

LAS CAMPANAS SUENAN, PERO NADIE LAS ESCUCHA: LAS EXONERACIONES Y EL IGV

*Carlos Chirinos Sota**

Respecto del IGV, se propone recoger la tesis ya esbozada por algunos en el sentido de que este esquema de exoneraciones debería ser sustituido por un régimen de tasa general y de una tasa reducida para determinados bienes de primera necesidad, de tal forma que se evite el “costeo” del crédito fiscal y la vulneración del principio de neutralidad y generalidad. Asimismo, se debe efectuar una revisión de los bienes contenidos en el listado del apéndice I de la Ley del IGV, pues este no incluye exclusivamente bienes de consumo básico en la canasta familiar de los sectores económicamente más desfavorecidos. Por tanto, hoy esta exoneración no cumple de manera cabal con su fundamento: eliminar el efecto regresivo del IGV.

1 Introducción

Es bastante común que al referirnos a una exoneración, casi por reacción simple, pensemos rápidamente en un ahorro fiscal para el beneficiario de dicho régimen. No obstante, y paradójicamente, ello no es así en un tributo como nuestro Impuesto General a las Ventas (IGV)¹. En efecto, esa idea del ahorro está marcadamente circunscrita para impuestos de tipo directo (como el impuesto a la renta, por ejemplo),

Revista de Economía y Derecho, vol. 6, nro. 24 (primavera de 2009). Copyright © Sociedad de Economía y Derecho UPC. Todos los derechos reservados.

* Abogado. Posgraduado en Tributación por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Adjunto de docencia en el curso de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

pero en muy pocos casos para tributos de características indirectas y de naturaleza trasladable.

En ese contexto, desde hace mucho se ha sostenido que en este impuesto se deben reducir o eliminar las exoneraciones, evitando de esa manera: i) las graves distorsiones de su técnica y ii) la vulneración de un principio fundamental de todo impuesto de la naturaleza del IGV: el principio de neutralidad. Se ha dicho, asimismo, que si hay una razón para mantener algún tipo de exoneración en un impuesto como el IGV, ello ha sido fundamentalmente con el fin de relativizar su efecto regresivo y favorecer a los sectores de menores recursos.

No obstante, respecto de este último aspecto, las siguientes líneas nos podrán llevar por el camino adecuado para concluir que en nuestro país ello no se cumple a cabalidad (cuando más de 30 por ciento de la población vive en situación de extrema pobreza), y, por otro lado, ir reflexionando sobre la necesidad estrictamente técnica de establecer un régimen de tasa reducida y diferencial para determinados bienes, tal y como se ha consagrado en diversos países de la región.

2 El IGV como un IVA

La capacidad contributiva se expresa fundamentalmente de tres maneras: i) a través del patrimonio, ii) a través de la renta y iii) a través del consumo. Nuestro IGV se inscribe precisamente dentro del campo de aplicación de esta tercera manifestación (consumo)². Así, toda imposición sobre el consumo puede reducirse a dos tipos de gravámenes: i) gravamen de carácter general (esto es, afectando a todas las operaciones relacionadas a bienes y servicios, como el IGV) y ii) gravamen de tipo específico (afectando determinados bienes o servicios de características particulares, como el Impuesto Selectivo al Consumo, en nuestro país).

El IGV en nuestra legislación se estableció bajo una técnica distinta a la existente el día de hoy. No obstante, podemos afirmar que desde el Decreto Legislativo 190 (1982) rige en nuestro país un tributo tipo Impuesto al Valor Agregado (IVA). Esta norma significó una evolución hacia el sistema de valor agregado, “pasando de un régimen oligofásico a uno omnifásico, al producirse la incorporación de los minoristas como sujetos del impuesto, una mayor extensión del crédito fiscal al pasar a un sistema de deducciones financieras, permitiéndose la deducción

como crédito fiscal del impuesto pagado por los bienes de capital y por gastos generales del negocio, de tipo producto a tipo renta, y el establecimiento de una tasa única”³. Pues bien, veamos un poco la técnica de nuestro IGV.

Técnica del IVA

Un impuesto adquiere esta característica técnica cuando adopta los siguientes parámetros:

- Es un impuesto indirecto, es decir, es un impuesto que se traslada o repercute (vía precios) a quien adquiere los bienes o servicios que transmite o presta. Es el vendedor o prestador quien, en primera instancia, declara e ingresa el impuesto⁴.

- Es un impuesto que grava el consumo con absoluta generalidad y sin discriminaciones. Esto supone que no deberían existir excepciones a la regla de afectar con el impuesto todo el ciclo de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios. Más aún, para alcanzarlo con el gravamen se establecen ampliaciones artificiales para incluir operaciones de naturaleza no negocial (autoconsumo), extenderse a personas que evidentemente no pueden calificarse como empresarios o profesionales (arrendadores, urbanizadores o promotores ocasionales) e incluso fingir que se han realizado en territorio sujeto a operaciones claramente realizadas fuera del país⁵.

- Es un impuesto plurifásico. Esto significa que el impuesto grava todas y cada una de las etapas del proceso de producción, distribución y comercialización de los bienes y servicios. Esta característica se opone a aquellos impuestos al consumo de tipo monofásico, que solo afectan una etapa del proceso mencionado.

- Es un impuesto no acumulativo. Esta característica supone que no se produce una sucesiva imposición, que grave impuesto sobre impuesto, ni se reitera la imposición sobre la materia imponible gravada en la etapa anterior⁶. En contrasentido, sería acumulativo si de alguna forma una de las etapas del ciclo económico estableciese el gravamen considerando total o parcialmente el impuesto pagado en etapas anteriores y que viene incorporado en el costo del producto, lo cual genera un efecto altamente distorsionante.

- Es un impuesto diseñado bajo el método de deducción sobre base financiera. Esta cualidad supone, en sentido contrario al método de deducción sobre base real, que el impuesto trasladado por la etapa

inmediata anterior pueda ser acreditado independientemente de la realización o no del bien que se ha adquirido⁷. En otras palabras, en un esquema de acreditación sobre base financiera, el valor de la etapa anterior se aplica contra el valor de la etapa siguiente, sean o no vendidos o incorporados (los bienes adquiridos) en los bienes que ahora se transmiten⁸.

- Es un impuesto que adopta la metodología de impuesto contra impuesto. Esto supone otorgar al contribuyente un crédito fiscal por el impuesto cargado en sus adquisiciones del periodo, que se imputa contra el débito fiscal determinado en el mismo⁹. En estricto, este es el origen técnico de la figura fundamental de este impuesto: el crédito fiscal¹⁰.

En tal sentido, un impuesto diseñado bajo la técnica del valor agregado estará destinado a afectar el valor agregado en todas y cada una de las etapas de producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, buscando la mayor neutralidad posible y evitando que en alguna de esas etapas se produzca un efecto acumulativo que pueda perjudicar la técnica del impuesto¹¹.

Lo explicado debemos entenderlo en el sentido que este impuesto busca incidir económicamente en el consumidor final, sin perjuicio de que a lo largo de la cadena de producción, distribución y comercialización, los sujetos pasivos obligados a empozar el impuesto al fisco son todos y cada uno de quienes intervienen en la mencionada cadena. En ese sentido, para Sáenz Rabanal, “el valor agregado se determina por las diferencias entre las ventas y las adquisiciones efectuadas en el periodo a que se refiere la liquidación del impuesto, sin tener en cuenta si los bienes producidos o adquiridos han sido incluidos en las ventas efectuadas en dicho periodo”¹². En la línea citada, Filippi señala: “El rol de los operadores económicos es, por lo tanto, meramente instrumental con respecto al objetivo de gravar al consumidor que, en términos constitucionales, es el único sujeto que efectivamente expresa una capacidad contributiva”¹³.

Así, es inherente a este impuesto el que la manifestación de riqueza finalmente gravada sea el consumo. Ello se logra a través de lo siguiente: El impuesto trasladado (a través de las ventas de bienes y servicios) en cada etapa de la cadena de producción, comercialización y distribución se debe utilizar en la misma medida y por el mismo importe por el adquirente (como crédito fiscal)¹⁴.

Es también inherente a este impuesto el que el importe soportado por el consumidor final deba ser equivalente a la suma de los

impuestos aplicados en cada una de las fases de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios. En efecto, el impuesto que el fisco recauda a lo largo de la cadena económica debe ser exactamente igual al importe que habría resultado de aplicar la tasa del impuesto al valor de venta o de la retribución efectuada al consumidor final. La técnica del impuesto que explicamos en párrafos precedentes permite que en la práctica se materialice lo antes expresado, porque solo así se podría comprobar que se cumple el principio de neutralidad¹⁵ (que explicaremos más adelante).

En tal sentido, cualquier diferencia entre el importe que se obtendría del consumidor final (idealmente) y el importe que se obtiene efectivamente de todas y cada una de las etapas de producción, distribución y comercialización nos estará demostrando que la metodología del impuesto se está distorsionando. Pues bien, para que la técnica del IGV no se distorsione, el traslado del impuesto de una etapa a otra debe efectuarse con normalidad y su ejercicio como crédito fiscal por el adquirente o usuario no debe ser perjudicado.

3 Principios técnicos del Impuesto al Valor Agregado (IGV)

Como hemos explicado hasta estas líneas, nuestro IGV se ha diseñado bajo la técnica de un impuesto que grava el valor agregado. En tal sentido, resulta sumamente importante que se cumplan los cinco siguientes principios al aplicarlo en un contexto determinado:

- Se debe gravar única y exclusivamente el consumo.
- Se debe aplicar bajo el principio de imposición exclusiva en el país de destino.
- Debe gravar únicamente las operaciones que se realicen en el ciclo de producción y distribución.
- No puede discriminar en función del origen de los bienes y servicios.
- El importe soportado por el consumidor final debe ser equivalente a la suma de los impuestos aplicados en cada una de las fases de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios¹⁶.

Resultan particularmente importantes para nuestros fines dete-
nernos en el primero y en el último de los principios mencionados.

3.1 Un impuesto estructurado bajo la técnica del IVA debe gravar única y exclusivamente el consumo

Esto supone que el sujeto incidido para todo efecto con este impuesto debe ser el consumidor final, esto es, aquel que adquiera bienes o utilice servicios para su provecho económico individual y no realice actividades económicas que puedan implicar su inclusión como parte del nuevo producto o servicio. Si adquiere bienes o servicios para actividades económicas, no estaremos ante un consumidor final, sino frente a un sujeto que forma parte del ciclo económico, quien para los efectos de este impuesto es un mero responsable operativo de su traslado.

Como mencionábamos al inicio de este análisis, la capacidad contributiva se manifiesta a través de tres índices: i) patrimonio, ii) renta y iii) consumo. Así, cualquier situación fáctica que exprese cualquiera de estas condiciones será pasible de ser incluida en la mirada del legislador al momento de establecer la hipótesis de incidencia. No obstante, en este impuesto en particular, la situación de sujeto pasivo de derecho no coincide con el sujeto pasivo de hecho (consumidor final) y las condiciones señaladas (capacidad contributiva) son vistas “en cabeza” de este último¹⁷.

Este principio, entonces, puede ser vulnerado cuando deviene en un impuesto a los ingresos producto de un irregular diseño legislativo y una deficiente técnica impositiva. Ello, entre otras causas, se origina por la existencia de exoneraciones en el marco de un impuesto que grava el consumo, pues el sujeto que se encuentra “beneficiado” con ellas no podrá utilizar el crédito fiscal trasladado en sus compras, estando obligado a considerar dicho impuesto como parte de su costo, afectando con ello sus ingresos (debido a la competencia, en la mayoría de los casos no podrá elevar el precio del producto en la venta). De ahí que establecer exoneraciones sea un factor fundamental de distorsión de este impuesto.

Es, pues, el traslado del IGV el mecanismo que permite que el impuesto afecte económicamente al consumidor final, lo que no se llegará a cumplir que en alguna etapa del ciclo económico se impide dicha dinámica.

3.2 El importe soportado por el consumidor final debe ser equivalente a la suma de los impuestos aplicados en cada una de las fases de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios

Este cuadro adjunto en números bastante simples nos muestra el enunciado:

Tasa 20%	Fase 1	Fase 2	Fase 3	Consumidor final
Base imponible	100	150	200	200
IGV	20	30	40	40
Al fisco	20	10 (30-20)	10 (40-30)	20

Podemos observar que se comprueba matemáticamente el enunciado, esto es, el impuesto pagado por el consumidor final (40) equivale a la suma de los impuestos empozados al fisco en cada una de las etapas de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios. Vemos que en la fase 1 se efectuó el pago de un impuesto de 20, en la segunda de 10, lo mismo que en la tercera, con lo cual se cumple este principio¹⁸.

Se observa así que los agentes que intervienen en cada etapa del ciclo económico no sufren económicamente el impuesto y se limitan a aplicar el impuesto trasladado por sus adquisiciones contra el impuesto generado en sus operaciones de venta y prestación de servicios. No obstante, si se establece una exoneración, como será fácil advertir, se generaría una distorsión, pues el impuesto asumido por el consumidor final ya no será equivalente a los impuesto pagados en todas las etapas del ciclo económico, lo que resultaría absolutamente antitécnico.

En nuestro ejemplo, imaginemos que la exoneración en un caso concreto se verifica en la fase 2, con lo cual hasta la fase 1 se habrá empozado al fisco un importe de 20. La empresa vendedora de la fase 2 no podrá utilizar el importe de 20 trasladado como crédito fiscal, situación que la obligará a incluir dicho importe como parte del costo del bien que transmitirá hacia la fase 3. En este escenario, la empresa de la fase 3 no estará recibiendo crédito fiscal, pues su operación de adquisición no estará gravada; sin embargo, toda vez que al vender el

bien al consumidor final aplicará el impuesto sobre el valor de venta del bien, el cual incluye el crédito fiscal “costeado” en la etapa anterior (que de por sí ya ha creado una distorsión en el precio), se generará una diferencia entre el importe pagado por el consumidor final y aquel pagado en las etapas del ciclo económico.

Si bien la etapa en la que se verifique la exoneración puede atenuar o maximizar el efecto distorsionante, es claro que siempre que exista una exoneración esta distorsión se va a configurar, con lo que no nos queda más que afirmar que ello es contrario a una adecuada técnica del IGV.

4 El principio de neutralidad como criterio máximo rector de toda imposición, y particularmente del IGV

Todo sistema impositivo se encuentra diseñado de acuerdo con principios rectores, y cada tributo consagrado debe ser una manifestación de dichos parámetros, debiendo en todos sus extremos evitar apartarse de ellos, bajo pena de constituirse en un tributo antitécnico y, lo que es peor, en algún caso, perjudicial para la economía de un país¹⁹.

En ese orden de ideas, la neutralidad económica debe rodear todo diseño impositivo, y particularmente en el caso del IGV, en ningún caso debe ser la excepción. Así, este impuesto no debe interferir con el logro de óptimos niveles de vida, no debe alterar las preferencias o el curso de las actividades de los individuos que componen la sociedad, excepto en aquellos casos en que esta interferencia permita una mejor consecución de objetivos generales^{20 21}.

Así, el IGV no solo debe evitar toda forma de acumulación impositiva en la cadena y en el ciclo económico (que verificamos que se produce con las exoneraciones), sino que también dentro del sistema tributario en general el IGV no debe formar parte de los ingresos de otros tributos. De esta forma, la neutralidad impositiva viene demandada por la propia filosofía y naturaleza del IVA, y además es una exigencia técnica y material si efectivamente se desea que este impuesto sea uno sobre el consumo²².

En tal sentido, al referirnos a la neutralidad que debe rodear a este impuesto, y, por tanto, a las distorsiones que deben evitarse, nos referimos a aquellas no justificadas por los objetivos generales de la política económica de un país. En otras palabras, en determinados

casos, una distorsión podría ser tolerable siempre que ello suponga conseguir intereses generales de política económica. Y ese ha sido precisamente el argumento permanente a favor de las exoneraciones en nuestra legislación del IGV. A criterio de sus defensores, las exoneraciones son necesarias para evitar el efecto regresivo del impuesto, situación que –como veremos– no es plenamente cierto, por lo menos en nuestro país.

Hasta aquí es claro que toda exoneración genera distorsiones en la técnica del IGV; no obstante, ahora corresponde evaluar la justificación o no de las exoneraciones en el marco del cumplimiento de objetivos mayores que puedan sustentar su permanencia, o, de ser el caso, identificar los errores para su consecución.

5 El gasto tributario y las exoneraciones en el IGV

El concepto de gasto tributario lo utilizó por primera vez Surrey en 1973, entonces secretario asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de Estados Unidos. Surrey recalcó que las exoneraciones, deducciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no formaban parte de la estructura propia del impuesto y constituían, en verdad, gastos gubernamentales, realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente a través del presupuesto. Por ese motivo se les llamó “gastos tributario” (*tax expenditures*)²³.

En ese sentido, es importante identificar en cada tributo aquellas normas que 1) se relacionan directamente con los aspectos sustanciales y no sustanciales, de aquellas que 2) establecen regulaciones vinculadas con desviaciones de su técnica. Los gastos tributarios se encuentran precisamente en este segundo grupo de normas. Asimismo, podemos afirmar una identidad conceptual entre el término gasto tributario y el beneficio tributario, pues son sinónimos. Igualmente, entre los beneficios tributarios, debemos distinguir dos subespecies: 1) incentivos fiscales y 2) beneficios tributarios puros²⁴.

Los incentivos tributarios son aquellas desviaciones de la estructura de un impuesto que tienen por objetivo modificar la conducta de los inversionistas o de quienes participan en el mercado (por ejemplo, en el impuesto a la renta, determinados regímenes de depreciación acelerada, o en el IGV, el régimen de devolución definitiva del IGV regu-

lado por la Ley 27623 o los diferentes regímenes de recuperación anticipada de este impuesto). Por otro lado, los beneficios tributarios son simplemente aquellos ahorros fiscales que se permite a ciertos contribuyentes o por ciertas actividades de acuerdo con criterios de equidad (por ejemplo, la mayoría de deducciones en la Ley del Impuesto a la Renta o, en el IGV, determinadas exoneraciones que no son otorgadas por criterios técnicos (esto es, para reducir la regresividad), sino con el fin de privilegiar a determinados sectores.

En cada caso concreto se deberá evaluar si estamos ante una pérdida de recaudación por criterios técnicos o ante un gasto tributario. Por ejemplo, mucho se ha dicho que las exoneraciones del apéndice I de nuestra Ley del IGV se han establecido con el fin de brindar un cierto grado de progresividad al impuesto, por lo que, de ser ello así, no estaríamos ante un gasto tributario (y por tanto no serían ni incentivos fiscales ni beneficios puros). No obstante, si algunas de esas exoneraciones se han establecido con el simple objetivo de privilegiar a una actividad sin tener en cuenta la reducción de la regresividad del impuesto, estaremos ante un gasto tributario, ya sea en la modalidad de incentivo o de beneficio puro.

Así las cosas, en las líneas que siguen nos referiremos únicamente a la exoneración, en tanto que en nuestra legislación no se ha consagrado únicamente como instrumento para reducir la regresividad del impuesto. No abordaremos los demás instrumentos distintos a las exoneraciones, que forman parte del impuesto y que se han constituido como gastos tributarios, ya sea como incentivos o como beneficios.

6 Las exoneraciones y el IGV (la paradoja del IVA)... Hagamos que suenen las campanas otra vez...

Las operaciones exoneradas (o exentas) son una categoría dentro de las operaciones sujetas o afectas²⁵, una delimitación del hecho imponible, esto es, aunque este se realiza, no nace la obligación tributaria principal consistente en el pago del tributo. Por tanto, una operación exenta es una operación sujeta (afecta) en la que no se produce el devengo del impuesto, ni es posible su repercusión, ni existe liquidación o cantidad a ingresar en el tesoro²⁶. Un supuesto de exención se diferencia así de uno de no sujeción, que es un supuesto al margen o fuera del impuesto.

Por otro lado, respecto a la clasificación de las exoneraciones, es importante notar que existen tantas como criterios definidores podemos identificar. No obstante, resulta particularmente importante para nuestros fines aquella que las distingue según sean o no deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios utilizados en la realización de la actividad exenta. Esta distinción origina las exoneraciones plenas y limitadas²⁷.

Sobre el particular resultan bastante claras las palabras de Cabrera Fernández: “Mientras que en las exenciones plenas, que suelen estar relacionadas con el comercio exterior, la exención en el IVA que se produce en la entrega de un bien o en la prestación de un servicio no impide la deducción de las cuotas soportadas en su adquisición o transformación, en las exenciones limitadas, que suelen ser las relacionadas con el comercio interior, no existe derecho a deducir las cuotas soportadas en los *inputs* a ellas vinculados”²⁸.

En tal sentido, una exoneración plena será aquella en la que el sujeto tiene derecho a recuperar el IGV que le han trasladado por sus adquisiciones, aunque generalmente a través de un procedimiento de devolución (como en nuestro país, el caso del saldo a favor del exportador). Una exoneración limitada será aquella en la que se exonera una etapa dentro del ciclo de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios, y no se otorga la posibilidad de recuperar el IGV trasladado en las etapas anteriores (como ocurre en nuestro país con casi todas las exoneraciones, entre ellas, las establecidas en los apéndices I y II de la Ley del IGV).

Así, en el marco del IGV, estar exonerado (en el sentido de una exoneración limitada), más que un ahorro para el sujeto beneficiario, significará un mayor costo de los productos o servicios que adquiere, pues el IGV que le trasladan en ningún caso se podrá utilizar como crédito fiscal. En efecto, la existencia de las exoneraciones en este impuesto no se debe entender como algo que, en operaciones ubicadas dentro del territorio nacional, es beneficioso para quien tiene que aplicarla, ya que no le permite deducir las cuotas del impuesto soportadas, convirtiéndose estas en un mayor coste que, en la medida que se lo permita el mercado, procurará recuperar el vendedor a través del precio²⁹.

Por ello, estar exonerado en este impuesto supone que el impuesto no se traslada, ni se liquida, ni se ingresa. Pero la exoneración nunca afecta a las adquisiciones realizadas a terceros, quienes deberán trasladar el impuesto a quien posteriormente realizará operaciones

exentas³⁰. En este sentido, estar exonerado del IGV es más un inconveniente, una desventaja o un perjuicio más que una ventaja, pues se pierde la neutralidad del impuesto que deberá recuperarse a través del precio, configurándose una clara distorsión en el sistema³¹.

En este punto, resultan ilustrativas las palabras de Derouin: “[...] el principio de neutralidad quiebra cuando el impuesto no se extiende a todas las fases del proceso de producción y, lo que es más grave, las exenciones pueden encarecer artificialmente los bienes y servicios producidos o distribuidos por las empresas exentas (las paradoja del IVA), salvo que estas operen en la primera fase del proceso de producción (no adquieran nada a terceros), se limiten a entregar bienes o servicios a consumidores finales (que no pueden deducir el impuesto soportado) o se calcule un impuesto tentativo para compensar la carga fiscal devengada en las fases anteriores y repercutida a las empresas externas (régimenes especiales)”³².

Derouin destaca que el efecto distorsionante de la exoneración puede atenuarse si se establece en un caso concreto en la primera etapa o en la última (en la que vende el bien o se presta el servicio al consumidor final); sin embargo, el efecto distorsionante no se eliminará por completo, pues –como ya adelantamos– aun en estos casos el impuesto recaudado por el fisco en todas y cada una de las etapas del ciclo económico no será equivalente al impuesto soportado por el consumidor final³³.

Lo mencionado hasta aquí ha llevado a un importante sector de la doctrina europea a criticar abiertamente la figura de la exoneración y cuestionar desde todo punto de vista su compatibilidad con un impuesto diseñado bajo la técnica del IVA³⁴. Dentro de este sector doctrinal, se propone su sustitución por otras técnicas que puedan conducir a una eliminación real de la carga tributaria que pesa sobre los bienes y servicios a los que se quiere otorgar el beneficio. Dentro de estas técnicas se ha propuesto la existencia de un régimen del IVA con una tasa reducida para determinados bienes, de tal forma que pueda evitarse el efecto distorsionante que hemos explicado anteriormente.

En efecto, un importante sector de la doctrina española ha propuesto este sistema, pues es el que mejor puede adecuarse a la técnica del impuesto, sin perder de vista su operatividad³⁵. Dentro de este sector tenemos, entre otros, a Calle Saiz, quien ha señalado: “Deberá admitirse como práctica más idónea aplicar tipos de gravamen reducidos en sustitución de las exenciones del impuesto”³⁶. A su turno,

Herrera Molina, sin mostrarse contrario a este esquema, entiende que los tipos impositivos reducidos son, cuando coexisten con otros generales más elevados, verdaderas exenciones³⁷.

En ese contexto, coincidimos con aquel sector que ha propuesto el establecimiento de tasas reducidas en reemplazo de las exoneraciones en el marco de un impuesto como el IVA. En nuestro país también hubo pronunciamientos sobre el particular, pero nuestro legislador hace “oídos sordos”, teniendo en sus manos la posibilidad de consagrar un esquema que siga los lineamientos de la más adecuada técnica del impuesto, y reduciendo al máximo las distorsiones que se generan actualmente³⁸.

No obstante, es necesario ser conscientes de que el establecimiento de una tasa reducida para determinados bienes exigirá una mayor capacidad de la administración tributaria a fin de controlar la aplicación del crédito fiscal en cada caso concreto, pero ello no puede ser un argumento para justificar un impuesto antitécnico³⁹. Según el esquema que se propone (de tasa reducida para algunos bienes y, por qué no, servicios), serían incluidos dentro de la tasa favorecida aquellos bienes de primera necesidad que hoy se encuentran exonerados dentro del apéndice I de la Ley del IGV, sin dejar de tener en cuenta que la tasa privilegiada no deberá ser tan reducida que en la práctica sea una exoneración⁴⁰. Y ello –sostenemos– sería aplicable a aquellos bienes que sean realmente de primera necesidad y no a varios de los que hoy se encuentran incluidos en el mencionado apéndice I y que no están cumpliendo su objetivo.

En línea con lo expuesto, en las X Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Montevideo, Uruguay (1984), se analizaron los “Efectos económicos y sociales del impuesto al valor agregado”. En este encuentro se llegó, entre otras, a las siguientes recomendaciones:

1. Evitar el empleo generalizado de exenciones o de exclusiones del hecho generador del IVA como instrumento de política fiscal.

2. Cuando por razones de carácter socioeconómico o de índole administrativa resulte imprescindible establecer tales medidas excepcionales, estas deben estar sustentadas en adecuados estudios técnicos, siendo conveniente la evaluación posterior de sus resultados reales, al objeto de medir su eficacia y analizar sus posibles derivaciones.

3. Dichos estudios deberían considerar la posibilidad de sustituir las exenciones por la sujeción a tasas o alícuotas reducidas, incluida la

llamada “tasa cero”, al objeto de permitir recuperar el impuesto tributado en las etapas anteriores sin limitaciones como la regla de tope⁴¹.

Aunque algunos consideran que la tasa diferenciada perjudicaría a los sectores de menores recursos económicos de la población, contrariamente a lo que se cree, debemos reflexionar en lo siguiente: si los pobres gastan una mayor proporción de su ingreso en un determinado tipo de bien (por ejemplo, alimentos), los ricos normalmente destinarán al gasto de alimentos una cantidad absoluta mayor; de este modo, la exoneración sobre ese bien en los hechos representa una mayor transferencia de dinero a los ricos que a los pobres.

Tasas reducidas en la legislación comparada

Podemos verificar que hoy diversos países han adoptado el esquema de tasas diferenciadas, como los que siguen (no obstante la lista ilustrativa que citamos, en nuestra opinión solo deberían existir dos tasas, una general y una reducida para determinados bienes de primera necesidad):

En porcentajes: Argentina (tasa general: 21 y otras tasas: 10, 5 y 27), Colombia (tasa general: 16 y otras: de 7 a 35), Costa Rica (tasa general: 13 y otras tasas: 5), España (tasa general: 16 y otras tasas: 4 y 7), Italia (tasa general: 20 y otras tasas: 4 y 10), México (tasa general: 15 y otras tasas: 10), Venezuela (tasa general: 16 y otras tasas: 8).

Nuestro país actualmente coincide con Chile respecto de la existencia de una sola tasa general en el IVA (19 por ciento).

7 Las exoneraciones del apéndice I de la Ley del IGV y una necesaria revisión. A propósito de otras depuraciones elementales

La Ley del IGV vigente consagra en el apéndice I un listado de bienes que se encuentran exonerados de este impuesto. Como hemos explicado, toda exoneración en el marco de un tributo como nuestro IVA es altamente distorsionante, de tal forma que debemos preguntarnos necesariamente sobre las razones y los motivos que sustentan la existencia de dicho listado de exoneraciones.

En tal sentido, el fundamento de estas exoneraciones se encuentra en la regresividad del impuesto. En efecto, se dice que un tributo es

regresivo cuando la carga fiscal que resulta de él afecta en mayor proporción a los sectores de menores ingresos y de menor riqueza acumulada, en comparación con los sectores más pudientes⁴². Así, la objeción al IVA por la regresividad puede ser moderada estableciendo exoneraciones de alimentos y demás artículos fundamentales para el consumo de la población. Otra forma es establecer alícuotas diferenciadas para disminuir esa regresividad, mejorando la técnica del impuesto.

Así, el fundamento de la exoneración de los bienes contenidos en la lista del apéndice I de la Ley del IGV se encuentra en la necesidad de atenuar el efecto regresivo del impuesto. No obstante, en un listado como ese, debe rechazarse el uso de exenciones a determinados bienes, presumiblemente integrantes de la canasta básica de consumo de los sectores de bajos ingresos, como herramienta de subsidio a la pobreza, principalmente porque no cumplen su función. Esto es, si el fundamento de todos y cada uno de los bienes exonerados se encuentra en favorecer y atenuar el efecto regresivo del impuesto, entonces no se comprenden exoneraciones a bienes que, ni lejanamente, podrían ser consumidos ni utilizados por el más humilde poblador de la periferia de Lima.

No se entiende, pues, la exoneración, por ejemplo, a los camélidos sudamericanos, espárragos, caballos, mulos, nueces de Brasil, nueces de Marañón y muchos más. Es bastante difícil que un poblador muy humilde de nuestra periferia pueda, a lo más, pensar en comprar uno de estos bienes una sola vez en su vida. Así, consideramos que la lista debe ser mucho más reducida y debe destinarse la exoneración a bienes realmente básicos y elementales para satisfacer necesidades de los sectores más humildes de la población⁴³. Comprobamos que en muchos casos, las exoneraciones constituyen verdaderos gastos tributarios, ya sea en la modalidad de incentivo fiscal o beneficio puro, lo que es altamente cuestionable.

Por otro lado, y aun en el esquema actual, no entendemos las razones por las que la renuncia a la exoneración aún no se ha extendido también a los servicios⁴⁴. No existen argumentos técnicos (salvo los de control administrativo) que justifiquen que los sujetos solo puedan renunciar a la exoneración respecto de los bienes del listado del apéndice I de la Ley del IGV⁴⁵.

Finalmente, no entendemos que en el caso del numeral 5 del apéndice II de la Ley del IGV se haya establecido una exoneración restringida a los servicios de expendio de comidas y bebidas prestados úni-

camente en los comedores populares y comedores de universidades públicas. No entendemos las razones por las cuales se ha excluido a los comedores de las universidades privadas, pues en estos centros de estudios no necesariamente acuden estudiantes de familias de altos ingresos. Hoy esta división es bastante tenue.

Por estas consideraciones, somos de la idea de que las exoneraciones (incluso en el caso de servicios) debieran ser sustituidas por tasas reducidas del IGV, de tal forma que se perfeccione el impuesto, evitando las distorsiones que hemos explicado y que perjudican su técnica.

8 Conclusiones

- El IGV en nuestro país se ha diseñado como un tributo tipo IVA, y considera como su principal criterio rector el principio de neutralidad, el cual debe orientar toda su regulación.
- Toda exoneración en el marco de este impuesto resulta altamente distorsionante, motivo por el cual se deben eliminar en su totalidad.
- Este esquema de exoneraciones se debe sustituir por un régimen de tasa general y de una tasa reducida para determinados bienes de primera necesidad, de tal forma que se evite el “costeo” del crédito fiscal y la vulneración del principio de neutralidad y generalidad.
- Se debe efectuar una revisión de los bienes contenidos en el listado del apéndice I de la Ley del IGV, pues este no incluye exclusivamente bienes de consumo básico en la canasta familiar de los sectores económicamente más desfavorecidos. Por tanto, hoy esta exoneración no cumple de manera cabal con su fundamento: eliminar el efecto regresivo del IGV.
- Dado el contexto actual, se debe extender la posibilidad de renuncia de la exoneración también a los servicios del apéndice II de la Ley del IGV.
- Las exoneraciones deben exigir un mayor estudio y conocimiento. Por ejemplo, no se verifica justificación alguna para exonerar también el expendio de comida en comedores ubicados en universidades privadas.

NOTAS

- 1 En nuestro país, el IGV se ha estructurado bajo la Técnica del IVA, como veremos más adelante. A lo largo de este documento, utilizaremos indistintamente los términos IGV o IVA, para referirnos a nuestro impuesto.
- 2 Refiriéndose a este tributo De Juano señala: “El gasto como manifestación de riqueza tiene su equivalencia en el consumo de bienes. Vale decir, que aquellos hechos de contenido económico que traducen un consumo de bienes son los que dan lugar a la aplicación de este tributo”. Y más adelante, definiendo al consumo, este autor menciona: “Económicamente se define al consumo, como la satisfacción de las necesidades sociales y humanas, inmediatas y mediatas, cuyo conjunto constituye el grado final del proceso económico [...] gramaticalmente significa el empleo de una cosa, gastándola, destruyéndola, haciéndola desaparecer, súbita o paulatinamente [...] Financieramente, el vocablo consumo comprende materias primas o artículos manufacturados, objetos en estado natural o valores artísticos, alimentos o productos de las más distintas naturalezas que se usan, se gastan, se transforman, se tallan, se decoran o los que realmente se consumen”. Cfr. De Juano 1972: 149.
- 3 Cfr. Luque Bustamante 1995: 6.
- 4 Cfr. García Margallo y Marfil 1996: 9.
- 5 Cfr. García Margallo y Marfil 1996: 10.
- 6 Cfr. Zolezzi Moller 1985: 25.
- 7 Este impuesto (sobre el valor agregado) “tiene como objeto de imposición al mayor valor que se añada en cada una de las fases de producción o distribución. En el caso de la producción, el objeto de imposición, en términos generales, sería la diferencia entre el valor de venta del producto y los bienes o materias primas adquiridas para su producción o fabricación. En las fases de distribución, el objeto de la imposición sería la diferencia entre el valor de venta de los bienes a nivel de mayorista o minorista, menos el valor pagado por la adquisición de dichos bienes”. Cfr. Zolezzi Moller 1985: 25.
- 8 Imaginariamente, el escenario de un impuesto de base real exigiría que para acreditar el valor total de la etapa anterior deba necesariamente realizarse (venderse) el bien adquirido o en cuyo valor se ha incluido el insumo. Por ejemplo, si se trata de una empresa que compra materia prima para preparar prendas de vestir, será necesario que para acreditar el valor de la etapa inmediata anterior de los insumos adquiridos se proceda a la venta de los pantalones en los que se han incluido las materias utilizadas. Ello genera que el pago de

impuestos se determine en función del mayor o menor índice de rotación de los productos de nuestra empresa.

- 9 Cfr. Sáenz Rabanal: 87.
- 10 El diseño teórico de “impuesto contra impuesto” tiene su cara opuesta en un impuesto que se establezca de tipo “base contra base”, el cual supone deducir las adquisiciones realizadas en un periodo del monto de las ventas efectuadas en el mismo periodo calculándose el impuesto sobre la diferencia. Como no será difícil advertir, llegamos al mismo resultado numérico optando por este sistema o por aquel denominado “impuesto contra impuesto”. Aunque las facilidades de control y verificación nos inclinan necesariamente por adoptar, en la mayoría de casos, este último.
- 11 De acuerdo con lo señalado por Cosciani, el valor agregado imponible se obtiene restando de las ventas efectuadas en determinado periodo las adquisiciones de mercaderías y productos en el mismo periodo (aunque no se hubieren utilizado en el ciclo de producción y fueren destinadas a aumentar las existencias en lo precedente del proceso productivo. Cfr. Cosciani: 79.
- 12 Cfr. Sáenz Rabanal 2003: 349.
- 13 Cfr. Filippi 2004: 22.
- 14 En efecto, a diferencia de otros esquemas de imposición al consumo, para el IVA es importante el valor agregado en cada etapa de la cadena, para lo que resulta esencial un adecuado ejercicio del derecho al crédito fiscal.
- 15 Otra característica válida para el intérprete y para el legislador es la neutralidad, por la cual el diseño legislativo no debe interferir en la toma de decisiones de los agentes que intervienen en el mercado.
- 16 Estos principios técnicos fueron explicados por Luque Bustamante en las XXII Jornadas de la ILADT en el 2004. Cfr. Luque Bustamante 2004: 189 y ss.
- 17 En el caso del IGV, el tema de la capacidad contributiva no se centra tanto en la selección de los hechos gravados (pues estas son operaciones en el ciclo de producción de bienes y servicios que, indirectamente, afectan el consumo, que es la expresión de riqueza que manifiesta la capacidad contributiva), sino en la regulación del aspecto cuantitativo, en tanto cualidad del aspecto material, pues si se desconoce indebidamente el crédito fiscal o se impide el normal traslado del impuesto se puede terminar afectando el ingreso y no el uso de ese ingreso (consumo), que es lo que busca gravar precisamente dicho impuesto. Cfr. Luque Bustamante 2004: 190.
- 18 En palabras de Luque Bustamante, el cumplimiento de este principio será la prueba determinante de la neutralidad del impuesto en la configuración de los precios, al haberse evitado su acumulación en cascada. En consecuencia, cualquier diferencia que pudiera presentarse entre ambos importes nos esta-

- rá advirtiendo de una aplicación incorrecta de la técnica del IGV. La negación injustificada del crédito fiscal suele ser la causa que comúnmente origina este tipo de distorsiones. Cfr. Luque Bustamante 2004: 191.
- 19 “Los principios de la imposición pueden ser seleccionados solo en función de las metas que se consideran como los objetivos adecuados del sistema económico [...] el consenso de opiniones en nuestros días parece considerar tres fines como fundamentales para el bienestar económico adecuado: 1) máxima libertad de elección, compatible con el bienestar de los demás, 2) niveles óptimos de vida, en función de los recursos disponibles, el estado actual de la técnica y las preferencias de los consumidores y propietarios de factores y 3) una distribución de ingresos de conformidad con los patrones de equidad generalmente aceptados por la sociedad. Sobre la base de tales objetivos, se han elaborado tres principios esenciales de todo sistema impositivo: 1) máxima neutralidad económica, 2) equidad y 3) costos mínimos de recaudación y cumplimiento. Compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales”. Cfr. Due 1968: 77.
- 20 Cfr. Due 1968: 77.
- 21 Es interesante mencionar lo resuelto por el máximo tribunal de la hoy Unión Europea, al resolver un caso de violación del principio de neutralidad contra Francia. Veamos: la República francesa había establecido un régimen fiscal por el que las empresas que alquilan inmuebles adquiridos o construidos por ellas solo podían deducir una fracción del IVA que gravó la adquisición o la construcción de dichos inmuebles, cuando el importe anual de los ingresos por el arrendamiento fuese inferior a la quinceava parte del valor de los inmuebles. El tribunal apela al principio de neutralidad del impuesto, garantizado mediante el mecanismo de la deducción del crédito fiscal, para concluir que “a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores”. Cfr. TJCE: 4797.
- 22 Cfr. González Sánchez 1993: 22.
- 23 Cfr. Barreiz y Villela 2003: 71.
- 24 Sobre el particular, resulta ilustrativo lo señalado por Barreiz y Villela al establecer: “Todo incentivo implica un beneficio, pero no todo beneficio implica un incentivo. Los incentivos pueden definirse como beneficios que buscan modificar la ecuación de comportamientos de los agentes económicos con el propósito último de que aumente la inversión en determinados sectores o regiones, o aumenten las exportaciones, etc. Por otra parte, un beneficio como la deducción de los gastos en salud en el impuesto a la renta, por ejem-

plo, ciertamente no constituye un incentivo (a que la gente se enferme)". Cfr. Barreiz y Villela 2003: 71.

- 25 Una operación afecta supone que un determinado hecho fáctico se encuentra dentro del campo de aplicación del tributo.
- 26 Cfr. Escuela de la Hacienda Pública 1991: 55.
- 27 Cfr. Cabrera Fernández 1997: 54.
- 28 Cfr. Cabrera Fernández 1997: 54.
- 29 Cfr. Cabrera Fernández 1997: 51.
- 30 Si coloquialmente se dice que un médico está exonerado, se quiere decir que no se generará el IVA por su actividad profesional y, por tanto, que no lo trasladará a sus pacientes, ni tendrá que hacer liquidaciones, ni ingresar el impuesto, pero sí tiene que soportar el impuesto cuando alquila un local para la consulta, cuando adquiere un aparato de rayos o en todas y cada una de las demás adquisiciones a terceros, impuesto que constituirá para él un costo más: se ha convertido para estos efectos en consumidor final. Cfr. Escuela de la Hacienda Pública: 57.
- 31 Cfr. Escuela de la Hacienda Pública: 57.
- 32 Cfr. Derouin 1981: 66.
- 33 El establecimiento de un régimen de exenciones violenta el principio de generalidad del impuesto y su neutralidad. Así, la concesión legal de una exoneración tiene por efecto directo neutralizar la obligación de traslado del impuesto. El IGV soportado por un sujeto exonerado se incorpora a su costo, y, por tanto, en el mejor de los casos —si la operación se realiza con un consumidor final— el abaratamiento de la prestación gira exclusivamente sobre el valor añadido por el sujeto pasivo (ya minorado en el propio impuesto soportado). Pero si la operación exenta se ha realizado a favor de otro sujeto pasivo que realizará posteriormente operaciones sujetas y no exentas, al incorporarse al costo de los bienes y servicios adquiridos el IVA soportado y no deducido en la fase anterior se producirá no solo una recuperación del impuesto, sino un efecto piramidación: el IVA que ahora se traslade recaerá sobre el IVA soportado en fases anteriores no compensado, y, por tanto, incluido en el costo de los bienes y servicios adquiridos. La pérdida de neutralidad del IVA resulta en este punto evidente. Cfr. Pérez Herrero 1997: 202.
- 34 Así, Dominique Berlin, citado por Herrero de la Escosura, señala: "Es evidente que en este ámbito de las exenciones puede considerarse que la Sexta Directiva, desde una óptica dogmática, ha fallado su misión". Cfr. Herrero de la Escosura 1996: 218.
- 35 Desde un punto de vista teórico, sin duda que el sistema perfecto del IGV será aquel que mantenga una tasa única general y exoneraciones plenas, con-

forme a lo explicado. No obstante, operativamente este esquema resulta sumamente exigente de una administración tributaria ideal, que ni en los países más desarrollados de Europa se ha consagrado. Y ello es así, pues se debería devolver a cada pequeño comerciante exonerado el impuesto trasladado en sus adquisiciones, lo que “volvería loca” a cualquier administración. Imaginemos la cantidad (miles y miles) de solicitudes de devolución del crédito que se presentarían.

- 36 Citado por Herrero de la Escosura. Cfr. Herrero de la Escosura 1996: 218.
- 37 Cfr. Herrero de la Escosura 1996: 218.
- 38 En nuestro país, Luque Bustamante ha señalado su posición contraria a la existencia de exoneraciones en el IGV, pues con ello se impide la adecuada aplicación de la técnica impositiva al valor agregado. Estas situaciones –agrega– podrían evitarse si se sustituye la exoneración con la implantación del mecanismo conocido como “tasa cero”, consistente en considerar gravada dicha operación y, en consecuencia, facultar al contribuyente exonerado a recuperar el impuesto que gravó las fases anteriores. Señala que otra solución –en defecto de la anterior– sería sustituir las exoneraciones por el establecimiento de tasas diferenciales, más bajas que la general. Con dicha medida se alcanzarían perfectamente los objetivos de recaudación y neutralidad. Para ello sería conveniente que la tasa del impuesto sea de un nivel tal que permita a los sujetos exonerados absorber a través del crédito fiscal el impuesto que hubiese gravado sus adquisiciones. Cfr. Luque Bustamante 2004: 193.
- 39 En este escenario, una empresa A facturaría un IGV de 19 por ciento, por ejemplo, a una empresa B, la que facturaría a una tasa reducida de 10 por ciento, por ejemplo, a una empresa C, la que, dado el caso, podría volver a facturar a una empresa D nuevamente a una tasa de 19 por ciento. Aquí, como ya no hay exoneración en ninguna etapa del ciclo económico, no se produce la distorsión del IGV y la técnica de este impuesto se depura notablemente.
- 40 La elección entre un IVA con tasa única o un IVA con múltiples tasas depende principalmente de sopesar consideraciones de índole administrativa; suele favorecerse la aplicación de una tasa única cuando se dispone de otros instrumentos que se consideran más adecuados para la consecución de objetivos distributivos, cuya ausencia relativa tiende a favorecer una mayor diferenciación de tasas. Cfr. Conferencia sobre el IVA organizada por Diálogo Fiscal Internacional VAT 2005: 34.
- 41 Debemos señalar, no obstante, que estas recomendaciones fueron aprobadas con el voto salvado del doctor Enrique J. Reig, quien fundamentó su voto negativo a la Recomendación 3 en los siguientes términos: “El segundo párrafo, al proponer sustituir las exenciones o exclusiones “por la sujeción a

tasas o alícuotas reducidas, incluida la llamada ‘tasa cero’, al objeto de permitir la recuperación del impuesto tributario en etapas anteriores, señala una consecuencia necesaria que no es tal sino cuando la legislación permite el recupero de todo el gravamen incluido en los insumos de productos gravados, sin límite, cualquiera sea la tasa que pesa sobre estos. Esto crea una incoherencia, como ocurre en Argentina, entre el tratamiento de los productos exentos cuando no existe la tasa cero y los gravados a tasa reducida cuya situación frente al impuesto es mejor que la de los productos exentos. Ello hubiera quedado salvado con una redacción del artículo que llevara a aconsejar la aplicación coherente de la tasa cero y la eliminación de la regla de tope, para permitir en todos los casos el recupero del impuesto pagado por los insumos”.

42 Cfr. Anad y otros 1999: 3.

43 Es interesante lo señalado por Fenochietto, al comentar la legislación argentina sobre el particular: “Consecuentemente, si bien el primer motivo que encontramos en la ley del IVA para el establecimiento de exenciones es disminuir la regresividad del gravamen, para conseguirlo, es necesario establecer un diferente tratamiento a las distintas categorías en un mismo tipo de bienes, con el objeto de que el beneficio no sea recibido por los sectores de altos ingresos. Es decir, por ejemplo, es necesario eximir solo el pan común, el francés y el blanco y no otros, como el sándwich, el alemán y el de Viena”. Cfr. Fenochietto 2001: 291.

44 El segundo párrafo del artículo 7 de la Ley del IGV establece que los contribuyentes que realicen las operaciones comprendidas en el apéndice I podrán renunciar a la exoneración optando por pagar el impuesto por el total de dichas operaciones, de acuerdo con lo que establezca el reglamento.

45 Esta exigencia fue anotada por Rodríguez. Cfr. Rodríguez Dueñas 2000: 193.

BIBLIOGRAFÍA

Anad, Carolina y otros (1999). *El Impuesto al Valor Agregado: ventajas e inconvenientes de su completa generalización*. Buenos Aires: Centro de investigación IEFPA.

Barreiz, Alberto y Villela, Luis (2003). *Tributación en el Mercosur: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación*. Buenos Aires: Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

Cabrera Fernández, José Manuel (1997). *Guía sobre el impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: Editorial CISS, cuarta edición.

- Conferencia sobre el IVA organizada por Diálogo Fiscal Internacional VAT (2005). *El Impuesto sobre el Valor Agregado. Experiencias y problemática*. Marzo.
- Cosciani, Cesare (1969). *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Derouin, Philippe (1981). *El impuesto sobre el valor añadido en la CEE*. Ed. Edersa.
- Due, John F (1968). *Análisis económico de los impuestos*. Ed. El Ateneo. Segunda edición.
- Escuela de la Hacienda Pública (1991). *Impuesto sobre el valor añadido*. Madrid, tercera edición.
- Fenochietto, Ricardo (2001). *Impuesto al Valor Agregado. Análisis económico, técnico y jurídico*. Buenos Aires. Fondo Editorial de Derecho y Economía.
- Filippi, Piera (2004). “Los efectos del IVA en la economía”. Relatoría General. *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Quito*.
- García Margallo y Marfil, José Manuel (1996). “El impuesto sobre el valor añadido: reglamento, consultas y contabilización”. En: *Revista de Derecho Privado*. Madrid.
- González Sánchez, Manuel (1993). *Impuesto sobre el valor añadido. Operaciones sujetas*. Pamplona: Ed. Aranzadi.
- Herrero de la Escosura, Patricia (1996). *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Madrid: Marcial Pons. Ediciones jurídicas y sociales.
- Juano, Manuel de (1972). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Rosario: Ed. Molacino.
- Luque Bustamante, Javier (1995). “El IVA en los negocios internacionales”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, nro. 28.
- (2004). “Los efectos del IVA en la economía”. *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Quito.
- Pérez Herrero, Luis (1997). *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*. Barcelona: Cedecs Editorial.
- Rodríguez Dueñas, César (2000) “La imposición al consumo en el Perú. Análisis y perspectivas”. En: *El sistema tributario peruano. Propuesta para el 2000*. IFA-Perú, nro. 26, mayo.
- Sáenz Rabanal, María Julia (2003). “El crédito fiscal”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, nro. 41.
- (2005). “Aplicación del Impuesto General a las Ventas en las operaciones internacionales” En: *Derecho & Sociedad*, nro. 24.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE). (1989). Comisión de las Comunidades Europeas/República francesa (1989). (*CEA TJCE 1989,31*). *Sentencia de 21 de setiembre de 1988*.

Zolezzi Moller, Armando (1985) “El impuesto a las ventas. Su evolución en el Perú”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol 5. Lima.