

CLUB DE CONTADORES

ClubdeContadores.com

TRANSCRIPCIÓN

**Coloquio: Impuesto General a la Ventas en el
Retiro de Bienes**

EXCLUSIVO PARA SOCIOS

Del ClubdeContadores.com

**Director General:
CPCC RUBEN DEL ROSARIO GOYTIZOLO**

CONTADOR TRIBUTARIO S.A.C
Calle Los Sauces Nº 203

San Isidro – Perú

Fecha Coloquio: 09 de Mayo 2013

Teléfono: 012212882

www.ClubdeContadores.com

Copyright © 2012. CONTADOR TRIBUTARIO S.A.C . Todos los Derechos Reservados.

Ninguna parte de esta publicación puede ser almacenada en un sistema de recuperación, transmitida o reproducida de ninguna manera, incluyendo –pero no limitada a– copia e impresión digital, sin un consentimiento anterior y permiso escrito de la editorial.

Los textos e imágenes disponibles en Internet pueden ser sujetos a derechos de autor y otros derechos intelectuales en poder de terceras partes. Todos los URL, productos, nombres, y/o logotipos pueden ser marcas registradas o tener derechos de autor de sus respectivos dueños.

Este curso se vende con el conocimiento de que la editorial y el autor no están comprometidos a prestar servicios legales, contables u otros servicios profesionales. Si se requiriera asistencia legal o experta, se deben buscar los servicios de un profesional competente. La editorial quiere recalcar que la información contenida aquí puede estar sujeta a la variación de leyes o regulaciones de otros estados y / o las localidades. Se advierte a todos los usuarios que averigüen con consejeros competentes para determinar cuáles regulaciones o leyes del estado y / o leyes locales se aplican en particular a la empresa de cada usuario.

El editor ha hecho un esfuerzo en conjunto para brindar consejos útiles e informativos en los temas tratados a través de la publicación de este boletín. De todas maneras no hacen representaciones o dan garantías, ya que la totalidad o exactitud de esta fuente, y / o su aplicabilidad es concerniente a cada circunstancia específica. No aceptan responsabilidad de ningún tipo por cualquier tipo de pérdidas o daños ocasionados –o alegados de ser causados– directa o indirectamente por usar la información provista.



INVITADO ESPECIAL

Dr. CP.CC Victor Vargas Calderón

Director del Estudio Victor Vargas Asociados S.C

TRAYECTORIA PROFESIONAL

- ✓ Presidente de la Comisión Interamericana de Integración Económica y Fiscal.
- ✓ Director de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). Expositor en los Programas
- ✓ de Especialización Profesional y Post-grado en las Universidades de Lima, Católica y San Marcos.
- ✓ Ex-Decano del Colegio de Contadores Públicos de Lima y de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú.
- ✓ Ex-miembro del Tribunal Fiscal, asesor y Consultor Tributario.

TRANSCRIPCIÓN

Coloquio: Impuesto General a las Ventas en el Retiro de Bienes

Rubén del Rosario Goytizolo

Muy buenas tardes. Nuevamente les damos la bienvenida a esta grata reunión virtual que ya semanalmente está haciéndose una tradición. Y, al hacerse tradición, se vuelve derecho y obligación: derecho de parte de ustedes a participar en estos eventos, y obligación de nosotros —grata, por cierto— para seguir brindándoles estas reuniones que tienen la característica de intercambiar ideas sobre el tema contable y tributario.

En esta oportunidad, debo manifestar que tenemos un gran privilegio, yo diría de categoría internacional, porque tenemos la visita del doctor contador público colegiado certificado don Víctor Vargas Calderón, quien no requiere mayores presentaciones pero que, sin embargo, tenemos que destacar solo algunas de las más importantes características o nombramientos de carácter profesional y personal que ha tenido a lo largo de su trayectoria.

Evidentemente, no mencionaría todas porque, si no, nos pasaríamos el tiempo en esta presentación. Don Víctor ha sido presidente de la Comisión Interamericana de Integración Económica y Fiscal; director de la Asociación Fiscal Internacional IFA Grupo Peruano; expositor en los programas de especialización profesional y posgrado en las universidad de Lima, Católica y San Marcos; decano del Colegio de Contadores Públicos de Lima y de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú; y exmiembro vocal del Tribunal Fiscal, asesor y consultor tributario.

Evidentemente, estamos ante una figura que ha marcado una trayectoria y un liderazgo de opinión muy importante en nuestro país y yo merecio de ser, aunque no de manera formal, sí uno de sus alumnos porque, siendo él decano del Colegio de Contadores Públicos, yo me permití disfrutar en aquellos años, en aquellos tiempos maravillosos del colegio en el que el tecnicismo, la educación continua, eran las características más importantes de nuestro gremio profesional, allí estuve involucrado como uno de los participantes disfrutando de las exposiciones que en aquel momento el doctor Víctor Vargas Calderón hacía, no solo como expositor sino también como decano del Colegio de Contadores Públicos de Lima.

Ciertamente, entonces, esta es una grata reunión. Yo les pido a todos ustedes que, en este conversatorio que vamos a tener, en este coloquio, ustedes también puedan intervenir a través del uso del micrófono. Ya saben cuál es el sistema: pidiendo la palabra, marcando el símbolo de la mano y, de esa manera, vamos a tener todos este privilegio —yo de manera especial porque estoy al lado de él— de poder compartir sus conocimientos y, sobre todo, su gran experiencia. Una de las características muy importantes que tiene don Víctor es que él ha sido testigo de sección de muchos

cambios importantes en materia tributaria en el Perú, y claro, ¿cómo no?, de lo contable también, muy importantes, y de las que todos hoy en día estamos capitalizando. Los que vendrán de seguro también harán mención al nombre de don Víctor Vargas Calderón por la marcada trayectoria y liderazgo que él ha impuesto en nuestro país.

Yo me siento realmente muy privilegiado y orgulloso de estar al lado de don Víctor, permítame decirle mi maestro, y poder compartir este rato que vamos a tener de esta entrevista. Bienvenido, don Víctor, sus palabras de inicio.

Víctor Vargas Calderón

Muy buenas tardes. Muchas gracias, Rubén, por tus palabras. Tu amistad te permite plantearme todos estos pergaminos que, en principio, se los entrego a todos ustedes, mis queridos amigos. Con Rubén efectivamente venimos trabajando en el tema profesional y tributario desde hace ya un buen tiempo y él está permanentemente al pie de estas tareas de la educación continua. Hoy, bajo este nuevo esquema, ya los sistemas virtuales, con los libros electrónicos y todo esto, nos hacen vivir nuevos tiempos.

Nuestros tiempos de los US GAAP y los tiempos en que hacíamos la contabilidad por decalco quedaron en el recuerdo, pero formaron bases para lo que hoy día significa cumplir con todas estas obligaciones formales y sustanciales. El derecho tributario nos permite realmente buscar, entender —como decía nuestro profesor brasileño Geraldo Ataliba— cómo es el impacto de la tributación en los hechos económicos que los contadores públicos manejan.

El tema contable ha venido también evolucionando. Hoy en día vivimos la época de las normas internacionales de contabilidad. Todo esto es importante conocerlo; en todo esto es importante actualizarse como todo profesional. Solamente un profesional actualizado indudablemente va a permanecer vigente para los usuarios de sus servicios. Ellos siempre van a requerir que ese profesional que los atiende, que los asesora, esté plenamente involucrado en un permanente estudio de todos los cambios que se producen, y en la tributación con mayor razón.

Yo agradezco mucho esta invitación que se me ha hecho. Muchas gracias, Rubén, por poder compartir contigo esta tarde.

Rubén del Rosario Goytizolo

Don Víctor, al contrario. La gratitud la tenemos que expresar nosotros. Para aprovechar la generosidad que usted tiene en esta visita me gustaría en principio, y para dar inicio a este coloquio, a este conversatorio, plantear un poco el esquema y necesariamente tendrá que ser, por su trayectoria, un esquema histórico en relación con el Impuesto General a las Ventas.

Yo he sido testigo del protagonismo que usted en su momento, en aquellos años de los setenta y de los ochenta, pudo vislumbrar en relación con el Impuesto a las

Ventas, el impuesto que grava el valor adicional en los actos de comercio, y que tuvo sus orígenes, por lo menos hasta donde yo recuerdo, don Víctor —y aquí voy a abusar de su paciencia y generosidad— el famoso impuesto a los bienes y servicios que fue un poco la fuente del actual Impuesto General a las Ventas.

Para ubicarnos en este contexto histórico y dar inicio al coloquio yo le pediría, don Víctor, que a todos nosotros nos ilustre un poco sobre lo que ha sido, quizás haciendo un esfuerzo de síntesis, la evolución del Impuesto a los Bienes y Servicios hasta llegar ahora al actual Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo.

Víctor Vargas Calderón

Cómo no. El Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Producción y al Consumo —como ahora se conoce— empezó hace muchos años bajo la figura del Impuesto a los Bienes y Servicios que tuvo, según me informaron, alguna procedencia francesa. Esto llegaba como una corriente internacional y Perú, en ese sentido, a través de sus administraciones tributarias que están en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), permanentemente vienen revisando las modalidades que permitan captar los recursos financieros que todo estado necesita, y Perú con mayor razón.

Es así que lo que fue antes el Impuesto a los Bienes y Servicios, que era una imposición a los consumos básicamente, derivó a este denominado Impuesto a las Ventas y que, en algunos países de América, se lo conoce como el Impuesto al Valor Agregado. Este impuesto es el representativo, hoy por hoy, de los tributos en el Presupuesto Nacional de la República.

Además, es un indicador de crecimiento porque va relacionado con el consumo, pese a que existe una evasión muy importante del tributo, más un menos un tercio se imagina que es la evasión de este tributo, marca uno de los montos más importantes del total de la recaudación. En algunos momentos llega a ser un 60% de la captación de los recursos financieros frente al Impuesto a la Renta que apenas era un 20%.

Claro que, con los negocios mineros, con la minería, el Impuesto a la Renta ha levantado muchísimo, pero el Impuesto a las Ventas sigue siendo el gran soporte del día a día en el manejo de los tributos. Estamos, pues, en condiciones de plantear nuestras inquietudes relacionadas con este tributo que grava operaciones mientras que el Impuesto a la Renta es un tributo que grava las ganancias y hay una identificación del sujeto que entrega esa ganancia. En el caso del Impuesto a las Ventas estamos hablando de operaciones gravadas. Es el consumo y ya no hay una identificación específica de quién es el sujeto, pero sí sabemos que el sujeto impactado somos todos nosotros como consumidores finales, porque es ahí donde el tributo termina, en el consumidor final.

Rubén del Rosario Goytizolo

Sí, en efecto, creo que la historia nos ha dado reportes acerca de la dinámica con la que este Impuesto General a las Ventas se ha manifestado en el presupuesto nacional. Entiendo que, hasta hoy, todavía tiene una importante porción en la recaudación tributaria del Estado.

Justamente por ello es que los contribuyentes todavía guardamos alguna preocupación o expectativa de respuestas porque entendemos que, en términos generales, no hemos tenido una cultura tributaria apropiada, primero como para poder entender los tributos, y segundo para poder entender la responsabilidad grande de pagarlos, que es una responsabilidad social, subliminal y yo diría hasta casi religiosa con relación al Perú.

Sin embargo, en la estructura normativa —y permítame ya ir poniendo los pies en el terreno al que queremos llegar con esta charla—, en la estructura operativa o normativa para las operaciones y determinación de las obligaciones tributarias, las definiciones de ventas, si bien es cierto que no han tenido variaciones importantes, sí marcaban una expectativa también muy especial porque, desde el momento en que el legislador decide gravar el retiro de bienes como si se tratara de una venta, se crea lo que algunos juristas denominan ficción tributaria porque, al no haber venta, no debería haber impuesto. Un retiro es propiamente eso, es un obsequio, un regalo que hace la empresa o el contribuyente en favor de terceros y respecto del cual no va a tener ninguna retribución.

Sin embargo, la legislación plantea que allí hay una venta y se tiene que causar el impuesto general a las ventas. ¿Por qué se da esta figura como necesidad en nuestra normativa tributaria?

Víctor Vargas Calderón

Efectivamente, diríamos que uno de los problemas que encontramos en el débito fiscal, en esta problemática del débito fiscal, es establecer cuáles son las operaciones gravadas con el IGV. Todos nos dirigimos al artículo 1° de la ley y encontramos ahí cinco operaciones gravadas. Para nosotros, dijimos, eso es suficiente pero, al entrar al artículo tercero de la ley y al encontrar las definiciones, encontramos que el artículo 3° define qué cosa es venta.

Como en el artículo primero son operaciones gravadas con el Impuesto a las Ventas, la venta de bienes muebles en el país, entonces nos pusimos a chequear qué cosa es venta y, al mirar en el artículo 3° qué es venta, resulta que el inciso a) clasifica a la venta en dos numerales. El numeral 1 habla de las transferencias a título oneroso. Quiere decir que hay una contraprestación de pago en especie o en efectivo. El numeral 2 nos habla del retiro de bienes; o sea, nos habla de las transferencias a título gratuito, como bien dice Rubén.

Entonces, uno dice y se imagina: "Pero el retiro de bienes a título gratuito no es venta. ¿Por qué se verá gravado como venta?". Entonces, ahí viene el análisis de este numeral 2 del artículo 3º y nos vamos al reglamento de la Ley del IGV.

En el artículo 2º hay un ampliación de operaciones que nos lleva a operaciones que, en principio, no están gravadas como venta, y se enuncian hasta ocho operaciones en la misma ley, pero resulta que ahí, si es que las cosas yo no las hago bien —y por eso el cuidado que debo tener al hacer estas operaciones—, sí resultan operaciones gravadas. Generalmente se detectan en fiscalización. Por eso el cuidado que debemos de tener con esas operaciones.

Enumeramos: una primera operación, transformar la materia prima en producto terminado no es operación gravada. Hacer una transformación por encargo no es operación gravada. Una tercera operación, que ahora está muy en boga, que es la construcción, transformar todos los materiales más la mano de obra que corresponde y hacer un edificio para la venta. Pero en la cuarta operación, que se enuncia como no gravada, ya empiezan los problemas.

Dice que no son operaciones gravadas los bienes que se han perdido en un siniestro por desaparición o por pérdida fortuita, se supone, en tanto esto esté acreditado fehacientemente. Entonces, este acreditamiento fehaciente lo tenemos que ver en el marco de la Ley de Renta, que nos habla de los [...] y faltantes. Entonces, el primer punto es que tengo que hacer una denuncia dentro de un plazo. ¿Qué ocurre si no hago la denuncia en ese plazo? Ya tengo una falta y esa falta me puede cuestionar que esa operación de siniestro es hecho a propósito para ocultar, por ejemplo, ventas no contabilizadas.

Entonces, en el tema de desaparición o siniestros, yo tengo que tener mucho cuidado de hacer la denuncia policial en primer lugar y, por el tema del monto perdido por la materialidad, tendríamos que hablar de probar esta situación. Recomiendo en esos casos el que por ejemplo se haga un peritaje para probar que los bienes existían antes del siniestro, sentando que el siniestro a su vez fue hecho por un tercero porque, si el siniestro fue hecho por mano propia, a veces esos incendios a fin de año, pueden provocar que se diga: "No, esto fue todo preparado". Por eso la intervención de la policía.

Como segundo punto, ya el control que debe instalar toda empresa para probar que efectivamente no hubo tal operación en el sentido de que no hubo venta no contabilizada. Yo tenía mis mercaderías hasta el día del siniestro, ocurrió el siniestro y desaparecieron producto del siniestro. Voy, hago la denuncia policial y veré si más adelante hago la acción judicial correspondiente cuando encuentren a los autores del delito.

Rubén del Rosario Goytizolo

Sin embargo, también nos queda la duda o la preocupación de que en algunos casos este retiro de bienes está vinculado básicamente a lo que es la promoción de los bienes o de los servicios que desarrolla como actividad principal la empresa. Entendemos que sí efectivamente hay una norma que, hasta un determinado porcentaje, el 1% del total de las ventas o de los ingresos, constituiría un retiro de bienes pero no gravado con el IGV porque tenemos un límite ahí. Hay un desplazamiento, hay una entrega de bienes, pero no hay una contraprestación. En principio habría figura de retiro de bienes pero, por estar dentro del límite, estaría no gravado.

¿Qué pasa en esos casos en los cuales la misma ley establece por el límite de que ese retiro de bienes no es operación gravada y sin embargo tiene un crédito fiscal por la adquisición que generó en esos bienes que se están regalando? ¿No se quiebra allí esta armonía del Impuesto al Valor Agregado?

Víctor Vargas Calderón

Efectivamente, aquí hay una situación especial. En el tema obsequios encontraríamos dos situaciones: una corresponde al acto en el cual la empresa entrega bonificaciones a sus clientes. Los clientes siempre piden yapa. Y entonces, cuando un bien es entregado como bonificación en el proceso de una venta, entonces lo importante ahí es decir que esta bonificación está incluida en la venta y ahí no habría problema de IGV porque está permitiendo que haya más ventas en esa promoción.

Es lo que ahora en el lenguaje actual... A lo que antes conocíamos como bonificación, ahora las empresas le llaman combo. Entonces, te vendo un televisor y te obsequio un radio. Lo importante es que el radio obsequiado esté contenido en la boleta de venta como un todo y deducido para identificarlo. De esa manera, esa operación no estaría gravada con IGV.

Pero el tema de los obsequios y de los regalos sin venta, ahí sí hay un tope, como bien dices, del 1%. Ese 1% es una promoción para que el negocio salga adelante y diríamos que no hay planteamiento allí de pérdida del crédito fiscal en la medida que yo cumpla con el tope del 1%. He vendido en los últimos doce meses, incluyendo el mes en el que doy el regalo, doce millones. Mi promedio de venta es de un millón y el 1% serían 10.000 soles. Quiere decir que en este mes, por ejemplo ahora por la temporada del día de la madre, puedo regalar el 1%, es decir, hasta 10.000 soles de regalos.

Todo lo que regalo tiene que ir con una boleta, tengo que entregar lo que regalo y lo que excede del 1%, esa boleta será gravada ya sí con el IGV. Ese IGV que pago, como yo estoy regalando, lo asume la empresa que regala y por ese IGV no se da un crédito fiscal.

El crédito fiscal en general no se pierde; o sea, el crédito fiscal de todas las compras de esos bienes que se han obsequiado, se usan al 100%. No habría ningún problema. Sé que en los comienzos de estas operaciones hubo inclusive un

superintendente de la Administración Tributaria que planteó que no podía ser que me regalen mi IGV. Y no, es una forma de promover la venta y el haber puesto un límite, aunque puede ser corto el 1%, no hay que hacer ahí ningún cálculo de crédito fiscal no aceptable. Todo el crédito fiscal es regulable, las boletas de regalo tienen que indicar el valor razonable de ese regalo y todo lo que pase del 1% será una operación gravada.

Rubén del Rosario Goytizolo

Bien, don Víctor, muchas gracias. Bien, sigamos. Don Víctor, entonces parece ser que este tema de las promociones más corresponde a un estímulo para incrementar las ventas de manera tal que con ello podríamos decir que esto se parece casi a un esquema de salto del tigre: retroceder un poco en el afán recaudatorio obviamente, para que a través de la promoción las ventas se puedan incrementar y, consecuentemente, el IGV y su recaudación también. Ese sería el propósito principal.

Sin embargo, este estímulo parece no estar presente de otro lado cuando por ejemplo en los aspectos formales del crédito fiscal existen restricciones que uno podría considerar casi desproporcionadas, donde hay claras erogaciones, evidentes erogaciones, que son necesarias incluso para que la operatividad generadora del IGV pueda mantenerse.

Sin embargo, un aspecto formal como el de la bancarización o un aspecto formal como el mismo control de los gastos de representación, pudieran neutralizar el efecto real y total del crédito fiscal. ¿Allí también no se da esta figura de resquebrajar este esquema del Impuesto al Valor Agregado?

Víctor Vargas Calderón

Efectivamente en el tema de la bancarización tendríamos que decir que el objetivo es formalizar las operaciones de alguna forma, formalizar a los deudores tributarios, porque el uso de la bancarización permite identificar operaciones. El hecho de que no se bancarice por parte del que vende, junto a que existe una gran informalidad, genera este problema, un problema que si bien la ley data del año 2004, pudo haberse regularizado en parte.

Veo con beneplácito la posibilidad de regularizar operaciones en junio del año 2011. Se dictó la ley y se dijo: "En 90 días esta norma será reglamentada". Pasaron los 90 días y el Ministerio de Economía y Finanzas no reglamentó nada. Llegamos a 2012 y, en el momento en que se hace la reforma tributaria con los decretos legislativos, uno de los primeros decretos fue justo anular esa ley que permitía que se regularizara, pagando diez veces la multa del ITF, la no bancarización.

Realmente esa parte no la vi muy bien. Inclusive realmente no hubo ningún pronunciamiento, ni gremial empresarial ni gremial institucional. Hoy esas operaciones, si no fueron bancarizadas, dan lugar a que se pierda ese crédito fiscal totalmente. Entonces, no tiene salida el contribuyente que no lo ha hecho.

Por eso nuestra recomendación es —y eso viene desde que hacemos auditorías financieras— que para el manejo del disponible utilicemos al máximo, sobre todo en el momento en que cancelemos obligaciones, el uso de la bancarización bajo todos los modos de pago que se han establecido, inclusive para cifras menores a los 3500 soles y menores a 1000 dólares.

Recordemos que en el artículo 19° de la Ley del IGV sobre requisitos formales, se nos permite regularizar temas de la formalidad en la medida en que esa operación haya sido cancelada con un medio de pago. Esto es algo favorable y creo que alienta la necesidad de usar los medios de pago.

La bancarización es un tema importante como control interno y como control de pagos. Pero, en lo que corresponde al tope de los gastos de representación, y sobre todo en atenciones a clientes —que es una de las características de los gastos de representación—, creo que ahí no debería hablarse de devolución de IGV porque estamos dentro del mismo esquema, ya no de mantener u obtener ventajas con clientes nuevos, sino fidelizar a los que ya existen.

Entonces, al entregarle el obsequio a un cliente antiguo, este cliente busca ser fiel a su proveedor. Creo que es una técnica de mercado, es parte del marketing empresarial y debería gozar de los mismos requisitos que tienen los obsequios para promover ventas.

Creo que el fidelizar al cliente a través de los gastos de representación debería también tener un porcentaje de entrega sin que genere obligación para esta empresa de tener que pagar el IGV, toda vez que ya de por sí hay un tope en gastos de representación a efectos del Impuesto a la Renta.

Rubén del Rosario Goytizolo

Sí, en efecto, entendemos que la idea fundamental normativa es que finalmente se termine gravando toda la operación de comercio, todo el acto de comercio, para cuyo efecto lo que se intenta establecer con este mecanismo del valor agregado es que en cada uno de los eslabones del comercio se vaya aplicando el 18% a ese valor agregado, de modo tal que la recaudación sea al final el 18% de toda la operación.

Por eso se genera esta aplicación del crédito fiscal, pero sin duda que en la medida que ese crédito fiscal se vea obstaculizado, ese 18% tendrá una especie de tasa efectiva que no será la nominal del 18% sino que podría ser eventualmente la del 19% o la del 20%.

Yo concuerdo en que sea así en aquellos casos en los cuales el contribuyente de alguna manera puede intervenir realizando algunas operaciones que no son estrictamente necesarias para ese tipo de operación, en cuyo caso evidentemente, por la misma razón de conservar el valor de mercado, se deberían regular y rechazar ese tipo de operaciones.

Pero, como usted acaba de señalar muy bien, hay casos en los cuales de lo que se trata es de fidelizar, encadenar al cliente, para mantener la seguridad y la vigencia de las operaciones y, por lo tanto, la seguridad y vigencia del IGV mismo. Sin esto se empieza a limitar como ya se está limitando evidentemente, podría ocurrir en algunos casos, no digo que en todos, que se pierda el horizonte doctrinario del Impuesto General a las Ventas.

Eso por un lado, don Víctor, pero otro de los temas que hemos visto muy seguido sobre todo en los procesos de fiscalización y que genera conflictos y una divergencia muy notoria entre la Administración Tributaria, los fiscalizadores y los propios contribuyentes, es la operatividad misma. Yo no querría calificar si es un error técnico de la legislación del IGV o si de pronto es una exacerbación interpretativa de la Administración Tributaria porque el mecanismo del IGV, la normatividad y el mecanismo que ella encierra para el IGV, involucra la remisión a normas de renta.

Por ejemplo, se dice que constituye crédito fiscal el IGV pagado en las operaciones que a su vez constituyan costo o gasto para efectos del impuesto a la renta. De esta manera, si en el análisis de renta un determinado desembolso o provisión no es gasto, según la Ley de Renta tampoco lo será para propósitos de IGV.

¿Allí no se produce otro quiebre? Porque podría ocurrir que efectivamente pierda la característica de gasto en renta pero se conserve la característica de adquisición gravable en el IGV y no debería perderse el crédito fiscal. Es mi parecer, por cierto muy sencillo, pero aquí la autoridad de la palabra de don Víctor puede darnos mayores luces al respecto.

Víctor Vargas Calderón

Cómo no. Este es un tema ya relacionado con básicamente el crédito fiscal. Efectivamente, cuando analizamos los requisitos para el uso del crédito fiscal —artículos 18° y 19° de la Ley del IGV—, en el artículo 18° hablamos de requisitos sustanciales. Quiere decir que son de sustancia, de fondo. En el inciso a) del artículo 18° se dice que, efectivamente, si el gasto en renta no es aceptable, ese crédito fiscal tampoco lo será.

Esto trae consigo una mecánica que efectivamente en fiscalización, si me derriban el IGV, me derriban el IGV también. Entonces, uno trae como consecuencia lo otro y esto debería manejarse de manera indistinta porque realmente el Impuesto a la Renta tiene una razón de ser que no va necesariamente con el concepto de Impuesto a las Operaciones, pero es así como se está trabajando actualmente. Es una mecánica inclusive de trabajo en la fiscalización y por ello la posición del contribuyente de defender al máximo su operación que está en gastos o en costos.

Efectivamente, si ese gasto o ese costo se derriban, pues allí es donde tengo problemas y por ello en renta vemos por ejemplo, en el aspecto de la aplicación de este artículo 37°, que son gastos deducibles y viene el principio de causalidad. Indudablemente, para el contador o la contadora de la empresa, la causalidad lo lleva a

tener una relación entre causa y efecto, gasto o costo versus el efecto de producir renta gravada.

Pero, cuando hay una fiscalización, a este aspecto del principio de causalidad que debería manejarse de manera amplia, el fiscalizador le aplica una condición restrictiva y entonces trata de plantear, mediante los requerimientos numerados, un plazo para la entrega de: "Pruébame que este gasto realmente ha servido para obtener tal o cual ingreso o tal o cual operación de renta".

Entonces, el no haberme preparado con la prueba, indudablemente me genera contingencia tributaria y esto me hace perder, no solamente el gasto en renta, el 30%, sino el 18% de IGV; una pérdida del 48% que, más multas e intereses moratorios, puede convertirse en una deuda de carácter no constitucional por el principio de la no confiscación en materia tributaria.

Realmente ahí esto debería ser mejorado. Esto sí está funcionando de manera... Sobre todo por la aplicación de los gastos deducibles. En lo que corresponde al gasto no deducible, ya expresamente así se mantiene y también el aspecto de los gastos que deben ser aceptados por el principio de lo devengado y, como el devengado no está definido en la Ley de Renta sino en la norma contable, la NIC número 1, a veces también hay desfases de esa aplicación para establecer si eso fue o no devengado en su oportunidad. Ahí todavía no encuentro una correlación entre renta y los principios contables.

Rubén del Rosario Goytizolo

Sí, en efecto, pareciera que hay todavía un largo trecho por caminar en conceptos básicos. Justamente, don Víctor, usted toca un tema que, si bien podría parecer propio del Impuesto a la Renta, dado que esta pregunta que nos lleva a analizar las normas de renta para ver si hay o no aplicabilidad en el IGV, pone de manifiesto esto que usted acaba de decir, esta diferencia de terminología de diferencia entre costo y gasto porque la forma de redacta del legislador pareciera ser que le da una equivalencia indistinguible.

Es decir, que costo y gasto sería exactamente lo mismo cuando sabemos que en realidad, por lo menos para los contadores, hay una clara distinción. Sin embargo, al legislador pareciera ser que no le importa mucho esta distinción cuando tiene que entrar a calificar si un determinado desembolso o compromiso es costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta y tiene una distinción muy especial porque evidentemente, por ejemplo si una operación gravada va acompañada de una operación no gravada con el IGV, el crédito fiscal tiene que entrar a un prorrato.

Entonces, habrá una parte del crédito fiscal que calificará como tal y otra parte que perderá tal calificación. Ahí es donde la norma dice que esa diferencia se tendrá que registrar como costo o como gasto. Algunos contribuyentes consideran que, como es lo mismo, lo llevan directamente al gasto pero, si se refiere a una adquisición cuyos bienes todavía están en almacén, ¿no sería propio más bien que ese IGV vaya al costo del

producto, al costo del bien, al costo de la mercadería, antes que afectar el resultado del período?

Víctor Vargas Calderón

Considero que sí. Precisamente para esto ya tenemos en plena aplicación por un lado la NIC 2 que habla de los costos de los inventarios, y cuando se establece cómo se conforma ese costo, es la suma del valor de adquisición y todo gasto o partida que ayude a poner el bien en condiciones de ser vendido. Por ejemplo, en algunos casos lo que podría llamarse un gasto de almacenaje va a ser parte de ese costo.

Entonces, si hablamos de costo, ya el IGV debería estar relacionado con la ubicación final de ese bien dentro del balance, dentro del activo. Si la operación está destinada a la adquisición de mercaderías o de bienes, eso está definido como activo realizable y debería ser parte del costo del activo realizable.

Si se trata de bienes que sirven para la construcción del activo fijo, eso debería ir a su activo fijo. Entonces, esas son las partidas que van a costos, esas no irían a gastos. A gasto iría un gasto de reparación de esos bienes o una partida de consumo inmediato. Entonces, esta distinción realmente no la hace la Ley de Renta pero sí la hace la norma contable. Así que, en ese aspecto, creo que la distinción tiene que ser definitiva.

Rubén del Rosario Goytizolo

¿Y eso serviría, en todo caso, ante el vacío o la imprecisión de la norma, como concepto contable y normado, también para darle eficacia a las obligaciones tributarias? ¿Podríamos utilizar las normas contables en este caso para darle eficacia tributaria?

Víctor Vargas Calderón

Yo diría que sí. Los tributos no olvidemos que tienen —así lo dice Ataliba— una relación con los hechos económicos, y los hechos económicos son los que están en la contabilidad de la empresa. Un hecho económico es adquirir bienes y esos bienes pueden ir para ser vendidos o para ser usados. Entonces, si son para ser vendidos, es activo realizable. Si son para ser usados, van al activo fijo. Entonces, esa correlación contable debe servirnos de base para el manejo tributario.

Rubén del Rosario Goytizolo

En este marco del Impuesto Bruto, del IGV que grava las operaciones de venta, de transferencia, la primera venta de inmuebles o de los servicios de construcción, las importaciones, y donde en el caso de ventas hemos señalado como elemento incorporado ficticiamente el retiro de bienes conjuntamente con el crédito, encontramos todo un escenario que, en las modificaciones que se hicieron el año pasado, podrían haberse trastocado.

De esas modificaciones, ¿usted destaca alguna en particular que tenga mayor dinamismo o mayor prontitud en su aplicación?

Víctor Vargas Calderón

El año pasado, en lo que corresponde al Impuesto a las Ventas, tenemos aspectos que están relacionados con los valores adquiridos, a los bienes adquiridos. Estos bienes adquiridos, en lo que corresponde por ejemplo a activo fijo, ha cambiado de denominación: antes correspondía el concepto de mejora y hoy se le da la denominación de un costo posterior, pero estamos hablando de lo mismo. Estamos hablando de una mejora y la mejora involucra el valor del activo. Si involucra el valor del activo, estamos frente a una operación que está afecta al impuesto a la renta.

Yo veo esos cambios en el IGV y quizás donde también hay un poco de problemas es en el tema de las operaciones con vinculados. En operaciones con vinculados, cuando tenemos la figura de la cesión gratuita y de la renta presunta, en el caso de la renta lo veo bastante cambiado también. ¿Qué ocurre cuando una persona natural es dueña de un inmueble que está por ejemplo acá en San Borja donde el costo por metro cuadrado de alquiler tiene un valor ya más o menos conocido y este inmueble es entregado en cesión de uso gratuito a su empresa de la cual es él el accionista principal?

La vinculación en principio está desarrollada en la Ley [...], en el artículo 24º del reglamento. Entonces, hasta antes, hasta el año 2012, el tema de la venta o de la renta fija era un cálculo, un porcentaje, el 6% del autovalúo para el caso de inmuebles. Hoy indica que, si hay vinculación, este cálculo será en base a un alquiler, a lo que sería el valor de mercado.

Entonces, hay un súbito crecimiento para este año 2013 de los ingresos que debe declarar este propietario, que lo debería llevar mejor a razonar sobre la necesidad porque, cuando hay rentas fijas, hay solamente rentas para el que [...] el bien, pero no hay gasto para la empresa que usa el bien. Entonces, en ese aspecto hay que tener cuidado.

¿Qué ocurre cuando hay entrega de bienes muebles? En la entrega de bienes muebles se habla del 8% del valor del bien pero, cuando los bienes son entregados por vinculados, el valor de entrega tiene que ser a valor de mercado. Entonces, ese valor de mercado habrá que chequear a qué valor se refiere. Realmente va a generar contingencias para los propietarios de bienes muebles o inmuebles que sean gratuitamente el uso de sus bienes a las empresas. Hay que distinguir claramente quién es un tercero y claramente quién es un vinculado.

Rubén del Rosario Goytizolo

También en este esquema de las negociaciones, sobre todo en el caso de los inmuebles, sabemos que de acuerdo al artículo 1º está gravada con el Impuesto General

a las Ventas la primera venta de bienes inmuebles que realice el constructor de los mismos. Pero, en la modalidad de las negociaciones que se dan aquí en el Perú —y, entiendo, en la mayoría de los países—, siempre hay un concepto que domésticamente lo conocemos como el concepto de la separación

Formalmente, la literatura de la norma habla de las arras. ¿Qué es lo que ha pasado en el Perú, en la legislación, en estos cambios con las arras que han pasado del 15% al 3% o al 5% y que, de alguna manera, intenta gravar lo que en esencia todavía no es venta?

Víctor Vargas Calderón

Bueno, ahí efectivamente hay una situación que no es la más correcta. En el Código Civil se nos explica que estamos hablando de arras de confirmación y de las arras de retractación. En las arras de confirmación, el cliente llega y pregunta: “¿Este vehículo a cuánto me lo puedes vender?”. “Este vehículo puede ser 20.000 dólares, pero no tengo el vehículo en ese momento. Estamos a 15 de diciembre y te lo puedo entregar el 20 de enero del año 2013”.

Entonces, en ese instante al cliente se le pide un adelanto y ese adelanto, como todo adelanto, en la Ley del IGV está gravado en principio con el Impuesto General a las Ventas; cifra que, al final, como se trata de arras de confirmación, está confirmando que quiere comprarlo y que el bien se le va a entregar en el mes siguiente. Por lo tanto en el primer año, en 2012, como no hay bien entregado, será un anticipo y no habrá costo, no habrá venta y, por lo tanto, no hay una operación terminada, la cual recién culminará en enero del año siguiente cuando el bien sea entregado al propietario.

¿Pero esas son arras de confirmación? Ahí estamos frente a un anticipo que va a generar Impuesto a la renta. Pero las arras de retractación tienen otro contenido: las arras de retractación son lo que entendemos como: “Yo quiero separar este bien y lo quiero separar, que no se lo venda usted a nadie y denme un plazo de 15 días para yo ver de qué manera consulto”, en este caso el esposo con la esposa.

El esposo está interesado en el bien inmueble y ella todavía no ha visto el inmueble. “Ella está de viaje y regresará en unos 15 días. Quisiera que ella viera el inmueble antes de comprarlo”. Entonces, estamos frente a arras de retractación. Generalmente es usual en el tema de los inmuebles porque, si a los 15 días exactamente llega la persona y no le gusta el inmueble, se le tiene que devolver ese dinero.

Entonces, las arras de retractación tienen un concepto y un contenido que va más allá de vender. Es una separación, es un supuesto de venta. Todavía no hay ni siquiera venta, que es lo que sí hay en las arras de confirmación. Así que yo pienso que si las arras de retractación son un monto que no pasaba del 15% del valor total de la operación, era una buena condición para efectos de decir: “Esa operación no está

gravada". Para el vendedor era un dinero que lo tenía guardado pero tenía la posibilidad de decir: "Esta venta ya está casi a firme".

Para el comprador: "Estoy separando porque quiero saber realmente si esto es lo que quiero. Hay muchas opciones para escoger". Entonces, esto de haber aminorado esa relación del 15% al 3% realmente ya lo convierte a todo en la práctica como arras de confirmación. Ya no hay ninguna distinción entre uno y otro y sencillamente es gravar por gravar.

Rubén del Rosario Goytizolo

Eso supone que allí también, en la oportunidad, el reconocimiento de la obligación tributaria conocido como nacimiento de la obligación tributaria, podría estar precipitando una obligación que finalmente quede diluida si es que no se ejerce esta opción a la compra. Separar un bien para luego decir: "Qué lástima, a mi esposa no le gusta el inmueble, devuélveme", habríamos precipitado el Impuesto General a las Ventas.

Víctor Vargas Calderón

Claro, hemos precipitado... Estamos destruyendo el concepto de arras de retractación. Estamos destruyéndolo por el monto que se está queriendo cobrar. Realmente el hecho de que sean arras de retractación está contenido en un contrato, hay de por medio un contrato, que es distinto del de arras de confirmación. Las arras de confirmación son ya una venta a firme; las arras de retractación son una posible venta que tiene su propia connotación. Entonces, el haberle puesto ese 15% me parece que era lo adecuado: "Dame una señal, y al señal que sea, el 10%, el 15%".

No olvidemos que el vendedor tiene la expectativa de querer vender su bien y entonces para él el tener arras que se acerquen al 15% sin serlo, le da cierta seguridad para decir: "Han venido el cliente A, el cliente B y el cliente C y a ustedes les ha gustado, pero el primero que llegó, a ese le doy, pero yo no se lo puedo vender al segundo ni al tercero".

En este momento en el que hay toda una dinámica de disparo de los precios de los bienes que se están vendiendo, los bienes inmobiliarios, esto está generando mayores problemas más que soluciones al manejo de las rentas inmobiliarias.

Rubén del Rosario Goytizolo

Sí, ciertamente, como bien lo ha señalado usted, pareciera ser que se está destruyendo el concepto en esa parte. El nacimiento de la obligación tributaria de suyo involucra que se cumpla —como Geraldo Ataliba lo menciona—, que en el mundo fenoménico de las operaciones se cumpla la hipótesis normativa.

Si la hipótesis normativa establece un hecho económico concreto, si este se materializa en la realidad, pues evidentemente no hay duda de que se ha configurado este nacimiento de la obligación tributaria y habrá que declarar y pagar impuesto.

¿Pero qué pasa en aquellos casos cuando los bienes se venden en planos? El bien no existe, pero ya de manera anticipada se han mostrado los planos, se ha mostrado la maqueta, y el futuro comprador asegura la adquisición del bien. Entiendo que ha habido casos en los [...] y el Tribunal Fiscal se ha pronunciado al respecto, ¿pero cuál es su posición, don Víctor, con relación a este tema de la venta de bienes en planos?

Víctor Vargas Calderón

Bueno, la venta de bienes en planos plantea la figura de venta a futuro. Considero que plantea la emisión de un comprobante de pago como un anticipo, y ese anticipo está afecto al Impuesto General a las Ventas, mas no a la renta. Si queremos aplicar la NIC 18, estamos frente a una operación donde hay un ingreso y el ingreso podría ser parte de arras confirmatorias toda vez que generalmente las ventas de inmuebles con arras de esta venta a futuro son parte de un proceso de operación que tiene la inmobiliaria para lograr vender los bienes y obtener una línea de crédito del banco.

El banco le va a entregar a la empresa el crédito que necesita para empezar a construir la obra y, en la medida que la empresa no tenga el dinero suficiente para llevar adelante esta construcción, entonces el banco le va a indicar... Por eso este es un tema que hay que revisar en el plano con el banco. El banco no va a entregarle el dinero en tanto no haya habido por lo menos un 5%, un 10% o un 15% de todo lo que va a construir. Entonces, ahí recién va a empezar a hacer la remesa de los dineros a la empresa constructora.

Entonces, es un tema de financiamiento, considero yo. Claro que a la empresa le interesaría vender en planos la mayor cantidad, pero precisamente la venta en planos es aún un valor de venta muy reducido, casi al tope con su futuro costo de construcción, pero es una forma de obtener dinero para el financiamiento de su obra. Entonces, ya de por sí la empresa inmobiliaria está generando una operación a futuro, pero que viene de la mano con el pago del tributo cuando le comienza a hacer la primera venta y los créditos fiscales salen de los proyectos de la primera excavación de la empresa, de los arreglos, y hay un IGV desde el momento en que está haciendo por ejemplo el derrumbamiento de las obras.

Entonces, hay un crédito fiscal que puede ir jugando contra ese crédito que va naciendo con las ventas a futuro, pero esto porque frente al banco esta inmobiliaria tiene que cumplir con unas cuatro, cinco, ocho ventas que le exige para dar inicio a la acción del crédito, que a su vez va a permitir a la constructora comenzar las obras. Hay una correlación casi sistemática entre la venta a futuro, la línea de crédito que obtiene el comprador en el banco, la línea que le va a dar el banco al comprador y con ello el dinero que le va a entregar el banco por el saldo a la constructora para que esta inicie la construcción de esa obra.

Entonces, hay un esquema de trabajo financiero que realmente o posiblemente no esté entendiendo bien la Administración Tributaria. Eso es lo que habría que advertir.

Rubén del Rosario Goytizolo

En realidad, siendo el Impuesto General a las Ventas el más dinámico, parece ser que es aquel que presenta mayores complicaciones, sin dejar de lado el tema de renta. Pero el hecho de que se trastoquen, quizás anti-técnicamente estos conceptos, hace que el cumplimiento de la obligación tributaria sea mucho más difícil.

Usted utilizó una expresión, don Víctor, que realmente es la que académicamente incluso podría causar más de una pregunta y probablemente una discusión muy amplia: vender un bien a futuro. Cuando hablamos de vender un bien a futuro, estamos hablando muy probablemente de un bien que todavía no existe, que no se ha fabricado y la definición de bienes parte de una premisa: la existencia del bien en el momento en que se realiza la operación.

Si en el momento en que se está pactando la operación el bien no existe, pues pareciera ser que este concepto de Ataliba de amarrar el hecho económico al presupuesto normativo, no se estaría cumpliendo, ¿verdad?

Víctor Vargas Calderón

Efectivamente, no habría base imponible en este caso.

Rubén del Rosario Goytizolo

Justamente allí, un poco asociado con esto porque en este conversatorio probablemente estamos viajando y tocando varias aristas, nuestro amigo José Antonio Huanca Bautista nos pregunta si el retiro de bienes —entiendo, como concepto— también podría resultar aplicable en el caso de los servicios. Me imagino que probablemente, salvo que José Antonio quiera intervenir directamente en el micro, probablemente esté refiriéndose a la prestación de servicios a título gratuito. ¿Podría aplicar esto en el retiro de bienes, don Víctor?

Víctor Vargas Calderón

Bueno, en el tema servicios, cuando hay una prestación de servicios en forma gratuita, considero que no hay la generación de impuesto a las ventas porque no ha habido venta. Es una operación de donación de servicio.

Por ejemplo, en el caso de una empresa que vende publicidad y le dice: "Te vendo un paquete publicitario. Este paquete publicitario consta de un valor de 100.000 soles pero te lo voy a cobrar cuando el paquete ya comience a funcionar, comience a dar las tandas de avisos que tú me has contratado y te lo voy a cobrar a plazo. Pero, para que tú vayas viendo cómo va a ser nuestro trabajo, te voy a pasar durante un mes una tanda de avisos en forma gratuita".

Esos avisos que se han entregado en forma gratuita, no estarían sujetos al IGV. Esto no está contenido tampoco en la ley que grava el impuesto a las rentas. Hay un

servicio pactado pero no hay un retiro de bienes. Yo diría que para servicios no encajaría la misma figura que encaja para el retiro de bienes.

En el retiro de bienes sí hay una llegada de bienes a la empresa que fueron facturados por sus proveedores y hay un IGV producto de esa entrega de bienes. Para la prestación de servicios, normalmente así lo dice la NIC 2, en el tema de costo de los servicios, el costo de los servicios básicamente es mano de obra, y tal es así que cuando ahora vemos que se está empleando la figura de la detacción para la evasión tributaria en el caso de servicios, pues vemos que en el caso de los servicios la captación de crédito fiscal es un crédito muy pequeño, es un crédito ínfimo.

Entonces, es por ello que cuando en la detacción nos piden por ejemplo en servicios empresariales que se pague la detacción del 12%, es porque el 7% es el posible crédito fiscal que la empresa puede tener y eso compensa el monto del débito que corresponda. Entonces, en servicios —y así lo dice también la NIC 2— no hay pues mayor crédito fiscal que pueda perderse, cuando sí la hay en el tema de compraventa de bienes.

Por eso, las reglas del retiro de bienes no necesariamente son aplicables para el caso de servicios gratuitos, pero que sí deberían ser facturados.

Rubén del Rosario Goytizolo

Dentro de este marco, don Víctor, yo quisiera —con su permiso— recordarles a los amigos del club que tienen la posibilidad de participar directamente a través del micrófono marcando la señal de la mano. De esa manera, nosotros podemos habilitar aquí desde el panel de control su micrófono para que hagan uso de la palabra.

Don Edgar González, miembro de nuestro club, también está preguntando lo siguiente: “Mi consulta es respecto de bancarización en las compras de productos primarios en zonas donde no existen entidades bancarias, y lamentablemente estos vendedores no conocen aun del pago con un cheque o una transferencia. Lo que ellos quieren es efectivo o simplemente no venden. Estos productos definitivamente son fundamentales o son el bien principal para el producto final. Esta compra, independientemente de si está exonerada o no del Impuesto General a las Ventas, ¿cuál sería la contingencia en que estos casos específicos que no se dan en la norma pueden ser manejables?”

La pregunta va centrada básicamente al efecto tributario que podría tener el hecho de que los costos o gastos no estén bancarizados fuera del margen que permite la ley.

Víctor Vargas Calderón

En esta pregunta se busca un poco la razón de ser de la Ley de Bancarización. Tenemos que encontrarla pensando que la Ley de Bancarización lo que quiere encontrar es quién es el proveedor de tal o cual operación para hacerle un seguimiento a ese

proveedor. Tal es así que la misma ley plantea que en los lugares donde no existan cuentas bancarias, yo podría acudir a un notario y el notario podría ser la persona que realiza la operación, quien está presente en el momento de la transacción, de la entrega del dinero. Quién me entrega, ya lo identifiqué: es tal persona.

Cuando trabajamos en lugares donde no hay notario, la posibilidad más próxima sería la de que hagamos esta operación delante de un juez de paz que en ese caso el juez de paz siempre está en los sitios un poco más recónditos, pero ahí donde ya no hay juez de paz, ya no habría la posibilidad de encontrar un tercero que certifique quién compra y quién vende. Entonces, ya la bancarización no sería posible plantearla en esos lugares.

Queda, en todo caso, la posibilidad de hacer uso de la liquidación de compra. Esa liquidación de compra tiene un uso también bastante restringido y yo retengo el 18% y, al retener el 18%, yo se lo entrego al fisco. Entonces, ahí no habría posibilidad de hablar de evasión porque estamos reconociendo la compra de bienes y está el IGV en el momento de esa compra. Entonces, ya no habría dificultad para decir: "Esto se tenía que bancarizar". Ya está el IGV cobrado y está identificado el vendedor.

Yo diría que esa sería [...] la liquidación de compra con la retención del 15% y del 18% del IGV. Inclusive, creo que para los temas agrícolas, se exige la retención del 2% para efecto del Impuesto a la Renta y, para los efectos de la bancarización, el uso del notario o el uso del juez de paz, en su caso. De otra manera, va a ser bastante difícil. Pero sí decirles que sí tienen que bancarizar.

He sabido por ejemplo que en algunos casos, en pagos que se tienen que hacer en la sección de la minería que está en lugares inaccesibles, a veces van los camiones de Prosegur llevando el dinero para pagar en efectivo. Esas son operaciones cuando son cuantiosas, cuando hay dinero muy importante de por medio. Pero el legislador obviamente no se ha puesto en este terreno de la vastedad de nuestros territorios, y sobre todo para el sector minero que está en puntos inaccesibles para los efectos de hacer el uso de la bancarización en todos los casos.

Rubén del Rosario Goytizolo

En el caso de aquellos contribuyentes que decidan en todo caso utilizar las liquidaciones de compra, ¿le corresponderá al adquirente hacer el trámite para pedir la autorización y la emisión de estas liquidaciones? Por cierto, es una formalidad con la que tenemos que cumplir, ¿verdad?

Víctor Vargas Calderón

Así es.

Rubén del Rosario Goytizolo

Muy bien. Nuestra amiga Lisbeth Silva está haciendo una pregunta que es la siguiente: "Mi pregunta es para una empresa maderera que entrega madera en calidad de muestra con la finalidad de poder captar una venta. Este envío o entrega de madera, al momento de facturarse, ¿debería indicar en forma referencial el valor equivalente del bien entregado y colocar la cláusula de muestra sin valor comercial?"

Víctor Vargas Calderón

En principio sí, esa sería la figura, porque cuando analizamos el tema de obsequios, inclusive también la norma referente nos lleva al tema de la entrega de medicamentos. La entrega de medicamentos siempre nos lleva a la entrega de las muestras gratis.

Efectivamente, hoy que estamos frente al tema de ventas, del comercio exterior, muchas veces el cliente localmente nos pide la muestra para después hacer la exportación. Entonces, diríamos que es importante, en toda muestra, hacer la entrega porque si no esta muestra puede significar una pérdida tangible de los bienes y, en las pérdidas de los bienes, tenemos que manejar el control interno.

Entonces, yo diría que sí los retazos de madera cortados expresamente para mostrar al cliente sí estarían dentro de la necesidad de hacer la factura referencial, sin valor comercial, para efecto de que este bien vaya como muestra sin IGV y siempre dentro del tope del 1% de mi venta promedio mensual.

Rubén del Rosario Goytizolo

Don Víctor, justamente hablando de este tema de las muestras, me vino a la memoria un recuerdo que va en relación con un tema que usted domina muchísimo, bastante bien y con bastante amplitud, que es el tema del devengo. Si bien es un concepto que está más asociado al caso del Impuesto a la Renta, de las utilidades y de las ganancias, también involucra por lo menos una referencia con relación al nacimiento de la obligación tributaria en el IGV.

Estas muestras se entiende que son entregadas en esa calidad y, en algunos casos, a título simplemente de préstamo. Por ejemplo: "Te entrego la madera", o: "Te entrego esta computadora a fin de que la utilices durante una semana, dos semanas y un mes y, dependiendo de las bondades que te convenzan, tú podrás comprármela. Si no te convence, me las devuelves y yo te entrego otras máquinas y seguimos en este afán, en esta dinámica".

Mi pregunta es: si no tenemos una seguridad de venta y desplazamos los bienes desde el local A del proveedor hasta el local B del cliente, entiendo que hay una regulación de vías de remisión, ¿pero habrá allí una venta en el mes uno si es que en el mes dos el comprador decide comprar el bien? Si es así, ¿Cuándo nació la obligación

tributaria? ¿En el momento uno, cuando se remitieron los bienes en calidad de muestra, o en el momento dos, cuando el comprador decide quedarse con la muestra?

Víctor Vargas Calderón

Bueno, aquí hay un tema de mercado: el tema de la demostración. En algunos casos hay ciertos tipos de bienes que, para ser comprados, requieren por parte del cliente el demostrar las bondades de ese bien. Entonces, el envío es en demostración y hay un contrato de por medio. Entonces, ese envío con vías de demostración, sustentado en un contrato y en la modalidad que tenga esta empresa de hacer este tipo de operaciones con sus clientes, yo diría que estamos frente a una operación nombrada en la entrega del bien en demostración.

Más adelante, cuando el cliente ya se decida a que ese bien sí es para él el bien que está buscando o esperando, en ese instante habrá que hacer la aceptación y la formalización. Todo esto debería tener una descripción. Yo creo que es muy importante para las empresas; los jefes de venta deberían hacer una memoria descriptiva de su proceso de comercialización y esta memoria descriptiva diría por ejemplo que, para poder hacer la venta de este tipo de bienes, necesita de todas maneras, en algunos casos —otros se lo llevan de frente— una demostración y, producto de esta demostración, se va a generar la venta, no solamente de un bien sino repetitivamente de diez, quince o veinte bienes.

¿Qué significa la entrega de esta muestra? Esta muestra es solamente para que el comprador comprenda las bondades del bien que quiere adquirir y eso pactado en un contrato, pero a su vez sustentado. Por eso siempre hablé del principio de causalidad que hay en la ley de renta, porque a veces esos bienes que son entregados en demostración, pierden valor y pasan a ser bienes que quedan prácticamente ya no vendibles o que se van a entregar como consuelo o quedan como bienes que van a ser de demostración y no tiene un valor comercial sino que tienen un valor simplemente referencial.

Hay que pasar a darlos de baja, en algunos casos pueden ser bienes destruidos o que hay que destruir. Dentro de lo que significan los bienes para la venta, eso también tiene una mecánica. Por eso, la memoria descriptiva puesta en el libro de actas de junta de directorio o de socios, podría ser un buen documento que permitiría a la empresa salir airosa de una fiscalización y hablar de por qué este bien está como un bien que no se ha vendido: porque es un bien dedicado a ser demostrado. Pero hay que hacer una demostración física también de por qué fue esta tónica de venta.

Rubén del Rosario Goytizolo

No obstante esa memoria descriptiva que me parece una idea fabulosa, aprobada por el directorio, por la gerencia, que mostraría en todo caso las políticas de la empresa que deben ser tomadas y valoradas en una fiscalización; no obstante ello, observaba en algunos casos —y creo que ha sido un caso que en alguna fiscalización se ha

producido—, que la Administración Tributaria sostenía que, si los bienes eran entregados en demostración y, luego de producirse el período de demostración, el comprador aceptaba comprar el bien mismo, tenía que producirse una evidencia documentaria en la cual los bienes en demostración regresaban al almacén y volvían a salir.

Es decir, había por lo menos en documentos que remitir los bienes nuevamente al almacén del vendedor y darle salida ya como venta hacia los almacenes o las instalaciones del comprador. ¿Esta burocracia documental es necesaria para evidenciar que el impuesto no se generó en el momento uno sino en el momento dos? ¿Sería necesario?

Víctor Vargas Calderón

Esto podría ser un exceso, en realidad, porque por eso explico que la memoria descriptiva del jefe de ventas debería narrar que ese es el procedimiento y la política de esta empresa. No todas las empresas tienen esa política.

Lo que quiere de alguna forma salvaguardar la administración sería la temporalidad del bien, del nacimiento de la obligación tributaria: si bajo el recurso de la muestra fue entregado ahora en mayo y recién la facturación se hace en junio. Esto como una casuística permanentemente para diferir el pago de tributo para más adelante.

Esto realmente es factible verificarlo fácilmente en una empresa. Si yo tengo dos o tres clientes y llegué a conseguir la venta final o no, es un tema que se verifica en el momento. Una cosa es hacer una figura, como se dice hoy en la norma 16, en la norma antielusiva.

Si en la norma antielusiva yo hago una figura ficticia de una venta que no es venta sino que es solamente una demostración, la Administración Tributaria podrá tener la facultad de decirme: “Oiga, usted me ha estado engañando”, pero eso es algo que se puede verificar a través de las operaciones, pero eso debería configurar que en todos los casos, cuando se hace una demostración, la venta nació en el momento inicial de la operación de demostración. Realmente eso ya es algo, yo diría, arbitrario.

Rubén del Rosario Goytizolo

Sí, en realidad se pueden dar ambos extremos. El problema es que la idiosincrasia en nuestro país hace que también los contribuyentes busquen formas, en algunos casos de eludir y en otros casos de diferir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Estoy de acuerdo con aquellos mecanismos que utilice la Administración Tributaria para poder, primero descubrir y luego desvirtuar, los efectos que pretendió dárseles. Yo creo que, por un tema de seguridad jurídica, probablemente el Tribunal Fiscal tenga una misión muy importante en que los casos que vea los resuelva de manera tal que creen un precedente claro para poder establecer este cumplimiento de

obligaciones tributarias en aquellos casos donde un mecanismo casi arbitrario de un contribuyente pudiera causar un indebido diferimiento, pero también asegurar que no en todos los casos la Administración Tributaria va a actuar en un solo sentido cuando tenga evidencia, por ejemplo de este mecanismo aprobado por el directorio, esta memoria descriptiva donde evidentemente podría demostrarse que es parte de la política de la empresa.

Interesante este aporte, como todos los que usted hace, don Víctor, con relación a este tema.

Por otro lado, en el tema mismo del Impuesto General a las Ventas, en el artículo 1°, se gravan los servicios prestados por las entidades o personas no domiciliadas en el país pero, caso curioso es el que presenta la operatividad misma porque allí el sujeto deudor, el sujeto contribuyente, es el adquirente del servicio en el país prestado por un domiciliado que paga el Impuesto General a las Ventas sobre el monto del servicio que a su vez tiene que pagarle al no domiciliado y que, en el siguiente período, lo toma como crédito fiscal.

Este mecanismo no es *sui generis*. ¿Usted ha tenido experiencia de algunas otras realidades normativas sobre el particular?

Víctor Vargas Calderón

Bueno, ese tipo de operación efectivamente no está difundida en América. Yo diría que apenas cinco o seis países lo aplican dentro de un esquema de plantear que la importación de servicios —porque esto en el fondo es una importación de servicios— le van dar un tratamiento como si fuera el de la importación de bienes.

Nosotros en Perú no tenemos la tecnología necesaria, sobre todo ahora, para exportar bienes y necesitamos importar servicios tecnológicos que nos permitan hacer una reexportación.

Creo que, en ese sentido, cuando estamos hablando de importación de servicios, la condición es que el servicio sea utilizado y sea necesario en el país. Entonces, ¿qué ocurre cuando yo adquiero un servicio por ejemplo para exportar frutas a Estados Unidos? Allá las reglas relacionadas con la importación de productos biológicos requieren de una alta calidad de cuidados para los efectos de que el producto llegue en las condiciones que son solicitadas por el comprador del exterior.

Entonces, hay situaciones por ejemplo relacionadas con la temperatura, la cámara frigorífica, etcétera, y condiciones adicionales para que el producto peruano llegue a ese lugar en las mejores condiciones.

Estuve leyendo al tratadista doctor César Talledo de Editorial Economía y Finanzas sobre el tema de la exportación de bienes. Observo —y estamos de acuerdo— que si el servicio que yo recibo del exterior me ha servido para acondicionar los bienes que yo voy a exportar fuera del país, esos bienes no necesariamente me van a llevar al pago del IGV porque esos bienes van a ser consumidos en el exterior.

Entonces, yo diría que en ese caso ese IGV no prospera. Estaría afecto de repente al Impuesto a la Renta —de acuerdo con las reglas de servicios prestados por no domiciliados— pero, en lo que corresponde al IGV, estaríamos pensando que, en la medida en que necesitamos servicios del exterior, esa importación, así como pagamos en aduanas el IGV por la importación de bienes que provienen del exterior, en este caso el importador de bienes es el usuario de este servicio que se convierte en su propia aduana. Al convertirse en aduana, tendría que pagar el IGV.

No es usual y genera también problemas al débito fiscal. Realmente esto por el análisis que hay que hacer en cada caso de importación. Por eso, cuando tenemos servicios prestados por no domiciliados, tenemos que hacer un análisis mes a mes de qué tipo de servicio ha sido el prestado por el no domiciliado para efectos de catalogarlo: ¿es un servicio usado en el Perú o no? Si no ha sido usado en el Perú, no ha sido utilizado en el Perú, pues sencillamente no hay pago de IGV.

Por el tema de renta, se trata de ver qué tipo de operación es: si está contenida en el artículo 9° de la Ley de IGV, de la Ley de Renta, de que realmente es una operación de fuente peruana y, por lo tanto, tendría que estar afecta al Impuesto a la Renta.

El IGV entonces yo diría que, como la ley está dada, no puedo dejar de plantear que sí estaría afectando servicios provenientes del exterior en tanto ese servicio sea consumido en el país. Entonces, esa sería la condición. Pero si es un servicio que va a ser incorporado o un bien que va a ser exportado, ese servicio no está afecto al IGV.

Rubén del Rosario Goytizolo

Muy bien, aunque no sea el caso, podríamos asimilar que es un concepto muy relacionado con la importación temporal de bienes donde se omite pagar los derechos arancelarios para poder establecer posteriormente su reexportación.

Estamos disfrutando, estimados amigos, de este coloquio y quizás yo más por la cercanía que tengo con don Víctor de esta conversación relacionada con temas diversos del Impuesto General a las Ventas. En realidad, le habíamos invitado para tratar puntualmente algunos aspectos vinculados con el retiro de bienes pero, evidentemente, a través de las preguntas que se están formulando, parecería ser que el ámbito va un poquito más allá.

Con lo cual, yo los invito por favor nuevamente a hacer el planteamiento de sus preguntas a través de los micrófonos que creo que es mucho más directo que el chat. También pueden hacerlo por el chat, sin duda alguna, pero nos agradaría escuchar las voces de los participantes, de los socios del club, de manera tal que tengamos también una familiaridad mucho más cercana y aprovechemos este privilegio que tenemos hoy aquí en el club de contar con don Víctor.

A manera simplemente de paréntesis, permítanme sostener que en el tema del Impuesto General a las Ventas don Víctor ha sido uno de los protagonistas muy

intensos, muy dinámicos, con sus importantes aportes, que lo hizo desde las tribunas y que tuvo lugar como la International Fiscal Association, IFA, Grupo Peruano.

A través de ello recuerdo, yo probablemente alumno aún de don Víctor —repito, alumno informal— apreciaba por ejemplo los aportes interesantes que se hacían en el Impuesto a los Bienes y Servicios y, comparándolo con lo que hoy tenemos en el Impuesto General a las Ventas, yo estoy seguro de que ha habido un cambio abismal, de 180 grados.

Bien decía don Víctor por ejemplo, en alguno de los temas que tenemos, como este que acaba de tocar, relacionados con el Impuesto General a las Ventas que grava los servicios prestados por no domiciliados, solamente tres, cuatro o cinco países lo tienen y no lo tienen más. Esto significa que nos convertimos casi, casi, en pioneros de los cambios como lo hemos sido también en el famoso tema del Stop.

Recuerdo, anecdotíicamente, que en algún momento en el ambiente tributario nuestros amigos y colegas chilenos, luego de reconocer que nosotros habíamos prácticamente recogido la experiencia de Chile, los mismos chilenos decían que habíamos aprendido tanto que ahora ellos venían a recoger mucha de la información legal y normativa que teníamos en el Perú para poder llevarla a Chile.

Esto es bueno porque hemos hecho un desarrollo importantísimo desde el punto de vista normativo. Sin embargo, todavía estamos en el proceso de caminar y, lo más importante, en un proceso en el que las normas deberían ser bien entendidas luego de ser bien explicadas por parte de sus autores y de los que en primer lugar van a operar con ellas. Me refiero a los asesores y consultores de empresas que, como don Víctor, brindan esta orientación a las empresas y a los contribuyentes, pero también por parte de la Administración Tributaria.

Don Víctor, yo tengo una preocupación, técnica por cierto, que viene de días o semanas anteriores, y es la relacionada básicamente a algunas experiencias que se han dado en la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización, cuando los fiscalizadores intentaron utilizar el devengo de renta para el devengo del IGV, como intentando sostener que todo lo que está anotado en el registro de ventas como operaciones gravadas debería considerarse como ingreso gravable en renta. ¿Eso es posible o hay alguna distinción que hacer, don Víctor?

Víctor Vargas Calderón

Yo diría que sí hay que hacer distinciones porque, en el caso del IGV, tenemos que pensar que en los servicios por ejemplo se establece que el impuesto queda devengado en el momento en que se culmina con la prestación de los servicios. Caso diferente es el impuesto en el caso de la venta de bienes.

En la venta de bienes hay una entrega de bienes física y entonces, cuando hay entrega de bienes físicos, está ahí establecido que nació la obligación tributaria. Cuando

en la Ley de IGV se dice que está gravada con IGV la venta de bienes en el país, la nueva norma nos lleva a dos consecuencias.

Primero, la obligación nace cuando se ha emitido el comprobante de pago, que es obligatorio de acuerdo con el reglamento de comprobantes de pago, y entonces en ese instante nació la operación pero hay una segunda posición que dice: "O cuando se entregue el bien, lo primero que ocurra".

Entonces, en una fiscalización, lo primero que ocurría será, en primer lugar, que vamos a chequear si estás en el régimen general porque no hay en el RUS ni el RER contabilidad, no hay control de existencias por ejemplo de acuerdo a la ley, pero sí la hay en el régimen general. Entonces: "Préstame el registro de existencias y vamos a ver los bienes entregados por ti en la última semana del mes. Esos bienes entregados en la última semana del mes, ¿en qué momento los has facturado?" "Los he facturado dentro del mes y algunos los he facturado el día 1, 2 o 3 del mes siguiente".

Entonces, ahí sí habría problemas de haber diferido operaciones porque en la entrega del bien estamos hablando de una operación que nace con la [...] misma, es una situación tangible. Pero en el caso de servicios, los servicios nacen cuando el servicio esté culminado, esté terminado.

Entonces, me pongo en el supuesto de un cierre de año, cierre del año 2012, de una clínica. La clínica es una empresa prestadora de servicios. Entonces, como tal, tiene pacientes. Al 31 de diciembre, puede quedarse con pacientes que están en proceso de recuperación y entonces, a 31 de diciembre, esos pacientes que han ingresado el día 18 o 20 de diciembre, recién saldrá supongamos el 15 o 20 de enero.

Frente a la presentación para efectos del Impuesto a la Renta de los resultados de esa clínica, normalmente la NIC 18 nos dice que el devengo se ha dado por lo que se ha consumido en esos costos de estas personas atendidas hasta el día 31 de diciembre. En todo caso, se puede trabajar mediante un esquema de proporciones —así lo dice la NIC 18— si ya se ha avanzado el 80% con ellos, si estás seguro de que solamente te falta un 20%, ¿cuál es tu costo de esos pacientes que han sido atendidos durante esos días desde que ingresaron hasta el 31?

Entonces, para efectos de renta, yo podría dar una renta ganada pero no facturada. ¿No facturada por qué? Porque precisamente el nuevo plan de cuentas dice: "Ingresos no facturados". ¿Por qué son ingresos no facturados? Porque, para efectos de rentas, yo he querido aplicar la NIC 18 y, trabajando con proporcionalidades, yo imagino que ya al ser 80%, ese 80% es un millón de soles y el facturado de ese millón correspondería a ser un millón y medio. Por lo tanto, yo ahí hice una ganancia de millón y medio y entonces, para efectos de rentas, yo doy la ganancia del millón y medio.

Pero en la contabilidad eso va a aparecer como una cuenta no facturada, ese monto del millón y medio porque, como yo trabajo con una compañía de seguros y la compañía de seguros recién llegó a enviarle la factura para que me la pague en ese

momento en que ese paciente salga de alta. Eso va a suceder el 15 de enero del año siguiente.

Entonces, para efectos del IGV, yo tengo que determinar que la prestación del servicio sea completa y eso va a terminar el 15 o 20 de enero. Entonces, el devengo tributario para renta es uno y el devengo tributario para IGV es otro. Son conceptos diferentes que hay que saber manejar.

Rubén del Rosario Goytizolo

Muy bien, don Víctor, yo estoy seguro de que allí todavía hay mucha tela por cortar porque este concepto es bastante [...]. La experiencia jurisprudencial nos ha enseñado en innumerables casos que inclusive a nivel del mismo tribunal fiscal todavía no hay una línea demarcatoria de este concepto del devengo, muy puntualmente en renta.

Quizás en IGV el hecho de que se haya planteado y que la obligación tributaria nace en el momento en que se emite la factura o en el momento en que se entrega el bien, lo que ocurra primero, ya pone por lo menos dos elementos muy importantes para distinguir esto que hemos denominado el devengo de la obligación tributaria en el IGV, cosa que no ocurre en renta. Tanto es así que se han tenido que remitir a las normas internacionales de contabilidad, concretamente a la NIC 18, para hacer el [...] de ventas o de devengo, en el caso de la venta de bienes con cinco requisitos y en el caso de la prestación de servicios con cuatro de ellos.

Ciertamente, allí vamos a tener muchos aspectos. Más que seguir conversando, yo estoy seguro de que usted será grato con nosotros, don Víctor, en permitirnos que nos visite un poco más asiduamente, un poco más seguido, para seguir trabajando estos temas.

Yo no sé si, antes de terminar, alguien quiere hacer alguna intervención, ya sea por el micro o a través del chat, por favor, antes de dar por concluida esta agradable conversación que hemos tenido con don Víctor Vargas Calderón.

¿Nadie se anima? Hemos tenido 21 asistentes, tenemos 21 asistentes a esta reunión. Si no, estoy seguro de que todos los asistentes hemos disfrutado de esta grata conversación. Ojalá nuestros gremios profesionales puedan tener este tipo de eventos que serían muy agradables porque son conversaciones que a todos nos aleccionan.

No me queda más, don Víctor, que en nombre del club, de los miembros o socios del Club de Contadores, expresarle nuestra gratitud por este tiempo valioso. Sabemos que los honorarios de don Víctor deben ser muy altos, así que yo tengo que decir que son muy valiosos estos minutos que don Víctor ha pasado con nosotros. A nombre de todos ustedes, expresarle una gratitud muy especial.

Yo sí quiero reconocer —he querido esperar hasta el final— que gran parte de mis modestos conocimientos los debo primero a la paciencia que usted ha tenido con sus alumnos y a los minutos que yo he sabido capitalizar en las grandes conferencias

que usted ha hecho en distintos foros, principalmente en el Colegio de Contadores pero en el INFA, en el [...], he tenido la oportunidad, no solamente de disfrutar de sus conferencias, sino muy honestamente, de capitalizar.

Por eso, en nombre principal, le doy mi más ferviente gratitud porque no es muy seguido que usted se encuentre con luminarias de la contabilidad en el Perú, de manera tal que me siento muy feliz de haber compartido esta mesa con usted, don Víctor. En nombre mío, en nombre de los socios, mi agradecimiento y sus palabras finales, don Víctor, para que se despida de todos los miembros del club.

Víctor Vargas Calderón

Bueno, muchas gracias, estimado Rubén. Me colmas de halagos y yo te agradezco mucho las referencias que haces. Este tema de la educación continua —y ahora por el sistema cibernético— realmente es muy interesante porque llega a lugares muy recónditos de nuestro país.

El tema tributario siempre será un tema sujeto a opinión, sujeto al interés de muchas personas a quienes les interesa y a quienes debe interesarles a los efectos de cumplir con sus obligaciones. Sabemos que el derecho tributario le da al Estado el derecho precisamente de cobrar los tributos, de tener la captación de los recursos financieros necesarios para que a su vez también pueda cumplir con sus obligaciones.

Nuestro país todavía tiene muchas obligaciones con las que tiene que cumplir el Estado y esperemos que en algún momento todos podamos tener momentos de felicidad cuando estas necesidades hayan sido satisfechas.

Muchas gracias, estimado Rubén, gracias por tu palabra, gracias por tu compañía y gracias a todos ustedes, amigos del Club de Contadores, que nos escuchan en estas oportunidades. Hasta pronto.

Rubén del Rosario Goytizolo

Gracias a usted, don Víctor, y a todos ustedes amigos. Que tengan un bonito fin de semana y nos encontraremos la próxima en otra grata oportunidad. Ojalá sea tan placentera y tan ilustrativa como la que hemos tenido esta tarde con don Víctor Vargas Calderón. Muy buenas noches a todos.

Llegamos al final...

Hemos llegado al final de la presente edición. Solo me resta pedirte un favor.

¿Me puedes dar tu retroalimentación? Esto sin duda nos servirá para planear futuras ediciones.

Por lo pronto, nos “vemos” en el foro, en los audio y video clips, en futuras charlas en vivo y en el resto de espacios provistos por el ClubdeContadores.

Hasta una próxima edición

CPCC Rubén del Rosario Goytizolo
Director General: ClubdeContadores.com
info@ClubdeContadores.com