



Proyecto de Ley N° 1464/2016-CR



**PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL INCISO  
A) DEL ARTÍCULO 18 DE LA LEY DEL  
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

La Congresista que suscribe, **María Ursula Letona Pereyra**, integrante del Grupo Parlamentario Fuerza Popular, en el ejercicio del derecho de iniciativa legislativa que le confiere el artículo 107° de la Constitución Política del Perú y conforme lo establecen los artículos 74° y 75° del Reglamento del Congreso, presenta el siguiente:

**PROYECTO DE LEY**

**PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL INCISO A) DEL ARTÍCULO 18 DE LA LEY  
DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

**Artículo 1.- Objeto**

La presente Ley tiene por objeto modificar la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo a efectos de garantizar su neutralidad respecto al ejercicio del derecho al crédito fiscal.

**Artículo 2.- Modificación del inciso a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF**

Modifíquese el inciso a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, en los siguientes términos:

***“ARTÍCULO 18.- REQUISITOS SUSTANCIALES***

*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.*

*Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:*

- a) *Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, **exigencia que debe ser entendida de acuerdo al principio de causalidad a que hace referencia la legislación del Impuesto a la Renta, no siendo aplicables las restricciones en virtud de los fines propios de dicho impuesto, aun cuando el contribuyente no esté afecto al mismo.***

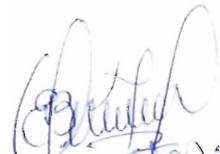
*Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.*

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA

ÚNICA.- Aplicación de la ley

La presente ley será de aplicación desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, El Peruano.

  
MARÍA URSULA LETONA PEREYRA  
Congresista de la República

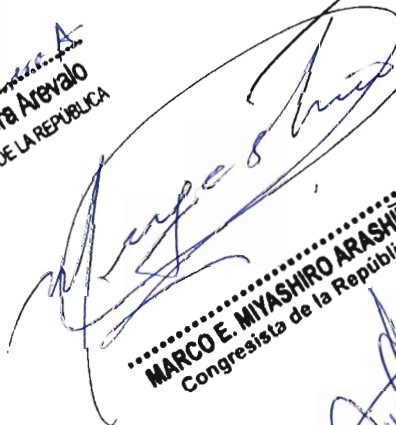
  
E. Bustos



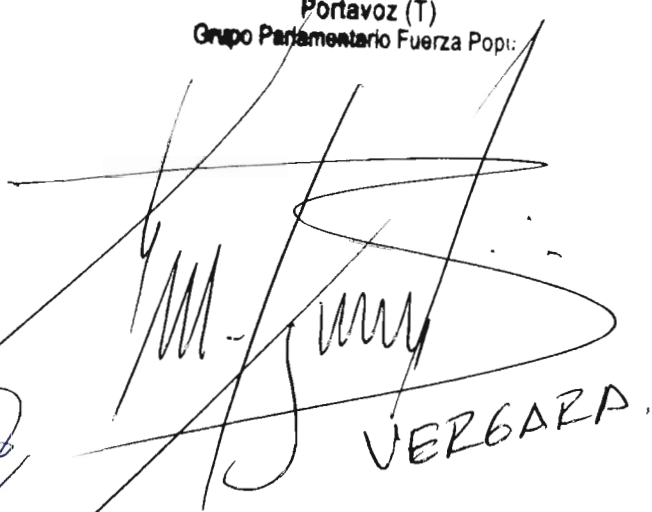
Luis F. Galarreta Velasco  
Portavoz (T)  
Grupo Parlamentario Fuerza Populista



  
María Herrera Arevalo  
CONGRESISTA DE LA REPÚBLICA

  
MARCO E. MIYASHIRO ARASHIRO  
Congresista de la República

  
MIGUEL ANTONIO CASTRO GRANDEZ  
Congresista de la República

  
VERGARA

EDWIN VERGARA PINTO  
Congresista de la República

## EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

### I. FUNDAMENTOS

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un tributo indirecto al consumo, que si bien grava como contribuyentes a los proveedores de bienes y servicios en la cadena de producción y distribución de los mismos (fabricante, mayorista y minorista), al ser trasladado a través del precio a los consumidores finales, termina incidiendo económicamente en estos últimos.

El IGV adopta la técnica impositiva conocida internacionalmente como al valor agregado o añadido (IVA), en virtud de la cual el contribuyente solo tributa por su valor agregado, lo cual se logra calculando el impuesto a pagar en el mes, restando del impuesto que grava las ventas (Impuesto Bruto) el impuesto pagado por las adquisiciones (Crédito Fiscal).

Como bien lo señala Luque Bustamante, con independencia de la extensión que pudiera tener la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, los contribuyentes solo actúan como meros intermediarios de la recaudación al tener que abonar el impuesto únicamente en proporción al mayor valor que han agregado a los bienes o servicios que producen o comercializan.

Esta técnica se aplica en la gran mayoría de los países porque les permite obtener una apreciable recaudación sin generar distorsiones en la economía, como ocurría con los antiguos impuestos acumulativos.

Estos últimos, al calcularse sobre un valor de venta que incluía dentro del mismo el impuesto que había gravado la adquisición de los bienes y servicios, (imposición en cascada), si bien permitía una gran recaudación, distorsionaba los precios al hacer que los mismos se incrementasen en un monto bastante mayor al impuesto que recaudaba el fisco. Este efecto de piramidación de los precios impedía además identificar la parte del precio de los bienes y servicios constituida por el impuesto pagado a través de toda la cadena, condición indispensable para que el fisco pudiese, en su caso, devolverle al exportador el referido tributo al momento de la salida del país del bien o servicio para ser consumido en el exterior.

Precisamente para evitar estas graves distorsiones, entre otras, que afectaban la neutralidad que exige una economía de mercado, los países sustituyeron los referidos tributos por los impuestos al valor agregado.

Ilustremos a continuación lo antes señalado con un ejemplo para advertir el efecto de la piramidación de los precios que ocurre en los impuestos acumulativos.

**Efectos de los Impuestos al Consumo en los precios: acumulación y pirimidación**

|                          | Sin impuesto | Con impuesto |
|--------------------------|--------------|--------------|
| Venta del fabricante     | 100 +        | 100 +        |
| Impuesto (10%)           | 0            | <b>10</b>    |
| Costo del comerciante    | 100 +        | 110 +        |
| Margen de utilidad (50%) | 50           | 55           |
| Venta al comerciante     | 150 +        | 165 +        |
| Impuesto (10%)           | <u>0</u>     | <b>16.5</b>  |
| Precio incluido impuesto | 150          | 181.5        |

|  |
|--|
| <p>Imp. Recaudado: <math>10 + 16.5 = 26.5</math><br/> Incremento del precio: <math>181.5 - 150 = 31.5</math><br/> Pirimidación del precio: 5</p> |
|--|

Ahora bien, la técnica del valor agregado puede ser aplicada con una sola tasa, como ocurre en nuestro país, o con varias tasas en función del bien o servicio gravado, como sucede en otros muchos países. Lo importante es que, además de lograr una recaudación apreciable, el impuesto no genere las distorsiones económicas antes mencionadas.

Es así que el IGV se estableció en el Perú en 1982, a través del Decreto Legislativo N° 190. En esa oportunidad se delineó la estructura básica que tiene en la actualidad, con la técnica impositiva al valor agregado, técnica que ha sido adoptada en la mayoría de los países del mundo.

A partir de entonces la neutralidad del IGV se consigue a través de la aplicación de dos derechos atribuidos al contribuyente, los mismos que son estructurales en el impuesto: (i) El derecho a trasladar la carga del impuesto en el precio de los bienes o servicios, y (ii) El derecho a recuperar el IGV que hubiese gravado sus adquisiciones mediante su aplicación como crédito fiscal contra el impuesto que grave sus operaciones, impidiendo así que el mismo constituya un costo o gasto del negocio.

Para regular entonces el derecho a la aplicación del crédito fiscal, los artículos 18 y 19 de la LIGV contienen una serie de requisitos sustanciales y formales, respectivamente. Por las leyes 29214 y 29215 el Congreso corrigió los errores que existían en la aplicación de los requisitos formales contenidos en el artículo 19, habiendo quedado pendiente de revisión los llamados requisitos sustanciales.

Al respecto, y bajo el título de requisitos sustanciales, el artículo 18 de la LIGV dispone que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Como hemos indicado, el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV establece como requisito sustancial para la toma del crédito fiscal que la adquisición califique como costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta (IR).

Ahora bien, como lo advierte Luque Bustamante<sup>1</sup>, la relación del IGV con el IR ha traído consecuencias perversas en la aplicación del IGV, pues nos encontramos ante impuestos con distintos objetivos técnicos. Ello trae como consecuencia circunstancias en las que se le impida a un contribuyente del IR la aplicación de un gasto o costo sin que ello tenga que ver con las razones por las que el IGV que grave su adquisición deba ser recuperado como crédito fiscal.

Desde un punto de vista técnico, para que el IGV por la compra de los bienes y servicios pueda ser recuperado por el comprador mediante su aplicación como crédito fiscal este solo debería demostrar que la adquisición guarda vinculación con las actividades de la empresa.

Nótese que el IR y el IGV se rigen por principios distintos, por lo que la racionalidad del IGV se aleja de una imposición sobre las ganancias, donde resulta determinante la deducción de costos y gastos.

En ese sentido, existen múltiples ejemplos que demuestran que es posible que la Ley del IR impida la deducibilidad del costo o gasto solo para sus fines propios, sin que ello tenga alguna relación con la condición de contribuyente del adquirente para efectos del IGV.

Presentamos a continuación algunos ejemplos de lo afirmado:

**a) IGV por servicios prestados por sujetos ubicados en paraísos fiscales.**

Conforme al inciso m) del artículo 44° de la Ley del IR, los servicios prestados por sujetos ubicados en paraísos fiscales no son deducibles para determinar la renta neta del contribuyente, salvo algunas excepciones. Sin embargo, por tratarse de servicios que serán utilizados en el Perú, el monto pagado por ellos estará gravado con el IGV como utilización en el país de un servicio prestado por un no domiciliado, surgiendo así la duda si dicho IGV puede recuperarse como crédito fiscal.

La aplicación literal del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV nos llevaría a prohibir el crédito fiscal; no obstante, en tanto tales servicios sean reales y sustentables, no habría justificación técnica para desconocer la aplicación del crédito fiscal a fin de determinar el valor agregado del usuario nacional de tales servicios.

---

<sup>1</sup> LUQUE BUSTAMANTE, Javier. (2013). Proyecto de Ley que modifica diversos artículos de la Ley del Impuesto General a las Ventas para su perfeccionamiento. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP, 1, 13.

**b) El IGV pagado en la adquisición de activos con indemnizaciones recibidas por el contribuyente.**

Conforme a lo establecido en el inciso b) del artículo 3° de la Ley del IR, constituye renta gravable con el IR las indemnizaciones destinadas a reponer un bien del activo en la parte que exceda al costo computable del mismo, salvo que se cumpla con las condiciones reglamentarias necesarias para alcanzar su total inafectación.

Es así que el numeral 21.6 del artículo 21° de la Ley del IR dispone que el costo computable del bien a ser adquirido con la indemnización percibida sea el mismo que correspondía al bien siniestrado. Es decir, se establece para el bien sustituto el mismo costo computable que tenía el bien dañado para fines del IR.

La razón de esta limitación obedece a la inafectación que consagra la norma por la obtención de la indemnización ya que, en tal caso, si el nuevo bien tuviese como costo computable su valor de adquisición, podría obtenerse un doble beneficio si el contribuyente decidiese vender inmediatamente el nuevo bien (ya que, además de haber obtenido un ingreso no gravado, en este caso el costo sería igual al ingreso por lo que no se obtendría renta por la venta) o, incluso, con su mera depreciación (que al constituir un gasto deducible reduce la renta imponible del contribuyente).

No obstante, si bien para fines del IR resulta totalmente razonable la limitación en el importe del costo computable del nuevo bien, extender literalmente esta restricción para fines de la toma del crédito fiscal del IGV no resulta lógico pues en cualquier escenario si el sujeto procede a reponer el activo siniestrado con la indemnización recibida está actuando como contribuyente del IGV pues lo que busca es mantener su actividad productiva que, en tanto consista en realizar operaciones gravadas con el referido tributo, debe otorgarle crédito fiscal por el íntegro de la adquisición y no solo hasta el importe del costo computable del bien siniestrado.

**c) Reglas de Subcapitalización.**

De acuerdo con el quinto párrafo del inciso a) del artículo 37° de la Ley del IR, son deducibles los intereses provenientes de endeudamientos con sujetos o empresas vinculadas cuando dicho endeudamiento no exceda del coeficiente de tres (3) al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior. Los intereses que excedan de dicho nivel de endeudamiento, no son deducibles.

La razón para establecer este ratio máximo de endeudamiento permitido para préstamos entre sujetos vinculados radica en que para fines del IR a los contribuyentes les resulta más ventajoso financiar un negocio con préstamos (que generan intereses deducibles) que con aportes societarios (cuyos dividendos no se deducen).

Nuevamente la aplicación literal del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV nos llevaría en este caso a extender irrazonablemente al IGV una restricción que solo resulta aplicable a la lógica del IR, en tanto el financiamiento recibido se destine al desarrollo de las operaciones gravadas del contribuyente del IGV, razón por la cual técnicamente no existiría ninguna razón que justifique que dicho contribuyente no pueda recuperar el IGV pagado por los intereses.

Sobre el particular, debemos señalar que el Tribunal Fiscal, al resolver cuestionamientos sobre el ejercicio del crédito fiscal, se ha caracterizado por aplicar literalmente las disposiciones del artículo 18° de la Ley del IGV y, por tanto, la remisión irrestricta a la Ley del IR.

Así, a modo de ejemplo, tenemos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1029-1-2002 de fecha 26 de febrero de 2002, donde indica:

*“Debido a que (...) **solo se admite como gasto de la empresa para el Impuesto a la Renta, aquel determinado sobre la base de aplicar el porcentaje resultante de relacionar la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas, el Impuesto General a las Ventas que corresponde a dicha cantidad es el único de puede ser empleado como crédito fiscal:***

*Que la determinación del crédito fiscal ha sido realizada tomando en cuenta los requisitos sustanciales contenidos en el propio artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas (...).”(Énfasis agregado)*

Como bien lo comenta Córdova Arce<sup>2</sup>, este pronunciamiento se ciñe a la literalidad de la norma, y se aleja de la naturalidad del IGV.

No obstante, la distinta racionalidad de los impuestos (IGV e IR) habría sido advertida también por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 4191-3-2005 del 6 de julio de 2005 donde señala:

*“Que en tal virtud, el Impuesto General a las Ventas que gravó la adquisición por parte de la recurrente de los mencionados materiales de construcción, al formar parte de su costo computable, otorgan derecho al crédito fiscal, independiente si han sido empleados en dicho ejercicio en las construcciones efectuadas, **toda vez que se encuentran destinadas a su giro de negocio**, debiendo en consecuencia levantarse el reparo”. (Énfasis agregado).*

Nótese que de acuerdo al Tribunal Fiscal resultaría irrelevante, para efectos del ejercicio del crédito fiscal, que los materiales de construcción hayan sido utilizados o no en determinado periodo, pues sería suficiente (desde el punto de vista de los requisitos esenciales) que la compra se destine al giro de negocio.

Ahora bien, con relación a los límites sobre la deducción de gastos expresamente establecidos en la Ley del IR, cabe mencionar que la SUNAT ha emitido opinión en el Informe N° 240-2004-SUNAT/2B0000 como respuesta a la siguiente consulta:

*¿El Impuesto General a las Ventas (IGV) pagado con motivo de la adquisición de los vehículos objeto de la limitación prevista en el*

---

<sup>2</sup> CORDOVA ARCE Alex. (2003). Requisitos Sustanciales del Crédito Fiscal. VII Jornadas de Derecho Tributario, 1, 35.

*literal w) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, podría ser utilizado como crédito fiscal por el adquirente?.*

Es de señalar que la SUNAT **no desarrolló los alcances de la remisión a la Ley del IR** por parte del inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV, siendo que únicamente indicó que:

***“En la adquisición de un vehículo automotor por una empresa, el costo de adquisición es susceptible de ser considerado como costo computable, por tanto, dicha adquisición otorga, siempre que se reúnan con los demás requisitos previstos en las normas de la materia, derecho a crédito fiscal, de conformidad con el inciso a) del artículo 18° del TUO de la Ley del IGV.”** (Énfasis agregado).*

Sin perjuicio de la escasa argumentación en el tema que nos ocupa, se observa que de acuerdo a dicha opinión, pese a que la adquisición de vehículos se encuentra en la limitación prevista en la Ley del IR, dicha restricción no enerva que otorgue derecho al crédito fiscal.

Esto nos lleva a coincidir con la afirmación de Villanueva Gutiérrez<sup>3</sup>, en tanto:

*“(…) el requisito exigido por la Ley del IGV no tiene que ver tanto con una deducibilidad efectiva del costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta, sino con la **vinculación objetiva de dicha adquisición a las actividades económicas de la empresa**, independientemente de cómo y cuándo proceda la deducción del costo o gasto”* (Énfasis agregado).

Finalmente, es importante mencionar que esta problemática fue advertida en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario realizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) en el año 2003 que al analizar el tema “IGV – tratamiento del crédito fiscal” propuso eliminar el requisito establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV por las siguientes consideraciones:

*“9. Es necesario desvincular al IGV del Impuesto a la Renta, por gravar ambos impuestos diferentes expresiones de riqueza, ostentar diferente naturaleza jurídica y regirse por criterios de imputación temporal totalmente distintos.*

*10. El requisito contenido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley, relativo a que la adquisición califique como costo o gasto para fines del IR aunque no se encuentre afecto al referido impuesto, carece de sustento técnico y produce distorsiones en la correcta determinación del impuesto.”*

---

<sup>3</sup> VILLANUEVA Gutiérrez, Walker, Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú, Esan Ediciones, 2009, Pág. 297



