

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



**EL TRATAMIENTO DE LOS DESCUENTOS EN LA IMPORTACIÓN DE
BIENES CLASIFICADOS EN EL ARANCEL DE ADUANAS**

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster en
Derecho Tributario que presenta:

Raul Gustavo Valencia Puma

Asesor:

Victor Leonardo Lopez Espinoza

Lima, 2021

A Dios, a mi familia y mis maestros;
Gracias por todo su amor, apoyo y esfuerzo.



RESUMEN

En el presente trabajo de investigación se analiza el tratamiento de los descuentos otorgados en la importación de bienes clasificados en el Arancel de Aduanas. La investigación inicia con el desarrollo de la regulación de los descuentos en las normas tributarias y aduaneras referidas a la base imponible de los tributos aplicables en la importación de mercancías, tales como: los Derechos Arancelarios y el Impuesto General a las Ventas (IGV). Siguiendo el método jurisprudencial y doctrinal, en la investigación se analiza el tratamiento de los descuentos en las normas de valoración en aduanas supranacionales e internas. Luego, la investigación se centra en el tratamiento de los descuentos en la Ley del IGV, con la finalidad de determinar si los requisitos para aceptar los descuentos regulados en la referida Ley y su Reglamento son aplicables también para el supuesto de la importación de un bien corporal. Para lo cual, se analizan las diferencias que existen entre las operaciones realizadas entre sujetos domiciliados y aquéllas en la que interviene un sujeto no domiciliado que no está sujeto al Reglamento de Comprobantes de Pago, como es el caso de la importación o la utilización de servicios. El problema identificado en la investigación se presenta cuando la Ley del IGV restringe el derecho de los importadores, reconocido en el Código Tributario, a exigir la devolución del monto pagado en exceso, al establecer que los descuentos que se concedan luego del pago del IGV en las importaciones no generan alguna deducción al impuesto bruto, sino que se permite su utilización como crédito fiscal y se niega la posibilidad del importador a solicitar la devolución del IGV pagado en exceso. Al respecto, se propone que la actual regulación de la Ley del IGV no restringe que el importador pueda solicitar de parte, la compensación de una deuda tributaria aduanera con el IGV pagado en exceso en la importación a consecuencia del descuento. Asimismo, se analiza si dicha regulación especial podría afectar a los contribuyentes al producir una acumulación del crédito fiscal generado por el pago del IGV en las importaciones, que no puede ser utilizado y que se venga arrastrando por varios periodos, restando liquidez a los contribuyentes. Con relación al problema de investigación, se propone la utilización del valor provisional como alternativa viable para algunos importadores. Además, se propone una modificación al artículo 26 de la Ley del IGV, siguiendo a la legislación comparada, con la finalidad de evitar la acumulación del crédito fiscal por el actual tratamiento de los descuentos en las importaciones de mercancías.

ÍNDICE

	Página
RESUMEN	1
ÍNDICE	2-4
INTRODUCCIÓN	5-6
PLANTEAMIENTO DE LA HIPÓTESIS	7
a) Tema de investigación.	7
b) Delimitación del problema de investigación.	7-9
c) Planteamiento de la hipótesis.	9-10
d) Objetivos de la investigación.	10-11
e) Enfoque metodológico.	11-12
CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE	13
1.1. El tratamiento de los descuentos en el Código Civil Peruano.	13-14
1.2. El tratamiento de los descuentos en la legislación tributaria.	14
1.2.1. Impuesto General a las Ventas.	14-18
1.2.2. Impuesto Selectivo al Consumo.	18
1.2.3. Reglamento de Comprobantes de Pago.	18-19
1.2.4. Impuesto a la Renta.	19-20
1.2.5. Armonización de los Impuestos tipo Valor Agregado en la Comunidad Andina.	20-21
1.2.6. Comentarios de la doctrina tributaria.	21-24
1.3. El Tratamiento de los descuentos en la legislación aduanera.	24
1.3.1. El Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio.	24-28
1.3.2. Normas de Valoración en Aduanas de la Comunidad Andina.	28-29
1.3.3. La Ley General de Aduanas y el Arancel de Aduanas.	30
1.3.4. El Reglamento Nacional de Valoración en Aduana.	30-31
1.3.5. El Procedimiento General de Importación para el Consumo.	31-33
1.3.6. El Procedimiento Específico de Valoración de Mercancías.	33-34

1.3.7. El Instructivo de llenado de la Declaración Aduanera de Mercancías.	34-35
1.3.8. El Procedimiento General de Devoluciones por pagos indebidos o en exceso y/o compensaciones de deudas tributarias aduaneras.	35-36
1.3.9. Comentarios de la doctrina aduanera.	36-38
1.4. Balance teórico del estado del arte.	38-42

CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN 43-44

2.1. El problema de la acumulación del crédito fiscal por el tratamiento en la Ley del IGV de los descuentos en el caso de las importaciones.	44-49
2.2. El tratamiento de los descuentos relacionados a las importaciones en la jurisprudencia de las Salas de Tributos Internos del Tribunal Fiscal	49
2.2.1. RTF N° 2216-4-96, de fecha 03 de octubre de 1996.	49-51
2.2.2. RTF N° 631-2-98, de fecha 31 de julio de 1998.	51-53
2.2.3. RTF N° 753-3-99, de fecha 27 de setiembre de 1999.	53-56
2.2.4. RTF N° 777-3-2002, de fecha 19 de febrero de 2002.	56-58
2.2.5. RTF N° 3722-2-2004, de fecha 28 de mayo de 2004.	58-59
2.3. Comentarios sobre la jurisprudencia presentada y el problema de investigación.	59-60
2.4. Comentarios sobre la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 950 y el tratamiento de los descuentos en las importaciones.	60-61
2.5. Comentarios a los Informes de la SUNAT sobre el tratamiento del crédito fiscal del IGV en las importaciones de mercancías.	62-63
2.6. Comentarios a la jurisprudencia de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal sobre los requisitos para la aceptación de los descuentos en la importación.	64-66
2.7. El Tratamiento de los descuentos en la legislación comparada.	66
2.7.1. Estados Unidos.	66
2.7.2. Canadá.	67
2.7.3. Unión Europea.	67
2.7.4. Colombia	67-68
2.7.5. Ecuador.	69-70
2.8. A la luz de la jurisprudencia presentada del Tribunal Fiscal en la regulación	70-72

del IGV existe un trato diferenciado entre la importación de mercancías y las demás operaciones gravadas.

CAPÍTULO III: DISCUSIÓN	73
3.1. La vulneración del derecho de los importadores a solicitar la devolución de los pagos en exceso generados como consecuencia de los descuentos otorgados con posterioridad a la importación.	73-74
3.2. La vulneración de los principios constitucionales tributarios y de los derechos de los contribuyentes por la acumulación del crédito fiscal que no puede ser recuperado.	74
3.3. Comentarios a la Leyes N° 28462 y N° 28625, referidas al procedimiento para recuperar el crédito fiscal acumulado por las empresas de transporte internacional por las ventas gravadas con el IGV por el rancho de nave.	74-77
3.4. Comentarios al Proyecto de Ley N° 04426-2018-CR: Ley de recuperación del saldo a favor del IGV acumulado no aplicado.	77-79
3.5. La declaración de un valor provisional en la importación como alternativa para evitar la acumulación del crédito fiscal en el caso de descuentos concedidos luego de la nacionalización.	79-80
3.6. La Ley del IGV no restringe que el importador puede solicitar la compensación por el crédito generado como consecuencia del pago en exceso ocasionado por el descuento con posterioridad a la importación.	80-82
3.7. El Procedimiento para la presentación de la solicitud de devolución y/o compensación ante la Aduana.	82-83
3.8. Proyecto Normativo para modificar el artículo 26 de la Ley del IGV, con la finalidad de evitar la acumulación del crédito fiscal por el tratamiento de los descuentos concedidos luego de la importación de bienes.	83-86
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	87-88
BIBLIOGRAFÍA	89-91

INTRODUCCIÓN

En la actualidad se viene presentando un problema para algunos importadores de mercancías clasificadas en el Arancel de Aduanas, generado por la acumulación de crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (en adelante, “IGV”), como consecuencia de la prohibición de solicitar la devolución del monto pagado en exceso en el caso de los descuentos concedidos por los proveedores no domiciliados con posterioridad al pago del IGV al momento del despacho aduanero de las mercancías importadas.

Al respecto, mediante el Decreto Legislativo N° 950, publicado en el año 2004, se incorporó un último párrafo al inciso a) del artículo 26 de la Ley del IGV que contiene la regulación especial para el caso de los descuentos en las importaciones que genera la problemática antes señalada. Cabe señalar que, esta disposición de la Ley del IGV no diferencia entre la importación de bienes corporales o bienes intangibles; aunque en la exposición de motivos de dicha norma se señale como antecedente a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal referida a las importaciones de bienes corporales mediante la numeración de una declaración aduanera de mercancías. Es por ello, que el principal método de investigación utilizado en el presente trabajo es el enfoque jurisprudencial.

En el Capítulo VII de la Ley del IGV se regula a los ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal, siendo posible dichos ajustes en el caso de las operaciones realizadas por contribuyentes domiciliados, a los cuales les es aplicable el Reglamento de Comprobantes de Pago, para la emisión de facturas, notas de crédito y de notas de débito, como es el caso de la venta de bienes, la prestación de servicios y la exportación. Sin embargo, tratándose de la importación de bienes en donde el sujeto que emite el comprobante de pago (factura comercial) es un sujeto no domiciliado, no podría ser aplicable el ajuste al impuesto bruto por los descuentos concedidos con posterioridad al pago del IGV, ya que, la nota de crédito emitida por el sujeto no domiciliado no está regulada por el Reglamento de Comprobantes de Pago aplicable en Perú, además, existe la prohibición expresa antes señalada para el caso específico de las importaciones. Asimismo, en el caso de la utilización de servicios en el país, no se ha regulado una forma para realizar ajustes al impuesto bruto y crédito fiscal en caso de descuentos otorgados con posterioridad al pago del IGV y

anotación en el registro de compras del formulario donde consta el pago del IGV por la utilización de servicios.

Ahora bien, el tema de investigación se centra en el tratamiento de los descuentos otorgados en la importación de bienes clasificados en el Arancel de Aduanas, por lo que, se analizará la base imponible aplicable a los tributos que gravan la importación y que son pagados a la Administración Aduanera.

El interés por desarrollar el tema de investigación nace de la práctica profesional del derecho tributario y aduanero, puesto que, existe una falta de desarrollo en la doctrina nacional respecto de los ajustes al impuesto bruto y crédito fiscal del IGV en el caso de las operaciones de importación de bienes y servicios, en donde interviene como vendedor o prestador un sujeto no domiciliado en el país. En ese sentido, el tema de investigación demanda tener un conocimiento de las normas aduaneras y tributarias para determinar el correcto tratamiento de los descuentos en las importaciones para efectos del IGV.

Sobre el particular, se genera la discusión en el presente trabajo de investigación sobre si los requisitos para que sean aceptables los descuentos en la importación de bienes, debe ser determinada por la Ley del IGV y su Reglamento, o si, por el contrario, debe ser determinada por las normas de valoración en aduana. Además, se analizan detenidamente cuáles serían esos requisitos para que se acepte un descuento en la importación de bienes corporales para efectos del IGV.

En ese sentido, en el presente trabajo de investigación se analiza si la actual regulación en la Ley del IGV de los descuentos otorgados con posterioridad a la importación vulnera el derecho de los importadores a exigir la devolución del IGV pagado en exceso, lo cual además puede afectar económicamente a los importadores al ocasionar la acumulación del crédito fiscal que no puede ser utilizado. En ese sentido, se proponen alternativas viables para que los importadores puedan evitar generar la acumulación del crédito fiscal por el IGV pagado en exceso en las importaciones de mercancías.

PLANTEAMIENTO DE LA HIPÓTESIS

a) Tema de investigación

El tema del presente trabajo versa sobre: “El tratamiento de los descuentos en la importación de bienes clasificados en el Arancel de Aduanas”. En ese sentido, se analizan las normas tributarias y aduaneras que regulan la base imponible de los impuestos aplicables a la importación de mercancías.

Cabe mencionar que, el presente trabajo de investigación es relevante, puesto que, analiza el tratamiento de los descuentos como parte de la base imponible de los impuestos que gravan las importaciones de mercancías, con lo cual, permite identificar las diferencias, similitudes, ventajas y desventajas que se generan en los importadores peruanos por el tratamiento de los descuentos relacionados a las mercancías importadas en las normas que regulan los derechos arancelarios ad valorem, el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y el Impuesto General a las Ventas (IGV).

b) Delimitación del problema de investigación

El problema de investigación está referido a las contingencias que se pueden presentar para los importadores peruanos de mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo, como consecuencia del tratamiento de los descuentos en las normas tributarias y aduaneras que regulan la base imponible de los impuestos aplicables a la importación.

En tal sentido, en primer lugar, el problema de investigación se presenta con relación a la norma aplicable para definir cuáles son los requisitos para que los descuentos otorgados en la importación sean aceptados por parte de la Administración Aduanera, siendo que una interpretación histórica y literal postula que para el caso de los derechos arancelarios aplican las normas aduaneras, mientras que, para el caso del IGV e ISC, aplica la Ley del IGV e ISC y su Reglamento. Por el contrario, existe una interpretación sistemática que sostiene que, en la medida que la Ley del IGV señala expresamente que la base imponible en la importación será determinada por el valor en

aduanas, es que, al igual que para los derechos arancelarios, en el caso del IGV e ISC, las normas aduaneras son las que regulan los requisitos para que los descuentos sean aceptados, en ese sentido, los tributos a la importación son declarados y pagados ante la Aduana y los Bancos solo actúan como entes recaudadores, asimismo, cualquier solicitud de pago indebido o en exceso, asociado a la rectificación de una declaración aduanera de importación se presenta ante la Aduana.

En segundo lugar, el problema de investigación se presenta para los importadores con relación a los requisitos establecidos en las normas aduaneras para que los descuentos sean aceptados para disminuir el valor de transacción o primer método de valoración en aduanas. En particular, con el requisito referido a que el descuento otorgado no se trate de un “descuento retroactivo”, ya que, existen diversas interpretaciones al respecto, unas más restrictivas que otras. Por ejemplo, una primera interpretación restrictiva de este requisito postula que cualquier descuento otorgado con posterioridad a la importación es de carácter retroactivo, por lo que, no podría ser aceptado para disminuir el valor en aduanas. Por el contrario, una interpretación sistemática sostiene que los descuentos de carácter retroactivo son aquellos concedidos por mercancías importadas con anterioridad a aquella a la que se está aplicando la rebaja; es decir, que el descuento no está relacionado con las mercancías objeto de valoración, sino que corresponden a transacciones independientes y disociadas de la mercancía objeto de valoración.

En tercer lugar, se genera un problema para los importadores con relación a cuáles son los medios probatorios idóneos para que los importadores puedan sustentar ante la Aduana los descuentos otorgados con posterioridad al pago de los tributos a la importación y sean procedentes sus solicitudes de rectificación de la declaración aduanera y de devolución por el pago en exceso realizado. Por ejemplo, existe la duda si es suficiente la nota de crédito emitida por el proveedor extranjero; ya que, el sujeto no domiciliado no está sujeto a la regulación del Reglamento de Comprobantes de Pago; por lo que, es usual que la Aduana solicite los registros contables, las constancias del abono y la utilización de medios de pago como transferencias bancarias. Cabe recordar que, la Aduana es la encargada de resolver las solicitudes de devolución de todos los tributos a la importación, entre ellos, los derechos arancelarios, el ISC y el IGV.

En cuarto lugar, se presenta un problema para los importadores por el tratamiento de los

descuentos en las normas tributarias, en particular por la restricción contenida en la Ley del IGV, que prohíbe que puedan solicitar la devolución del pago en exceso realizado como consecuencia de descuentos otorgados con posterioridad a la importación de las mercancías, ya que, esto puede ocasionar una acumulación del crédito fiscal. Al respecto, este problema inicia a partir del año 2004, con la modificación del artículo 26 de la Ley del IGV (norma especial), que establece que no procede la devolución del IGV pagado en exceso, tratándose de descuentos otorgados con posterioridad a la importación manteniendo el derecho a su utilización como crédito fiscal. Sin embargo, esta regulación vulnera el derecho de los contribuyentes a exigir la devolución de lo pagado en exceso, establecido en el numeral b) del artículo 92 del Código Tributario (norma general).

c) Planteamiento de la hipótesis

En el presente trabajo de investigación se plantea como hipótesis que la modificación del artículo 26 de la Ley del IGV, realizada por el Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3 de febrero de 2004, trajo inconvenientes para los importadores que en su giro de negocio se ven obligados a trabajar con proveedores extranjeros que usualmente les otorgan descuentos con posterioridad a la importación de las mercancías. Puesto que, la regulación vigente ocasiona que el IGV pagado en la importación genere un crédito fiscal que viene siendo arrastrado periodo tras periodo, al no poder ser absorbido por el impuesto bruto (débito fiscal) generado en las operaciones del importador; es decir, se genera un crédito fiscal que nunca puede ser aplicado por la empresa importadora y que tampoco puede ser devuelto ni compensado.

Por lo tanto, la contingencia para el importador surge cuando con posterioridad a la importación de los productos y al pago del correspondiente IGV, el vendedor extranjero otorga un descuento al importador, pues si bien se presenta un ajuste a la factura comercial de la importación a través de la emisión de una nota de crédito por parte del sujeto no domiciliado, el IGV pagado en la importación no se ve ajustado. Esto se debe a que, el actual artículo 26 de la Ley del IGV dispone que, ante un descuento otorgado con posterioridad a la importación, el total del IGV pagado debe ser utilizado como crédito fiscal por el importador, y no puede ser solicitado en devolución el IGV pagado en exceso al momento del despacho de importación.

Cabe señalar que dicho tratamiento es exclusivo para los descuentos otorgados con posterioridad a la importación, pues tratándose de una venta local, el otorgamiento de un descuento permite el ajuste del IGV pagado (tanto del débito fiscal como del crédito fiscal).

d) Objetivos de la investigación

El objetivo principal del presente trabajo de investigación es demostrar que, si bien la citada modificación realizada a la Ley del IGV buscó traer una solución a la problemática identificada en esa oportunidad, que significaba a los importadores realizar el trámite administrativo para solicitar la devolución del IGV pagado en exceso; y de otro lado, ajustar su crédito fiscal tomado en exceso, para no causar perjuicio fiscal con el doble beneficio de solicitar la devolución de un IGV que ya se utilizó como crédito fiscal, también generó inconvenientes algunos importadores que vienen arrastrando y generando un crédito fiscal que no pueden aplicar. Por lo que, se busca sostener que la norma vigente restringe el derecho de los importadores a solicitar la devolución del IGV pagado en exceso. Siendo una mejor técnica legislativa permitir también la devolución o compensación del IGV pagado en exceso, siempre que el importador acredite que no ha utilizado ese IGV como crédito fiscal.

Asimismo, se busca sostener que la Ley del IGV no debe diferenciar el tratamiento de los ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal ocasionados por descuentos en el caso de operaciones internas, como son venta y prestación de servicios, con las operaciones internacionales, como son la importación y la utilización de servicios. En ese sentido, esta investigación busca proponer soluciones prácticas para los importadores que se vean afectados por la aplicación de la norma que restringe su derecho a solicitar el pago en exceso.

Como objetivos secundarios del presente trabajo de investigación, se propone demostrar que las normas que regulan los requisitos para la procedencia de los descuentos en las importaciones son las normas de valoración en aduanas y no la Ley del IGV y su Reglamento. Para lo cual, se pretende sostener que la base imponible del IGV en la importación está determinada por el sistema de valoración en aduanas vigente, por lo que, es evidente que los descuentos son parte de la

determinación de la base imponible que se regula por las normas de valoración en aduanas. Asimismo, se pretende sustentar en base a la jurisprudencia, doctrina y regulación vigente que el requisito para la procedencia de los descuentos, referido a que los mismos no sean retroactivos, se refiere a que el descuento no sea otorgado por transacciones distintas a la que es objeto de valoración en aduanas, en tal sentido, es posible que la Administración Aduanera acepte los descuentos otorgados con posterioridad a la importación y por ende se rectifique el valor en la declaración aduanera que habilite la devolución de los derechos arancelarios.

e) Enfoque metodológico

En el presente trabajo de investigación se utiliza el enfoque jurisprudencial y doctrinal para analizar el problema de investigación. Asimismo, para realizar recomendaciones con relación a la problemática identificada se utiliza un enfoque comparado.

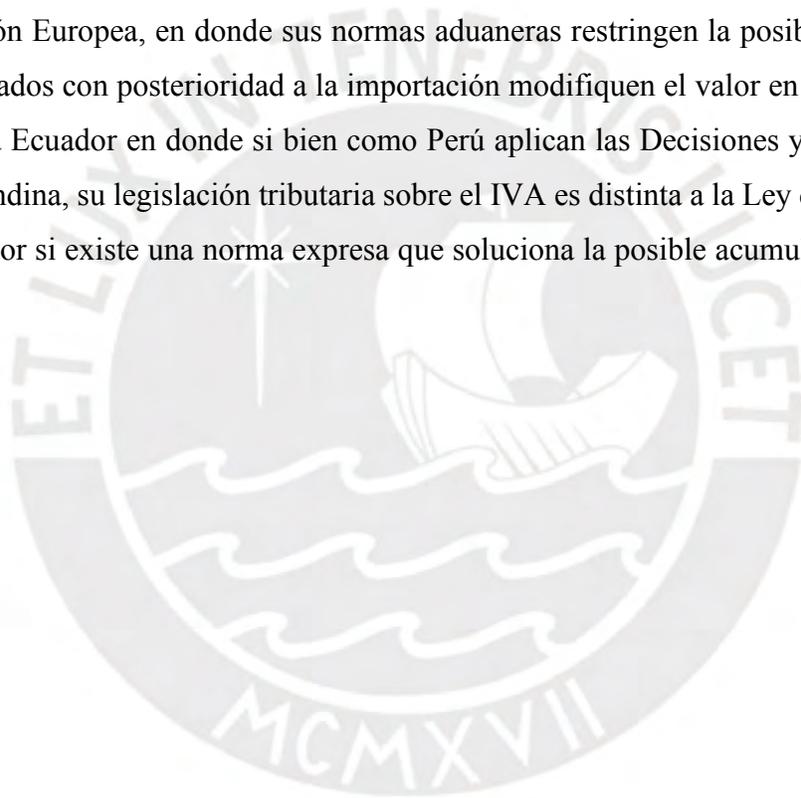
Por lo que, siguiendo el método jurisprudencial en el presente trabajo de investigación se analizan las resoluciones de las Salas de Tributos Internos del Tribunal Fiscal, que tratan controversias anteriores al cambio normativo realizado en el año 2004 a la Ley del IGV, para efectos de determinar el tratamiento del crédito fiscal del IGV en las importaciones. De otro lado, se analizan las resoluciones de la Sala de Tributos Aduaneros del Tribunal Fiscal para efectos de determinar los requisitos para que los descuentos sean aceptados para determinar el valor de transacción en las importaciones, siendo relevante para esto último, el análisis de las resoluciones que traten sobre la valoración en aduanas según el Acuerdo del Valor de la OMC.

Al respecto, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 950, que fue la norma que modificó el tratamiento de los descuentos en las importaciones, se menciona como sustento del cambio normativo a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que analiza el tratamiento de los descuentos en las importaciones de mercancías para efectos de la Ley del IGV.

Asimismo, siguiendo el método doctrinal se comenta a la doctrina tributaria peruana, para analizar qué es lo que se ha dicho en el Perú hasta la fecha sobre los ajustes al impuesto bruto y crédito fiscal del IGV generados por descuentos en las importaciones de bienes y servicios.

También se comenta en la investigación a la doctrina nacional e internacional sobre la aplicación del Acuerdo del Valor de la OMC, puesto que, al ser una norma aduanera que se aplica en todo el mundo es relevante conocer cómo es que se interpreta dicha norma en distintos países, como es el caso de la doctrina aduanera argentina, colombiana y española.

Por último, siguiendo un método comparado se analiza en tratamiento de los descuentos en la legislación de otros países, para conocer si el problema identificado en la investigación se presenta en otros países que aplican el mismo Acuerdo de Valor de la OMC, pero que tienen una regulación distinta en cuanto a sus normas internas tributarias y aduaneras. Este es el caso de Estados Unidos, Canadá y la Unión Europea, en donde sus normas aduaneras restringen la posibilidad de que los descuentos otorgados con posterioridad a la importación modifiquen el valor en aduanas. De otro lado, se analiza a Ecuador en donde si bien como Perú aplican las Decisiones y Resoluciones de la Comunidad Andina, su legislación tributaria sobre el IVA es distinta a la Ley del IGV del Perú, ya que, en Ecuador si existe una norma expresa que soluciona la posible acumulación del crédito fiscal.



CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE

En el presente capítulo se desarrolla el estado del arte mediante una técnica documental, respecto de las normas tributarias y aduaneras aplicables en el Perú, que tienen relación con la determinación de la base imponible de los tributos aplicables a las importaciones de mercancías clasificadas en el Arancel de Aduanas. Asimismo, se comenta a la doctrina tributaria y aduanera referida al tratamiento de los descuentos en las importaciones.

Asimismo, para efectos de desarrollar el estado del arte se ha utilizado el enfoque doctrinal, en ese sentido, se ha realizado una investigación respecto de la doctrina nacional e internacional (Argentina, Colombia y España) sobre el tratamiento de los descuentos para efectos de determinar el valor de transacción o primer método de valoración en aduana. De otro lado, se ha analizado la doctrina nacional para determinar el estado del arte respecto del tratamiento en la Ley del IGV y su Reglamento, sobre los ajustes al impuesto bruto y el crédito fiscal, en las operaciones de importación.

1.1: EL TRATAMIENTO DE LOS DESCUENTOS EN EL CÓDIGO CIVIL PERUANO

Nuestro Código Civil en el Título I “Compraventa” de la Sección Segunda referida a Contratos Nominados, señala que en una compraventa el vendedor transfiere la propiedad y el comprador paga el precio del bien en dinero. Según el artículo 1533 del Código antes citado, podría darse el caso de que exista una rebaja en el precio por un menoscabo en el bien. Asimismo, nuestro Código Civil en el Título IX “Prestación de servicios” de la Sección Segunda referida a Contratos Nominados, menciona que la prestación de servicios es a título oneroso, por lo que, se regula la oportunidad del pago, el cual también puede sufrir disminuciones por incumplimiento total o parcial del servicio.

Ahora bien, como estamos en el ámbito del derecho privado es que los requisitos para el otorgamiento de los descuentos en la compraventa o prestación de servicios son determinados por

las partes contratantes, salvo determinados casos en los que expresamente el Código Civil regula como un derecho del comprador o usuario el obtener una rebaja en el precio.

En ese sentido, para efectos del derecho civil un descuento es una rebaja en el precio del bien o del servicio, que es concedida por el vendedor o por el prestador del servicio.

1.2: EL TRATAMIENTO DE LOS DESCUENTOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

En el presente subcapítulo se comenta el tratamiento de los descuentos en el caso de las importaciones de mercancías regulados en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento, el Reglamento de Comprobantes de Pago, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento; así como en la Decisión 599 de la Comunidad Andina.

1.2.1. Impuesto General a las Ventas

En el inciso e) del artículo 1 de la Ley del IGV¹, se establece que el impuesto grava, entre otras operaciones, a la importación de bienes. En ese sentido, están gravados con el IGV las importaciones de bienes intangibles y de bienes tangibles clasificados como mercancías en el Arancel de Aduanas.

Con relación a los bienes intangibles, en el año 2014, mediante la Ley N° 30264, se incorporó en la Ley del IGV una definición de importación de bienes intangibles, según la cual, se configura la importación cuando existe una adquisición a título oneroso a un sujeto no domiciliado y los bienes intangibles adquiridos son consumidos en el país. Al respecto, en el Proyecto de Ley N° 3690/2014-PE, presentado por el Poder Ejecutivo con fecha 28 de julio de 2014, se menciona que era necesario establecer una definición de importación de bienes intangibles en la Ley del IGV, puesto que, la definición de importación contenida en la Ley General de Aduanas aplica solamente para los bienes tangibles clasificados como mercancías en el Arancel de Aduanas y que pueden ser destinados a un régimen aduanero, por lo que, no aplica para la importación de los bienes intangibles; además de que en el ámbito aduanero la importación implica el ingreso físico al

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF.

territorio aduanero peruano, lo cual claramente no sucede en la adquisición de un bien intangible desde el extranjero. Un ejemplo de importación de intangibles sería la adquisición mediante el internet (transmisión electrónica) a un sujeto no domiciliado de un software que va a ser utilizado en el Perú. Asimismo, es posible que el software adquirido sea enviado al Perú en un medio portador, como un USB o disco magnético, en cuyo caso el medio portador que contiene el software deberá ser destinado al régimen aduanero de importación para el consumo, por lo que, el valor en aduana del medio portador será determinado conforme a las normas de valoración en aduana de la OMC.

Asimismo, mediante la Ley N° 30264, se incorporó una regulación especial respecto del nacimiento de la obligación tributaria en la importación de bienes intangibles, estableciéndose que nace en la fecha que se realice el pago parcial o total del valor de venta, o cuando se anote el comprobante de pago en el registro de compras, lo que suceda antes. Además, se incorporó una regulación especial respecto de la base imponible en la importación de bienes intangibles, estableciéndose que será el valor de venta.

Ahora bien, con relación a la importación de bienes corporales o tangibles (materia del presente trabajo de investigación) la Ley del IGV establece que:

- La obligación tributaria nace en la fecha de numeración de una declaración aduanera de mercancías mediante la cual se solicita la destinación de la mercancía al régimen aduanero de importación para el consumo.
- La base imponible está constituida por el valor en aduana, más los derechos e impuestos que gravan la importación con excepción del IGV. Es decir, la tasa del 18% se aplica a la base imponible conformada por el valor en aduana más los derechos arancelarios y el Impuesto Selectivo al Consumo, de corresponder.
- La liquidación del IGV se realiza en el mismo documento en que se determinen los derechos aduaneros y se realiza el pago junto con los demás tributos a la importación.

Ahora bien, con relación a los requisitos de los descuentos, el numeral 13) del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV², establece que las rebajas que se concedan no formarán parte de la base imponible, en la medida que se cumplan con los requisitos establecidos, entre ellos, que se sean usuales en el mercado, se otorguen con carácter general y consten en el comprobante de pago o nota de crédito.

Ahora bien, en el caso que los descuentos se realicen con posterioridad a la emisión del comprobante de pago por la operación que dio origen al descuento, se deberá tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley del IGV, que regula los ajustes al impuesto bruto. En ese sentido, el referido artículo establece que, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en un período, se deducirán los descuentos que se hubiesen otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina, siendo además que tales deducciones deberán estar respaldadas por las respectivas notas de crédito que el vendedor emita según el Reglamento de Comprobantes de Pago. Por lo tanto, en caso de que se otorgue un descuento con posterioridad a la emisión de la factura, se deberá emitir una nota de crédito que acredite la operación. Asimismo, conforme el artículo 27 de la Ley del IGV; el adquirente deberá realizar un ajuste al crédito fiscal en el periodo del descuento que conste en la nota de crédito.

Al respecto, en el año 2004, mediante el Decreto Legislativo N° 950, se incorporó un último párrafo al inciso a) del artículo 26 de la Ley del IGV para regular de manera especial el tratamiento de los descuentos en las importaciones, tal como se cita a continuación:

“En el caso de importaciones, los descuentos efectuados con posterioridad al pago del Impuesto Bruto, no implicarán deducción alguna respecto del mismo, manteniéndose el derecho a su utilización como crédito fiscal; no procediendo la devolución del Impuesto pagado en exceso, sin perjuicio de la determinación del costo computable según las normas del Impuesto a la Renta”.

² Aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF.

Con relación al cálculo del IGV, el mismo se determina mensualmente considerando la diferencia generada entre el impuesto bruto y el crédito fiscal. Sobre el particular, la Ley del IGV³ y su Reglamento⁴ establecen claramente un trato diferenciado en la determinación del impuesto a pagar entre las operaciones internas sobre las operaciones de importación de bienes y servicios. En ese sentido, se presenta un trato diferenciado entre:

(a) las operaciones de venta de bienes, prestación de servicios y contratos de construcción; en donde el vendedor o prestador son sujetos domiciliados que emiten comprobantes de pago regulados por el Reglamento de Comprobantes de Pago y el IGV a pagar se determina mensualmente deduciendo del impuesto bruto de todas las operaciones internas el crédito fiscal correspondiente; y,

(b) las operaciones de utilización de servicios e importación de bienes, en las cuales el vendedor o prestador son sujetos no domiciliados a los que no aplica el Reglamento de Comprobantes de Pago y el IGV a pagar por el importador del bien tangible, adquirente del bien intangible o usuario del servicio es el impuesto bruto de cada operación, que constituirá crédito fiscal en la medida que se cumplan con los requisitos sustanciales y formales.

Al respecto, el Reglamento de la Ley del IGV, dispone que los contribuyentes del impuesto deben anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de estas, en el mes en que éstas se realicen. En ese sentido, para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, se deberá anotar en los registros, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones de venta, prestación de servicios o contratos de construcción, siendo que para que tales modificaciones tengan validez, deberán estar sustentadas, entre otros documentos, por las notas de crédito o débito. Siendo que, en caso de la importación de bienes tangibles se establece solamente que, el valor puede aumentar como consecuencia de la emisión de la liquidación de cobranza u otro documento emitido por la Administración Aduanera en donde conste el mayor pago del impuesto, es decir, no se regula la rebaja en el valor en aduana con posterioridad al despacho de importación.

³ En sus artículos 11,13, 19, 26, 27, 32.

⁴ En sus artículos 5, 6 y 10.

Por último, es importante comentar que, según lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del IGV, el crédito fiscal de un mes pasa al siguiente hasta agotarse, no siendo posible solicitar su devolución o compensación luego de su acumulación por un periodo determinado de tiempo. Tal como, se cita a continuación:

“Cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del Impuesto Bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del Impuesto. Este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo”.

1.2.2. Impuesto Selectivo al Consumo

El artículo 56 de la Ley del IGV e ISC, establece que, en el caso de las importaciones sujetas al sistema al valor, el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) tendrá como base imponible el valor en aduana, más los derechos arancelarios. De otro lado, las importaciones también están sujetas al sistema específico, en donde la base imponible será determinada en base al volumen importado expresado en unidades de medida y calculado en dinero.

Cabe señalar que, mediante el Decreto Supremo N° 181-2019-EF⁵, se excluyó a la partida arancelaria correspondiente a la cerveza del sistema al valor según el Precio de Venta al Público. Por lo que, no es usual que se aplique el sistema de Precio de Venta al Público en las importaciones.

Asimismo, en el artículo 65 de la referida Ley, se indica que, el ISC a cargo de los importadores será liquidado y pagado en la misma oportunidad que el IGV.

1.2.3. Reglamento de Comprobantes de Pago

Respecto a la emisión de las notas de crédito, el artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago⁶, establece que, éstas se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones,

⁵ Publicado el 15 de junio de 2019.

⁶ Aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT.

devoluciones y otros. Al respecto, se establecen como requisitos para su emisión, entre otros, los siguientes:

1. Las notas de crédito deben consignar la serie y número del comprobante de pago que modifican.
2. Deben ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar el comprobante de pago emitido con anterioridad.
3. En el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

1.2.4. Impuesto a la Renta

El artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta⁷, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

En ese sentido, el referido artículo señala que, el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Asimismo, el artículo citado señala que se considera como costo de adquisición la contraprestación pagada y los costos incurridos con motivo de su compra y otros gastos que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser aprovechados.

⁷ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

Por tanto, para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, los descuentos deberán responder a las costumbres de la plaza (como sería el caso de descuentos por la adquisición bajo una determinada forma de pago, volumen de productos, monto de la compra, tipo de cliente, entre otros).

Además, en el numeral 1 del citado artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que los derechos aduaneros forman parte del costo de adquisición. Por lo que, en las importaciones de bienes los derechos arancelarios formarán parte del costo computable para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. Sin embargo, el Impuesto General a las Ventas pagado en la importación no formará parte del costo computable de los bienes adquiridos, al tratarse de un impuesto recuperable.

1.2.5. Armonización de los Impuestos tipo Valor Agregado en la Comunidad Andina

El Perú forma parte de la Comunidad Andina, junto con Bolivia, Ecuador y Colombia. El ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina⁸ está conformado por normas primarias y secundarias. Las normas originarias o primarias son los tratados suscritos por el Perú, tales como: el Acuerdo de Cartagena y el Tratado del Tribunal de Justicia. De otro lado, las normas derivadas o secundarias son las normas emitidas por los organismos de la Comunidad Andina que conforman el Sistema Andino de Integración, tales como: las Decisiones del Consejo de Ministros, las Decisiones de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General.

El Tribunal de Justicia ha desarrollado en su jurisprudencia los siguientes principios fundamentales del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina: “Preeminencia del Derecho Comunitario Andino”, “Eficacia Directa”, “Aplicación Inmediata”, “Autonomía del Ordenamiento Jurídico Andino” y “Complemento indispensable” (Proceso 88-IP-2016 Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2017, p. 21).

⁸ El 28 de mayo de 1996, en la ciudad de Cochabamba, el Perú suscribió el “Protocolo Modificador del Tratado de Creación del Tribunal De Justicia del Acuerdo de Cartagena”. Dicho tratado fue aprobado por la Resolución Legislativa N° 26674. En el artículo 1 de dicho Protocolo se regula a las normas originarias y derivadas que comprenden ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

Ahora bien, existe una norma comunitaria que regula el tratamiento a los descuentos en el IGV, esta norma es la Decisión 599 sobre la “Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado”⁹, la cual en su artículo 17 del Capítulo III, sobre la base gravable, entre otros aspectos, establece que: (a) las modificaciones al valor de la operación y los descuentos que se concedan con posterioridad, según las prácticas usuales del comercio, darán lugar al ajuste correspondiente a la base gravable, en la fecha en que se realicen¹⁰; (b) en las importaciones la base gravable será el valor en aduana, más los derechos e impuestos a la importación; y, (c) en todo lo no previsto en este artículo, los países andinos aplicarán su legislación interna.

Con relación a la aplicación vinculante de la Decisión 599 a la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), tenemos que, en el Dictamen 002-2019, emitido por la Secretaría General¹¹, se indica que, las Decisiones 599 y 600 de la Comunidad Andina, sobre la armonización de imposición indirecta al consumo, son vinculantes para el Perú. Por lo que, las normas del IGV e ISC, deben estar armonizadas con las referidas normas de la comunidad andina, caso contrario, existiría un incumplimiento por parte del Perú que podría ser cuestionado ante el Tribunal de Justicia.

1.2.6. Comentarios de la doctrina tributaria

La doctrina tributaria peruana se ha pronunciado sobre el tema materia de investigación de manera directa o indirecta. En ese sentido, Carolina Risso Montes (2003, p. 334), aplicando un método analítico analiza el problema referido a si existe la obligación del sujeto del impuesto del IGV, ya sea, el importador o el usuario del servicio prestado por un sujeto no domiciliado, de efectuar un ajuste al impuesto bruto o crédito fiscal por una modificación del valor de operación

⁹ Publicada en la Gaceta Oficial 1093, de fecha 16 de julio de 2004. Cabe señalar que, mediante la Decisión 635, se prorrogó su entrada en vigor hasta el 1 de enero del 2008.

¹⁰ Existe una excepción para el caso de los países andinos que no contemplan en su legislación interna los ajustes por descuentos efectuados con posterioridad a la operación gravada, la cual está establecida en la Disposición Transitoria del artículo 17 de la Decisión 599.

¹¹ Publicado en la Gaceta Oficial 3623, de fecha 08 de mayo de 2019. Este dictamen trata sobre el reclamo de empresas cerveceras peruanas por el presunto incumplimiento del Perú, por la regulación del ISC a la cerveza en la Ley del IGV e ISC, contra el Acuerdo de Cartagena, el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia y las Decisiones 600 y 635. Cabe señalar que, dicho dictamen da la razón a las empresas cerveceras reclamantes. Por lo que, mediante el Decreto Supremo N° 181-2019-EF, publicado el 15 de junio de 2019, se modificó el ISC aplicable a la cerveza, alineando su regulación con la Decisión 600 sobre la “Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo”.

con posterioridad al pago del impuesto. Cabe señalar que, este artículo jurídico es citado por la Administración Tributaria en el Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000, en el cual se analiza el crédito fiscal del IGV generado en las importaciones de mercancías.

Por su parte, Mario Alva Matteucci (2017), aplicando un método de interpretación literal de la norma se pregunta, si es posible realizar ajustes al impuesto bruto por descuentos otorgados con posterioridad al pago del impuesto en las importaciones. Al respecto, el autor plantea que de acuerdo con la literalidad del artículo 26 de la Ley del IGV, los descuentos otorgados con posterioridad al pago del impuesto en las importaciones no implican deducción alguna del impuesto bruto. En ese sentido, es objetivo del autor sustentar que las notas de crédito a las que se refieren los artículos 26 y 27 de la Ley del IGV, solamente están pensadas cuando son emitidas por un sujeto domiciliado que debe aplicar el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que, las notas de crédito u otro documento emitido por un sujeto no domiciliado que sustente un descuento no consignará el IGV. De tal manera, que las notas de crédito no están concebidas para ajustar el impuesto bruto o crédito fiscal en el caso de las importaciones de bienes.

Asimismo, Mario Alva Matteucci (2011), analiza si los requisitos referidos a que los descuentos se traten de prácticas usuales en el mercado y que se otorguen con carácter general son aplicables a descuentos otorgados por sujetos no domiciliados, en el caso de importaciones y utilización de servicios. Al respecto, aplicando un método de interpretación literal de la norma, plantea que la regulación del IGV en las operaciones con sujetos no domiciliados (importaciones y utilización de servicios) debe ser distinta al caso de las operaciones con sujetos domiciliados (ventas y prestación de servicios en el país), en particular para los ajustes al crédito fiscal y al impuesto bruto. Por lo tanto, es objetivo del autor sustentar que cuando la norma señala que las deducciones deberán estar respaldadas en notas de crédito que el vendedor deberá emitir de conformidad con las normas que señala el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), se refiere a operaciones con sujetos domiciliados. En ese sentido, los requisitos para que los descuentos sean aceptados, previstos en el Reglamento de la Ley del IGV, deberían ser aplicables solamente en el caso de operaciones entre sujetos domiciliados.

A su turno, Walker Villanueva Gutiérrez (2014, pp. 397-400) , analiza si es aplicable el principio de reserva de ley en materia tributaria a las normas que regulan el ajuste al impuesto bruto y crédito fiscal del IGV. Para lo cual, aplicando un método analítico y conceptual de la norma y jurisprudencia, plantea que, al afectar a la base imponible del IGV, los ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal se deben encontrar protegidos por la reserva de ley, esto es, que cualquier limitación, regulación o exigencia tiene que estar contenida en una norma con rango de ley. En ese sentido, el objetivo de este autor es sostener mediante una interpretación sistemática y constitucional de la Ley del IGV, que no sería aplicable el Reglamento de Comprobantes de Pago para la emisión de las notas de crédito a las que se refieren los artículos 26 y 27 de la Ley del IGV. Una aplicación del cumplimiento de la hipótesis del autor es cuando culmina sosteniendo que, ni la Ley del IGV ni su Reglamento disponen el desconocimiento del ajuste al débito y crédito fiscal, si es que, se ha emitido una nota de crédito con incumplimiento de algunos de los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago. Por último, el citado autor afirma que existe una deficiente técnica legislativa respecto de los ajustes regulados en los artículos 26 y 27 de la Ley del IGV, así como que, el autor comenta que según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional el crédito fiscal es un derecho de configuración legal y no constitucional (Villanueva, 2014, pp. 354-355).

Asimismo, Jorge Bravo Cucci (2018, pp. 21-22) se pregunta qué principios constitucionales son aplicables al IGV y cuáles son sus alcances sobre el sujeto del impuesto y el sujeto incidido económicamente. Al respecto, aplicando un método analítico el autor plantea que, teniendo en cuenta que el IGV es un tributo, corresponde identificar los principios que de forma específica actúan sobre dicho impuesto, moldeando su estructura y permitiendo que sea interpretado correctamente. Y siendo un impuesto, el principio fundamental que lo irradia es el principio de capacidad contributiva. Por lo que, en el caso del IGV la manifestación de riqueza que se grava es el consumo. Por lo tanto, el autor busca probar que como el IGV es un impuesto indirecto al consumo que utiliza a los empresarios que participan en las cadenas de comercialización de bienes y servicios que se transan en el mercado como un medio para alcanzar al consumidor final, quien detenta la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar, resulta imprescindible que se establezcan mecanismos que garanticen que el IGV no afecte la capacidad contributiva de los empresarios, por cuanto no son estos los que realizarán los actos de consumo. En ese sentido,

realizando una interpretación sistemática de las normas tributarias el autor sostiene que, la neutralidad del IGV se lograría con el derecho al crédito fiscal, ya que, de esta manera se identifica la capacidad contributiva que se busca gravar con este impuesto al consumo. Por lo que, teniendo en consideración que el IGV califica como un impuesto de tipo indirecto que pretende gravar el consumo, es elemental que no se restrinja ni limite el derecho al crédito fiscal para evitar distorsiones en la dinámica del IGV.

1.3: EL TRATAMIENTO DE LOS DESCUENTOS EN LA LEGISLACIÓN ADUANERA

En el presente subcapítulo se desarrollará el tratamiento de los descuentos en la legislación aduanera, la cual está conformada para estos efectos por el Acuerdo del Valor de la OMC, las Decisiones y Resoluciones de la Comunidad Andina, así como por el Reglamento Nacional de Valoración en Aduana y las normas operativas emitidas por la Administración Aduanera.

1.3.1. El Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio

En el Perú, el sistema de valoración en aduana vigente está determinado según el Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC)¹², en el que aplica la noción positiva del valor en aduana a diferencia de la noción teórica contenida en la Definición del Valor de Bruselas. En dicho Acuerdo se dispone que, el primer método del valor en aduanas es el valor de transacción, el cual está conformado por el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías vendidas para su exportación al país de importación, más ciertos ajustes establecidos, como el caso de regalías, servicios de ingeniería, entre otros. Cabe señalar que, los métodos secundarios de valoración en aduana se aplican de manera sucesiva y excluyente cuando se descarta la aplicación del primer método, por ejemplo, cuando no exista una venta para la exportación al país de importación o se descarte su aplicación en un procedimiento de duda razonable.

De conformidad con el referido Acuerdo las Administraciones Aduaneras tienen el derecho a dudar del valor declarado como valor de transacción por los importadores, en ese sentido, cuando

¹² Aprobado mediante Resolución Legislativa N° 26407, también denominado “Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”. Cabe señalar que, el Perú empezó a aplicar el Acuerdo del Valor de la OMC, a partir del año 2000.

se presente descuentos en las importaciones la Aduana puede iniciar un procedimiento de duda razonable para verificar la aplicación del método del valor de transacción. Por lo que, el tratamiento de los descuentos en la importación cobra mayor relevancia en la aplicación del valor de transacción, ya que, los descuentos formarán parte del precio realmente pagado por las mercancías importadas, aunque también tendrá algo de relevancia para la aplicación de los métodos comparativos, denominados el valor de transacción de mercancías idénticas y similares, puesto que, para su aplicación es necesario realizar ajustes, entre otros, por descuentos.

El Acuerdo del Valor de la OMC, no contiene alguna disposición en particular que regule el tratamiento de los descuentos para efectos de la determinación del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Sin embargo, con relación a los descuentos, el Comité Técnico de Valoración en Aduanas ha emitido los siguientes instrumentos:

- Opiniones Consultivas 5.1 y 5.2 “Trato aplicable a los descuentos por pago al contado con arreglo al Acuerdo”: En estos instrumentos se señala que, en caso todavía no se haya realizado el pago al vendedor al momento de la importación, igualmente es posible que se aplique el valor de transacción considerando el descuento por pago al contado.
- Opinión Consultiva 5.3 “Trato aplicable a los descuentos por pago al contado con arreglo al Acuerdo”: En este instrumento se establece que, cuando el importador no cuente con la documentación necesaria para sustentar el valor de transacción, puede demorarse la valoración en aduana hasta que se cuente con la documentación que sustente el valor definitivo en aduana considerando el descuento otorgado, siempre que se presente una garantía a satisfacción de la Aduana. Asimismo, se señala que, las Aduanas tienen el derecho a dudar de los documentos e información presentada por el importador para sustentar el valor de transacción.
- Opinión Consultiva 8.1 “Trato aplicable, con arreglo al Acuerdo, a los descuentos relacionados con transacciones anteriores”: En este instrumento se desarrolla el tratamiento de los descuentos retroactivos para efectos de la valoración en aduana, en ese sentido, el Comité Técnico señala que, el descuento forma parte del precio pagado por las mercancías importadas,

por lo que, forma parte del valor de transacción o primer método de valoración en aduana. Asimismo, en su último párrafo se indica que:

El trato que las Aduanas deben aplicar a la transacción anterior que originó el crédito tiene que ser independiente de la decisión sobre el valor en aduana apropiado del envío que se está despachando. La decisión de efectuar o no un ajuste en el valor del envío anterior depende de la legislación nacional. (Resolución 1684 de la Comunidad Andina, 2014, p. 72)

Con relación a este último párrafo, se puede apreciar que: (a) el descuento otorgado por la transacción anterior a la que es materia de valoración puede ser aceptado por la legislación nacional de cada país, siendo este el caso de los descuentos otorgados con posterioridad a la importación; y, (b) el descuento retroactivo, que se refiere a una transacción anterior a la que es materia de valoración, no puede ser aceptado para determinar el valor de transacción de la mercancía materia de valoración, ya que, se refiere al valor de la anterior transacción.

- Opinión Consultiva 15.1 “Trato aplicable a los descuentos por cantidad”: En este instrumento se el Comité señala que, los descuentos por cantidad pueden ser concedidas por el vendedor a sus clientes mediante un esquema de ventas determinados antes de la importación o con posterioridad a la misma, tal como se cita a continuación:

(...) los descuentos por cantidad se dan solamente cuando se demuestra que un vendedor determina el precio de su mercancía ateniéndose a un esquema fijo basado en la cantidad de mercancías vendidas. Hay dos categorías generales de descuentos por cantidad:

- 1) aquellos que han sido fijados antes de la importación de las mercancías; y
- 2) aquellos que han sido fijados después de la importación de las mercancías.

Al respecto, es importante resaltar que, en este instrumento el Comité Técnico nuevamente reconoce la posibilidad que las Aduanas acepten o no para determinar el valor de transacción, los descuentos que los vendedores otorgan a los importadores luego del despacho de importación.

Asimismo, es importante tener en consideración que, en los ejemplos 3 y 4 de esta Opinión Consultiva, el Comité Técnico señala que en el caso de un descuento retroactivo del 3%, que es aplicado a todas las importaciones realizadas durante determinado lapso, no es aceptable para determinar el valor de transacción, al ser este de carácter retroactivo, puesto que, es fijado con relación a transacciones anteriores a las que son materia de valoración.

Al respecto, el Comité Técnico plantea como solución para los importadores que reciben estos descuentos globales aplicados sobre la cantidad total importada en un periodo, la posibilidad de declarar un valor provisional al momento de cada importación durante dicho periodo, sustentado en la cláusula de revisión de precios del contrato que contiene el descuento global del 3%, calculado retroactivamente. En este caso, se podrá regularizar el valor definitivo de cada importación una vez que se conozca al finalizar el periodo determinado, el monto del descuento global a aplicar a todas las importaciones, con lo cual, se podrá asignar proporcionalmente el descuento que le corresponde a cada importación, dejando de ser de esta manera un descuento prohibido, al dejar de ser de carácter retroactivo.

- Comentario 4.1 “Cláusulas de Revisión de Precios”: En este instrumento se comenta el tratamiento del valor en aduana de las mercancías importadas en el marco de un contrato que tiene un valor provisional de las mercancías al momento de la importación, ya que, el valor definitivo se determinará según ciertas circunstancias que sucedan luego de la importación. Siendo que, el valor en aduana podrá demorarse hasta que se determine el valor definitivo de las mercancías según el contrato, siempre que el importador presente una garantía. Esta situación podría darse en el contexto de un contrato de compraventa internacional de mercancías que establezca descuentos por cantidad basados en un esquema fijo según la cantidad de mercancías vendidas luego de la importación, en cuyo caso se concretaría un descuento concedido con posterioridad a la importación de las mercancías, que debería ser considerado para determinar el valor definitivo de las mercancías antes importadas.

Cabe señalar que, los citados instrumentos emitidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduana han sido incorporados a la legislación peruana mediante el artículo 2 del Reglamento

Nacional de Valoración, aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF. Asimismo, estos instrumentos forman parte integral del Reglamento Comunitario sobre Valoración en Aduana, aprobado por la Resolución 1684 de la Comunidad Andina¹³.

1.3.2. Normas de Valoración en Aduanas de la Comunidad Andina

En el marco de la Comunidad Andina, se emitió la Decisión 378¹⁴ sobre el Valor en Aduana, la cual en su Anexo contenía el Acuerdo de Valoración de la OMC. Luego, mediante la Decisión 571¹⁵, se derogó la referida Decisión y se desarrolló la facultad de las Administraciones Aduaneras de dudar del valor declarado, pero igualmente se mantiene en su Anexo el Acuerdo de Valoración de la OMC.

Con relación al tratamiento de los descuentos en las importaciones, el artículo 9 del Reglamento Comunitario de Valoración en Aduana, aprobado por la Resolución 846¹⁶, establecía seis requisitos concurrentes para que los descuentos sean aceptados para determinar el valor de transacción o primer método de valoración en Aduana. Cabe mencionar que, dentro de los requisitos se establecía que el descuento se haya acordado antes del embarque de la mercancía, como parte de la negociación acordada entre el vendedor y el comprador.

Posteriormente, en el año 2014, mediante la Resolución 1684¹⁷, se aprobó el nuevo Reglamento Comunitario de Valoración en Aduana, el cual en su artículo 10, establece los siguientes cinco requisitos para que los descuentos formen parte del valor en aduana:

- El descuento tenga relación con las mercancías que se están valorando.
- No sea un descuento retroactivo, es decir, que sea haya concedido por mercancías importadas con anterioridad a aquellas a las que se les está aplicando la rebaja.

¹³ Publicada el 28 de mayo de 2014, en la Gaceta Oficial Número 2340.

¹⁴ Publicada en la Gaceta Oficial N° 183, de fecha 27 de junio de 1995.

¹⁵ Publicada en la Gaceta Oficial N° 1023, de fecha 15 de diciembre de 2003.

¹⁶ Publicada en la Gaceta Oficial N° 1103, de fecha 09 de agosto de 2004.

¹⁷ Publicada en la Gaceta Oficial N° 2340, de fecha 28 de mayo de 2014.

- Se cumplan los presupuestos o condiciones por los que el vendedor concedió el descuento al comprador.
- En la factura y/o contrato, se distinga el descuento del precio de la mercancía y se identifique el concepto y cuantía de la reducción en el precio.
- El total de las mercancías negociadas hayan sido vendidas para la exportación al territorio aduanero comunitario¹⁸ y compradas por la misma persona.

Cabe señalar que, en el artículo 10 de la Resolución 1684, se mantienen los requisitos que se establecían en el artículo 9 de la Resolución 846 para la aceptación de los descuentos como parte del valor en aduana, pero se elimina el requisito referido a que el descuento se haya acordado antes del embarque de la mercancía importada.

Al respecto, en la Interpretación Prejudicial 196-IP-2014¹⁹, el Tribunal de Justicia señaló que:

Los descuentos se deben distinguir del precio de la mercancía y se deben identificar el concepto y la cuantía de la rebaja en la factura comercial o en el contrato. Por lo que, la indicación del descuento en la factura comercial no constituye un requisito esencial para establecer su real existencia, pues dicho descuento puede ser válidamente acreditado con el contrato.

Asimismo, en la Interpretación Prejudicial 361-IP-2016²⁰, el Tribunal de Justicia ha indicado que, en la práctica el importador puede acreditar el descuento hasta en dos momentos, durante el despacho de importación y en un procedimiento de duda razonable iniciado por la Administración Aduanera.

¹⁸ Cabe señalar que, según la Tercera Disposición Transitoria de la Decisión 571, en tanto la Comunidad no culmine con el proceso de armonización para constituirse como un solo territorio aduanero, las referencias hechas a territorio aduanero comunitario se deberán entender como realizadas al territorio aduanero de cada país andino.

¹⁹ Publicada en la Gaceta Oficial Número 3114, de fecha 20 de octubre de 2017.

²⁰ Publicada en la Gaceta Oficial Número 3340, de fecha 10 de julio de 2018.

1.3.3. La Ley General de Aduanas y el Arancel de Aduanas

La Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053²¹, define a las mercancías como los bienes corpóreos susceptibles de clasificarse en el Arancel de Aduanas y que pueden ser destinados a los regímenes aduaneros, es decir, que puedan ingresar o salir, de manera física, de un territorio aduanero a otro.

En el artículo 142 de la Ley General de Aduanas, se establece que la base imponible de los derechos arancelarios se determina según el sistema de valoración vigente y que su tasa se regula en el Arancel de Aduanas. En el último párrafo del citado artículo 142, se indica que la base imponible y alícuota de los demás impuestos a la importación se determinarán según su legislación especial.

En ese sentido, la base imponible de los derechos arancelarios²², de tipo ad valorem, se determina según las normas de valoración en aduana. Asimismo, la alícuota de los mismos se determina en el Arancel de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 342-2016-EF²³.

De otro lado, en el numeral e) de su artículo 155, se establece que la acción de la SUNAT para devolver lo pagado indebidamente o en exceso, prescribe a los 4 años contados a partir del 1 de enero del año siguiente de efectuado el pago indebido o en exceso. Siendo que, en su artículo 156, se remite expresamente al Código Tributario para determinar las causales de suspensión y de interrupción de la prescripción.

Por último, en los artículos 157 y 158, se regula el tratamiento de las devoluciones y compensaciones por pagos indebidos o en exceso, así como el monto mínimo a partir del cual se realizan las devoluciones a los importadores.

1.3.4. El Reglamento Nacional de Valoración en Aduana

²¹ Publicado el 27 de junio de 2008.

²² Tributos de tipo impuesto, según lo dispuesto en el Código Tributario.

²³ Publicado el 16 de diciembre de 2016.

Mediante el Decreto Supremo N° 186-99-EF²⁴, el Ministerio de Economía y Finanzas aprobó el Reglamento Nacional de Valoración según el Acuerdo del Valor de la OMC, el cual en el inciso b) de su artículo 6 establecía que para que se acepten los descuentos, los mismos deben ser distinguibles en la factura, del precio de la mercancía. Lo cual fue modificado, por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 098-2002-EF²⁵, que sustituyó el texto del inciso b) del artículo 6 antes señalado, estableciendo ahora como requisito que los descuentos sean distinguibles del precio de la mercancía, indicados en la factura comercial, o consignados en el contrato de transacción escrito cuya copia se presentará en el despacho de importación. Al respecto, cabe señalar que, en aplicación de los principios de Pacta Sunt Servanda y de Primacía del derecho internacional sobre el derecho interno, los requisitos establecidos en el Reglamento Nacional de Valoración en Aduana deben estar armonizados con la Resolución 1684 de la Comunidad Andina.

En el artículo 10 de Reglamento Nacional de Valoración se establece la regulación especial aplicable cuando el importador declara la existencia de una Cláusula de Revisión de Precios al momento de la numeración de la declaración aduanera, siendo en esta circunstancia necesario declarar un valor provisional y presentar una garantía para que la Aduana permita el retiro de las mercancías de zona primaria aduanera. Cabe señalar que, esta regulación podría ser aplicable, por ejemplo, cuando en el Contrato se estipule la posibilidad que el vendedor conceda descuentos con posterioridad a la importación por el cumplimiento de metas en las ventas locales referidas a las mercancías importadas, entre otros motivos.

Con relación a la facultad de la Administración Aduanera de dudar de los descuentos declarados por el importador, en los artículos 11, 11-A, 12 y 12-A del Reglamento Nacional de Valoración, modificados e incorporados por el Decreto Supremo N° 193-2020-EF²⁶, se regula el procedimiento de duda razonable. Al respecto, es importante señalar que, si el importador luego del momento de la importación obtiene información indubitable y verificable, sobre la veracidad del valor declarado en aduana, podrá solicitar la devolución de los tributos pagados en exceso.

1.3.5. El Procedimiento General de Importación para el Consumo

²⁴ Publicado el 29 de diciembre de 1999.

²⁵ Publicado el 12 de junio de 2002.

²⁶ Publicado el 21 de julio de 2020.

El Procedimiento General “Importación para el Consumo” DESPA-PG.01 (versión 8)²⁷, es la norma operativa de la Aduana que establece las pautas para realizar el trámite aduanero del principal régimen de ingreso al país.

Con relación al tema de investigación, en este procedimiento se establece en concordancia con el artículo 60 del Reglamento de la Ley General de Aduanas²⁸, cuáles son los documentos necesarios para tramitar este régimen aduanero. Al respecto, entre la documentación necesaria para destinar mercancías a este régimen aduanero, se indica a la factura, documento equivalente o contrato.

Cabe señalar que, en este procedimiento se indica la información que debe contener la factura u documento equivalente que sustenta la destinación de las mercancías a este régimen aduanero. Entre la información que debe ser consignada, se indica el nombre del emisor, las características de las mercancías, las condiciones de pago, el incoterm pactado, otros. Asimismo, se establece que, en caso en el documento físico no se consigne dicha información, la misma deberá ser transmitida en la declaración aduanera por el despachador de aduana.

Al respecto, el importador muchas veces no se encuentra en condiciones comerciales para negociar y exigir a su proveedor que le emita una factura con toda la información requerida por este procedimiento operativo. Además, el proveedor no domiciliado no se encuentra obligado a aplicar las normas peruanas. Por lo que, el impacto regulatorio de este procedimiento es positivo para los importadores, ya que, se permite que la información que no se encuentre consignada en la factura u documento equivalente, sea transmitida electrónicamente en la declaración. Claro está que, en caso de revisión documentaria será necesario sustentar con documentos la información consignada en la declaración de importación.

En ese sentido, en el contrato, factura o documento equivalente se debe hacer referencia al descuento otorgado por el proveedor no domiciliado discriminado del precio, caso contrario, es

²⁷ Aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 084-2020/SUNAT, publicada el 15 de mayo de 2020.

²⁸ Aprobado por el Decreto Supremo N° 010-2009-EF, publicado el 16 de enero de 2009.

probable que la Aduana inicie un procedimiento de duda razonable para verificar la existencia del descuento, siendo necesario presentar en esta ocasión, los registros contables e información bancaria para acreditar el descuento como parte del precio realmente pagado por las mercancías importadas.

Por último, este procedimiento general deriva directamente al procedimiento específico de valoración en aduana, para determinar la base imponible de los tributos aplicables a la importación de las mercancías, por lo tanto, no tiene una regulación referida a los descuentos.

1.3.6. El Procedimiento Específico de Valoración de Mercancías

El Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” DESPA.PE.01.10a (versión 6)²⁹, es la norma operativa aprobada por la Administración Aduanera que regula las pautas a seguir para los funcionarios aduaneros, los importadores y agentes de aduana.

Sobre el tratamiento de los descuentos relacionados a las mercancías importadas, en el numeral 27 de la Sección V del citado Procedimiento Específico, se establecen los requisitos para que las reducciones en el valor de transacción sean aceptadas, entre los cuales establece en su numeral e) que, la factura o contrato escrito en donde conste el descuento se deberá presentar en el despacho de importación o cuando la Administración Aduanera lo requiera. Al respecto, se señala expresamente que:

El término contrato de transacción escrito no está referido a un documento sujeto a formalidad alguna y puede corresponder a uno o varios documentos, donde se aprecie de forma fehaciente y objetiva el acuerdo de voluntades entre el comprador y el vendedor respecto del descuento y el precio realmente pagado o por pagar.

²⁹ Aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, publicada el 02 de febrero de 2010.

En el último párrafo del citado numeral 27, se señala que el funcionario aduanero podrá iniciar un procedimiento de duda razonable si tiene dudas respecto del cumplimiento de los requisitos establecidos para aceptar los descuentos declarados por el importador.

Ahora bien, en el numeral 28 de la Sección V del referido Procedimiento Específico, se regula el siguiente tratamiento aplicable a las notas de crédito emitidas por el vendedor para rebajar el precio de las mercancías importadas:

- En caso el importador al momento del despacho de importación presente la nota de crédito junto con la factura o contrato, y el funcionario aduanero tenga dudas respecto del valor declarado, podrá iniciar un procedimiento de duda razonable.
- Si el importador presenta la nota de crédito para acreditar la rebaja en el precio, con posterioridad al levante³⁰ otorgado por la Administración Aduanera, podrá hacer dicha presentación como una solicitud de devolución de derechos por pago en exceso, según lo regulado en el procedimiento RECA-PG.05.

De otro lado, en el literal A.4 de la Sección VI del citado Procedimiento Específico, se regula la declaración y regularización del valor provisional. Cabe señalar que, en los numerales 5 al 10, se regula el plazo máximo para la comunicación del valor definitivo, siendo que el importador tiene un plazo inicial que no puede exceder de 12 meses contados desde la numeración de la declaración y que puede ser prorrogado hasta en una ocasión, ya sea, de manera automática cuando es requerida hasta por 6 meses, o sujeta a evaluación previa cuando es requerida por un plazo mayor y las condiciones estipuladas en el contrato lo ameriten.

1.3.7. El Instructivo de la Declaración Aduanera de Mercancías

En el Instructivo para la correcta declaración de la “Declaración Aduanera de Mercancías” DESPA-IT.00.04 (versión 2), aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta

³⁰ Mediante el cual se otorga al importador la libre disponibilidad de las mercancías.

de Aduanas N° 041-2010/SUNAT/A³¹, se establecen los datos que deben ser llenados en la Declaración de importación cuando existen descuentos relacionados a las mercancías importadas.

En ese sentido, en Formato B de la declaración, referido al valor en aduana, se indica que, en el casillero 5.6, el valor provisional también incluye a los contratos con cláusulas de revisión de precios y que un despacho parcial que tenga un descuento por cantidad se considera que tiene un valor provisional. Asimismo, se establece que en el casillero 7.8, se debe declarar si existen descuentos retroactivos.

Con relación a la determinación del valor en el Formato B, se menciona que en el casillero 8.1.4 se consigna a los descuentos que no aceptables, entre ellos, los concedidos a varios importadores, los descuentos otorgados después del embarque de las mercancías y los descuentos por cantidad cuando toda la cantidad vendida no se importa para el Perú.

Al respecto, cabe señalar que, el Instructivo está desfasado con relación a los requisitos establecidos en la Resolución 1684 de la Comunidad Andina, ya que, en el Reglamento Comunitario se eliminó como requisito que los descuentos sean otorgados después del embarque de las mercancías.

1.3.8. El Procedimiento General de Devoluciones por pagos indebidos o en exceso y/o compensaciones de deudas tributarias aduaneras

El Procedimiento General “Devoluciones por pagos indebidos o en exceso y/o compensaciones de deudas tributarias aduaneras” RECA.PG.05 (versión 3), aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 070-2010/SUNAT/A, es la norma operativa que regula las devoluciones y/o compensaciones de la deuda tributaria aduanera.

En concordancia con la Ley General de Aduanas, este procedimiento establece que el monto mínimo a devolver a los importadores -actualizado hasta la fecha de la solicitud - debe ser mayor

³¹ Publicada el 3 de febrero de 2010.

al 10% de la UIT³² vigente al 1 de enero del año en que se presenta la solicitud. Siendo, por lo tanto, para el año 2021, un monto mayor a S/ 440.00, el necesario para que la Aduana conceda la devolución al importador.

Asimismo, este procedimiento operativo regula la compensación de la deuda tributaria aduanera con los créditos por pagos indebidos o en exceso, siendo posible la compensación en caso el importador no llegue al monto mínimo establecido para la devolución.

Dentro de los principales requisitos para presentar la solicitud, se establece, adjuntar un escrito fundamentado con la documentación que ampare la solicitud y completar el Anexo 1, con el formulario para la devolución y/o compensación, en el cual se consignan los montos de los tributos pagados y los montos de lo que se debió pagar. Asimismo, se establece la posibilidad de solicitar la devolución del IGV e ISC aplicables a la importación, siendo el tipo de devolución con código 2 (Valor OMC – Valor FOB) el aplicable para el caso de descuentos.

De ser procedente la solicitud de devolución, la Aduana emite un Cheque No Negociable o Nota de Crédito Negociable³³.

Cabe señalar que, este procedimiento no menciona nada sobre el crédito fiscal del IGV pagado en la importación para efectos de solicitar la devolución del IGV, ni tampoco sobre la compensación de deuda tributaria aduanera recaudada por la Aduana con deuda tributaria recaudada por Tributos Internos de la SUNAT. Lo más cercano al IGV, es cuando establece que la devolución de la percepción del IGV en la importación se presenta ante Tributos Internos.

1.3.9. Comentarios de la doctrina aduanera

Según Sánchez (2007, p. 65), para determinar el valor de transacción en las importaciones, es posible aplicar una rebaja al precio, cuando se justifique por pago al contado, la cantidad vendida, entre otros motivos. Siendo indispensable que los descuentos estén referidos a las mercancías

³² Mediante el Decreto Supremo N° 392-2020-EF, se estableció en S/ 4,400.00 el valor de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) para el año 2021.

³³ Para cancelar tributos que recude la SUNAT.

objeto de valoración, que el comprador se beneficie realmente y que no se trate de un descuento de carácter retroactivo.

Al respecto, Pardo (2009, p. 323) señala que “el mismo hecho jurídico puede considerarse hecho imponible no solamente para los derechos aduaneros, sino para aquellos impuestos internos que también se presentan con motivo de la importación”. En ese sentido, señala que, en Colombia los derechos de aduana y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en la importación comparten el mismo hecho generador.

Sobre el particular, Reaño (2010, p. 184) indica que, el Reglamento Nacional de Valoración en Aduana, aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, en su gran mayoría, es una reiteración de las reglas contenidas en el Acuerdo de la OMC, aunque con algunas precisiones operativas permitidas por la legislación internacional, en la medida que no desnaturalicen el objeto ni el contenido del sistema de valoración.

Por su parte, Ibáñez (2002, p. 115), indica que se ha establecido que los descuentos deben tomarse en consideración para la fijación del valor de transacción, puesto que se debe tomar en consideración el precio realmente pagado o por pagar, por lo que, parece que cualquier descuento que afecte al precio habrá de ser tenido en cuenta al momento de determinar el valor de transacción en aduanas.

Al respecto, Herrera & Goizueta (1985, p. 100), mencionan que el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduanas y Comercio, no establece norma específica alguna sobre descuentos, por lo que, a diferencia de la Declaración del Valor de Bruselas (noción teórica), no se distingue, entre descuentos normales y anormales.

En ese sentido, Zolezzi (2007, p. 89) sostiene que ni el artículo 1 ni su Nota Interpretativa contienen disposiciones referidas a los descuentos de precio que pueda conceder el vendedor de las mercancías importadas, por tanto, si el vendedor otorga descuentos en atención a ciertas modalidades comerciales, nada impide que el precio resultante se acepte como valor de transacción en aduanas.

Sobre el particular, Lascano (2007, p.137) señala que el Comité Técnico en la Opinión Consultiva 8.1, referida al tratamiento de los descuentos relacionados con transacciones anteriores, establece que, la decisión de efectuar o no un ajuste en el valor en aduana de la transacción anterior depende de la legislación interna de cada país. Por lo que, en la práctica, algunos países, se inclinan a no aceptar los descuentos otorgados con posterioridad al momento de la valoración, a menos que estén contractualmente previstos antes de ese momento y el procedimiento de valoración se encuentre todavía abierto.

Al respecto, Ibáñez (2013, p. 154) señala que, en caso de descuentos otorgados con posterioridad a la importación, le parece adecuado permitir que se impugne la liquidación en aduanas y se solicite la devolución de lo que se haya podido pagar en exceso, siempre que el importador demuestre con medios probatorios idóneos de la efectividad del descuento y de los motivos en que éste se basa.

Asimismo, Ibáñez (2013, p. 443) señala que, una diferencia en materia de descuentos que entendemos difícilmente salvable entre la valoración aduanera y la base imponible del IVA a la importación se produce cuando estamos ante descuentos aplicados a una mercancía cuando el derecho a disfrutar de ese descuento se ha obtenido en una adquisición de mercancías anterior. Recordemos que la valoración aduanera ordena valorar las concretas mercancías en el estado en que se importan. Ello significa que el valor de unas mercancías no puede verse afectado por lo que resulte de otras operaciones. En cambio, en el IVA sí se admite que el descuento en la adquisición de unas mercancías sea consecuencia de otra adquisición. De esta forma, la concesión de un descuento con tales características no alteraría el valor en aduana, pero en cambio sí produciría una minoración de la base imponible del IVA a la importación.

1.4. BALANCE TEÓRICO DEL ESTADO DEL ARTE

Como resultado de la integración conceptual de las fuentes normativas y académicas presentadas en todo este capítulo, tenemos que, desde el año 2004, fecha en que se realizó la modificación al artículo 26 de la Ley del IGV sobre el tratamiento de los descuentos en las

importaciones, existe una falta de desarrollo en la doctrina nacional sobre el tratamiento de los descuentos en las importaciones para efectos del IGV.

En ese sentido, luego de la revisión de qué es lo que se ha publicado sobre el tema de investigación en la doctrina tributaria nacional, se puede afirmar que, la mayor aproximación fue la realizada por Carolina Risso en el año 2001 en la VII Jornada Nacional de Derecho Tributario organizada por el IPDT³⁴, cuando señala que, los ajustes al débito y crédito fiscal, regulados en los artículos 26 y 27 de la Ley del IGV, aplican solamente para operaciones entre sujetos domiciliados, y que no existe una norma que obligue a realizar los referidos ajustes al IGV en el caso de las importaciones y utilización de servicios. Sin embargo, no se ha encontrado en la investigación alguna fuente académica que haya tratado directamente el problema de investigación referido a la acumulación del crédito fiscal por efecto de la modificación realizada a la Ley del IGV en el año 2004, sobre el tratamiento de los descuentos concedidos luego de la importación.

Ahora bien, las fuentes normativas analizadas en el presente trabajo de investigación se dividen en normas tributarias y aduaneras. Con relación a las normas tributarias y siguiendo la jerarquía normativa de las mismas, tenemos que la Decisión 599 de la Comunidad Andina, permite que los países miembros opten en su legislación interna por aceptar o no los ajustes al débito y crédito fiscal por descuentos efectuados con posterioridad a la operación inicial. En tal sentido, la Ley del IGV en sus artículos 26 y 27 regula el mecanismo para realizar los ajustes al crédito y débito, ocasionados entre otros por los descuentos y anulaciones. Los requisitos para la aceptación de los descuentos están establecidos en el Reglamento de la Ley del IGV.

Cabe señalar que, la propia Ley del IGV establece expresamente que la base imponible del IGV en el caso de las importaciones de bienes estará determinada según las normas de valoración en aduana. Por lo que, los requisitos para aceptar los descuentos en las importaciones serán determinados por las normas de valoración en aduana, ya que, los descuentos son parte del precio o valor de transacción de las mercancías importadas, es decir, la base imponible de los tributos aplicables a la importación, dentro de los cuales se encuentra el IGV.

³⁴ Instituto Peruano de Derecho Tributario.

El artículo 26 de la Ley del IGV, a partir del año 2004, tiene una regulación especial sobre los ajustes al IGV en el caso de descuentos concedidos con posterioridad a la importación, disponiendo que el importador mantenga el derecho al crédito fiscal por el monto pagado en exceso y por ende estableciendo que no corresponde la devolución del pago en exceso.

Es importante tener en consideración que, el problema de investigación referido a la acumulación del crédito fiscal en las importaciones se ocasiona no solo por la regulación de los ajustes al IGV por los descuentos concedidos luego de la importación, a partir del año 2004, en el artículo 26 de la Ley del IGV; sino también, por la regulación del crédito fiscal cuando es mayor al débito fiscal en un mes, establecida en el artículo 25 de la citada Ley. Esto debido a que, primero, con el tratamiento vigente del artículo 26, se genera un crédito fiscal mayor al débito fiscal, y segundo, con el tratamiento del artículo 25, cuando se da esta situación, el exceso del crédito fiscal tiene que ser arrastrado hasta que se agote; es decir, para su recuperación es necesario que el importador como contribuyente, genere en meses posteriores un mayor impuesto bruto o débito fiscal, caso contrario, ese crédito fiscal se seguirá arrastrando y no podrá ser aplicado, con lo cual, en la práctica se convierte en un crédito inexistente.

De otro lado, con relación a las normas aduaneras referidas al tema de investigación, tenemos que la base imponible de los tributos aplicables a la importación de mercancías, incluido el IGV, será determinada según lo dispuesto en el Acuerdo del Valor de la OMC, las normas comunitarias de la CAN y las normas internas peruanas. En ese sentido, de acuerdo con las normas aduaneras, los descuentos que se otorguen en las importaciones deben formar parte del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, que más ciertos ajustes conforman el valor de transacción o primer método de valoración en aduana. Puede ser que, por falta de acreditación del precio realmente pagado, entre otros motivos, se tengan que aplicar los métodos secundarios de valoración en aduana, en los cuales el valor se determina sucesivamente, según el valor de mercancías idénticas o similares, el valor deductivo o reconstruido, hasta llegar al método del último recurso.

Al respecto, la doctrina aduanera revisada en la investigación reconoce que no existe un tratamiento expreso sobre los descuentos en el Acuerdo del Valor de la OMC y sus Notas

Interpretativas. Sin embargo, en los Instrumentos emitidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, sí se trata el tema de los descuentos para efectos de la determinación del primer método de valoración en aduana. Asimismo, los requisitos para aceptar los descuentos como parte del valor de transacción se encuentran en el artículo 10 de la Resolución 1684 de la CAN y las normas internas peruanas, tales como, el Reglamento Nacional aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF y el Procedimiento Específico aprobado por la SUNAT.

Cabe señalar que, la doctrina aduanera analizada en la investigación trata las controversias presentadas entre la Aduana y los importadores, sobre los requisitos establecidos en las legislaciones internas de cada país para que los descuentos sean aceptados para determinar el valor de transacción.

Sobre el particular, en caso la Aduana tenga dudas sobre la veracidad o exactitud del descuento declarado por el importador, la misma tiene la facultad de iniciar un procedimiento de duda razonable, en donde el importador podrá acreditar los descuentos con otros documentos que no fueron presentados en el despacho de importación, tales como los registros contables y documentos bancarios.

Con relación a la oportunidad de los descuentos, a partir del año 2015, el Procedimiento Específico de Valoración en Aduana, tiene una regulación específica para el caso de los descuentos concedidos con posterioridad al despacho de importación, estableciendo que los mismos se tramitan con la presentación de la nota de crédito asociada a la factura de importación, mediante una solicitud de devolución, acreditando el cumplimiento de los requisitos para la aceptación del descuento.

Por su parte, el Procedimiento Específico de Devoluciones y/o Compensaciones, es la norma operativa aplicable para tramitar la solicitud por el descuento otorgado con posterioridad a la importación. Esta norma señala que es necesario primero obtener la rectificación del valor en aduana, para luego tramitar la solicitud por el pago en exceso realizado por el importador.

En ese sentido, las fuentes normativas tributarias analizadas en la investigación son las que generan el problema de acumulación del crédito fiscal a los importadores, puesto que, las fuentes normativas aduaneras sí permiten la aceptación de los descuentos tanto al momento del despacho como con posterioridad al mismo.

Al respecto, las fuentes académicas tributarias presentadas en la investigación tratan indirectamente el problema de investigación, al reconocer que existe un tratamiento diferenciado en el caso de los descuentos en las importaciones y utilización de servicios, respecto de las operaciones locales realizadas entre sujetos domiciliados.

Asimismo, las fuentes académicas aduaneras presentadas en la investigación, reconocen que los descuentos deben formar parte del valor de transacción, y por ello, parte de los tributos aplicables a la importación, entre ellos, el IGV.

Por lo tanto, como resultado de la integración conceptual de las fuentes académicas y normativas presentadas en la investigación, tenemos que, en el caso de descuentos otorgados luego de la importación, actualmente por disposición expresa de la Ley del IGV, no es posible solicitar la devolución del monto pagado en exceso, manteniendo el importador el derecho a la utilización como crédito fiscal de todo el IGV pagado al momento del despacho, sin considerar el descuento como parte del valor de transacción de las mercancías. Lo cual no ha sido cuestionado por la doctrina presentada en la investigación, ni mucho menos calificado por la misma, como un problema que ocasione la acumulación del crédito fiscal. De otro lado, según las normas aduaneras vigentes, el importador sí podrá solicitar la devolución de los derechos arancelarios pagados en exceso, existiendo unanimidad en las fuentes académicas analizadas que los descuentos concedidos luego de la importación de las mercancías materia de valoración sí son aceptables, y por ello, son diferentes a los descuentos retroactivos relacionados con otras mercancías que no son aquellas que son objeto de valoración.

CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

En el presente trabajo de investigación se ha utilizado el enfoque jurisprudencial para abordar el problema de investigación referido a la acumulación del crédito fiscal por el tratamiento en la Ley del IGV de los descuentos concedidos luego de la importación.

En ese sentido, se ha analizado la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, puesto que, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 950, que fue la norma que modificó la Ley del IGV respecto del tratamiento de los descuentos en las importaciones, se cita como antecedente el criterio adoptado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 753-3-99, en la cual el Tribunal Fiscal interpretó que en el caso de las importaciones de bienes corporales, los descuentos concedidos por el proveedor extranjero luego del despacho de importación, no ocasionan el reintegro del crédito fiscal tomado en exceso en su oportunidad por todo el IGV pagado en la importación, reconociendo que no existe necesariamente coincidencia entre la base imponible del IGV aplicable en la importación y el costo computable para efectos del Impuesto a la Renta.

Para analizar el problema de investigación, primero se describirá cómo es que, con el actual tratamiento en la Ley del IGV de los descuentos otorgados por los proveedores extranjeros luego de la importación de los bienes, se produce la acumulación del crédito fiscal para algunos importadores. Al respecto, se hace la diferenciación entre aquellos importadores que mes a mes generan un mayor débito fiscal, del caso de aquellos importadores que se dedican a la reventa local de los bienes que importan, los cuales sí se ven perjudicados por el tratamiento actual en la Ley del IGV de los descuentos en las importaciones, debido a que, mes a mes estos importadores vienen arrastrando un crédito fiscal que no puede ser aplicado, perjudicándolos financieramente al tener un crédito que en la práctica no pueden utilizar.

Luego, en aplicación del método jurisprudencial se analizan las resoluciones emitidas por las Salas de Tributos Internos del Tribunal Fiscal, sobre el tratamiento de los ajustes al crédito y débito fiscal por modificaciones a la base imponible de la importación luego de la nacionalización de los bienes ante Aduanas.

En tal sentido, en la investigación se ha identificado que las Resoluciones N° 2216-4-96, N° 631-2-98, N° 753-3-99, N° 777-3-2002 y N° 3722-2-2004, el Tribunal Fiscal establece criterios importantes sobre el tratamiento de los descuentos otorgados con posterioridad a la importación para efectos de los ajustes al débito y crédito fiscal del IGV.

Asimismo, se ha analizado la jurisprudencia de la Sala 6 de Tributos Aduaneros del Tribunal Fiscal, para analizar las controversias presentadas entre los importadores y la Aduana, sobre cuáles son los requisitos exigibles para que los descuentos sean aceptados en la importación.

Al respecto, en la investigación se han analizado diversas opiniones emitidas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) sobre el tema de investigación, para contrastarlas con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Por lo que, en base a la aplicación del enfoque jurisprudencial se busca comprender si el marco normativo del IGV, antes de la modificación realizada el año 2004, también ocasionaba o no, el problema de investigación referido a la acumulación del crédito fiscal por los descuentos luego de la nacionalización de los bienes ante la Aduana. Puesto que, en las resoluciones presentadas en este capítulo se tratan controversias en donde el Tribunal Fiscal ha emitido criterios sobre si correspondía o no, ajustar el débito y crédito fiscal por las modificaciones a la base imponible de la importación de bienes con posterioridad al pago del IGV y utilización de este como crédito fiscal.

2.1. EL PROBLEMA DE LA ACUMULACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL POR EL TRATAMIENTO EN LA LEY DEL IGV DE LOS DESCUENTOS EN EL CASO DE LAS IMPORTACIONES

En la siguiente Figura 1, se muestra un ejemplo práctico de una operación de importación de mercancías, en la que se presenta el problema de acumulación de crédito fiscal por el tratamiento de los descuentos en la Ley del IGV:

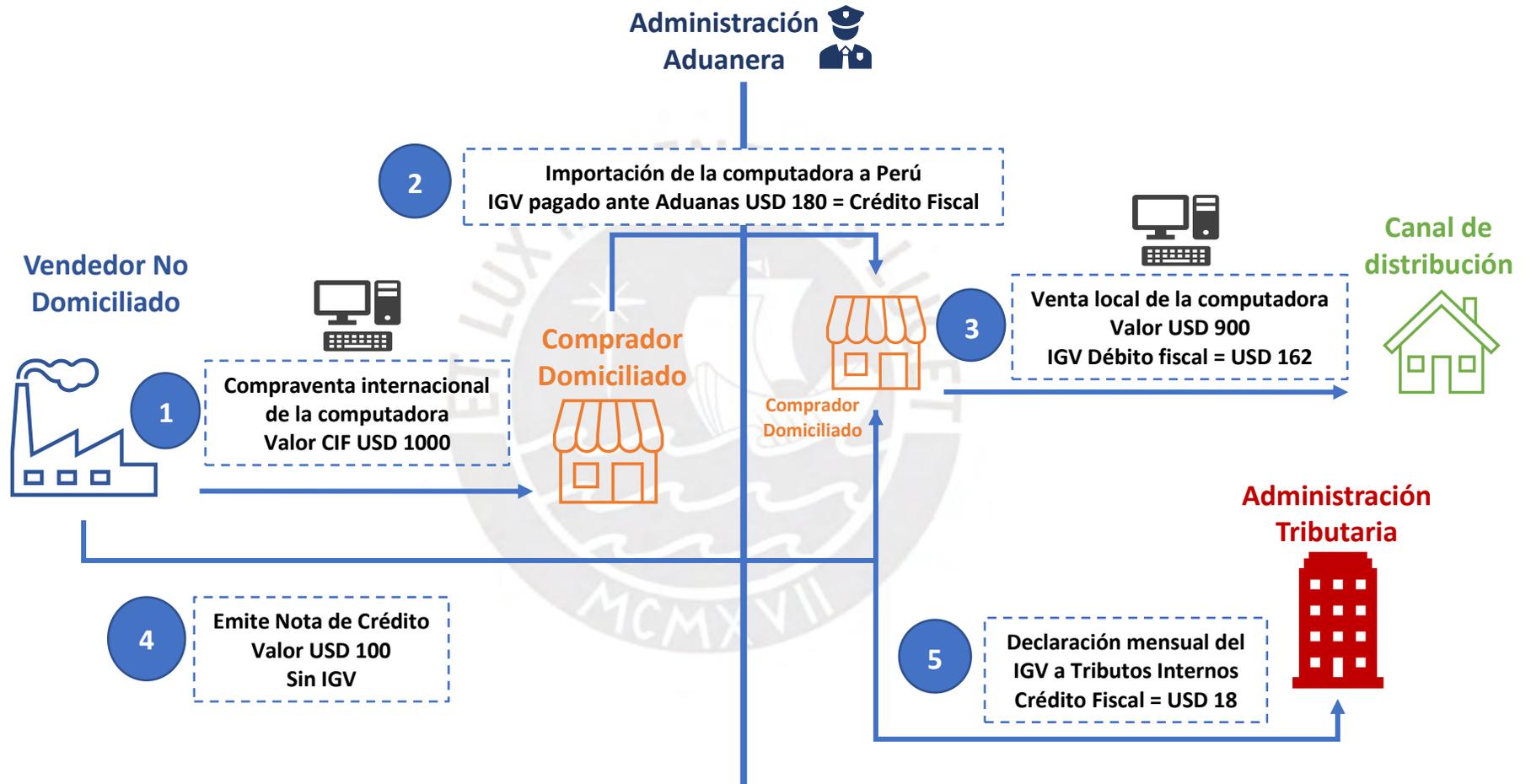
- a) Un proveedor extranjero, a nivel de distribuidor o productor mayorista en la región de Latinoamérica, celebra un contrato de compraventa internacional con un distribuidor mayorista peruano.
- b) En el contrato de compraventa internacional se pacta un descuento, pero que por temas comerciales recién se concede con posterioridad a la importación de las mercancías.
- c) El vendedor (proveedor extranjero) y el comprador (peruano) fijan el precio CIF (costo, seguro y flete) inicial de la computadora en USD 1000.
- d) El comprador peruano realiza el trámite aduanero de importación de la computadora ante la SUNAT (Aduanas), y como importador paga USD 180 por concepto de IGV, según consta en el formato “C” de la Declaración Aduanera de Mercancías de Importación.
- e) El importador anota en su Registro de Compras la Declaración Aduanera de Mercancías en donde constan los USD 180, por concepto de IGV pagado en la importación de la computadora. Con lo cual, los USD 180 constituyen crédito fiscal para el importador.
- f) El vendedor no domiciliado emite una nota de crédito asociada a la factura de importación por un descuento de USD 100, concedido luego de la importación de la computadora. Con el objeto de promocionar la venta en el país de la computadora según lo estipulado en el contrato, ya que, estaba próximo a entrar al país nuevos modelos de esa computadora, con precios similares, pero con una tecnología actualizada.
- g) El importador peruano vende la computadora a un canal de distribución para consumidores finales en el país a solo USD 900, y genera un débito fiscal de USD 162.
- h) En ese sentido, el importador genera tan solo USD 162 de IGV como impuesto bruto o débito fiscal en esta operación. Por lo que, si ese débito fiscal se resta al crédito fiscal de USD 180 generado por el IGV pagado en la importación, queda un crédito fiscal de USD 18.

- i) Al respecto, si se mantiene un esquema de negocio en el que sea frecuente que el proveedor extranjero otorgue los descuentos luego de la importación, se ocasionará la acumulación del crédito fiscal, que no podrá ser recuperado por la empresa importadora.



FIGURA 1

DESCUENTOS OTORGADOS CON POSTERIORIDAD A LA IMPORTACIÓN Y SU INCIDENCIA EN EL IGV



Con relación a la operación comercial descrita en la Figura 1, de conformidad con la legislación tributaria y aduanera vigente, analizada en el capítulo del estado del arte, el tratamiento de los derechos arancelarios e IGV pagados será el siguiente:

- El importador podrá solicitar la devolución de los derechos arancelarios pagados en exceso, siempre que siga el procedimiento de rectificación del valor en la declaración de importación ante la Administración Aduanera.
- El IGV pagado constituye crédito fiscal que el importador podrá deducir del débito fiscal generado en la venta de bienes y en la prestación de servicios. El crédito fiscal no utilizado en un periodo mensual puede ser arrastrado a los siguientes periodos hasta ser agotado.
- El crédito fiscal del IGV acumulado y no utilizado por una empresa mientras realiza operaciones, no puede ser recuperado cuando la empresa se extinga.
- El IGV pagado en exceso al momento de la importación para obtener el levante de la mercancía nacionalizada, no puede ser solicitado en devolución cuando se obtiene un descuento con posterioridad a la importación. En ese caso, se mantiene la utilización de todo el IGV pagado en la importación como crédito fiscal, por disposición expresa del artículo 26 de la Ley del IGV, modificado a partir del año 2004.
- Es posible la recuperación del crédito fiscal mediante su transferencia en una reorganización empresarial o mediante su devolución bajo regímenes especiales o mediante el saldo a favor de los exportadores. Estas formas de recuperación son excepcionales, ya que, lo regular es su utilización como crédito fiscal contra el débito fiscal generado o su pérdida si la empresa del importador se extinguiera.

Es importante tener en consideración que, el problema de investigación referido a la acumulación del crédito fiscal en las importaciones, solamente se presentaría en caso fuera habitual por la dinámica de la operación comercial de la empresa importadora que reciba frecuentemente

los descuentos con posterioridad a la importación.

2.2. EL TRATAMIENTO DE LOS DESCUENTOS RELACIONADOS A LAS IMPORTACIONES EN LA JURISPRUDENCIA DE LAS SALAS DE TRIBUTOS INTERNOS DEL TRIBUNAL FISCAL

Las Salas 2, 3 y 4 de Tributos Internos del Tribunal Fiscal han emitido diversa jurisprudencia en la que se analiza el tratamiento de los descuentos otorgados con posterioridad a la importación, así como el tratamiento de las operaciones en las que el sujeto no domiciliado es quién emite la factura de importación y la nota de crédito para disminuir el valor de la operación. En ese sentido, dicha jurisprudencia es comentada a continuación:

2.2.1. RTF N° 2216-4-96, de fecha 03 de octubre de 1996

En la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 2216-4-96³⁵, el Tribunal Fiscal consideró que, era procedente la devolución del IGV pagado en exceso en la importación si el importador realizaba la reversión contable del crédito fiscal tomado en exceso:

Los antecedentes citados en esta RTF sobre el caso materia de controversia, son los siguientes:

- Con fecha 20 de abril de 1994, el importador numeró la declaración aduanera N° 118-10-1994-035374, solicitando la importación de 33,000 toneladas métricas de trigo procedente de Argentina, pagando los derechos arancelarios ad valorem, los derechos específicos y el IGV aplicable a la importación.
- Luego del pago de los impuestos a la importación, el importador se da cuenta que había realizado un pago en exceso, puesto que, durante el transporte de la mercancía desde Argentina a Perú existió una merma de 0.51% del peso total, lo cual fue acreditado ante aduanas, al ubicarse dentro del margen aceptable de tolerancia entre el peso manifestado por el transportista y el peso efectivamente recibido en destino, resultando un faltante de 168.08

³⁵ Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1996/4/1996_4_2216.pdf

toneladas métricas. Asimismo, el pago en exceso se produjo debido a que se habían determinado incorrectamente los derechos específicos a pagar por cada tonelada métrica de trigo.

- En ese sentido, el pago en exceso se dio, ya que, los derechos específicos se calculan en base a su peso en toneladas métricas (T.M.) y dólares americanos (USD), según las tablas y precios de referencia publicados. Por lo que, al haber existido la merma aceptada por la Aduana, el importador en realidad importó menos toneladas métricas de trigo, realizando por ende un pago en exceso de derechos específicos y del IGV, puesto que, los derechos específicos forman parte de la base imponible del IGV. Además, aplicó un precio de USD 43.00 por T.M., cuando en realidad lo que correspondía era un precio de USD 38.00 por T.M.
- Mediante la Resolución de Intendencia Nacional de fecha 14 de junio de 1995, la Aduana reconoce la existencia del pago en exceso de los derechos específicos y del IGV. Procediendo a la devolución al importador de los derechos específicos pagados en exceso.
- Con fecha 11 de agosto de 1995, el importador solicita la devolución del IGV pagado en exceso a la SUNAT Tributos Internos.
- Con fecha 17 de abril de 1996, Tributos Internos requirió información al importador para evaluar la solicitud de devolución del IGV.
- Luego de la evaluación de la información presentada por el importador, la Administración Tributaria concluyó que, era improcedente la solicitud de devolución, puesto que, el importador ya había utilizado como crédito fiscal la totalidad del IGV pagado en la importación, realizando la anotación de la declaración aduanera en donde constaba el pago del IGV en el Registro de Compras correspondiente al mes de abril de 1994.
- Con fecha 22 de abril de 1996, el importador presenta su recurso de apelación, ante el Tribunal Fiscal, contra la Resolución de Intendencia de Tributos Internos que declaró improcedente su solicitud de devolución por el IGV pagado en exceso. Argumentando que, en la referida

Resolución no se ha tenido en consideración que el importador había procedido a efectuar las rectificaciones respectivas para deducir del crédito fiscal el exceso del débito fiscal consignado en la declaración aduanera. En ese sentido, realizó la reversión del asiento contable en el mes de mayo de 1994, efectuando el descuento del crédito fiscal correspondiente en dicho período. Con lo cual, al haberse acreditado la efectiva rectificación del crédito fiscal se debe mantener el derecho del importador a solicitar la devolución por el pago en exceso.

- Finalmente, en la RTF el Tribunal resolvió declarar la nulidad de la Resolución de Tributos Internos, ordenando que se emita nuevo pronunciamiento, luego de verificar la efectiva reversión del crédito fiscal que avalaría la subsistencia del pago en exceso.

Al respecto, es importante tener en consideración que, la Ley del IGV aplicable al caso es anterior al año 2004, por lo que, todavía no existía la regulación especial sobre el tratamiento de los descuentos en las importaciones. Por lo que, si bien esta RTF no trata directamente el tema de los descuentos, no deja de ser relevante, ya que, trata los ajustes al crédito fiscal por un pago en exceso del IGV en la importación, que se asemeja a la consecuencia que se genera por los descuentos concedidos por los proveedores no domiciliados luego de la nacionalización de las mercancías.

2.2.2. RTF N° 631-2-98, de fecha 31 de julio de 1998

En la Resolución N° 631-2-98³⁶, el Tribunal Fiscal señala que, en el caso de descuentos otorgados por proveedores del exterior no se puede exigir a aquellos el cumplimiento de la normatividad interna relacionada con el IGV o el Reglamento de comprobantes de pago, siendo en estos casos el importador el sujeto del impuesto y por ende quien puede utilizar como crédito fiscal el IGV pagado para la nacionalización de los bienes ante la Aduana.

Los antecedentes citados en esta RTF sobre el caso materia de controversia, son los siguientes:

³⁶ Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/2/1998_2_0631.pdf

- El contribuyente es una empresa que importa bienes para revenderlos localmente, por lo que, cualquier descuento otorgado por los proveedores no domiciliados constituirá una rebaja en el precio de las mercancías importadas.
- Luego de la importación de los bienes, el importador recibió un descuento de su proveedor extranjero por promocionar la colocación de sus productos en el mercado local, afectando el costo de ventas de los bienes adquiridos. Ese descuento se materializa con el abono desde el exterior y una carta aclaratoria del proveedor. Cabe señalar que, no se trata de comisiones o ingresos a favor del importador por las reventas en el mercado local de bienes importados.
- El contribuyente considera que no es deducible el descuento para efectos del IGV, puesto que, es otorgado en forma global y no hace referencia a alguna factura en específico. Por lo que, lo afecta directamente neteando el costo de ventas de los bienes importados.
- Asimismo, el importador indica que no puede exigirle a su proveedor extranjero que cumpla con emitir notas de crédito haciendo referencia a las facturas, como se exige en la legislación interna peruana. En ese sentido, sostiene que ha cumplido con pagar todo el IGV que correspondía sin el descuento al momento de la importación.
- De otro lado, Tributos Internos de SUNAT señala que, se tratarían de descuentos obtenidos fuera de la factura, no siendo posible su aceptación por no estar asociado a la factura, puesto que, la norma exige que se debe anotar en el registro de compras la nota de crédito asociada a la factura para reconocer el descuento.
- Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que, no es materia de controversia la existencia de los abonos del exterior por los descuentos otorgados por su proveedor no domiciliado luego de la importación, por lo que, la Administración Tributaria no puede limitar la aceptación del descuento debido a que el proveedor no domiciliado no ha emitido una nota de crédito con referencia a la factura de importación. En ese sentido, señala textualmente que:

De otro lado, al quedarse aclarado que las sumas en cuestión tienen la naturaleza de un descuento realizado por un proveedor del exterior no puede exigírsele el cumplimiento de la normatividad interna relacionada con el Impuesto General a las Ventas o el Reglamento de Comprobantes de Pago, pues, se deberá atender a la modalidad de las operaciones con el exterior.

- El Tribunal Fiscal revoca el reparo de la Administración Tributaria referido a reconocer las sumas abonadas del exterior como un ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta, cuando en realidad se trata de un abono desde el exterior para materializar la rebaja del precio de los bienes que fueron importados.

Cabe señalar que, en esta RTF el Tribunal Fiscal interpreta que, en el caso de operaciones con sujetos no domiciliados, como es el caso de la importación de bienes, no puede exigirse al proveedor extranjero la emisión de una nota de crédito, en cumplimiento de lo establecido en las normas del IGV y del Reglamento de Comprobante de Pago, para efectos que se reconozca el descuento en la determinación del costo de ventas de los equipos importados, en el marco del Impuesto a la Renta; más aún si la propia Administración Tributaria reconoce la fehaciencia del descuento y el giro del dinero desde el extranjero.

Con relación al tema de investigación, en esta RTF indirectamente el Tribunal Fiscal valida la posición del importador referida a que sería correcto que se haya tomado el crédito fiscal por todo el IGV pagado en la importación, sin reconocer el descuento concedido por el vendedor extranjero con posterioridad a la nacionalización de los bienes, puesto que, la nota de crédito emitida por el proveedor no cumplía con lo establecido en las normas del IGV y el Reglamento de Comprobantes de Pago, al tratarse de un descuento global que se otorga luego de la importación de los bienes, cuya nota de crédito no hace referencia a alguna factura en particular.

2.2.3. RTF N° 753-3-99, de fecha 27 de setiembre de 1999

En la Resolución N° 753-3-99³⁷, la Administración Tributaria observó al importador de bienes el uso del crédito fiscal por el IGV pagado en exceso en la importación, argumentando que el descuento concedido luego de la nacionalización suponía que no había costo o gasto efectivo por parte de la empresa. El Tribunal Fiscal confirmó que el crédito fiscal podía utilizarse.

En ese sentido, la controversia en esta RTF trata sobre si en el caso de las importaciones de bienes corporales el descuento concedido por el proveedor extranjero luego del despacho de importación y que por ende redujo el costo de adquisición de los bienes adquiridos para efectos del Impuesto a la Renta, ocasiona el reintegro del crédito fiscal tomado en exceso en su oportunidad por todo el IGV pagado en la importación.

Al respecto, los antecedentes de dicha RTF son los siguientes:

- Durante el año 1997, el contribuyente importó bienes y pagó el IGV ante Aduanas al momento del despacho de importación.
- El importador en su calidad de contribuyente utilizó como crédito fiscal el IGV pagado en las importaciones, al considerar que se habían cumplido los requisitos sustanciales establecidos en el artículo 18 de la Ley del IGV, es decir, que sea permitido como costo o gasto y que se destine a operaciones gravadas.
- Con posterioridad a la nacionalización de los bienes, el importador recibió dos notas de crédito de su proveedor extranjero, emitidas el 19 de noviembre de 1997, por descuentos relacionados a las compras de los bienes importados.
- Mediante un Requerimiento de fecha 25 de mayo de 1998, la Administración Tributaria solicitó al importador que, entre otros temas, sustente el tratamiento del descuento para efectos de la determinación del IGV.

³⁷ Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/3/1999_3_0753.pdf

En la fiscalización, la Administración Tributaria concluyó que efectivamente las notas de crédito correspondían a los descuentos concedidos por el proveedor del exterior, por lo que, parte del IGV tomado en su oportunidad no constituye costo para efectos del Impuesto a la Renta, en ese sentido, el monto del descuento no puede ser tomado como crédito fiscal, al no cumplirse con ese requisito sustancial.

Con relación al tema de investigación, en esta RTF la Administración Tributaria afirma que los ajustes al débito y crédito fiscal del IGV se realizan cuando los descuentos son concedidos con posterioridad a la emisión del Comprobante de Pago; pero las declaraciones aduaneras, las liquidaciones de cobranza y los demás documentos emitidos por la Aduana que acrediten el mayor pago del IGV, no son Comprobantes de Pago. Por lo que, no corresponde realizar los ajustes en el caso de descuentos relacionados a las importaciones.

- El Tribunal Fiscal, señaló que, fue correctamente pagado el IGV en la importación, y por ello, correctamente deducido en su oportunidad como crédito fiscal, al cumplirse con los requisitos sustanciales señalados en la Ley del IGV.

En ese sentido, indica que no corresponde que el importador reintegre el crédito fiscal, puesto que, las reglas de determinación de la base imponible en las importaciones son distintas a las reglas para determinar el costo computable en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en tal sentido, no se puede exigir el cumplimiento de este requisito sustancial para utilizar el crédito fiscal en el caso de las importaciones de bienes ante Aduana, siendo lo importante que dicha adquisición sea costo o gasto en esencia.

Al respecto, textualmente el Tribunal Fiscal señala que:

Una vez que la Administración desconoce el crédito fiscal en fecha posterior a la utilización correcta de dicho crédito, se está ante un reparo por reintegro de crédito fiscal; sin embargo, dentro de las normas del Impuesto General a las Ventas no se contempla el supuesto legal de su reintegro en el caso de un descuento efectuado por un proveedor del exterior en fecha posterior a la de su nacionalización (...).

Sobre el particular, se debe tener en consideración que esta RTF es citada como antecedente en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 950, al referirse directamente sobre el tratamiento de los descuentos concedidos luego de la importación de las mercancías.

Asimismo, en la presente RTF el importador sustenta que el requisito sustancial del crédito fiscal del IGV, referido a que sea costo computable o gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, es de carácter cualitativo (esencia) y no cuantitativo (cantidad), por lo que, si bien necesariamente no puede existir coincidencia en los montos, lo importante es que tenga la cualidad de ser costo o gasto para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

2.2.4. RTF N° 777-3-2002, de fecha 19 de febrero de 2002

En la RTF N° 777-3-2002³⁸, el Tribunal Fiscal estableció que, no resulta de aplicación el ajuste al crédito fiscal al caso de importación de bienes, cuando el proveedor es ajeno a la operatividad del impuesto, siendo el tributo pagado directamente por el importador, en calidad de contribuyente ante Aduanas. En consecuencia, el impuesto pagado ante Aduanas fue correctamente deducido como crédito fiscal en el mes respectivo, al cumplirse los requisitos sustanciales establecidos en la Ley del IGV. Asimismo, el Tribunal Fiscal indica que, de no permitirse usar como crédito fiscal el IGV ya pagado en la importación, se distorsionaría la determinación del impuesto.

Al respecto, los antecedentes citados en esta RTF son los siguientes:

- El contribuyente luego de la importación y pago del IGV ante Aduanas recibe un descuento de su proveedor no domiciliado. En ese sentido, el importador decide no ajustar el IGV ni solicitar la devolución del IGV pagado en exceso, puesto que, considera que en su oportunidad utilizó correctamente el crédito fiscal por el IGV pagado en la importación, al no existir una norma que lo obligue a practicar los ajustes al crédito fiscal en el caso de las importaciones.

³⁸ Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/3/2002_3_00777.pdf

- Por su parte, la Administración Tributaria señala que, es necesario cumplir con los requisitos sustanciales para la utilización del IGV pagado en la importación como crédito fiscal. En ese sentido, al existir el descuento luego de la importación, el costo de adquisición ha disminuido, por lo que, solamente corresponde utilizar el crédito fiscal por el monto que coincida con el costo computable para efectos del Impuesto a la Renta.

Cabe señalar que, la Administración Tributaria, al igual que el contribuyente, sostienen que los ajustes al débito y crédito fiscal por descuentos, regulados en los artículos 26 y 27 de la Ley del IGV, aluden expresamente a los Comprobantes de Pago, por lo tanto, en el caso de importaciones no aplican dichos ajustes, ya que, el IGV pagado consta en un documento emitido por la Aduana que no tiene la condición de Comprobante de Pago.

- Con relación a esta controversia, el Tribunal indica que, el importador correctamente dedujo como crédito fiscal el íntegro del IGV pagado en la importación, al cumplirse en su oportunidad con los requisitos sustanciales; es decir, que sea permitido como costo o gasto y se destine la adquisición a operaciones gravadas.

Al respecto, el Tribunal Fiscal comparte la postura del contribuyente y de la Administración Tributaria, respecto a que los ajustes al débito y crédito fiscal no aplican en el caso de la importación, cuando textualmente indica que:

Sin embargo, adviértase que tal disposición no resulta de aplicación al caso de importación de bienes, en el que el proveedor (exportador) es ajeno a la operatividad del impuesto, siendo el tributo pagado directamente por el importador, en calidad de contribuyente, ante ADUANAS; la referida inaplicación se evidencia al observarse que el supuesto contenido en la norma está referido al caso en que el crédito fiscal se encuentra sustentado en comprobante de pago, situación que no ocurre en la importación, ya que conforme a lo dispuesto en el literal a) del artículo 19° de la Ley, en dicho caso el crédito fiscal se sustenta en los documentos emitidos por ADUANAS, los cuales acreditan el pago del Impuesto.

Cabe señalar que, esta RTF cita como antecedente jurisprudencial a la RTF N° 753-3-99, que es la misma que es citada en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 950.

2.2.5. RTF N° 3722-2-2004, de fecha 28 de mayo de 2004

Finalmente, en la RTF N° 3722-2-2004³⁹, el Tribunal Fiscal señala que, en aplicación de los criterios jurisprudenciales expuestos en la Resoluciones N° 631-2-98, N° 753-3-99 y N° 777-3-2002; no corresponde que la Administración Tributaria desconozca la utilización como crédito fiscal con motivo del descuento otorgado luego de la importación, sin considerar que en las importaciones el IGV se paga ante Aduanas al momento de la importación, por lo que, es correcto que el importador deduzca como crédito fiscal todo el IGV pagado en la importación sin considerar el descuento concedido por su proveedor luego de la nacionalización de los bienes.

Al respecto, los antecedentes de la citada RTF son los siguientes:

- Luego del despacho de importación de los bienes ante Aduanas, el importador recibió notas de crédito por descuentos asociados a dichas importaciones, originando la rebaja en el costo de adquisición de los bienes. Sin embargo, no efectuó ningún ajuste al débito y crédito fiscal por el IGV pagado en exceso al momento de la nacionalización de los bienes.
- La Administración Aduanera, durante la fiscalización reconoce la existencia de los abonos desde el exterior por los descuentos señalados en las notas de crédito emitidas por el proveedor no domiciliado, por lo que, afirma que era evidente que el costo de adquisición de los bienes importados había disminuido, en consecuencia, correspondía que el importador reintegre el crédito fiscal que no tiene coincidencia con el costo de adquisición del bien luego del descuento.
- Al respecto, el Tribunal Fiscal dejó sin efecto el reparo al crédito fiscal del IGV del importador realizado por la Administración Tributaria. Puesto que, consideró que los ajustes al débito y

³⁹ Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_03722.pdf

crédito fiscal guardan coherencia en el caso que la venta o prestación de servicios se realice en el país, ya que, en esta situación el sujeto del impuesto como vendedor o prestador del servicio, es el obligado al pago del débito fiscal por dicha operación, y de otro lado, el comprador o usuario del servicio, puede utilizar como crédito fiscal el IGV pagado. Por lo tanto, con el ajuste al transferente y adquirente se evita cualquier perjuicio fiscal. De otro lado, en el caso de las importaciones el contribuyente domiciliado es el sujeto del impuesto obligado al pago del IGV al momento de la nacionalización de los bienes ante Aduanas, y a su vez, es como un adquirente, ya que, puede utilizar como crédito fiscal el IGV pagado en la importación. Logrando de esta manera, que se logre la neutralidad en la operación de importación de bienes.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal textualmente señala lo siguiente:

De lo expuesto se aprecia que la lógica del impuesto en el caso de las importaciones exige que la liquidación y pago del impuesto se efectúe ante Aduanas, y que el importador sea contribuyente y a su vez tenga derecho a utilizar el crédito fiscal, no exigiéndosele al no domiciliado con quien el contribuyente efectúa la operación de importación que cumpla con las normas internas del Impuesto General a las Ventas.

Cabe señalar que, en esta RTF el Tribunal Fiscal mantiene su posición referida a que la legislación del IGV no contempla el reintegro del crédito fiscal por descuentos concedidos al importador luego de la nacionalización de los bienes, puesto que, los ajustes están pensados cuando los descuentos se otorgan con posterioridad a la emisión del Comprobante de Pago, siendo que los documentos emitidos por la Aduana en donde consta el pago del IGV no tienen la condición de Comprobantes de Pago. Asimismo, la nota de crédito emitida por el proveedor extranjero no cumple con los requisitos establecidos en las normas tributarias peruanas.

2.3. COMENTARIOS SOBRE LA JURISPRUDENCIA PRESENTADA Y EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

De acuerdo con las resoluciones presentadas de las Salas 2, 3 y 4 de Tributos Internos del Tribunal Fiscal, ante la falta de regulación expresa en la Ley del IGV, un importador que se

encontrara en una situación en la que la base imponible de la operación disminuyó debido a un descuento otorgado por su proveedor extranjero con posterioridad al pago del IGV en la importación, podía bien hacer uso del crédito fiscal tomado en su oportunidad por todo el IGV pagado en la nacionalización, sin tener que reintegrar el crédito fiscal por el IGV pagado en exceso en la importación a consecuencia del descuento.

Cabe señalar que, dichas resoluciones analizan un marco normativo anterior a la modificación realizada a la Ley del IGV por el Decreto Legislativo N° 950 en el año 2004, sobre el tratamiento de los descuentos concedidos luego de la importación de los bienes.

En ese sentido, antes del año 2004, tampoco era posible el reintegro del IGV en el caso de los descuentos concedidos luego de la nacionalización y pago del IGV. Correspondiendo en estos casos que los importadores no realizaran ninguna rectificación y se mantenga la utilización como crédito fiscal de todo el IGV pagado al momento de la nacionalización.

En todas las resoluciones analizadas sobre descuentos con abonos del exterior, tales como, las Resoluciones N° 631-2-98, N° 753-3-99, N° 777-3-2002 y N° 3722-2-2004, los importadores estaban de acuerdo con no solicitar la devolución del IGV pagado en exceso, puesto que, consideraban que no es posible realizar el reintegro del crédito fiscal por el IGV pagado en exceso; correspondiendo que se mantenga su utilización como crédito fiscal.

De otro lado, antes de la modificación realizada en el año 2004, si era posible la rectificación del crédito fiscal en caso se haya realizado un pago indebido o en exceso en la importación, tal como es el supuesto de la RTF N° 2216-4-96, en donde se permitió la devolución del IGV pagado en exceso al momento de la importación, puesto que, el importador había acreditado que había realizado la reversión contable y rectificación del crédito fiscal tomado en exceso, con lo cual, no existía un doble beneficio que podría afectar al interés fiscal.

2.4. COMENTARIOS SOBRE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 950 Y EL TRATAMIENTO DE LOS DESCUENTOS EN LAS IMPORTACIONES

Sobre el particular, se debe tener en consideración que el texto original del artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV⁴⁰ no contemplaba un tratamiento expreso aplicable a los descuentos otorgados con posterioridad a la nacionalización de los bienes. Es recién mediante el Decreto Legislativo N° 950, publicado el 03 de febrero de 2004, que se modificó el inciso a) del artículo 26 de la LIGV, para establecer hasta la actualidad que:

“(…)

En el caso de importaciones, los descuentos efectuados con posterioridad al pago del Impuesto Bruto, no implicarán deducción alguna respecto del mismo, manteniéndose el derecho a su utilización como crédito fiscal; no procediendo la devolución del IGV pagado en exceso, sin perjuicio de la determinación del costo computable según las normas del Impuesto a la Renta”.

Al respecto, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 950, se señala expresamente lo siguiente sobre el cambio normativo realizado:

“h) Descuentos con posterioridad a la importación. - A fin de cubrir el vacío normativo existente respecto de esta situación, se procede a normarla reconociendo como crédito fiscal el impuesto pagado en exceso en la importación, a fin de evitar el trámite administrativo que supondría para el contribuyente solicitar la devolución, por un lado, y ajustar su crédito fiscal por otro; criterio que recoge la posición del Tribunal Fiscal al respecto².

²Resolución del Tribunal Fiscal N° 753-3-99 del 27-09-1999”.

Cabe señalar que, la referida Exposición de Motivos, no trata directamente el problema de investigación referido a la acumulación del crédito fiscal por los descuentos concedidos luego de la nacionalización de los bienes, sino que, cubre un vacío normativo en la Ley del IGV con la finalidad de facilitar a los importadores el doble trámite de tener que ajustar el crédito fiscal y presentar una solicitud de devolución.

⁴⁰ Aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF.

2.5. COMENTARIOS A LOS INFORMES DE LA SUNAT SOBRE EL TRATAMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL DEL IGV EN LAS IMPORTACIONES DE MERCANCÍAS

Con relación al tratamiento de la base imponible en la importación y el crédito fiscal generado por el pago del IGV en la importación, la SUNAT ha emitido pronunciamientos en los cuales adopta una posición institucional.

En ese sentido, en el Informe N° 006-2001-SUNAT/K00000⁴¹, concluyó que, en la importación de bienes se tiene que con el pago del IGV se genera el crédito fiscal del IGV, por lo que, también se genera el crédito fiscal por el IGV pagado con posterioridad a la importación que conste en un documento emitido por la Aduana en donde figure el mayor pago del IGV.

Con relación al supuesto específico de los descuentos otorgados con posterioridad a la importación, en el Informe N° 076-2008-SUNAT/2B0000⁴², concluyó que, solamente corresponde la devolución del IGV en el caso de los pagos indebidos o en exceso realizados en las importaciones, que se no se originen en descuentos concedidos luego de la nacionalización. Puesto que, en el caso de los descuentos en la importación existe una prohibición expresa en la Ley del IGV, no procediendo en ningún caso la devolución del IGV pagado en exceso.

De otro lado, con relación a la operación gravada como utilización de servicios en el país, en el Informe N° 198-2016-SUNAT/5D000⁴³, ha señalado que, el sujeto domiciliado que emplea o consume el servicio prestado por el sujeto extranjero es el contribuyente del IGV, teniendo derecho a utilizar como crédito fiscal el IGV pagado. Lo cual se sustenta en el hecho de que siendo el sujeto domiciliado el contribuyente del IGV que grava la operación, también es quién aplica como crédito fiscal dicho impuesto pagado. Por ello, como condición previa se exige su pago, con lo que, guarda cierta similitud con el tratamiento de la importación de bienes.

⁴¹ De fecha 30 de enero de 2001. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i0062001.htm>

⁴² De fecha 08 de mayo de 2008. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i0762008.htm>

⁴³ De fecha 21 de diciembre de 2016. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i198-2016.pdf>

Por último, en el Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000⁴⁴, la Administración Tributaria ha concluido que:

El IGV pagado en la importación constituye crédito fiscal, conforme a lo indicado en el artículo 18 de la Ley del IGV, aun cuando por la aplicación de métodos de valoración aduanera, parte de su base imponible no califique como costo efectivo, esto es, costo computable de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Con lo cual, señala que lo indispensable es cumplir con los requisitos cualitativos para el crédito fiscal (destinarse a operaciones gravadas y ser gasto/costo) no siendo necesaria una coincidencia cuantitativa entre el gasto/costo, con la base del IGV en la importación.

Por lo que, en la importación de un bien alquilado se debe permitir el crédito fiscal por el IGV pagado en la importación por el ingreso del bien al país, bajo el sexto método de valoración en aduanas y la aplicación de un caso especial de valoración (no es obligatorio destinarlo al régimen de admisión temporal, ya que, existen situaciones en las que el plazo de alquiler podría ser superior al plazo autorizado, por otro lado, el bien podría no estar dentro de la lista taxativa de bienes admitidos).

Otro ejemplo, podría darse en el caso se importen bienes extranjeros de propiedad del importador peruano, en cuyo caso se debe pagar el IGV para el ingreso de los bienes al país, determinado bajo los métodos secundarios de valoración en aduanas al no existir una venta. Al respecto, el importador habrá generado gastos para efectos del Impuesto a la Renta, cuyo monto será distinto al valor en aduanas, que es la base imponible del IGV en la importación.

Debiendo en estas situaciones antes descritas, permitirse la utilización como crédito fiscal de todo el IGV pagado en la importación.

⁴⁴ De fecha 24 de octubre de 2009. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i151-2019-7T0000.pdf>

2.6. COMENTARIOS A LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA DE ADUANAS DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE LOS REQUISITOS PARA LA ACEPTACIÓN DE LOS DESCUENTOS EN LA IMPORTACIÓN

El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 12385-A-2007⁴⁵, ha establecido como criterio de observancia obligatoria que el Reglamento de Valoración Nacional vulnera el Acuerdo de Valoración de la OMC y las normas comunitarias, al restringir que el descuento que afecte el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas deba estar consignado necesariamente en la factura presentada en el despacho de importación. Por lo que, la Aduana debe analizar otros documentos relacionados a la importación que consignen el descuento, tales como, el contrato o la orden de compra, no solo la factura de importación.

Al respecto, según el Acta de Sala Plena N° 2007-40, que sustenta el referido criterio de observancia obligatoria, en el Tribunal Fiscal se habían presentado casos similares con fallos contradictorios, en los cuales la materia controvertida estaba relacionada a la acreditación por parte de los importadores de los descuentos aplicados sobre el precio que pueden otorgar los proveedores en las operaciones de comercio internacional.

Por ejemplo, en la Resolución N° 05168-A-2002⁴⁶, el Tribunal Fiscal señaló que, si bien la legislación interna, en razón del inciso b) del artículo 6 del Reglamento de Valoración del MEF, aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, privilegia como medio probatorio a la factura para la acreditación del descuento sobre el precio de las mercancías, por una interpretación sistemática del Acuerdo de Valor de la OMC y de las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración, se infiere que si es posible aceptar otros medios probatorios, distintos a la factura, como sería el caso de un contrato, correos, abono desde el exterior bancarizado, entre otros; ofrecidos dentro de un procedimiento contencioso tributario, a efectos de determinar la correcta base imponible en la importación considerando el descuento como parte del importe pagado por las mercancías importadas.

⁴⁵ De fecha 28 de diciembre de 2007. Recuperado de:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2007/resolucion/2007_A_12385.pdf

⁴⁶ De fecha 05 de setiembre de 2002. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/A/2002_A_05168.pdf

Mientras que, en las Resoluciones N° 02326-A-2003⁴⁷ y N° 01102-A-2004⁴⁸, señaló que, si correspondía desconocer la existencia de los descuentos otorgados cuando no constaran objetivamente en las facturas comerciales presentadas durante el despacho aduanero de importación, a pesar de que resultaran acreditados según información contenida en otros medios probatorios, en aplicación del inciso b) del artículo 6 del Reglamento de Valoración del MEF, aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, antes de la modificación realizada por el artículo 2° del Decreto Supremo N° 098-2002-EF.

De otro lado, con relación a la Resolución N° 01102-A-2004, son interesantes los argumentos expuestos por el importador, según los cuales, la Aduana pretende generar un requisito de procedencia para los descuentos que no prevé el Acuerdo del Valor de la OMC, y lo implementa mediante una disposición que entiende de obligatorio cumplimiento para los proveedores del extranjero.

Además, el importador sostiene que la Aduana pretende obligar a los proveedores extranjeros a que su sistema de facturación cumpla con las exigencias de la Aduana Peruana, siendo que en caso el proveedor extranjero no acceda a tal pedido, el importador local tendría dos opciones, la primera asumir el pago de los tributos correspondientes a la diferencia al no poder sustentar el descuento ante la Aduana; y la segunda, buscar otro proveedor que sí pueda emitir la factura de importación en cumplimiento con lo establecido por la Aduana, lo cual resulta un absurdo.

Por su parte, en esta misma RTF la Administración Aduanera señaló que, el artículo 6 del Reglamento no desconoce la existencia de un descuento, pero si establece las condiciones para que sea aceptado por la Aduana, incluso tiene un momento y oportunidad para ello, que es el momento de la presentación de la declaración para solicitar el régimen de importación.

⁴⁷ De fecha 30 de abril de 2003. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/A/2003_A_02326.pdf

⁴⁸ De fecha 26 de febrero de 2004. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/A/2004_A_01102.pdf

Lo que sorprende es la siguiente afirmación de la Aduana, referida a que la distinción de los descuentos otorgados debió hacerlos saber el importador local a su proveedor extranjero a fin de que estos descuentos se encuentren discriminados en la factura comercial y así poder contar con un descuento aceptable según la legislación nacional.

Asimismo, en esta RTF el Tribunal Fiscal, comparte la posición de la Aduana, señalando que debe reiterarse que siendo deber del declarante determinar la obligación tributaria aduanera (momento en el que deberá cumplir con proporcionar toda la información que le exigen las normas de valoración aplicables) corresponde al importador instruir a su proveedor respecto a la necesidad de también detallar en la factura comercial el descuento aplicado o en su defecto dejar constancia del porcentaje de descuento aplicado.

Por su parte, en la Casación N° 1634-2014LIMA⁴⁹; la Corte Suprema señala que, no corresponde supeditar la aceptación de los descuentos otorgados por el vendedor de la mercancía importada a requisitos de orden formal, sin perjuicio de que cuando se observen precios inferiores a los que se registran en los sistemas aduaneros puedan generarse dudas por parte de la Administración Aduanera respecto del valor declarado por el importador, que conduzcan a la notificación de un procedimiento de duda razonable.

2.7. EL TRATAMIENTO DE LOS DESCUENTOS EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

2.7.1. Estados Unidos

En los Estados Unidos⁵⁰ se establece que, cualquier reembolso u otra disminución en el precio realmente pagado o por pagar, que se realiza o se efectúa entre el comprador y el vendedor después de la fecha de importación de la mercancía, no se tendrá en cuenta para determinar el valor de transacción. Por lo que, en este país no son aceptables los descuentos otorgados con posterioridad a la importación.

⁴⁹ Publicada en la separata de Casaciones del 01 de junio de 2020.

⁵⁰ Sec. 1401 a – Valor [b] [4] [B] del Título 19 – Aranceles del Código de los Estados Unidos. Recuperado de <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title19/pdf/USCODE-2011-title19-chap4-subtitleIII-partI-subparta-sec1401a.pdf>

2.7.2. Canadá

Por su parte, en Canadá⁵¹, se establece que el precio realmente pagado o por pagar en la venta de bienes para exportación a Canadá se ajustará, sin tener en cuenta ningún reembolso u otra disminución que se efectúe después de que los bienes se importen. Por tanto, tampoco en este país son aceptables los descuentos concedidos con posterioridad a la importación.

2.7.3. Unión Europea

En la Unión Europea⁵², a efectos de determinar el valor en aduana, los descuentos se tendrán en cuenta si, en el momento de la admisión de la declaración aduanera, el contrato de venta prevé su aplicación y su importe. Sin embargo, los descuentos que se deriven de las modificaciones del contrato luego del momento de la admisión de la declaración no se tendrán en cuenta para determinar el valor en aduana.

2.7.4. Colombia

En Colombia, el Decreto 1165 de 2019⁵³, regula al Régimen de Aduanas. Entre otros temas aduaneros, establece el tratamiento aplicable a los descuentos otorgados en las importaciones.

En ese sentido, en su artículo 336, modificado recientemente por el Decreto 360 de 2021⁵⁴, remite directamente al artículo 10 del Reglamento Comunitario de Valoración en Aduana, para indicar cuales son los requisitos para aceptar los descuentos. Cabe señalar que, antes de esta modificación se establecía como uno de los requisitos para aceptar el descuento como parte del valor de transacción que el mismo se distinga en la factura comercial del precio de la mercancía,

⁵¹ Inciso c del párrafo 5 del artículo 48 de la Ley de Aduanas de Canadá. Recuperado de: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/c-52.6/page-14.html#docCont>

⁵² Numerales 1 y 3 del artículo 130 del Reglamento de Ejecución (UE) N° 2015/2447. Recuperado de: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:02015R2447-20200101&from=EN>

⁵³ De fecha 2 de julio de 2019. Recuperado de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30036618>

⁵⁴ De fecha 7 de abril de 2021. Recuperado de: <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%20360%20DEL%207%20DE%20ABRIL%20DE%202021.pdf>

lo cual claramente vulneraba lo dispuesto en el artículo 10 del Reglamento de Valoración de la Comunidad Andina, que permite que el descuento se diferencie en la factura y/o contrato de compraventa.

Por su parte, en el artículo 728 del citado Decreto 1165, se establece como causal para que proceda la compensación o devolución de un pago en exceso que se hubiere expedido una liquidación oficial de corrección en la que se disminuya el monto a pagar por los tributos a la importación. Lo cual equivale a obtener la aceptación de la rectificación de la declaración aduanera.

Cabe señalar que, en los numerales 6 y 7 del artículo 729 del referido Decreto 1165, se establece como requisito especial para la solicitud de compensación o devolución, que cuando se solicite la devolución del Impuesto sobre las ventas (IVA) o de los Derechos Arancelarios, se adjunte un certificado de revisor fiscal o contador público, en el que conste que el monto solicitado a devolver o compensar, no se ha utilizado como costo o deducción para el Impuesto sobre la Renta, ni tampoco como impuesto descontable para efectos del IVA. Siendo posible presentar una declaración jurada en caso el importador no lleve contabilidad.

Al respecto, es importante señalar que, esta regulación de Colombia asegura de mejor manera el interés fiscal, puesto que, está expresamente regulado el procedimiento a seguir para sustentar al momento de la solicitud de compensación y/o devolución que no se ha utilizado como un crédito tributario el monto a devolver o compensar, evitando de esta manera el doble beneficio para el importador.

De otro lado, en el artículo 459 del Libro Tercero referido al Impuesto sobre las Ventas del Estatuto Tributario, aprobado por el Decreto 624 de 1989⁵⁵, se establece que, la base gravable en las importaciones será la misma que se tiene para liquidar los derechos de aduana, adicionado con este último.

⁵⁵ De fecha 30 de marzo de 1989. Recuperado de: <https://www.mincit.gov.co/ministerio/normograma-sig/procesos-misionales/facilitacion-del-comercio-y-defensa-comercial/decretos/1967-1990/decreto-624-de-1989-2.aspx>

2.7.5. Ecuador

En Ecuador la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno⁵⁶, señala en su artículo 69, la posibilidad de solicitar la devolución y/o compensación el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), siempre que exista una acumulación por seis meses consecutivos. Lo cual claramente es una buena técnica legislativa, al evitar la acumulación de un crédito que en la práctica no pueda ser aplicado.

En ese sentido, el citado artículo, textualmente señala lo siguiente:

Quando por cualquier circunstancia evidente se presuma que el crédito tributario resultante no podrá ser compensado con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes, el sujeto pasivo podrá solicitar al Director Regional o Provincial del Servicio de Rentas Internas la devolución o la compensación del crédito tributario originado por retenciones que le hayan sido practicadas. La devolución o compensación de los saldos del IVA a favor del contribuyente no constituyen pagos indebidos y, consiguientemente, no causarán intereses.

De otro lado, en el artículo 70 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se establece que:

En el caso de las importaciones, la liquidación del IVA se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente. Y en el caso en el caso de importaciones de servicios, el IVA se liquidará y pagará en la declaración mensual que realice el sujeto pasivo. El adquirente del servicio importado está obligado a emitir la correspondiente liquidación de compra de bienes y prestación de servicios, y a efectuar la retención del 100% del IVA generado.

⁵⁶ Recuperada de: <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/20151228+LRTI.pdf>

Cabe señalar que, la Ley comentada de Ecuador, en su artículo 58, se regula la base imponible de las operaciones distintas a la importación de bienes, en donde se establece que se podrá deducir de la base imponible los descuentos y bonificaciones normales concedidos a los compradores según los usos o costumbres mercantiles y que consten en la correspondiente factura.

Con relación al problema de investigación, es importante analizar la legislación del IVA en Ecuador, para dar una solución integral al problema de la acumulación del crédito fiscal que no puede ser aplicado, ya que, en ese país se permite la devolución y/o compensación del crédito arrastrado en un periodo de seis meses.

2.8. A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA PRESENTADA DEL TRIBUNAL FISCAL EN LA REGULACIÓN DEL IGV EXISTE UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS Y LAS DEMÁS OPERACIONES GRAVADAS

Al respecto, según la actual regulación de la Ley del IGV y su Reglamento, el IGV pagado por la importación de mercancías constituye un crédito fiscal que puede ser deducido del débito fiscal originado en las operaciones gravadas que el importador realice en el mismo periodo, y de no ser utilizado en un periodo, puede ser arrastrado a los siguientes periodos hasta ser agotado. En ese sentido, el crédito fiscal acumulado y no utilizado por una empresa mientras realiza operaciones, no puede ser recuperado, aun cuando la compañía se extinga.

Por lo que, existe un tratamiento tributario especial regulado a partir del año 2004 en la Ley del IGV, que permite un tratamiento diferenciado respecto a las operaciones locales realizadas entre sujetos domiciliados, ya que, permite que los importadores no tengan que realizar ajustes al impuesto bruto ni al crédito fiscal en el caso que se presenten descuentos con posterioridad a la importación.

Al respecto, existe el problema referido a la interpretación del requisito sustancial del crédito fiscal, referido a que el IGV pagado en la importación del bien sea permitido como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Puesto que, una interpretación literal postula que este requisito es de tipo cuantitativo; es decir, que solo el monto que efectivamente sea gasto/costo para el Impuesto a la Renta, podrá ser crédito fiscal para el importador.

De otro lado, existe la interpretación sistemática que sustenta que este requisito sustancial del crédito fiscal es de tipo cualitativo; es decir, que el IGV pagado en la importación tenga la cualidad de ser de manera potencial o efectiva gasto/costo para, reconociendo que, en la práctica existirán diferencias cuantitativas, debido a que el IGV pagado en la importación se determina según los métodos de valoración en aduanas, y de otro lado, el gasto/costo se determina según las normas del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, en las operaciones de importación de servicios o de importación de bienes intangibles, usualmente la base imponible del IGV para a coincidir con el gasto/costo. Lo cual claramente no sucede en el caso de la base imponible del IGV en la importación de mercancías.

De otro lado, si bien en una operación de utilización de servicios en el país, también denominada importación de servicios, en principio, no sería aplicable el artículo 26 de la Ley del IGV, norma que ocasiona la problemática en el caso de las importaciones. Al no estar regulado expresamente en la Ley del IGV ni en su Reglamento el procedimiento para ajustar el IGV por utilización de servicios en el país con los descuentos otorgados con posterioridad al pago de impuesto y al no existir prohibición para solicitar su devolución, el sujeto domiciliado podría evaluar las siguientes alternativas a fin de mitigar la problemática por la acumulación del IGV:

- a) Solicitar la devolución del IGV pagado en exceso, debiendo ajustarse la declaración del periodo en que se declaró el IGV por utilización de servicios como crédito fiscal (reversión contable, extorno); o,
- b) Diferir, en la medida de lo posible (12 meses), la anotación en el Registro de Compras del documento de pago del impuesto por la utilización de servicios, a fin de que el nacimiento de la obligación tributaria para pagar el IGV por utilización de servicios coincida con la

fecha posterior en la que el proveedor no domiciliado otorga el descuento. Con lo cual, solamente se pagaría el IGV por el importe neto de la operación, evitando la acumulación del crédito fiscal que no puede ser recuperado.

En ese sentido, lo importante es que no se genere el doble beneficio para el importador o usuario del servicio prestado por el sujeto no domiciliado, que se podría ocasionar si es que el IGV pagado en exceso, que sería materia de devolución, fue aplicado como crédito fiscal.

Al respecto, Cesare Cosciani analiza si es posible mantener en todas las operaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) la neutralidad que busca este impuesto. Al respecto, el autor aplicando un método histórico plantea que neutralidad y distorsión son palabras con significado lógico solamente cuando se conciben “finanzas neutrales”, o sea, un sistema tributario que en manera alguna perturbe la libre elección de los contribuyentes en la economía de mercado o que, a lo sumo, limite al mínimo la desviación de las elecciones individuales si no mediara impuesto. En ese sentido, el autor busca sustentar que, en la búsqueda del mejor sistema de imposición de las ventas, generalmente toda distorsión entre los agentes económicos es negativa, ya que, vulnera el principio de neutralidad.

Cabe señalar que, en el artículo 21 de la Ley del IGV, se realiza un trato diferenciado entre la prestación de servicios (operación local) y la importación de servicios (operación internacional), puesto que, se establece que en la importación de servicios el crédito fiscal solamente podrá aplicarse cuando se haya pagado el IGV.

CAPÍTULO III: DISCUSIÓN

En el presente capítulo aplicando un enfoque de impacto regulatorio se analiza la vulneración al derecho de los importadores a exigir la devolución del monto pagado en exceso por los descuentos otorgados por los proveedores extranjeros con posterioridad a la importación.

3.1. LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE LOS IMPORTADORES A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS EN EXCESO GENERADOS COMO CONSECUENCIA DE LOS DESCUENTOS OTORGADOS CON POSTERIORIDAD A LA IMPORTACIÓN

De conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 92 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los contribuyentes tienen derecho a exigir la devolución de los montos pagados indebidamente o en exceso, salvo que se trate del pago voluntario de una deuda prescrita, en cuyo caso no procede la devolución según lo establecido en el artículo 49 del mencionado Código Tributario.

En ese sentido, el último párrafo del artículo 26 de la Ley del IGV vulnera abiertamente el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución del pago realizado en exceso que no tiene sustento en la base imponible aplicable, al establecer que, no procede la devolución por el impuesto pagado en exceso en el caso de los descuentos otorgados con luego de la nacionalización de los bienes.

Es decir, primero la Ley del IGV reconoce la existencia de un pago en exceso en la importación, pero luego restringe el derecho a solicitar su devolución, señalando que, si bien no tiene sustento en la base imponible aplicable, se mantiene el derecho a utilizar ese exceso como crédito fiscal. Lo cual evidentemente perjudica a algunos importadores por generar esta norma una acumulación del crédito fiscal que no pueden aplicar.

Al respecto, cabe señalar que, la norma actualmente no prohíbe que los importadores soliciten la compensación del IGV pagado en exceso la importación, lo que prohíbe expresamente es solicitar la devolución.

3.2. LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES POR LA ACUMULACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL QUE NO PUEDE SER RECUPERADO

El otro problema identificado en la actual regulación en la Ley del IGV es permitir una acumulación del crédito fiscal que no puede ser recuperado, vulnerando la neutralidad que busca la Ley del IGV y el principio de no confiscatoriedad.

Al respecto, la Potestad Tributaria dentro de un Estado Constitucional de Derecho es la facultad que posee el Estado para crear, modificar, derogar tributos, así como el establecimiento de exoneraciones, dicha potestad se encuentra recogida en la Constitución Política del Perú, de donde proviene el poder originario para ejercerla.

Sin embargo, la Potestad Tributaria no es una facultad que pueda ser ejercida de manera ilimitada, pues debe ser aplicada respetando los límites conformados por los principios tributarios reconocidos constitucionalmente, tales como: el Principio de Legalidad, Reserva de Ley, igualdad, no confiscatoriedad, los cuales deben ser aplicados e interpretados en forma conjunta, a fin de generar seguridad jurídica en el ciudadano frente a la posible arbitrariedad del propio Estado.

En ese sentido, en base a una interpretación constitucional la actual redacción del inciso a) del artículo 26° de la Ley del IGV vulnera principios constitucionales como el de igualdad, al generar un trato diferenciado entre las operaciones locales del IGV y las importaciones, y el principio de no confiscatoriedad, puesto que, el crédito fiscal acumulado que las empresas no pueden aplicar menoscaba la propiedad de los importadores.

3.3. COMENTARIOS A LA LEYES N° 28462 Y N° 28625, REFERIDAS AL PROCEDIMIENTO PARA RECUPERAR EL CRÉDITO FISCAL ACUMULADO POR

LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL POR LAS VENTAS GRAVADAS CON EL IGV POR EL RANCHO DE NAVE

Antes las ventas realizadas en el país destinadas a las empresas de transporte internacional de carga y/o pasajeros, de los bienes destinados para el consumo de la tripulación y del medio de transporte (rancho de nave) eran gravadas con el IGV e ISC, sin importar el lugar donde iban a ser consumidos dichos bienes; es decir, exportando impuestos sin respetar el principio de imposición en país de consumo. Por lo que, se encarecía los precios de las empresas de transporte internacional. Además, como la norma no era clara, algunos proveedores no habían cobrado el IGV a las empresas de transporte internacional. En ese sentido, varias empresas de transporte aéreo habían presentado acciones de amparo, elevando la controversia al fuero político en el Congreso.

Al respecto, mediante la Ley N° 28462, Ley de Fortalecimiento del Transporte Internacional, publicada el 13 de enero de 2005, se incluyó al rancho de nave como un supuesto de exportación en el artículo 33 de la Ley del IGV, correspondiendo la aplicación del saldo a favor del exportador. Asimismo, en su Primera Disposición Complementaria, se declaró la extinción de la deuda tributaria por concepto de IGV e ISC que se había generado hasta la fecha de su vigencia.

En ese sentido, mediante el Decreto Supremo N° 046-2005-EF, publicado el 21 de abril de 2005, se aprobó el Reglamento de la Ley N° 28462, en el cual, se estableció de la siguiente manera el tratamiento del IGV en los periodos anteriores a la entrada en vigencia de la referida Ley:

- Las ventas de rancho de nave realizadas antes de la entrada en vigencia de la Ley (14 de enero de 2005) constituían operaciones gravadas con el IGV.
- El IGV de adquisiciones de las empresas de transporte internacional por las ventas de rancho de nave tiene naturaleza de crédito fiscal o saldo a favor del exportador, según corresponda.

Luego, mediante la Ley N° 28625, Ley de Procedimiento Complementario a la Ley N° 28462, publicada el 18 de noviembre de 2005, se estableció que las empresas de transporte internacional en su calidad de adquirente de las ventas gravadas de rancho de nave podrán compensar el crédito

fiscal generado en dichas operaciones con otras deudas tributarias correspondientes a tributos que sean ingresos del Tesoro Público y dichas empresas sean el contribuyente del impuesto.

En tal sentido, mediante el Decreto Supremo N° 099-2006-EF, publicado el 06 de julio de 2006, se aprobó el Reglamento de la Ley N° 28625, en la cual se reguló el beneficio de la compensación del crédito fiscal generado por las ventas locales gravadas por el rancho de nave, que se ha venido acumulando y que no ha podido ser aplicado por las empresas de transporte internacional. Cabe señalar que, en la Exposición de Motivos de este Decreto Supremo se señala que:

Es por ello que cuando se aprueba la Ley N° 28462, muchos de estos contribuyentes mantenían aún un saldo de crédito fiscal no recuperado, por lo que, con la Ley N° 28625 se buscó establecer un mecanismo de recuperación del Impuesto, a efectos de que no se vean afectados por la aplicación del IGV pagado por las adquisiciones exclusivamente destinadas a operaciones de rancho de naves, permitiéndoles compensar éste contra el pago de la deuda tributaria correspondiente a tributos que sean ingresos del Tesoro Público y respecto de los cuales el sujeto tenga la condición de contribuyente; siempre que no haya sido deducido del impuesto bruto como crédito fiscal o que no haya sido objeto de recuperación por otro mecanismo.

Al respecto, mediante el Decreto Supremo N° 004-2007-EF, publicado el 25 de enero de 2007, se modificó el Reglamento de la Ley N° 28625, para establecer el tipo de cambio a utilizar para la compensación en el caso de los impuestos que gravan la importación, en armonía con lo dispuesto en la Ley General de Aduanas.

Por su parte, mediante la Resolución de Superintendencia N° 051-2007-SUNAT, publicada el 13 de marzo de 2007, se aprobaron las disposiciones y formularios para aplicación del beneficio referido a la compensación automática del crédito fiscal acumulado de las empresas de transporte internacional, contra la deuda tributaria administrada por Tributos Internos y la deuda tributaria aduanera administrada por la Aduana.

Por último, mediante la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 180-2007-SUNAT-A, publicada el 28 de marzo de 2007, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento Específico “Compensaciones al amparo de la Ley N° 28625”, el cual fue posteriormente recodificado como RECA-PE.02.06 (versión 1). En este procedimiento se regula la compensación automática del crédito fiscal acumulado con deudas tributarias aduaneras de las empresas de transporte internacional.

Con relación al tema de investigación, este antecedente normativo demuestra claramente que ciertos contribuyentes acumulan un crédito fiscal del IGV que no puede ser aplicado, ya que, mes a mes su débito fiscal siempre es menor que ese crédito fiscal acumulado, esto se produce por la aplicación del artículo 25 de la Ley del IGV.

3.4. COMENTARIOS AL PROYECTO DE LEY N° 04426-2018-CR: LEY DE RECUPERACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IGV ACUMULADO NO APLICADO

Con fecha 06 de junio de 2019, congresistas del Grupo Parlamentario Fuerza Popular, presentaron el Proyecto de Ley N° 4426/2018-CR⁵⁷, para aliviar el exceso de crédito fiscal que no puede ser recuperado por los sujetos comprendidos en las micro, pequeñas y medianas contribuyentes (MIPYME).

En ese sentido, el referido Proyecto que propone un texto modificatorio del artículo 25 de la Ley del IGV, señala los siguientes fundamentos para la modificación normativa propuesta en su Exposición de Motivos:

- La normativa actual del IGV viene afectando la neutralidad de este impuesto, puesto que, viene generando situaciones en la que la carga tributaria distorsiona la decisión de los agentes económicos.

⁵⁷ Página web del Congreso de la República del Perú. Recuperado de:
http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Proyectos_de_Ley_y_de_Resoluciones_Legislativas/PL0442620190606.pdf

- La problemática se presenta cuando los contribuyentes no pueden aplicar vía la compensación el crédito fiscal acumulado, identificando como las siguientes situaciones:
 - 1) Empresas en donde el crédito fiscal generado por las adquisiciones mensuales no es absorbido por el débito fiscal producido por las ventas mensuales, lo genera que arrastren un crédito fiscal que no es compensado.
 - 2) La acumulación del crédito fiscal por el pago adelantado debido a las percepciones, retenciones y detracciones del IGV aplicadas, en algunos casos, simultáneamente a la misma empresa.
 - 3) Exceso del crédito fiscal por ajuste de valor en las operaciones de importación.
- La problemática reseñada no viene siendo contemplada en la actualidad vía mecanismo de la compensación automática respecto del saldo acumulado no aplicado en períodos sucesivos del IGV. Dado que el numeral 1 del artículo 40 del Código Tributario, señala que, la compensación automática únicamente se realiza en los casos establecidos expresamente por ley. Es por ello, que la presente iniciativa legislativa pretende viabilizar la compensación respecto del crédito fiscal acumulado durante 3 períodos consecutivos, así como regular la posibilidad de solicitar su devolución.

Cabe señalar que, desde el 10 de junio de 2019, dicho Proyecto de Ley se encuentra en comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera. Por lo que, a la fecha del presente trabajo de investigación, este Proyecto de Ley no tiene impulso para su debate y promulgación.

Asimismo, el Proyecto de Ley comentado, propone modificar el artículo 25 de la Ley del IGV, el cual regula el tratamiento del crédito fiscal cuando en un mes determinado sea mayor que el monto del impuesto bruto (débito fiscal), para permitir su recuperación en caso de acumulación durante 3 meses consecutivos, lo cual de manera indirecta también solucionaría el problema del crédito fiscal acumulado por el tratamiento de los descuentos otorgados con posterioridad a la importación.

Sin embargo, la propuesta legislativa expresamente señala que solamente sería aplicable a los sujetos comprendidos en las micro, pequeñas y medianas contribuyentes (MIPYME). Por lo que, no solucionaría el problema de los importadores que no sean MIPYME.

Además, la fórmula legislativa que propone el citado Proyecto de Ley es compleja, ya que, implica una reformulación de la actual dinámica del IGV, incluso busca regular la compensación en base al Código Tributario, con lo cual, se permitiría la compensación con otros tributos, tales como el Impuesto a la Renta.

Por tanto, si bien el Proyecto de Ley, desarrolla el problema por el exceso del crédito fiscal en las importaciones, la solución que propone es compleja. En ese sentido, la propuesta legislativa en el presente trabajo de investigación buscará la modificación del inciso a) del artículo 26 de la Ley del IGV, para eliminar la distorsión creada a partir del año 2004 con el Decreto Legislativo N° 950. Con lo cual, la fórmula legislativa será simple y viable, para restaurar la neutralidad del impuesto al valor agregado en Perú.

3.5. LA DECLARACIÓN DE UN VALOR PROVISIONAL EN LA IMPORTACIÓN COMO ALTERNATIVA PARA EVITAR LA ACUMULACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL CASO DE DESCUENTOS CONCEDIDOS LUEGO DE LA NACIONALIZACIÓN

Actualmente, los importadores tienen la posibilidad de declarar un valor provisional en caso su contrato tenga una cláusula de revisión de precios en la cual conste que el descuento estipulado se determina, por temas comerciales, con posterioridad a la importación. En ese sentido, el importador evitaría pagar un IGV en exceso al momento de la importación que genere la acumulación del crédito fiscal.

Al respecto, el importador debe tener en consideración que tiene un plazo de 12 meses para regularizar el valor provisional, que puede ser prorrogado en una sola oportunidad. Por lo que, el contrato que estipula el descuento debe estar concordancia con dicho plazo.

En ese sentido, el importador tendrá que presentar el contrato y las notas de crédito junto las facturas para que la Administración Aduanera evalúe la aceptación de los descuentos para regularizar el valor definitivo de las mercancías importadas.

Además, el importador debe presentar una garantía a la Aduana equivalente al 5% del valor en aduanas por las series de la declaración aduanera con valor provisional.

Cabe señalar que, el valor provisional está conformado por un valor fijo y estimado, en ese sentido, para evitar la acumulación del crédito fiscal el importador debe calcular un factor para que al momento de la importación pague un IGV aproximado al IGV definitivo que correspondería luego de la regularización del valor provisional.

3.6. LA LEY DEL IGV NO RESTRINGE QUE EL IMPORTADOR PUEDE SOLICITAR LA COMPENSACIÓN POR EL CRÉDITO GENERADO COMO CONSECUENCIA DEL PAGO EN EXCESO OCASIONADO POR EL DESCUENTO CON POSTERIORIDAD A LA IMPORTACIÓN

De acuerdo con lo comentado en el presente trabajo de investigación, la Ley del IGV restringe expresamente que los importadores puedan solicitar la devolución del pago en exceso realizado por el descuento concedido luego de la importación, pero no restringe la posibilidad que el importador pueda solicitar la compensación por el crédito generado como consecuencia del pago en exceso ocasionado por el descuento con posterioridad a la importación.

En ese sentido, en virtud de lo dispuesto por el inciso b) del numeral 28 de la Sección V) del Procedimiento Específico de Valoración, modificado por el artículo 2° la Resolución de Intendencia Nacional N° 01-2015/SUNAT/5F0000⁵⁸, es claro que, sí procede la emisión de las notas de crédito con posterioridad al levante, con la finalidad de aplicar el descuento correspondiente. Para lo cual el importador deberá presentarse una solicitud de devolución de derechos por pago en exceso.

⁵⁸ Publicada el 19 de julio de 2015.

Al respecto, es evidente que el importador debe presentar junto con la solicitud de devolución otra documentación que sustente el descuento, como sería la transferencia bancaria desde el exterior materializando el descuento otorgado por el proveedor extranjero.

Ello, debido a que, la citada disposición hace referencia, de forma general, a que la nota de crédito podrá presentarse con fecha posterior al levante para rebajar el valor facturado sin realizar distingo o restricción alguna en cuanto a la fecha de emisión (en el sentido de si esta se emitió con fecha posterior o anterior al levante).

En ese sentido, sí procede la presentación de notas de crédito emitidas con posterioridad al levante con la finalidad de aplicar el descuento correspondiente, debido a que esta no hace distinción alguna en cuanto a la fecha de emisión de estas.

Para efectos operativos, lo que debe de realizarse para solicitar la rebaja, es que, primero, el agente de aduanas debe presentar ante el área de procedimientos no contenciosos una solicitud de rectificación del valor FOB siguiendo lo dispuesto en el procedimiento DESPAPE.00.11 - Solicitud de Rectificación Electrónica de Declaración, adjuntando todos los documentos sustentatorios que se consideren necesarios. Ante ello, la Administración contaría con 45 días para resolver la solicitud.

De ser el caso que la respuesta de la solicitud fuera favorable, es que recién cabría la posibilidad de la presentación de la solicitud de devolución y/compensación de derechos por pagos en exceso. Situación en la que debe seguirse lo dispuesto en el Procedimiento General Devoluciones por Pagos Indebidos o en Exceso y/o Compensaciones de Deudas Tributarias Aduaneras - RECA.PG.05.

Por tanto, los descuentos otorgados con posterioridad al levante si son aceptables según las normas de valoración en aduana, lo que se exige es que el descuento aparezca en la factura comercial o en el contrato expresamente, y se presente una solicitud de devolución y/o compensación de tributos junto con la nota de crédito, según el referido DESPA.PE.01.10a

(versión 6), aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A⁵⁹.

Al respecto, se debe en consideración que, mediante el artículo 9 de la citada Resolución de Intendencia Nacional N° 01-2015/SUNAT/5F0000, se deja sin efecto el inciso b) del numeral 27 de la Sección V) del Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC”, que establecía como requisito para aceptar el descuento en la valoración en aduanas, que el mismo se haya convenido antes del embarque de la mercancía, como parte de la negociación acordada antes del embarque de la mercancía. Por lo que, al eliminarse este requisito es que abre la posibilidad para que a nivel operativo se puedan reconocer los descuentos otorgados con posterioridad al levante, siempre que estén sustentados en una nota de crédito emitida por el proveedor no domiciliado.

Ahora bien, para formular la devolución del pago en exceso se deberá seguir lo regulado en el Procedimiento General “Devoluciones por pagos indebidos o en exceso y/o compensaciones de deudas tributarias aduaneras” RECA-PG.05 (Versión 3), por lo que, será de aplicación la Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal N° 10750-A-2017, publicada el 31 de diciembre de 2017, la misma que estableció como criterio de observancia obligatoria que una solicitud de devolución lleva implícita una solicitud de rectificación de la declaración aduanera, por lo que, no corresponde que la Administración Aduanera exija como requisito para que admita la solicitud de devolución, que previamente se haya obtenido la rectificación de la declaración aduanera.

En ese sentido, luego de obtener la rectificación el importador podría intentar solicitar la compensación del IGV pagado en exceso en la importación, ya que, la prohibición es expresamente para la devolución. Para lo cual, será indispensable que acredite que ha rectificado o no ha utilizado el crédito fiscal por el IGV pagado en exceso.

3.7. EL PROCEDIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN ANTE LA ADUANA

⁵⁹ Publicada el 2 de febrero de 2010.

Actualmente, en contra de la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal N° 10750-A-2017, publicada el 31 de diciembre de 2017, este procedimiento operativo de la Aduana todavía dispone que para presentar la solicitud de devolución es necesario previamente solicitar y obtener la rectificación del valor en la declaración aduanera.

Lo cual va en línea con el pronunciamiento de la Aduana en el Informe N° 80-2017-SUNAT/5D1000, pero es contrario, al Informe N° 06-2017-SUNAT/340000, en donde la Aduana concluye que en aplicación del principio de economía procesal en beneficio del administrado, no existe impedimento legal para que el administrado solicite la devolución como procedimiento principal, y en la misma solicitud requiera la rectificación de la declaración para incorporación de los códigos liberatorios referidos a los beneficios para el Migrante Retornado.

En ese sentido, no queda claro el procedimiento a seguir al momento de presentar una solicitud de devolución y/o compensación de deuda tributaria aduanera que lleva implícita una solicitud de rectificación de la declaración de importación.

3.8. PROYECTO NORMATIVO PARA MODIFICAR EL ARTÍCULO 26 DE LA LEY DEL IGV, CON LA FINALIDAD DE EVITAR LA ACUMULACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL POR EL TRATAMIENTO DE LOS DESCUENTOS CONCEDIDOS LUEGO DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES

Luego de haber analizado las fuentes normativas y académicas sobre el tema de investigación en el capítulo del estado del arte; así como de haber comentado el problema de investigación en el capítulo, sobre la acumulación del crédito fiscal en las importaciones; para evitar que se siga generando este problema identificado en los importadores de bienes; es conveniente modificar el último párrafo del inciso a) del artículo 26 de la Ley del IGV, que fuera modificado en el año 2004, por el Decreto Legislativo N° 950.

En ese sentido, la propuesta normativa de una norma con rango de ley, ya sea, una Ley del Congreso o un Decreto Legislativo emitido por el Poder Ejecutivo; en primer lugar, busca

mantener la solución dada en el año 2004, por el Decreto Legislativo, de señalar a nivel de la Ley del IGV, que los importadores no tienen que realizar ajustes al crédito fiscal por los descuentos concedidos por su proveedores extranjeros luego de la nacionalización de los bienes; y en segundo lugar, busca incorporar la posibilidad de que los importadores puedan solicitar la devolución del IGV pagado en exceso al momento de la importación, siempre que el importador realice el ajuste o reintegro el crédito fiscal tomado en exceso. Con lo cual, los importadores podrán optar por cualquiera de estas dos opciones. Siendo que para que aquellos importadores que ya vengán acumulando bastante crédito fiscal, no se vean más perjudicados con tener que seguir acumulando ese crédito fiscal por no poder solicitar la devolución del IGV pagado en exceso al momento de la importación ante la Administración Aduanera.

**Modificación de la Ley del Impuesto General a las Ventas e
Impuesto Selectivo al Consumo**

Artículo Único.- Modificación del inciso a) del artículo 26 de la Ley
Modifíquese el último párrafo del inciso a) del artículo 26 de la Ley, por el siguiente texto:

“En el caso de importaciones, los descuentos efectuados con posterioridad al pago del Impuesto Bruto, **tendrán el siguiente tratamiento:** (i) no implicarán deducción alguna respecto del mismo, manteniéndose el derecho a su utilización como crédito fiscal; no procediendo la devolución del Impuesto pagado en exceso, sin perjuicio de la determinación del costo computable según las normas del Impuesto a la Renta; o (ii) **implicarán la deducción del Impuesto Bruto, siempre que el importador opte por solicitar la devolución y/o compensación del Impuesto pagado en exceso ante la Administración Aduanera. En este caso, el importador deberá acreditar ante la Administración Aduanera que no ha utilizado o ha rectificado el crédito fiscal tomado en exceso, para efectos de que**

proceda la devolución del Impuesto pagado en exceso en la importación”.

DISPOSICIONES FINALES

Primera.- Vigencia

Lo dispuesto en la presente norma entrará en vigencia a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial El Peruano.

Con esta propuesta normativa, se busca mantener el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución del monto pagado en exceso a la Aduana, por lo tanto, dejaría de existir esa contradicción identificada en la actual Ley del IGV que reconocer la existencia de un pago en exceso, pero prohíbe la posibilidad que el importador solicite la devolución de ese monto pagado en exceso.

En ese sentido, los importadores que usualmente generen un débito fiscal mayor a su crédito fiscal podrán optar por la opción de mantener el uso del crédito fiscal por todo el IGV pagado en la importación, sin considerar el descuento otorgado luego de la nacionalización de los bienes.

De otro lado, aquellos importadores que vienen acumulando un crédito fiscal que no pueden utilizar, podrán optar por la opción de solicitar la devolución y/o compensación del IGV pagado en exceso, siempre que se acredite ante la Aduana que se ha realizado el ajuste del crédito fiscal que va a solicitar en devolución o que no se utilizado como crédito fiscal ese monto. Esto con la finalidad de evitar el doble beneficio de utilizar como crédito fiscal el monto que se va a pedir en devolución a la Aduana.

Es importante señalar que, el procedimiento de devoluciones y/o compensaciones aprobado por la Aduana, sería la norma operativa aplicable para materializar la devolución de los impuestos a la importación pagados en exceso, por la reducción al valor de transacción o primer método de valoración en aduana. Como actualmente viene sucediendo con los derechos arancelarios.



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Los requisitos de los descuentos otorgados en la importación de bienes clasificados en el Arancel de Aduanas no están regulados por la Ley del IGV y su Reglamento. En ese sentido, por remisión expresa del inciso e) del artículo 13 de la Ley del IGV, la base imponible en la importación de bienes clasificados en el Arancel de Aduanas será determinada por el sistema de valoración en aduanas vigente al momento de la importación.
2. La regulación aplicable para determinar los requisitos para aceptar los descuentos otorgados antes y con posterioridad a la importación, será la establecida en las normas de valoración en aduanas, que es distinta a la regulada en la Ley del IGV y su Reglamento. Por lo que, cualquier devolución del pago en exceso realizado como consecuencia del descuento otorgado con posterioridad a la importación se solicita ante la Administración Aduanera.
3. Los descuentos otorgados con posterioridad a la importación no califican per se cómo descuentos retroactivos no aceptos para la valoración aduanera. En ese sentido, a partir del año 2015, el Procedimiento Específico de Valoración en Aduanas aprobado por SUNAT, establece que el importador puede presentar la nota de crédito emitida por el vendedor al mismo comprador para rebajar el valor facturado, con posterioridad al levante de los bienes importados, mediante una solicitud de devolución de derechos por pago en exceso.
4. El Procedimiento General de Devoluciones por pagos indebidos o en exceso y/o compensaciones de deudas aduaneras, no establece algún requisito en particular para solicitar la devolución de los pagos en exceso como consecuencia de descuentos otorgados con posterioridad al levante. Tampoco prohíbe solicitar la devolución del IGV pagado en exceso al momento del despacho de importación, es más en el Formulario se establece expresamente la posibilidad de solicitar los derechos arancelarios, el ISC y el IGV pagado en exceso. Por lo que, si bien las normas aduaneras no establecen un procedimiento a seguir para el caso del IGV pagado en exceso al momento de la importación, es claro que sería un abuso de derecho solicitar el IGV pagado en exceso cuando ya se ha hecho uso como crédito fiscal de ese monto

pagado en exceso. Sin embargo, en aplicación de la legislación vigente del IGV, no es posible solicitar la devolución del IGV pagado en exceso como consecuencia de los descuentos otorgados con posterioridad al levante en la importación. En ese sentido, no se podría solicitar la devolución del IGV pagado en exceso ante la Administración Aduanera, quedando como única alternativa su utilización como crédito fiscal.

5. A partir del año 2004, la Ley del IGV, restringe el derecho del importador a solicitar la devolución del pago en exceso realizado pudiendo ocasionar una acumulación de crédito fiscal. Esta regulación vulnera el derecho de los administrados a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, establecido en el numeral b) del artículo 92 del Código Tributario (norma general).
6. La utilización de un valor provisional al momento de la importación es una alternativa viable para que los importadores puedan evitar acumulación del crédito fiscal, en caso sea usual que reciban descuentos de sus proveedores del extranjero luego de la importación.
7. La modificación realizada al artículo 26 de la Ley del IGV, sobre el tratamiento de los descuentos en las importaciones, si bien se sustenta en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, referida a la devolución del IGV por la modificación de la base imponible en la importación con posterioridad al levante, de manera injustificada restringe la devolución del IGV pagado en exceso. Por lo que, hubiera sido recomendable que la modificación normativa mantenga al menos posibilidades para el importador en esta situación de descuentos otorgados con posterioridad al levante en las importaciones. La primera alternativa sería que se mantenga la posibilidad de utilización del crédito por el monto del IGV pagado en exceso y la segunda alternativa, sería solicitar la devolución del IGV pagado en exceso siempre que se acredite ante la Administración Tributaria y Aduanera que no se hecho uso del crédito fiscal por el monto del IGV a devolver o se demuestre la reversión contable.

BIBLIOGRAFÍA

- 1 Alva Matteucci, M. (2011). *Análisis para la aplicación del crédito fiscal del IGV*.
Lima: Pacífico Editores.
- 2 Alva Matteucci, M. (2017). *Aplicación práctica del IGV e ISC*.
Lima: Pacífico Editores.
- 3 Bravo Cucci, J. (2018). *Teoría sobre la Imposición al Valor Agregado*.
Lima: Palestra Editores.
- 4 Cosciani, C. (1969). *El Impuesto al Valor Agregado*.
Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- 5 Risso Montes, C. (2001). *El Crédito Fiscal en el Impuesto General a las Ventas
Peruano*.
Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
Recuperado de: https://www.ipdt.org/uploads/docs/12_Rev41_CRM.pdf
- 6 Villanueva Gutiérrez, W. (2014). *Tratado del IGV. Regímenes: general y
especiales*.
Lima: Pacífico Editores.
- 7 García Novoa, C. (2019). *4ª Revolución Industrial: La Fiscalidad de la Sociedad
Digital y Tecnología en España y Latinoamérica*.
España: Thomson Reuters Aranzadi.
- 8 Sánchez, J. (2007). *Valoración aduanera*.
*Lima: Secretaría General de la Comunidad Andina, Proyecto de UE-
CAN*

- 9 Pecho, M. (2014). *Impuesto al Valor Agregado en Países de América Latina. Panamá: Secretaría Ejecutiva del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*
- 10 Ibáñez, S. (2013). *El valor en aduana análisis a la luz de su aplicación internacional. 2a ed. Madrid: Taric.*
- 11 Herrera, R. & Goizueta, J. (1985). *Valor en aduana de las mercancías según el código del GATT. Madrid: Esic.*
- 12 Ibáñez, S. (2002). *La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional. Madrid: McGRAW-HILL.*
- 13 Lascano, J. (2007). *El valor en aduana de las mercancías importadas. Buenos Aires: Osmar Buyatti.*
- 14 Luque Bustamante, J. (2001). *El Impuesto General a las Ventas Tratamiento del Crédito Fiscal. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. Recuperado de: https://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev41_JLB.pdf*
- 15 Pardo, G. (2009). *Tributación Aduanera. Bogotá: Legis.*
- 16 Reaño, R. (2010). *Tributación aduanera. Lima: Palestra.*

- 17 Zolezzi, D. (2007). Valor en aduana: Código Universal de la O.M.C. 2a ed.
Buenos Aires: La ley.
- 18 Seminario Dapello, A. (2003). Manual de Imposición al Valor Agregado.
Lima: Cultural Cuzco.
- 19 Sherman, S. & Glashoff, H. (1988). Customs Valuation Commentary on the
GATT Customs Valuation Code.
Holanda: Kluwer Law International.
- 20 Witker, Jorge. (1999). Derecho Tributario Aduanero. Segunda edición.
México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- 21 Carbajal Contreras, Máximo. (2009). Derecho Aduanero. Décima Quinta
Edición.
México: Editorial Porrúa.

