato de la ley, la determinación de la obligación tributaria respecto de la empresa resulta de la diferencia de ambas: acreencias-deudas; la condición jurídica como obligación en el débito fiscal y el crédito implica un derecho equivalente, pues en la ley -en lo sustancial- ha establecido un mecanismo de compensación; esto no podría darse si no se reconoce un derecho equivalente.

Siendo así, la normativa legal tributaria sobre el IGV debe contemplar la posibilidad que el acreedor del crédito fiscal pueda tener la libertad para tomar la mejor decisión sobre el destino del saldo del crédito fiscal.

El tribunal fiscal discutió la percepción IGV justificando su legalidad según el principio de solidaridad (según el Tribunal Constitucional, considerado implícitamente como principio constitucional en materia tributaria). Sin embargo, dicho colegiado señala que la percepción del IGV no es tributo.

De la revisión al marco normativo, la jurisprudencia y pronunciamientos de la SUNAT, queda claro que la percepción de IGV no es un tributo. Se considera un recargo en la importación de mercancías.

Esto es señalado en el Informe No. 51-2014-SUNAT/4B4000, que citamos:

“En consecuencia, todos aquellos conceptos materia de cobranza por parte de la Administración Aduanera que no emanen de la propia Ley General de Aduanas y normas aduaneras conexas de carácter tributario, no forman parte de la deuda tributaria aduanera; recibiendo el tratamiento legal de recargos, tal como lo define el artículo 2° de la Ley General de Aduanas, al precisar que se consideran como tales a:

"Todas las obligaciones de pago diferentes a las que componen la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y la salida de mercancías".

A mayor abundamiento tenemos que el numeral IX del Procedimiento INPCFA-PG.03, cuando define a los recargos precisa lo siguiente:

"Recargos. Son todas las obligaciones de pago diferente a la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y salida de mercancía, tales como: los derechos antidumping y compensatorios, así como la percepción aplicable en el régimen de importación para el consumo de bienes gravados con IGV".

En el artículo 2 de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo No. 1053 y sus modificatorias, se define: “Recargos. - Todas las obligaciones de pago diferentes a las que componen la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y la salida de mercancías”.

La Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Legislativo No. 1053 y sus modificatorias, en su artículo 148° se refiere a la composición de la deuda tributaria aduanera señala que está constituida por:

- Derechos arancelarios
- Demás tributos
- Multas e intereses, cuando corresponda.

El recargo no forma parte de la deuda tributaria aduanera. El recargo es una obligación de pago.

El Tribunal Constitucional para fundamentar la constitucionalidad de la percepción de IGV, bajo el argumento del principio de solidaridad, señala que no es un tributo, pero lo trata como un tributo. La Administración Aduanera la excluye del ámbito de la obligación tributaria aduanera, le quita sustancia dentro de la obligación tributaria, pero le da forma como elemento de ésta obligación, considerándolo obligación de pago.

Cuando se hace referencia al pago, debemos entender de un pago tributario. Siendo así, debemos revisar los diferentes aspectos de la obligación tributaria aduanera que según el Decreto Legislativo No. 1053 – Ley General de Aduanas y sus modificatorias están señaladas en el Título I Sección Sexta, en el artículo 139° y siguiente que resumimos:

- El nacimiento de la obligación tributaria en la importación para el consumo en la fecha de numeración de la declaración;

-La determinación de la deuda tributaria aduanera puede realizarse por la Administración Aduanera o por el contribuyente o responsable

-En la importación para el consumo, la exigibilidad depende de dos criterios: La modalidad de despacho y si aplica la garantía previa.

-Respecto de la extinción de la obligación tributaria, se remite a los supuestos establecidos en el Código Tributario además de otras circunstancias como la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente entre otros.

El Código Tributario en su artículo 27° señala que la obligación tributaria se extingue mediante el: Pago, compensación, condonación, consolidación, Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa u otros que se establezcan por leyes especiales.

De acuerdo con lo anterior, en el ámbito tributario aduanero, el pago (tributario) es una modalidad de extinción de la obligación tributaria; esto es, el presupuesto de hecho se subsume en el supuesto de la norma que da origen al nacimiento de la obligación tributaria. Una vez cumplida esta condición, corresponde la determinación y exigibilidad de la deuda tributaria. A partir de este momento se traslada el cumplimiento tributario al deudor, para lo cual se establecen las formas de la extinción de la obligación. Si el deudor tributario no acredita cualquiera de las formas de la citada extinción, la obligación se mantiene y como tal existe un monto insoluto que es objeto de cobranza coactiva.

La percepción del IGV en la importación, se considera recargo, no es tributo, pero es una obligación de pago.

El asunto central materia de análisis es ¿cuál es la naturaleza jurídica de la percepción IGV en la importación de mercancía?

No tenemos la sustancia (el sustrato que origina la obligación de pago). Tenemos que se manifiesta como pago, antes de la nacionalización y que luego de su nacionalización se manifiesta en el ámbito del tributo IGV: Como crédito fiscal.

Si no existe importación para el consumo, no existe afectación de la percepción IGV (en los casos contemplados por la norma que regula el régimen de percepción de IGV).

Si no existe afectación del IGV en la importación de mercancías, no puede generarse el elemento de deducción del IGV (crédito fiscal).

El IGV es un impuesto que afecta la importación para el consumo. La empresa importadora, que no es consumidor final, asume este impuesto como crédito fiscal en la aplicación de las obligaciones vinculadas al IGV en sus operaciones con posterioridad a la nacionalización de las mercancías. Es el mecanismo repercusión-deducción del impuesto IGV.

Cuando nos preguntamos por la percepción del IGV, no basta con decir que no es tributo (menos tratarlo como tributo, como lo ha hecho el Tribunal Fiscal fundamentado su

resolución en el principio de solidaridad; primero lo desnuda como no tributo y luego lo reviste como tributo), sino establecer su naturaleza jurídica (la sustancia no la forma).

Bajo esa figura, dado que no se trataría de tributo y se aplica en la importación para el consumo, se exige el pago de la percepción de IGV bajo la figura del recargo. Entendido como obligación de pago. Bajo un curioso criterio, además, este recargo no se exigible bajo las mismas condiciones que se aplica para el IGV (numeración de la Declaración Aduanera de Mercancías) sino antes del retiro de la mercancía importada.

Esta contradicción, resultado de la indefinición de la naturaleza jurídica (falta de sustancia) de la percepción IGV genera errores conceptuales como observamos en el Informe No. 054-2008-SUNAT/2B0000, que citamos:

Así, se puede afirmar que los montos retenidos o percibidos por aplicación del Régimen de Retenciones o Percepciones del IGV, y cuya devolución puede ser solicitada por el contribuyente del IGV, constituyen montos pagados en exceso ⁽⁷⁾ y, por ende, para efecto del cálculo de intereses resulta de aplicación lo establecido en el literal b) del artículo 38° del TUO de Código Tributario ⁽⁸⁾.

⁽⁷⁾ Sobre este aspecto, debe tenerse en consideración lo señalado en la Exposición de Motivos del Proyecto que diera lugar al Decreto Legislativo N° 981, el cual señala lo siguiente:

“(...) el Código Tributario ha previsto que el pago de la obligación tributaria tratándose de tributos de liquidación mensual, como es el caso del IGV, sea efectuado

no sólo en forma directa por parte del contribuyente sino también a través de su retención o percepción en caso de que se haya designado agentes de retención o percepción para tal efecto.

En este sentido, los pagos en exceso pueden originarse también en retenciones o percepciones, como es el caso de las efectuadas de conformidad con el Régimen de Retenciones del IGV y el Régimen de Percepciones del IGV, regulados por las Resoluciones de Superintendencia No. 037-2002/SUNAT26 y 058-2006/SUNAT27.

*(...) Cabe resaltar que los **tributos retenidos y percibidos**, por su propia naturaleza, suponen que los sujetos del IGV soporten dicha detracción por parte de los agentes de retención y percepción, en un momento anterior al de su aplicación efectiva contra el impuesto respecto del cual se produce la retención y percepción. **Ambos conceptos tienden a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria** por lo que a partir de su entrega o abono al fisco no corresponde en estricto atribuirles la calidad de pagos en exceso, supuesto que en cualquier caso se verifica recién con la imposibilidad de su aplicación total o parcial, lo que ocurre en una etapa posterior y se refleja en las declaraciones mensuales del sujeto retenido o percibido.” (En **negrita nuestro**).*
(SUNAT, Informe Legal)

Por otro lado, ¿qué pasa con el pago realizado bajo el concepto de percepción IGV en la importación? El importador, como parte de la cadena de suministro y no como consumidor final, debe considerar este pago la consideración de crédito fiscal cuando existe acumulación de IGV que no puede ser aplicada en los siguientes tres meses. En este caso, para efectos de

la declaración y pago del IGV en caso de acumulación, debe considerar primero los pagos por percepción, retención o detracción de IGV.

¿Cuál es la figura legal que se da en este caso? El monto que implica la acumulación del IGV, que tiene como componente los denominado sistemas de pago anticipado IGV, tienen el tratamiento de “pago en exceso” como tales pueden ser sujetos a compensación o devolución, esto en términos de lo que señala el Informe No. 185-2015-SUNAT/5D0000 que citamos:

En ese sentido, y recogiendo lo señalado en el Informe N.º 009-2008-SUNAT/2B0000 (4), para el caso de las retenciones del IGV, en dicho Informe se afirma que *“el pago en exceso, es decir el crédito que puede ser objeto de compensación o devolución, de ser el caso, se establece al momento de la determinación mensual del IGV (...). Dichas retenciones pueden ser deducidas por el proveedor de su IGV a pagar, tras lo cual este podrá determinar si existe un pago en exceso sujeto a compensación o devolución, según corresponda”*; criterio que se afirma resulta aplicable para el caso de las percepciones del IGV, concluyéndose que los montos retenidos o percibidos por aplicación del Régimen de Retenciones o Percepciones del IGV, y cuya devolución puede ser solicitada por el contribuyente del IGV, constituyen montos pagados en exceso(5).

Fluye de lo anterior, que los montos retenidos o percibidos por aplicación del Régimen de Retenciones o Percepciones del IGV, constituyen créditos por pagos en exceso (6) de este Impuesto que pueden ser arrastrados y, en su caso, compensados

automáticamente o a pedido de parte, o solicitarse su devolución de acuerdo con lo establecido por las normas para tal efecto. (SUNAT, Informe Legal).

En la figura del IGV que finalmente se trata de un esquema repercusión y deducción, resulta que un pago que no tiene la naturaleza de repercusión aparece como parte de la deducción. Esto lo señala el Informe No. 230-2013-SUNAT/4B4000 que citamos:

4. Por otro lado, de acuerdo con los artículos 3° y 170 de la Ley 29173, los sujetos del IGV deben efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen; este pago será percibido por la SUNAT, como agente de percepción, y se deducirá del IGV a pagar conforme a las reglas establecidas en la propia ley. (SUNAT, Informe Legal)

Resumiendo, cuando buscamos determinar la naturaleza jurídica de la percepción IGV encontramos serias contradicciones pues:

-No se reconoce como tributo

-Es una forma de obligación de pago

-No se reconoce en la etapa de repercusión del tributo IGV, pero sí en la etapa de la deducción del IGV

-Tratándose de la importación de mercancías sensibles al fraude el criterio de determinación de la percepción no es el valor de las mercancías sino la cantidad importada, la que resulte mayor.

Acerca de la afectación a la neutralidad fiscal por efecto de la percepción IGV en la importación de mercancías

En un mercado de demanda elástica y oferta inelástica, en términos económicos no podemos garantizar la neutralidad del IGV, porque resulta que el vendedor es afectado económicamente.

En su análisis, Chávez (2014) señala: 1) Que la introducción de un elemento de pago fiscal sobre el mercado desplaza la curva de la demanda y afecta las condiciones de equilibrio del mercado, 2) La neutralidad del IGV debe observarse teniendo en cuenta la elasticidad de la demanda u oferta.

Con relación a la necesaria observancia del principio de neutralidad en el caso del IGV, citamos lo señalado por Luque Bustamante:

En el caso particular del Impuesto General a las Ventas (IGV), tenemos 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

(...) No es aceptable que el legislador ceda ante la facilitación administrativa y, al regular el IGV, olvide su natural vocación de recaudación con neutralidad” (Luque, 2004, p.2).

Con relación a lo planteado, coincidimos lo señalado por Walker Villanueva respecto de la inobservancia del mecanismo completo del funcionamiento del IGV y que finalmente en el caso de la percepción se afecta el precio, cuando señala:

Estos implican –no en pocos casos- la recaudación de impuestos a “ciegas”, puesto que no toman en cuenta la cuantía del impuesto que el contribuyente está obligado a pagar, por ejemplo, no se toman en cuenta los saldos a favor o créditos tributarios que dispone el contribuyente, a fin de determinar si existe o no un tributo a pagar. Esto conlleva a exigir el pago de impuestos a quien no es deudor, sino acreedor del Estado. Y lo que es más absurdo, una vez recaudado, solo se permite su recuperación contra el IGV (en el caso de las retenciones o percepciones).

(...)

Aparentemente, ambas instituciones tienen igual naturaleza, existiendo diferencias formales en su aplicación, sin embargo, observamos una diferencia sustantiva entre una y otra obligación en el ámbito del IGV.

Mientras que en la retención el precio fijado en el contrato no se altera por la retención, en la percepción, a la prestación pactada por las partes debe añadirse el porcentaje de percepción previsto en la ley.

De modo que la consideración de la percepción como obligación legal sustantiva distinta al tributo tiene mayor consistencia, pues incrementa el monto del precio cobrado en la transacción de venta. (Villanueva, 2014, p. 635).

Acerca de la legislación comparada:

De la revisión a la legislación se ha determinado que no se ha establecido un mecanismo similar al régimen de percepción de IGV a las importaciones, en tanto tributo o recargo en la importación.

Efecto de la vigencia de la norma sobre la legislación nacional:

La presente propuesta legislativa modifica la Ley que modifica la ley 29173 -régimen de percepciones del impuesto general a las ventas aplicable a las importaciones de mercancías, circunscribiendo su alcance a la no aplicación del recargo a la importación – percepción IGV en las importaciones sino únicamente en las adquisiciones de bienes nacionales o nacionalizados.

Análisis Costo-Beneficio:

Debemos precisar que estamos ante una situación demostrable y real de la existencia de la citada acumulación del exceso del saldo de crédito fiscal, en los casos de empresas que pueden evidenciar un comportamiento de cabal cumplimiento tributario; sin perjuicio de que la administración tributaria pueda efectuar la fiscalización pertinente.

En cuanto al costo:

Desde el punto de vista del Estado, el exceso de saldo de crédito fiscal es una obligación de dar suma de dinero a la empresa que ha determinado dicho saldo que se constituye en su acreedor. En este sentido, se trata de un pasivo financiero.

La disposición de este monto por parte del acreedor, por ejemplo, a través de la devolución, es un desmedro de la capacidad financiera del Estado. Dado que existe la posibilidad de aplicar el saldo del exceso tributario en períodos sucesivos, tampoco es fuente de ingreso del Estado.

En este sentido, el costo-beneficio desde el punto de vista del Estado es ajeno a su posición financiera.

Por lo tanto, el presente Proyecto de Ley no afecta las finanzas públicas, no se establece ningún costo al erario nacional pues no existe desembolso alguno por parte del Estado.

Con relación al costo para la empresa, el monto en cuestión es un costo no controlable dado que la normativa legal impide hacerse efectivo en tanto acreencia a su favor.

Dada esta situación, en términos económicos, resulta un costo de oportunidad de éste recurso financiero que no puede ser realizado en sus operaciones.

En cuanto al beneficio:

Con relación al beneficio, el presente proyecto de ley al eliminar la percepción IGV en las importaciones permitirá sincerar la presión tributaria de impuesto interno en las importaciones y no generará acumulación de crédito fiscal del IGV para las empresas importadoras por efecto de la percepción del IGV.

Estando a lo señalado, este proyecto de ley no tiene consecuencias económicas ni afectación al erario nacional; más bien, significa beneficio para la economía del país respecto de su significación para las empresas que enfrentan la problemática antes señalada.

La medida propuesta elimina las ineficiencias financieras para los contribuyentes que se ven afectados económicamente por las consecuencias de la problemática que se evidencia en la realidad operativa de las empresas.

Fórmula Legal:

El Congreso de la República ha dado la Ley siguiente

**LEY QUE MODIFICA LA LEY 29173 -RÉGIMEN DE PERCEPCIONES DEL
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

Artículo 1º: Modificación de diversos artículos del Título I de la Ley 29173

Modifícanse los artículos 3 y 4 del Título I de la Ley 29173, conforme al siguiente texto:

“Artículo 3.- Sujetos y supuestos que pueden ser objeto de percepción

3.1 Los sujetos del IGV deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando adquieran bienes nacionales o nacionalizados, el mismo que será materia de percepción, de acuerdo con lo indicado en la presente Ley.

3.2 Se presume que los sujetos que realicen las operaciones a que se refiere el numeral 3.1 con los agentes de percepción, designados para tal efecto, son contribuyentes del IGV independientemente del tipo de comprobante de pago que se emita. A las percepciones efectuadas a sujetos que no tributan el referido impuesto les será de aplicación lo dispuesto en la Segunda Disposición Final del Decreto Legislativo N° 937 que aprobó el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado y normas modificatorias, o en el numeral siguiente, según sea el caso, sin perjuicio de la verificación y/o fiscalización que realice la SUNAT.

3.3 Tratándose de sujetos que no realizan operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV, los montos percibidos serán devueltos de acuerdo con las normas del Código Tributario. Dicha devolución deberá ser efectuada en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles, y se efectuará agregándole el interés correspondiente en el período comprendido entre la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración del agente de percepción donde conste el monto percibido o en la que éste

hubiera efectuado el pago total de dicho monto, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. No obstante, se aplicará la Tasa de Interés Moratorio a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario a partir del día siguiente en que venza el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución hasta la fecha en que la misma se ponga a disposición del solicitante.

3.4 Los agentes de percepción que efectúen las percepciones indicadas en los numerales anteriores están obligados a ingresar al fisco dichos montos. En caso de incumplimiento, se aplicarán los intereses a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario, así como las sanciones que correspondan, pudiendo la SUNAT ejercer las acciones de cobranza que establece dicho dispositivo legal.

3.5 En el caso de transferencia o cesión de créditos, no será materia de transferencia o cesión el importe de la percepción calculada conforme a los artículos 10, 16 y 19.

Artículo 4.- Aplicación de las percepciones

4.1 El cliente a quien se le ha efectuado la percepción, deducirá del impuesto a pagar las percepciones que le hubieren efectuado hasta el último día del período al que corresponde la declaración.

4.2 Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria,

de acuerdo con lo dispuesto en la Décimo Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981.

4.3 El cliente a quien se le ha efectuado la percepción, podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31 de la Ley del IGV.

4.4 Cuando las operaciones exoneradas del IGV y/o exportaciones facturadas tratándose de clientes o importadores, superen el cincuenta por ciento (50%) del total de las operaciones declaradas correspondientes al último periodo vencido a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, el cliente o el importador podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en dicha declaración, no siendo necesario que hayan mantenido montos no aplicados por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31 de la Ley del IGV.

4.5 Lo señalado en el artículo 31 de la Ley del IGV será de aplicación incluso en los casos en que se hubieran efectuado percepciones sin considerar las operaciones no comprendidas en los alcances del régimen de percepciones respectivo, siempre que el monto percibido haya sido incluido en la declaración del cliente y el agente de percepción hubiera efectuado el pago respectivo.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA DEROGATORIA

ÚNICA. Norma derogatoria

Derógase los artículos 17, 18, 19, 20 y 21 del Título III de la Ley 29173.