XVIII CONCURSO DE MONOGRAFÍAS
CIAT/AEAT/IEF

TEMA: EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO: SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS

AUTOR: Miguel Antonio Martel Veramendi
CARGO: Profesional de la División de Reclamos Intendencia Regional Arequipa

INSTITUCIÓN: SUNAT - Perú

SEGUNDO PREMIO

XVIII Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF

Tema 1:

ANÁLISIS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN IBEROAMÉRICA

Título:

EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO: SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS.

"Amenaza verde"

Arequipa – Perú
2005

RESUMEN

En el contexto del Sistema Tributario Peruano, esta monografía analiza la evolución del Impuesto General a las Ventas, que es del tipo Impuesto al Valor Agregado (IVA), tomando en cuenta tanto los aspectos teórico normativos como de administración y gestión del Impuesto.

Una de las críticas más severas que se le hace al Sistema Tributario Peruano es que la presión fiscal, como porcentaje del Producto Bruto Interno (PBI), es relativamente bajo en comparación con otros países del contexto latinoamericano. Con una presión tributaria promedio inferior al 15% del PBI, los efectos en el ámbito de la suficiencia recaudatoria del Sistema Tributario constituyen una realidad preocupante.

En el Sistema Tributario Peruano el ingreso que se obtiene del Impuesto General a las Ventas está por encima de la media de los ingresos obtenidos por los demás países latinoamericanos. No obstante, aún no se ha conseguido el óptimo del potencial recaudatorio de este impuesto. En efecto, a pesar de aumentar su participación en el total de los ingresos tributarios, la productividad del IGV no es la mejor debido, fundamentalmente, a la erosión de su base imponible como consecuencia de las exenciones y beneficios tributarios, los altos niveles de evasión y las deficiencias de administración.

Según estudios del Fondo Monetario Internacional, sobre una base imponible definida de forma más o menos homogénea, las administraciones tributarias pueden recaudar cifras tan dispares motivado, en buena parte, por la distinta eficacia en la gestión práctica del impuesto.

Varios son los retos que tiene que enfrentar la Administración Tributaria Peruana para lograr que la brecha entre el monto de la recaudación potencial y la recaudación efectiva del Impuesto General a las Ventas, resulte poco significativa. Los estudios e investigaciones efectuados por la Administración, han permitido establecer determinados sectores económicos que tienen un alto nivel de incumplimiento en el IGV.

Dos son los problemas cruciales que tiene que abordar la Administración Tributaria Peruana en la gestión del IGV: la evasión y la informalidad.

La evasión tributaria constituye para el Estado una grave renuncia a proveerse de los ingresos fiscales necesarios para el financiamiento del gasto público. Cuanto más evasión exista, menores serán las posibilidades del Estado de cubrir sus gastos esenciales. Asimismo, el fraude tributario presenta efectos perversos sobre la economía de mercado, en cuanto supone una forma de competencia desleal, debido a que el actuar de los agentes económicos no estará orientado por su grado de eficiencia, sino por el mayor o menor cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por otra parte, la economía informal supone la existencia de actividades económicas que se desarrollan al margen del conocimiento y, por lo tanto, del control de las autoridades tributarias. El alto grado de informalidad, reflejada en los elevados niveles de evasión fiscal y contrabando, representan una importante pérdida de recursos para el fisco.

La preservación de la gobernabilidad democrática en países como el Perú, supone enfrentar con urgencia los graves problemas estructurales referidos a los temas sociales como el acceso a la educación, la salud, la superación de la pobreza, entre otros tantos. Sin embargo, existe una realidad incontrastable, que es la limitación de los ingresos tributarios. Ante este duro panorama, le corresponde a la Administración Tributaria Peruana desarrollar prioritariamente una acción: esforzarse por recaudar cada vez en mayor medida los tributos vigentes. Es decir, combatir frontalmente la evasión tributaria a fin de reducirla hasta un punto

en que la brecha entre el monto de la recaudación potencial y la recaudación efectiva resulte poco significativa.

Las acciones y estrategias que la Administración Tributaria Peruana ha implementado desde el año 2002, con el establecimiento de los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones, pretenden cerrar estas brechas de incumplimiento en el IGV.

El presente trabajo busca relevar los aspectos positivos de las medidas adoptadas por la Administración Tributaria Peruana para enfrentar los graves problemas de la evasión fiscal y la informalidad en la gestión del Impuesto General a las Ventas, con un enfoque que analiza las disposiciones normativas y las estrategias diseñadas para mejorar el control del cumplimiento. También pone de manifiesto los riesgos que existen en una sociedad donde la evasión y la informalidad son características relevantes, lo que aunado a un entorno político institucional adverso, pueden dificultar los resultados esperados en la mejora de la eficacia, eficiencia y productividad del IGV.

Se han conseguido resultados tangibles, pero los desafíos y las expectativas siguen siendo importantes, teniendo en cuenta que la eficiencia relativa del IGV (con una tasa del 19%) alcanza el 71% en su recaudación, mientras que en otros países de la región la eficiencia relativa es mayor.

Esta monografía se desarrolla en cinco capítulos. En el primer capítulo, se aborda la problemática de la presión tributaria en el Perú, las diferentes reformas tributarias implementadas y su repercusión en la evolución de los ingresos del Impuesto General a las Ventas.

En el segundo capítulo, se hace un estudio teórico normativo del Impuesto General a las Ventas en cuanto a la materia imponible, los sujetos del impuesto, la tasa, el devengo y la base imponible, el tratamiento del crédito fiscal, la determinación del impuesto, la liquidación, declaración y pago, las medidas de control, la facturación, los registros y cuentas del impuesto.

En el tercer capítulo, se aborda la problemática de la evasión tributaria en el Impuesto General a las Ventas. Se expone, como caso ilustrativo, el fraude fiscal en la comercialización del arroz. Asimismo, se analiza un elemento importante que debe tener en cuenta toda Administración Tributaria, esto es, la percepción de la evasión por parte de los contribuyentes. Otros puntos que se estudian en este capítulo, están referidos a los problemas estructurales que afectan la recaudación del Impuesto General a las Ventas, tales como la ampliación de la base tributaria, la informalidad, la tasa y los regímenes de incentivos y beneficios tributarios que implican renuncias y exoneraciones.

Se analiza, asimismo, el régimen sancionatorio, de carácter administrativo y penal, como herramienta fundamental para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

En el cuarto capítulo, se toca el tema de la administración del Impuesto General a las Ventas partiendo del análisis de la suficiencia recaudatoria del Sistema Tributario Peruano y los factores a tener en cuenta para el aumento de la capacidad recaudatoria del IGV. Se estudia la mejora en la gestión con la implementación de nuevas medidas administrativas para combatir la evasión y el incumplimiento, realizando el análisis teórico normativo de las retenciones, percepciones y detracciones, así como los resultados obtenidos y los riesgos inherentes a la implementación de estos sistemas de recaudación del IGV.

Por otra parte, se aborda el tema de la implementación de estrategias del control extensivo del cumplimiento del IGV, mediante el procesamiento informático masivo de las declaraciones presentadas y, el control intensivo, mediante la utilización de la Base de Datos Nacional para la selección de contribuyentes, cruces de información y fiscalización, especialmente en aquellos sectores de elevado incumplimiento tributario.

Asimismo, se hace un análisis de los controles del cumplimiento masivos implementados por la Administración Tributaria Peruana relacionados con la verificación de la entrega de comprobantes de pago, el papel del fedatario fiscalizador y el control del Registro Único de Contribuyentes y de los contribuyentes “No Habidos”.

Finalmente, en el último capítulo se esboza un ensayo de las repercusiones en la gestión del IGV de la “Ley de Bancarización”, que obliga a utilizar los medios de pago bancarios para realizar las transacciones económicas que van a tener efectos tributarios. Asimismo, se ensaya una propuesta de racionalización de las renuncias tributarias del IGV proponiendo, a cambio, el incremento de la inversión pública de los Gobiernos Regionales, con los recursos obtenidos, en las zonas donde se han eliminado las exoneraciones y, por último, se plantea el nuevo escenario que introduce el comercio electrónico y otras formas de transacciones utilizando la tecnología informática, para la gestión del Impuesto General a las Ventas.

Como conclusiones del presente trabajo monográfico, pueden mencionarse que los beneficios de los sistemas de retención y percepción son muchos y variados pero, fundamentalmente, apuntan a la posibilidad de captar en forma rápida y certera parte del tributo respectivo, lo que lo hace particularmente útil en el Impuesto General a las Ventas, considerando que es un gravamen que se va desarrollando en etapas económicas sucesivas con la participación de sujetos claramente distinguibles por sus actividades.

Por otra parte, el sistema de detracciones del IGV constituye un mecanismo para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad. La introducción de este sistema en la gestión del Impuesto General a las Ventas ha tenido un rol estratégico en el éxito de la ampliación de la base tributaria y en el incremento de la recaudación durante los años 2002 al 2004. El sistema ha demostrado su eficacia en combatir la evasión.

Cabe destacar que los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones han contribuido a la ampliación de la base tributaria del IGV al permitir identificar a más de 157,000 nuevos contribuyentes, de los cuales un porcentaje importante lo constituyen omisos a la declaración y al pago.

De esta forma, los regímenes implementados han permitido asegurar el pago de estos proveedores omisos, así como incrementar el nivel de recaudación de otros contribuyentes debido a la generación de riesgo en la detección de sus declaraciones mediante el cruce de información.

Finalmente, resulta fundamental el desarrollo estrategias que optimicen al máximo la información con que dispone la Administración, tanto la que se ha ido acumulando internamente, como la obtenida de fuentes externas, todo lo cual permitirá realizar, de manera intensiva, los cruces de información por medios informáticos que saquen a luz a aquellos que evaden y a los que mantienen altos niveles de incumplimiento en el IGV. A esa acción, deben sumarse tanto los controles extensivos por medios informáticos, como los controles masivos de verificación del cumplimiento de la entrega de comprobantes de pago, el control del Registro Único de Contribuyentes, de los contribuyentes “No Habidos” y el importante rol del fedatario fiscalizador.

ÍNDICE

CAPÍTULO I
EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

1. Antecedentes. 01
2. La presión tributaria en el Perú 02
3. La reforma fiscal peruana en la década de 1990 03
   - 3.1 Antecedentes 04
   - 3.2 La reforma tributaria de 1991 - 1992 04
   - 3.3 La reforma tributaria de 1993 - 1994 04
   - 3.4 La reforma tributaria de 1997 - 1998 05
   - 3.5 Modificaciones en la política fiscal en el período 1998 - 2001 05
   - 3.6 La reforma tributaria del 2002 05
4. Evolución de los ingresos obtenidos por el Impuesto General a las Ventas en el sistema tributario peruano. 06

CAPÍTULO II
ANÁLISIS NORMATIVO DE LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. Materia imponible en la legislación peruana 08
2. Ventas afectas 08
   - 2.1 Ventas afectas por sujetos que no realicen actividad empresarial 09
   - 2.2 Retiro de bienes 09
3. Servicios 09
   - 3.1 Prestación de servicios en el país 09
4. Utilización de servicios en el país 09
5. Primera venta de inmuebles 10
6. Contratos de construcción 10
7. Importación de bienes 10
8. Tasa del Impuesto 10
9. Exoneraciones 10
10. Sujetos del Impuesto 11
11. El contribuyente y el responsable 11
12. Devengo del Impuesto y base imponible 12
    - 12.1 En la venta de bienes 12
    - 12.2 Retiro de bienes 12
    - 12.3 En la prestación de servicios 12
    - 12.4 En la utilización de servicios prestados por no domiciliados 12
    - 12.5 En la primera venta de inmuebles 12
    - 12.6 En los contratos de construcción 13
    - 12.7 En la importación de bienes 13
13. Operaciones de ajuste 13
14. Cálculo del Impuesto y Crédito fiscal 13
    - 14.1 El crédito fiscal en la legislación peruana 13
    - 14.2 Requisitos sustanciales 13
    - 14.3 Requisitos formales 14
    - 14.4 Reintegro del crédito fiscal 15
15. Operaciones gravadas y no gravadas 15
16. Liquidación del impuesto y medidas de control 15
17. La declaración y el pago del impuesto 15
18. Facturación y traslado del impuesto 16
19. Registros y cuentas 16

CAPITULO III
LA PROBLEMÁTICA DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Medición del cumplimiento en el Impuesto al Valor Agregado 18
2. El fraude en el Impuesto General a las Ventas 20
   2.1. La evasión del Impuesto General a las Ventas en la comercialización del arroz 21
      2.1.1 Características de la modalidad de evasión en la venta de arroz. 22
      2.1.2 Diferencias entre lo declarado y lo controlado por la SUNAT en la comercialización del arroz 22
      2.1.3 Cuantificación de la evasión del IGV de noviembre 2001 a abril 2002 23
      2.1.4 Implicancias de la modalidad de evasión en la comercialización del arroz 24
3. Percepción de la evasión del Impuesto General a las Ventas por parte de los contribuyentes 24
4. Problemas estructurales que afectan la recaudación del Impuesto General a las Ventas: alto grado de informalidad 26
5. El problema de la ampliación de la base tributaria en el Impuesto General a las Ventas 28
6. Las exoneraciones tributarias y la ampliación de la base imponible 29
7. La problemática de la tasa en el Impuesto General a las Ventas 31
8. El régimen sancionatorio en el Impuesto General a las Ventas 34
   8.1 Sanciones Administrativas 34
      8.1.1 Infracciones formales 34
      8.1.2 Infracciones formales relacionadas con los libros y registros contables 34
      8.1.3 Infracciones formales relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias 35
      8.1.4 Sanciones por omisiones u operaciones no reales en el Impuesto General a las Ventas 35
   8.2 Sanciones Penales 35

CAPÍTULO IV
LA ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. La suficiencia recaudatoria del sistema tributario peruano 37
2. Aumento de la capacidad recaudatoria del Impuesto General a las Ventas 37
3. La mejora de la gestión de recaudación del Impuesto General a las Ventas: la implementación de medidas administrativas para combatir la evasión y el incumplimiento 39
   3.1 Régimen de Retenciones del IGV 40
      3.1.2 Ámbito de aplicación 41
      3.1.3 Excepción de la obligación de retener 41
      3.1.4 Designación y exclusión de Agentes de Retención – Oportunidad de la retención 42
      3.1.5 Tasa de la retención 42
      3.1.6 Requisitos mínimos de los Comprobantes de Retención 42
      3.1.7 Declaración y Pago por el Agente de Retención 42
      3.1.8 Declaración del Proveedor, deducción del monto retenido y devolución 42
      3.1.9 Funcionamiento y aplicación del Régimen de Retenciones 43
      3.1.10 Registro de los Comprobantes de Pago sujetos retención 43
      3.1.11 Cuentas y registros de control 43
      3.1.12 Devolución del saldo de retención no aplicado 43
   3.2 Régimen de Percepciones del IGV 44
      3.2.1 Ámbito de aplicación 44
      3.2.2 Los Agentes de Percepción 44
      3.2.3 Bienes sujetos al Régimen 45
      3.2.4 Monto de la percepción 45
         3.2.4.1 En la venta interna de bienes 45
         3.2.4.2 En la adquisición de combustible 45
         3.2.4.3 En la importación 46
      3.2.5 Momento en que se efectúa la Percepción 46
         3.2.5.1 En la venta de bienes y adquisición de combustible 46

3.2.5.2 En la importación 46
3.2.6 Operaciones excluidas de la percepción 46
3.2.6.1 En la venta interna de bienes 46
3.2.6.2 En la importación 47
3.2.7 Acreditación de la percepción efectuada 47
3.2.8 Aplicación por parte del cliente de las percepciones que le han efectuado....47
3.2.9 Declaración y el Pago en el Régimen de Percepciones....48
3.2.10 Aplicación de las percepciones....48
3.2.11 La devolución del saldo de percepción no aplicado 48
3.2.12 Cuentas y registro de control 49
3.3 Sistema de Detracciones del IGV....49
3.3.1 Bienes y servicios comprendidos en el Sistema de Detracciones....51
3.3.2 Operaciones exceptuadas de la aplicación del Sistema de Detracciones 52
3.3.2.1 Para los bienes del Anexo 1 52
3.3.2.2 Para los bienes del Anexo 2 y servicios del Anexo 3 52
3.3.3 Sujetos obligados a efectuar el depósito 53
3.3.3.1 Para los bienes del Anexo 1 53
3.3.3.2 Para los bienes del Anexo 2 53
3.3.3.3 Para los servicios del Anexo 3....53
3.3.4 Invalidez de la Constancia de Depósito....53
3.3.5 Sustento del traslado y posesión de bienes 54
3.3.6 Régimen Sancionatorio....54
4. Resultados obtenidos 54
5. Riesgos derivados de los Sistemas de Retenciones, Percepciones y Detracciones del IGV....55
6. Estrategias de control intensivos en la fiscalización del IGV: selección de contribuyentes, base de datos nacional, cruces de información 56
7. Estrategias de control extensivo: control informático, facturación y controles masivos 59
7.1 Control informático masivo del Impuesto General a las Ventas 59
7.2 Los controles masivos de verificación del cumplimiento tributario del IGV 60
7.3 El control de la facturación 60
7.3.1 Control de la verificación de entrega de comprobantes de pago 61
7.3.2 Sorteos Nacionales de Comprobantes de Pago....61
7.4 Control del Registro Único de Contribuyente....62
7.5 Controles masivos mediante el Fedatario Fiscalizador....63
7.6 Sistema de control de contribuyentes “No Habidos”....63
7.7 Formalización y ampliación de la base tributaria del sector transporte terrestre....63

CAPÍTULO V
ALGUNOS ALCANCES EN LAS PERSPECTIVAS FUTURAS DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. La Bancarización y sus efectos en la fiscalización del IGV 65
2. La racionalización de las exoneraciones del Impuesto General a las Ventas....66
3. Problemas del comercio electrónico y otras transacciones electrónicas en el Impuesto General a las Ventas....67

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

Una de las críticas más severas que se le hace al Sistema Tributario Peruano es que la presión fiscal, como porcentaje del Producto Bruto Interno (PBI), es relativamente bajo en comparación con otros países del contexto latinoamericano. Con una presión tributaria promedio inferior al 15% del PBI, los efectos en el ámbito de la suficiencia recaudatoria del Sistema Tributario, constituyen una realidad preocupante.

Desde 1982 existe en el Perú un Impuesto General al Consumo denominado Impuesto General a las Ventas, que es del tipo Impuesto al Valor Agregado (IVA), de deducciones amplias o financieras, bajo la técnica de impuesto contra impuesto.

En el Sistema Tributario Peruano el ingreso que se obtiene del Impuesto General a las Ventas está por encima de la media de los ingresos obtenidos por los demás países latinoamericanos. No obstante, aún no se ha conseguido el óptimo del potencial recaudatorio de este impuesto. En efecto, a pesar de aumentar su participación en el total de los ingresos tributarios, la productividad del IGV no es la mejor debido, fundamentalmente, a la erosión de su base imponible como consecuencia de las exenciones y beneficios tributarios, los altos niveles de evasión y las deficiencias de administración.

Según estudios del Fondo Monetario Internacional, sobre una base imponible definida de forma más o menos homogénea, las administraciones tributarias pueden recaudar cifras tan dispares motivado, en buena parte, por la distinta eficacia en la gestión práctica del impuesto.

Varios son los retos que tiene que enfrentar la Administración Tributaria Peruana para lograr que la brecha entre el monto de la recaudación potencial y la recaudación efectiva del Impuesto General a las Ventas, resulte poco significativa. Los estudios e investigaciones efectuados por la Administración, han permitido establecer determinados sectores económicos que tienen un alto nivel de incumplimiento en el IGV.

Dos son los problemas cruciales que tiene que abordar la Administración Tributaria Peruana en la gestión del IGV: la evasión y la informalidad.

La evasión tributaria constituye para el Estado una grave renuncia a proveerse de los ingresos fiscales necesarios para el financiamiento del gasto público. Cuanto más evasión exista, menores serán las posibilidades del Estado de cubrir sus gastos esenciales. Asimismo, el fraude tributario presenta efectos perversos sobre la economía de mercado, en cuanto supone una forma de competencia desleal, debido a que el actuar de los agentes económicos no estará orientado por su grado de eficiencia, sino por el mayor o menor cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por otra parte, la economía informal supone la existencia de actividades económicas que se desarrollan al margen del conocimiento y, por lo tanto, del control de las autoridades tributarias. El alto grado de informalidad, reflejada en los elevados niveles de evasión fiscal y contrabando, representan una importante pérdida de recursos para el fisco.

Para poder detectar esa economía informal, resulta vital desarrollar estrategias que optimicen al máximo la información con que dispone la Administración, tanto la que se ha ido acumulando internamente, como la obtenida de fuentes externas, todo lo cual permitirá realizar, de manera intensiva, los cruces de información que saquen a luz a aquellos que desean mantenerse en la oscuridad.

Las acciones y estrategias que la Administración Tributaria Peruana ha implementado desde el año 2002 con el establecimiento de los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones, pretenden cerrar estas brechas de incumplimiento en el IGV.

Los beneficios que presentan los sistemas de retenciones y percepciones son muchas y variadas pero, fundamentalmente, apuntan a la posibilidad de captar en forma rápida y certera parte del tributo respectivo, lo que lo hace particularmente útil en el Impuesto General a las Ventas, atento que es un gravamen que se va desarrollando en etapas económicas sucesivas con la participación de sujetos claramente distinguibles por sus actividades.

Por otra parte, el sistema de detracciones del IGV constituye un mecanismo para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad. La introducción de este sistema en la gestión del Impuesto General a las Ventas ha tenido un rol estratégico en el éxito de la ampliación de la base tributaria y en el incremento de la recaudación durante los años 2002 al 2004. El sistema ha demostrado su eficacia en combatir la evasión.

Cabe destacar que los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones han contribuido a la ampliación de la base tributaria del IGV al permitir identificar a más de 157,000 nuevos contribuyentes, de los cuales un porcentaje importante lo constituyen omisos a la declaración y al pago.

De esta forma, los regímenes implementados han permitido asegurar el pago de estos proveedores omisos, así como incrementar el nivel de recaudación de otros contribuyentes debido a la generación de riesgo en la detección de sus declaraciones mediante el cruce de información.

La preservación de la gobernabilidad democrática en países como el Perú, supone enfrentar con urgencia los graves problemas estructurales referidos a los temas sociales como el acceso a la educación, la salud, la superación de la pobreza, entre otros tantos. Sin embargo, existe una realidad incontrastable, que es la limitación de los ingresos tributarios. Ante este duro panorama, le corresponde a la Administración Tributaria Peruana desarrollar prioritariamente una acción: esforzarse por recaudar cada vez en mayor medida los tributos vigentes. Es decir, combatir frontalmente la evasión tributaria a fin de reducirla hasta un punto en que la brecha entre el monto de la recaudación potencial y la recaudación efectiva resulte poco significativa.

El presente trabajo busca relevar los aspectos positivos de las medidas adoptadas por la Administración Tributaria Peruana para enfrentar los graves problemas de la evasión fiscal y la informalidad en la gestión del Impuesto General a las Ventas, con un enfoque que analiza las disposiciones normativas y las estrategias diseñadas para mejorar el control del cumplimiento. También pone de manifiesto los riesgos que existen en una sociedad donde la evasión y la informalidad son características relevantes, que aunado a un entorno político institucional adverso, pueden dificultar los resultados esperados en la mejora de la eficacia, eficiencia y productividad del IGV.

Se han conseguido resultados tangibles, pero los desafíos y las expectativas siguen siendo importantes, teniendo en cuenta que la eficiencia relativa del IGV (con una tasa del 19%) alcanza el 71% en su recaudación, mientras que en otros países de la región la eficiencia relativa es mayor.

CAPÍTULO I

EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

1. Antecedentes

En el Perú, por Decreto Ley N° 19620 del 21 de noviembre de1972, se instituyó el Impuesto a las Ventas, derogando el de timbres y otros tributos sobre transacciones.

Así, el Impuesto a las Ventas rige desde el 1º de enero de 1973 y en un primer momento se aplicaba sobre bienes y servicios, tipo valor agregado a nivel de fabricante y mayorista.

Desde 1982 existe en el Perú un Impuesto General al Consumo denominado Impuesto General a las Ventas.

El Impuesto General a las Ventas vigente (en adelante IGV), es técnicamente un Impuesto al Valor Agregado (IVA), estructurado bajo el método de sustracción sobre base financiera. Es decir, que en cuanto a la amplitud de las deducciones, el IGV admite la deducción de todas las adquisiciones que se insuman o consuman en el proceso productivo o que sean gasto de la actividad económica del sujeto del impuesto.

Para la liquidación del IGV, éste se estructura bajo la técnica de impuesto contra impuesto (débito contra crédito fiscal).

A lo largo de estos últimos años, con las reformas de la legislación tributaria, el IGV ha sufrido sustanciales modificaciones a efectos de incorporar nuevos supuestos de imposición.

El régimen legal actualmente vigente es el establecido por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Antecedentes legislativos del Impuesto General a las Ventas
1. Leyes Nros. 9993, 11833 “Impuesto de Timbres”.
2. Decretos Leyes Nros. 19620, 21497, 21503 y 22574 “Impuesto a los Bienes y Servicios”.
3. Decreto Legislativo Nº 190.
4. Decreto Legislativo Nº 656.
5. Decreto Legislativo Nº 666.
6. Decreto Ley Nº 25748.
7. Decreto Legislativo Nº 775.
8. Decreto Legislativo Nº 821.
9. Decreto Supremo Nº 055-99-EF Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo.

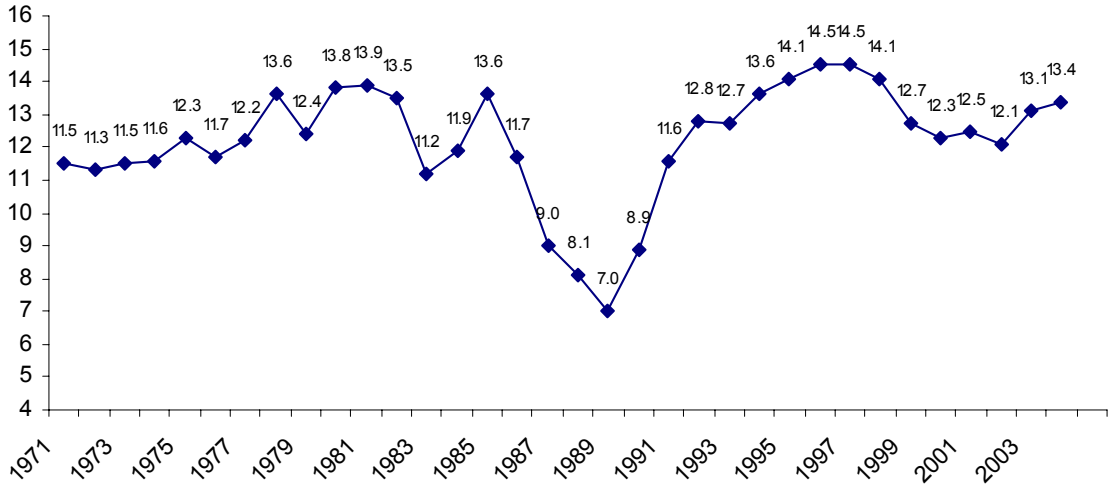
2. La presión tributaria en el Perú

Una de las críticas más severas que se le hace al sistema tributario peruano es que la presión fiscal, como porcentaje del Producto Bruto Interno, es relativamente bajo en comparación con otros países del contexto Latinoamericano.

Si vemos el comportamiento de los ingresos tributarios en el Perú desde el año 1971 al 2004, podemos apreciar que en éste rubro hay un comportamiento errático, observándose una tendencia decreciente en el periodo de la década de 1980, para luego, en la década siguiente, recuperarse hasta alcanzar el 14.5% del PBI en el año 1997, que es la tasa de presión tributaria más alta conseguida en el país.

Gráfico Nº 1

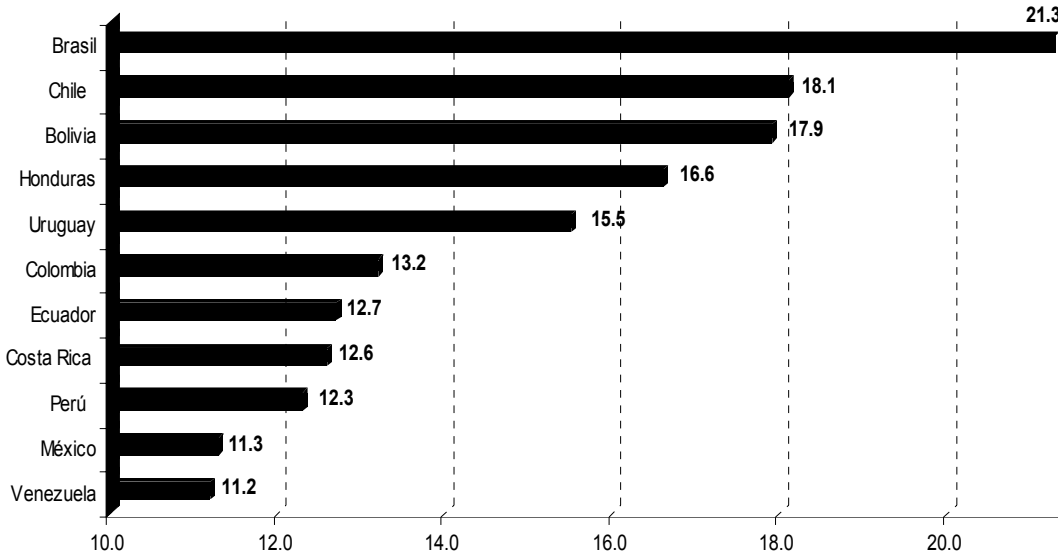
PRESIÓN TRIBUTARIA DEL GOBIERNO CENTRAL 1971-2004
(En porcentaje del PBI)



Fuente: BCRP/SUNAT
Elaboración: SUNAT

Gráfico Nº 2

INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL
EN AMERICA LATINA 2001
(Porcentaje del PBI)



Fuente: CEPAL/ILPES
Elaboración propia

3. La reforma fiscal peruana en la década de 1990

Con el objetivo de lograr un régimen presupuestario equilibrado y sano, es común que en los países se implementen reformas tributarias.

Así, las recientes reformas fiscales que se han producido en el contexto de los países de Latinoamérica se han caracterizado por hacer hincapié en la suficiencia de los ingresos, la equidad horizontal, la sencillez, la neutralidad y finalmente la compatibilidad entre el sistema impositivo y la capacidad de la Administración Tributaria.

En todos los casos de las reformas implementadas se partió de estructuras tributarias similares, con un IVA como impuesto principal, seguido del impuesto a la Renta, los impuestos selectivos al consumo y, en menor medida, los tributos al comercio internacional. La creación de nuevos tributos no ha sido un rasgo principal de los sistemas tributarios de la región; por el contrario, la tendencia ha sido a un combate firme contra la evasión, a la mejora en la administración tributaria y la reducción de las renuncias tributarias o gastos tributarios.

Asimismo, se ha buscado implementar herramientas destinadas a potenciar la recaudación de los tributos existentes. Es el caso de los regímenes de retenciones y percepciones del IVA, los cuales permiten asegurar un porcentaje de la recaudación que ya vienen siendo aplicados con éxito, sobretodo las retenciones, en países como Argentina, Uruguay, Colombia, Ecuador, México, Chile y recientemente en el Perú.

En el caso peruano, la experiencia en cuanto a la implantación de reformas tributarias orientadas a ampliar la base tributaria e incrementar la recaudación es bastante prolífica.

La idea central de todas las reformas que se implementaron fue el establecimiento de un sistema tributario simple, con pocos tributos generales y que no afecte la asignación de recursos. En el camino hubo muchas marchas y contramarchas.

3.1 Antecedentes

Entre los años 1989 a 1990, el Perú atravesó por una severa crisis económica, caracterizada por una alta inflación, la distorsión de precios relativos y una severa caída de la producción.

Ante esta grave coyuntura, en agosto del año 1990 se implementó un programa de estabilización económica apoyado en un manejo estricto de las finanzas públicas que orientó la política fiscal a reducir el déficit mediante el aumento de los ingresos tributarios.

3.2 La reforma tributaria de 1991 y 1992

Esta fue una reforma profunda que partió por una reorganización completa de la Administración Tributaria –SUNAT-, acompañada de una racionalización del sistema tributario destinada a reducir el número de impuestos y eliminar las exoneraciones y privilegios.

Antes de la reforma fiscal existían diferentes tasas sobre una multitud de impuestos (aproximadamente 40). Esta situación había creado un sistema complejo, sin transparencia y con una base tributaria débil y reducida. Asimismo, el control fiscal era difícil sin un buen registro de contribuyentes.

La reforma fiscal buscó racionalizar y simplificar el sistema tributario. Entre 1990 y 1992, se llegaron a suspender 41 beneficios y exoneraciones del IGV y del ISC, así como a derogarse 64 tributos, muchos de ellos de baja recaudación. Con esta reforma inicial, que racionalizó el sistema tributario peruano, se pudo mejorar también la organización de la administración fiscal, logrando captar mayores recursos para el Estado.

El éxito de la reforma de la Administración Tributaria, se debió al apoyo político del más alto nivel –Presidente de la República y el Congreso-, así como a la autonomía en el manejo de los recursos financieros. Se contrató personal más calificado y se recibió asistencia técnica para instalar los sistemas básicos de registro de contribuyentes, de comprobantes de pago y de recaudación.

En cuanto a los ingresos corrientes, en esta etapa inicial de la reforma tributaria el Impuesto General a las Ventas tenía una participación del 3.35 % del producto bruto interno.

3.3 La reforma tributaria de 1993 – 1994

Luego del éxito inicial de la reforma tributaria de 1991- 1992, y ante la necesidad de obtener mayores ingresos tributarios, se planteó una segunda reforma con el objetivo de mejorar la eficiencia y aplicabilidad de los tributos. Así, el propósito de esta nueva reforma era consolidar un sistema tributario simple, con pocos tributos de alto rendimiento, fácil para el contribuyente y de bajo costo administrativo para el ente recaudador, estable en el tiempo, neutral en la asignación de recursos, así como equitativo.

En esta etapa se eliminaron los regímenes especiales del IGV y del Impuesto a la Renta. El Sistema Tributario quedó constituido por seis principales impuestos: el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), los Derechos Arancelarios, el Régimen Único Simplificado (RUS), para pequeños contribuyentes y, la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI).

3.4 La reforma tributaria de 1997-1998

Resulta importante señalar que las reformas tributarias implementadas entre 1991 y 1994 avanzaron mucho en la simplificación de la estructura tributaria. Así, el número de impuestos, exoneraciones y regímenes especiales se redujeron, facilitando la labor de la Administración Tributaria. No obstante, a fines de 1996 la recaudación de los principales tributos, esto es, el IGV e Impuesto a la Renta, se estancó, lo que motivó el diseño de una nueva reforma tributaria que tuvo como eje principal el aumento de la recaudación sin recurrir a la elevación de tasas o creación de nuevas figuras tributarias.

La nueva reforma se realizó progresivamente, teniendo en cuenta la mejora de los sistemas de fiscalización y recaudación en los diferentes tipos de impuestos, con especial énfasis en el IGV, tributo en el cual se continuaron eliminando algunas exoneraciones y regímenes especiales. Como resultado de esta nueva reforma se consiguió que la Presión Tributaria pase de 9,0% en 1990 a 14,5% en 1997, tal como se muestra en el Gráfico N° 1.

3.5 Modificaciones en la política fiscal en el período 1998-2001

En el período que va de 1998 al 2001 la economía peruana se vio afectada por las sucesivas crisis internacionales que desaceleraron el crecimiento del Producto Bruto Interno. Cabe señalar, que en este período se observó la implantación de medidas de política tributaria caracterizadas por la eliminación de tributos y la reducción de algunas tasas, creándose, asimismo, nuevos beneficios e incentivos tributarios de carácter sectorial, lo cual afecto los niveles de recaudación.

Con relación a la implementación de beneficios tributarios, se crearon regímenes especiales de fraccionamiento tributario y de condonación de parte de la deuda tributaria. Así, se estableció el Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario (REFT) y el Sistema Especial de Actualización (SEAP). Ambos regímenes ofrecieron condiciones muy ventajosas caracterizadas por la extinción de intereses y multas, tasas de interés bajas y plazos largos para el pago, sin la exigencia de garantías.

Podemos indicar, al hacer un balance de las medidas de política fiscal implementadas en el período 1998- 2001, que éste fue negativo, ya que las mismas tuvieron un impacto importante en la reducción de la recaudación tributaria. El efecto conjunto de las medidas expuestas, unido a la menor actividad económica, significó casi dos puntos (2%) del PBI, al observarse una disminución de la presión tributaria del 14.5% en el año 1997, a sólo 12.3 % en el año 2000.

3.6 La reforma tributaria del 2002

Si bien es cierto que las reformas tributarias implementadas entre 1990 y 1997 lograron un incremento de cinco puntos porcentuales en la presión tributaria, esto es, del 9% al 14.5%, este progreso inicial perdió ímpetu en los últimos años de los 90, lo cual se tradujo en un descenso de la presión tributaria hasta niveles ligeramente superiores a 12% en el año 2001 (Ver Gráfico Nº 1).

En este contexto, a mediados del año 2002, el sistema tributario peruano tuvo como nota resaltante el tener bajos niveles de recaudación, lo que de alguna forma se agravaba por el hecho de estar vinculado con un menor dinamismo de la actividad económica nacional, el otorgamiento de nuevos beneficios regionales, sectoriales, fraccionamientos como el Régimen de Sinceramiento de la Deuda Tributaria a través de la Reactivación - RESIT y la rebaja de algunas tasas impositivas registrada en los años precedentes.

Los incentivos tributarios y otros beneficios introducidos crearon una grave falta de neutralidad en el sistema tributario, afectando el nivel de ingresos.

Este escenario adverso propició la adopción de medidas correctivas, por lo que durante la segunda mitad del año 2002, se implementó una reforma tributaria destinada a mejorar los ingresos a través de la ampliación de la base tributaria y el combate a la evasión, dejando de lado la creación de nuevos impuestos. Se priorizó la cuantificación de las renuncias tributarias, con el objetivo de identificar el potencial de recursos a liberar mediante su eliminación.

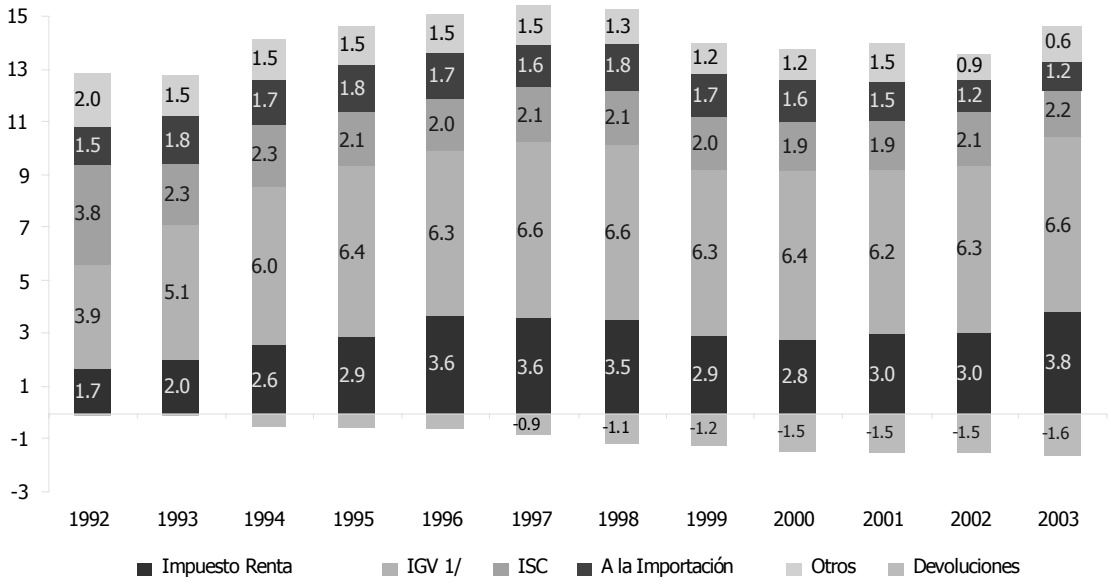
Las medidas administrativas de ampliación de la base tributaria se dirigieron fundamentalmente a potenciar la recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV), el tributo más importante del sistema tributario peruano, el cual registró tasas de evasión bastante elevados. Con este fin se implementaron los regímenes de retenciones, percepciones y de detracciones.

4. Evolución de los ingresos obtenidos por el Impuesto General a las Ventas en el sistema tributario peruano

La tendencia registrada en el sistema tributario peruano en los últimos años, es al incremento sostenido de la participación de los impuestos al consumo, como el IGV, en el total de los ingresos tributarios, ello acorde con las características propias de los sistemas tributarios de los países en desarrollo donde los impuestos indirectos tienen la participación más importante en el sistema.

Gráfico Nº 3

INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL EN EL PERÚ
(En porcentaje del PBI)



Así, podemos observar en el Gráfico Nº 3, la evolución de la recaudación del IGV, que en el año 1992 representaba el 3.9% del PBI, mientras que al año 1998 éste porcentaje se incrementó sustancialmente, alcanzando el 6.6% del producto. Luego, en los años siguientes este crecimiento se estancó.

Por otro lado, la participación del Impuesto General a las Ventas en el total de los ingresos tributarios también se ha ido incrementando en los últimos años y representa más del 50% del ingreso total.

Cuadro Nº 1

PARTICIPACIÓN DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS EN EL TOTAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS
(Millones de nuevos soles)

Concepto	1992	1994	1996	1998	2000	2001	2002	2003
Total ingresos tributarios	5 416	12 979	19 256	23 144	22 769	23 541	24 062	27 405
Impuesto a la Renta	749	2 526	4 981	5 861	5 130	5 630	6 011	7 971
Impuesto General a las Ventas	1 702	5 961	8 589	11 054	12 013	11 815	12 613	14 110
Importaciones	650	1 704	2 315	2 900	2 921	2 786	2 483	2 550
Selectivo al Consumo	1 743	2 269	2 763	3 429	3 424	3 562	4 184	4 525
Al Patrimonio	201	85	3	1				
Otros Impuestos	442	928	1 436	1 789	2 053	2 602	1 738	1 414
Documentos Valorados	-71	-494	-832	-1 890	-2 772	-2 853	-2 968	-3 165

Fuente: BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ- “Memoria 2003” y “Nota Semanal.
Elaboración: INSTITUTO CUANTO.

Entre los principales factores que explican el incremento de la recaudación del IGV, podemos mencionar los siguientes:

a) La reforma del sistema tributario peruano implementada en la década de 1990, que simplificó el sistema, dándole mayor peso a la gestión de los impuestos indirectos al consumo.
b) El efecto positivo de las medidas de ampliación de la base tributaria, las cuales fueron potenciadas a fin de alcanzar a nuevos sectores y productos.
c) La mejora en la administración del impuesto, mediante el uso intensivo de los controles informáticos y la fiscalización en profundidad.
d) El apoyo valioso de las fuentes de información, tanto internas como externas, que han permitido detectar sectores de elevado incumplimiento tributario, incrementándose el riesgo en los contribuyentes por los cruces de información.
e) Las medidas administrativas implementadas en el marco de la reforma del año 2002 que han rendido sus frutos en los años siguientes. Así, los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones del IGV han permitido incrementar la recaudación y ampliar la base tributaria al identificar a proveedores que eran omisos a la declaración y al pago de tributos.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS NORMATIVO DE LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. Materia imponible en la legislación peruana

La eficiencia de un impuesto al consumo está condicionada, entre otros supuestos, a que en su formulación se incluya a todos los bienes y servicios que se quiere gravar; por ello, es preferible que el impuesto tipifique de la manera más general posible la materia imponible, con lo que queda libertad para excluir, por medio de exoneraciones, los bienes y/o servicios que por razones técnicas, de interés social o de otra índole no debieran ser afectados.

En los artículos 1º al 3º del TUO de La Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante TUO) aprobado mediante D.S. Nº 055-99-EF y su reglamento, se encuentra la delimitación del ámbito de aplicación del impuesto.

El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

a) La venta en el país de bienes muebles. Se incluye el concepto de retiros de bienes.
b) La prestación de servicios en el país, incluyendo el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. La cesión en uso de bienes intangibles, el fideicomiso de titulación.
c) La utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.
d) Los contratos de construcción, entendiéndose como "construcción" las actividades comprendidas en la Categoría F (División 45) de la CIIU tercera revisión aprobada en 1989.
e) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
f) La importación de bienes.

2. Ventas afectas

La definición de venta esta propuesta en el artículo 3º del TUO del siguiente modo:

"*Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes".* Cabe señalar, que dentro del mismo artículo se incorpora al concepto de venta: *"el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúe como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por esta ley y su reglamento."*

2.1 Ventas afectas por sujetos que no realicen actividad empresarial

El segundo párrafo del artículo 9º del TUO, establece que también están gravadas las ventas de bienes afectos realizadas por personas que no realizan actividad empresarial, **en tanto sean habituales en dichas operaciones**.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones. Se considera que hay habitualidad en la reventa.

2.2 Retiro de bienes

El IGV grava la venta en el país de bienes muebles, considerando venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados. Así, son dos las condiciones que deben cumplirse para que se configure el supuesto gravado venta; la primera, que exista una transferencia de propiedad y, la segunda, que la transferencia sea onerosa.

No obstante, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto el legislador incorpora dentro del campo de aplicación del impuesto a operaciones en las que no hay transferencia a terceros o habiéndola, ésta no es a título oneroso, asimilándolas al concepto de venta y denominándolas **retiros de bienes.**

Cabe señalar, que en nuestra legislación el IGV que grava el retiro de bienes no es costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, ni crédito fiscal para el adquiriente.

La afectación a los retiros, no es única en nuestra legislación, existen antecedentes en gran parte de las legislaciones de los países donde existe este impuesto.

3. Servicios

El artículo 1º del TUO, dispone que está afecta al impuesto la prestación o utilización de los servicios en el país.

Asimismo, el inciso c) numeral 1 del artículo 3º del TUO, define a los servicios como: "*Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero".*

Por la extensión con la que ha sido redactada la norma están comprendidos no sólo los ingresos por servicios propiamente dichos, sino también los intereses de préstamos, los ingresos derivados de una cesión de posición contractual o de una cesión de derechos y en general, cualquier otro ingreso que constituye renta de tercera categoría (actividades empresariales) que no corresponda a la venta de bienes.

3.1 Prestación de servicios en el país

El artículo 3º inciso c) numeral 1, segundo párrafo del TUO, señala lo siguiente: "*Entiéndase que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para los efectos del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución";* por excepción, escapan al alcance del impuesto aquellos considerados como exportación de servicios.

4. Utilización de servicios en el país

El concepto de servicios utilizados en el país se integra por dos elementos: el sujeto que los presta y el lugar de utilización. En cuanto al lugar de utilización del servicio, el artículo 2º, numeral 1, literal b) del reglamento del IGV, Decreto Supremo Nº 029-94-EF, precisa que ello tiene lugar en el país cuando aquel es consumido o empleado en el territorio nacional. Cabe mencionar, que la forma de determinar el lugar de utilización de servicios en el país en el caso de la importación y en la exportación de servicios debe ser la misma a fin de guardar coherencia.

El artículo 9º, inciso c) del TUO, precisa que en la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, el contribuyente del impuesto es el usuario, siendo el mismo usuario el que tiene derecho al crédito fiscal por el impuesto pagado.

5. Primera venta de inmuebles

El IGV grava la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. Para tal efecto, se define como constructor a cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella.

Asimismo, se entiende que el inmueble ha sido construido parcialmente por un tercero cuando este último construya alguna parte del inmueble y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción.

6. Contratos de construcción

Se considera como actividad de construcción aquella señalada como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

7. Importación de bienes

El IGV grava la importación de bienes, cualquiera sea el sujeto que la realice.

8. Tasa del Impuesto

En la legislación peruana, la **tasa conjunta** del Impuesto General a las Ventas es de 19%. El artículo 17º del TUO establece que la tasa del impuesto es de 17%. El 2% adicional corresponde al Impuesto de Promoción Municipal (IPM), el cual grava las operaciones afectas al IGV y se rige por sus mismas normas. Esta tasa se aplica sea cual fuere la operación gravada y el sujeto del impuesto.

9. Exoneraciones

El Capítulo II del TUO incluye cuatro artículos referidos a las exoneraciones. Así, en el artículo 5º se dispone: "*Están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II".*

Con la finalidad de facilitar al legislador la inclusión o exclusión de bienes y servicios en los Apéndices I y II la norma en su artículo 6º dispone:

"La lista de bienes y servicios de los Apéndices I y II, según corresponda, podrá ser modificada mediante Decreto Supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, con opinión técnica de la SUNAT".

En algunos casos la exoneración no beneficia a todos los contribuyentes que se encuentran inmersos dentro de ella. En la medida que el impuesto puede encarecer el costo de producción y quitar de esta forma competitividad al producto, nuestra legislación contempla la posibilidad que el contribuyente renuncie a la exoneración.

Por otra parte, con la finalidad de evitar que por vía de interpretación de alguna Ley que otorgue beneficios tributarios se pretenda incorporar a otros en atención a razones objetivas o subjetivas, el TUO en el artículo 8º dispone el carácter expreso de la exoneración, estableciendo lo siguiente:

"Las exoneraciones genéricas otorgadas o que se otorguen no incluyen este impuesto. La exoneración del Impuesto General a las Ventas deberá ser expresa e incorporarse en los Apéndices I y II."

10. Sujetos del Impuesto

Son sujetos del Impuesto, en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas

prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial, que:

a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución;
b) Presten en el país servicios afectos;
c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;
d) Ejecuten contratos de construcción afectos;
e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles;
f) Importen bienes afectos.

También son contribuyentes del Impuesto, la comunidad de bienes, los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

11. El contribuyente y el responsable

Son sujetos del Impuesto en calidad de responsables solidarios:

a) El comprador de los bienes, cuando el vendedor no tenga domicilio en el país.
b) Los comisionistas, subastadores, martilleros y todos los que vendan o subasten bienes por cuenta de terceros, siempre que estén obligados a llevar contabilidad completa según las normas vigentes.
c) Las personas naturales, las sociedades u otras personas jurídicas, instituciones y entidades públicas o privadas designadas:

    1. Por Ley, Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de retención o percepción del Impuesto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 10º del Código Tributario.
    2. Por Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de percepción del Impuesto que causarán los importadores y/o adquirentes de bienes, quienes encarguen la construcción o los usuarios de servicios en las operaciones posteriores.

De acuerdo a lo indicado en los numerales anteriores, los contribuyentes quedan obligados a aceptar las retenciones o percepciones correspondientes.

Las retenciones o percepciones se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la cual podrá determinar la obligación de llevar los registros que sean necesarios.

12. Devengo del Impuesto y base imponible

12.1 En la venta de bienes

Base imponible: El valor de venta.

Devengo del Impuesto: en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero. Con esto la norma es coherente a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad-NIC 18, sobre el reconocimiento de los ingresos conforme al Principio de lo Devengado, el mismo que ha sido recogido en el Art. 57º del TUO del Impuesto a la Renta.

Tratándose de naves y aeronaves, en la fecha en que se suscribe el correspondiente contrato.

Tratándose de la venta de signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, en la fecha o fechas de pago señaladas en el contrato y por los montos establecidos; en la fecha en que se perciba el ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial; o cuando se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero.

12.2 Retiro de bienes

Base imponible: será fijada de acuerdo con las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros; en su defecto, se aplicará el valor de mercado.

Devengo del Impuesto: en la fecha del retiro o en la fecha en que se emite el comprobante de pago, lo que ocurra primero. En la práctica la labor de determinar la fecha de retiro del bien se complica cuando el contribuyente no esta obligado a llevar registros valorizados o inventarios permanentes.

12.3 En la prestación de servicios

Base Imponible: El total de la retribución.

Devengo del Impuesto: en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

En los casos de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos, en la fecha de percepción del ingreso o en la fecha de vencimiento del plazo para el pago del servicio, lo que ocurra primero.

12.4 En la utilización de servicios prestados por no domiciliados

Base Imponible: El total de la retribución.

Devengo del Impuesto: en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

12.5 En la primera venta de inmuebles.

Base Imponible: El ingreso percibido, con exclusión del correspondiente al valor del terreno.

Devengo del Impuesto: en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total.

12.6 En los contratos de construcción

Base Imponible: El valor de la construcción.

Devengo del Impuesto: en la fecha de emisión del comprobante de pago o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero. El reglamento en el artículo 3º, numeral 4 señala lo siguiente: “La obligación tributaria nace en la fecha de emisión del comprobante de pago por el monto consignado en el mismo o en la fecha de percepción del ingreso por el monto percibido, lo que ocurra primero, sea éste por concepto de adelanto, de valorización periódica por avance de obra o los saldos respectivos, inclusive cuando se les denomine arras”.

12.7 En la importación de bienes

Base Imponible: El valor CIF aduanero determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del Impuesto General a las Ventas.

Devengo del Impuesto: en la fecha en que se solicita su despacho a consumo.

13. Operaciones de ajuste

En los artículos 26º y 27º del TUO y en el Reglamento existen disposiciones que se tienen que observar cuando se realicen operaciones de ajuste, que afecten el impuesto bruto o el crédito fiscal del periodo que se liquida.

Así, el artículo 10º, numeral 4 del Reglamento establece: *"Para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcialmente el valor de las operaciones".*

14. Cálculo del Impuesto y Crédito fiscal

14.1 El crédito fiscal en la legislación peruana

Nuestro régimen de imposición al consumo se basa en la aplicación de un impuesto plurifásico y de tasa única, que responde a la técnica del valor agregado de tipo consumo, bajo el método de sustracción sobre base financiera dentro de la modalidad de "Impuesto contra Impuesto" (débito contra crédito fiscal).

El TUO establece, adscribiéndose a la técnica del valor agregado, cuáles son los requisitos **sustanciales** para la existencia del crédito fiscal (constitutivos) y los **formales** para ejercerlo.

14.2 Requisitos sustanciales

El artículo 18º del TUO dispone: *"El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago".*

Cabe indicar que uno de los aspectos de mayor discusión sobre los documentos que sustentan el crédito fiscal, es la conveniencia de discriminar el IVA pagado, en la documentación sustentatoria de las operaciones de venta, es decir si es que el impuesto debe ser trasladado de manera explícita[1] y/o de manera implícita[2].

La posición a favor de la traslación explícita sostiene que de esta forma se educa al consumidor, al darle a conocer que en el precio que paga por la adquisición de un bien o servicio esta contenido un impuesto, y que es de su interés que este impuesto llegue a destino.

Por otra parte, la posición que está en contra de la traslación explícita argumenta que al poner el impuesto a la vista del comprador se induce a que éste negocie con su vendedor y acepte una venta sin comprobante con la finalidad de obtener un "ahorro" en la compra. El más beneficiado en este "negocio" es el vendedor, quién obtiene una "economía" en el pago de los IVA y del Impuesto a la Renta; por lo tanto, según esta opinión, la traslación explícita estaría alentando la evasión.

---

1 Estableciendo la obligación de recargar separadamente el monto del impuesto.

2 Estableciendo la obligación de incluir en el precio una suma equivalente al impuesto trasladado, la misma que no es desagregada.

Nuestra legislación ha optado por una solución mixta en el tema de la traslación del Impuesto. Así, cuando el comprador desee o necesite utilizar el "crédito fiscal", debe pedir un documento que le otorgue derecho a él (traslación explícita), como por ejemplo la factura. Por otro lado cuando el comprador no pueda o no desee utilizar el "crédito fiscal", bastará con que solicite un documento que no otorgue derecho al crédito, y en el cual no hay obligación de discriminar el impuesto (traslación implícita), como por ejemplo la boleta de venta.

Con respecto a los **requisitos sustanciales** para el uso del crédito fiscal, la norma dispone en el artículo 18º del TUO: *Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos siguientes:*

a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del impuesto a la renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto."

En este caso, la norma recoge el Principio de Causalidad entre los gastos/costos y la generación de la renta, incorporado en nuestra legislación de Renta y el cual esta acorde con la lógica del valor agregado del IGV.

b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Con esta disposición, el legislador limita la acumulación del crédito fiscal a la adquisición de bienes y servicios que sean necesarios para la generación del posterior débito fiscal dentro de la actividad normal del contribuyente.

En consecuencia, no procede el crédito respecto de los bienes y servicios destinados a operaciones inafectas o exoneradas, excepto por el caso de las exportaciones donde opera el mecanismo de la Tasa Cero.

14.3 Requisitos formales

El artículo 19º del TUO dispone: *para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo anterior se cumplirán los siguientes requisitos formales:*

a) Que el impuesto se consigne por separado en el comprobante de compra del bien, de servicio afecto, del contrato de construcción.
b) Que el comprobante que sustenta la compra debe haber sido emitido según lo dispuesto en el reglamento de Comprobantes de Pago.
c) Que haya sido anotado por el sujeto del impuesto en el Registro de Compras dentro del plazo fijado en el Reglamento.

La norma también dispone cuál es la forma de subsanar los errores que podrían generarse en la traslación del impuesto, y lo concerniente a los documentos que pueden ser calificados como falsos o no fidedignos, determinando en qué casos no se pierde el derecho al crédito.

Resulta interesante de señalar que las disposiciones contenidas en la Ley y el reglamento, referidos a las "Formalidades", buscan facilitar al contribuyente **probar el derecho al crédito** y a la Administración la fiscalización del impuesto. Para poder deducir el crédito es imprescindible que éste exista y que se pueda comprobar su existencia, generalmente por medio de la factura de compra, en la que debe constar expresamente el monto del impuesto trasladado.

14.4 Reintegro del crédito fiscal

En el artículo 22º del TUO se dispone el reintegro del crédito fiscal en el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos (2) años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición.

Nuestra legislación del IGV usa la técnica tipo consumo para el tratamiento de los bienes del Activo Fijo, la cual permite deducir el íntegro del crédito fiscal generado en la compra de bienes de capital, a pesar de que éstos no han sido "integrados" a la producción.

La norma relativa al reintegro del crédito quiere limitar o desincentivar el que se realicen operaciones que busquen eludir o evadir el impuesto vía la simulación de operaciones de compra-venta de activo fijo. Se ha dispuesto el plazo de dos años, porque considera que es el mínimo necesario para que el activo sea "*integrado a la producción como componente de valor agregado*".

15. Operaciones gravadas y no gravadas

En el artículo 23º del TUO se encuentran las disposiciones referidas al tratamiento del crédito fiscal cuando el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas.

La norma señala cuál es el tratamiento que deben seguir las empresas que realizan operaciones mixtas, para determinar cuál es el crédito fiscal deducible para el cálculo del impuesto a pagar. El procedimiento está motivado por la necesidad de igualar las condiciones de competencia entre las empresas que participan en la economía, evitando generar "ganancias tributarias" que den ventajas competitivas a cierto tipo de empresas.

16. Liquidación del impuesto y medidas de control

Nuestra legislación dispone una liquidación del impuesto bajo la técnica de impuesto contra impuesto. Así, el Capitulo IV del TUO en su artículo 11º dispone: "*El Impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período, el crédito fiscal determinado".*

En la importación de bienes, el impuesto a pagar es el impuesto bruto.

17. La declaración y el pago del impuesto

En el Capitulo VIII del TUO, artículos 29º al 32º, se encuentra el detalle de las obligaciones del contribuyente con respecto a la declaración y pago del IGV. De acuerdo a estas normas, los sujetos del impuesto deben presentar una declaración jurada mensual. La declaración y el pago del impuesto deberán efectuarse conjuntamente y en un mismo documento[3], dentro del plazo previsto en las normas del Código Tributario.

La norma dispone que si el sujeto en un mes determinado, por cualquier causa, no resulta obligado al pago, deberá presentar el formulario de declaración-pago del impuesto consignando "00" como monto a favor del fisco[4].

El primer párrafo del artículo 29º del TUO establece que la declaración-pago permite al contribuyente dejar constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido, y que mediante ella los contribuyentes determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si corresponde, determinar el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período y que se compensará en periodos posteriores.

18. Facturación y traslado del impuesto

3 La legislación peruana para la administración del tributo ha elegido exigir la declaración y el pago simultáneo y por periodos cancelatorios mensuales.

4 La exigencia de que el contribuyente presente una declaración de pago a pesar de no tener impuesto a su cargo en ese mes encuentra su lógica en la necesidad de facilitar el control y la administración del impuesto, pues facilita a la Administración llevar una cuenta corriente por cada contribuyente.

El artículo 38º del TUO establece: *"Los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.*"

En las operaciones con otros contribuyentes del Impuesto se consignará separadamente en el comprobante de pago correspondiente el monto del Impuesto (traslación explícita). Tratándose de operaciones realizadas con personas que no sean contribuyentes del Impuesto, se podrá consignar en los respectivos comprobantes de pago el precio o valor global, sin discriminar el Impuesto (traslación implícita).

La norma dispone que el comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del Impuesto.

Asimismo, se faculta a la SUNAT a establecer las normas y procedimientos que le permita tener la información previa de la cantidad y numeración de los comprobantes de pago y guías de remisión de que dispone el sujeto del Impuesto, para ser emitidas en sus operaciones.

Con la finalidad de facilitar la posterior fiscalización del Impuesto por parte de la Administración, el artículo 41º del TUO dispone: *"Las copias y los originales, en su caso, de los comprobantes de pago y demás documentos contables deberán ser conservados durante el período de prescripción de la acción fiscal".*

19. Registros y cuentas

El artículo 37º del TUO dispone que: *"Los contribuyentes del Impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y otro de Compras en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el Reglamento".* El Reglamento señala la información mínima que deben tener estos registros, así como el plazo máximo para el registro de las operaciones de compra.

Los registros manuales, hojas sueltas, continuas o computarizadas deben ser legalizadas antes de ser usados. La legalización se hace ante notario o Juez de Paz Letrado.

Las empresas que utilizan sistemas mecanizados (computarizados), pueden llevar los mencionados registros por medio de estos sistemas, siempre que el sistema adoptado sustituya a estos registros.

CAPITULO III

LA PROBLEMÁTICA DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La evasión tributaria constituye para el Estado una renuncia grave a proveerse de los ingresos fiscales necesarios para el financiamiento del gasto público. Cuanto más evasión exista, menores serán las posibilidades del Estado de cubrir sus gastos esenciales.

En el contexto económico actual, donde se ha enfatizado el rol subsidiario del Estado como agente productivo y que ha significado, en la mayoría de los países, la privatización de gran parte de las empresas públicas, los ingresos tributarios cumplen un rol fundamental en el financiamiento del gasto público.

El problema de la gobernabilidad democrática de países pobres como los de América Latina, exige abordar con urgencia los temas sociales tales como el acceso a la educación, la salud y la superación de la pobreza. El único camino para sostener, en el largo plazo, la convivencia democrática, será la solución de estos problemas estructurales.

En este marco, no cabe la menor duda que ante la necesidad de recursos financieros adicionales, le corresponde al Estado desarrollar prioritariamente una acción: esforzarse por recaudar cada vez en mayor medida los tributos vigentes. Es decir, combatir frontalmente la evasión tributaria a fin de reducirla hasta un punto en que la brecha entre el monto de la recaudación potencial y la recaudación efectiva resulte poco significativa.

Además de las consecuencias negativas sobre la política fiscal, la evasión tributaria también presenta efectos perversos sobre la economía de mercado, en cuanto supone una forma de competencia desleal, debido a que el actuar de los agentes económicos no estará orientado por su grado de eficiencia, sino por el mayor o menor cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Quienes evaden los tributos están en mejores condiciones de competir, al poder colocar sus bienes y servicios en el mercado a precios más bajos y con iguales o superiores márgenes de utilidad, ello en comparación con aquellos que pagan puntualmente sus impuestos.

Si bien no existen muchas estadísticas de los niveles de evasión, la información disponible sobre la productividad del Impuesto al Valor Agregado[5], cuyo promedio es de 0,40, nos da una idea del potencial que existe en este impuesto como fuente de recursos para el incremento de los ingresos tributarios.

Cuadro Nº 2

PRODUCTIVIDAD DEL IVA Y PORCENTAJE DE LA BASE POTENCIAL CON RESPECTO AL PBI

País	Año	Productividad del	Base potencial como

5 SILVANI, Carlos, BRONDOLO Jhon, "Medición del Cumplimiento en el IVA, y Análisis de sus Determinantes", Departamento de Finazas Públicas, Fondo Monetario Internacional, en "Acciones Contra el Abuso y Defraudación Fiscales", CIAT, IEF, Ministerio de Hacienda Pública, Madrid 1994, Pág. 253.

		IVA [1]	porcentaje del PBI
Portugal	1991	0,71	82,3
Nueva Zelanda	1992/3	0,67	70,7
Israel	1992	0,54	58,4
Sudáfrica	1992/3	0,52	61,3
España	1989	0,52	69,6
Chile	1991	0,49	59,8
Hungría	1991	0,44	68,5
Honduras	1992	0,42	65,2
Guatemala	1992	0,36	76,2
Panamá	1991	0,36	76,4
Suecia	1992	0,35	36.5
Uruguay	1991	0,34	49,0
Argentina	1992	0,33	47,6
Canadá	1991	0,32	41,3
Ecuador	1991	0,31	50,9
México	1992	0,30	48,3
Bolivia	1990	0,28	49,9
Filipinas	1992	0,24	40,4
Colombia	1991	0,19	30,4
Perú	**1992**	**0,17**	**53,3**
Promedio		**0,40**	**56,8**

[1] Los valores indican la recaudación del IVA expresada como porcentaje del PBI por cada punto de la tasa del IVA.

4. Medición del cumplimiento en el Impuesto al Valor Agregado

Los trabajos de investigación desarrollados sobre la medición del cumplimiento, han diseñado algunos instrumentos de medición de la evasión tributaria.

Si bien no cabe concebir los instrumentos de medición como fórmulas exactas para la determinación de la magnitud de la evasión y la identificación de los sectores económicos y regiones donde ella se produce, constituyen herramientas de orientación con significativo valor, tanto para la asignación de los recursos de la Administración Tributaria, como para la planificación de sus funciones de fiscalización y también la evaluación de su desempeño.

En este sentido, los resultados que se pueda obtener a través de esos instrumentos, son muy importantes en el objetivo de trazar una estrategia y programar las funciones de fiscalización con miras a un efectivo combate a la evasión tributaria.

Como lo menciona **MICHAEL JORRAT DE LUIS**[6] disponer de información respecto a la cuantía de la evasión tributaria es importante por diversas razones. Primero, porque permite a la Administración Tributaria orientar mejor su fiscalización. Si la Administración tuviese estimaciones de evasión por impuestos, mecanismos de evasión, zona geográfica o sector económico, podría asignar mejor los recursos para la fiscalización, mejorando así su efectividad. En segundo lugar, permite medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario.

La medición de la evasión no es una tarea fácil. Así, si se preguntara directamente a los contribuyentes, la información que se obtenga sería poco confiable, por razones obvias, ello debido a que los agentes involucrados difícilmente revelarán cuánto impuesto han dejado de pagar en un periodo dado, aun cuando se les garantice total anonimato.

6 JORRAT DE LUIS, MICHAEL, "Los Instrumentos para la Medición de la Evasión Tributaria", Servicios de Impuestos Internos de Chile, Conferencia Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT "La Función de Fiscalización y el Control de la Evasión", Chile 2 al 5 de abril del 2001, Pág. 1.

Por otro lado, es posible que muchos contribuyentes ni siquiera tengan una cuantificación precisa de lo que evaden. En este sentido, los métodos de medición del fraude tributario deben seguir vías indirectas para obtener resultados más confiables.

Los trabajos de investigación sobre este tópico son exiguos. Existe un mayor desarrollo en cuanto a metodologías para estimar el tamaño de la economía informal o subterránea. Cabría precisar, que la evasión tributaria y la economía informal no son la misma cosa. La economía informal o subterránea comprende todas las actividades que no quedan registradas en las cifras oficiales, las cuales pueden ser legales o ilegales, y pueden corresponder a transacciones de mercado o bien a actividades que ocurren fuera del mercado. Sin embargo, no todas estas actividades involucran evasión tributaria.

Dos son las metodologías cuyo propósito inmediato es la medición de la evasión tributaria[7]. El primero, es el enfoque basado en el "potencial teórico", el cual recurre a variables relacionadas para aproximar la recaudación que se obtendría si todos los contribuyentes pagasen sus impuestos, la que luego puede ser comparada con la recaudación efectiva para determinar la evasión. Un segundo enfoque, de carácter "muestral", utiliza las capacidades de la Administración Tributaria para detectar incumplimiento, fiscalizando una muestra representativa de contribuyentes y extendiendo luego sus resultados al universo de ellos.

Muchas Administraciones Tributarias han recurrido al método del potencial teórico para obtener estimaciones de evasión principalmente en el IVA.

En términos generales, éste método consiste en estimar la recaudación potencial de un impuesto, es decir, aquella que se obtendría si la evasión fuese nula, a partir de una fuente de información independiente, usualmente tomada de Cuentas Nacionales. Posteriormente, se compara esta recaudación potencial con la recaudación real o efectiva, obteniendo una brecha que se atribuye a evasión tributaria.

Bajo este método, conocido como el del 'IVA no deducible', se estima la base imponible a partir del consumo final de hogares, sobre el que se descuenta la fracción de consumo que está exento y se agrega la componente de consumo intermedio gravado de los sectores exentos, dado que estas últimas pasan a ser transacciones con IVA que no puede ser deducido.

Aplicando la tasa de impuesto a esta base teórica, se obtiene la recaudación teórica de IVA, la que se compara con la recaudación efectiva de IVA, esto es, con la recaudación que proviene de las declaraciones de los contribuyentes. La brecha entre ambos valores, teórico y efectivo, se considera evasión.

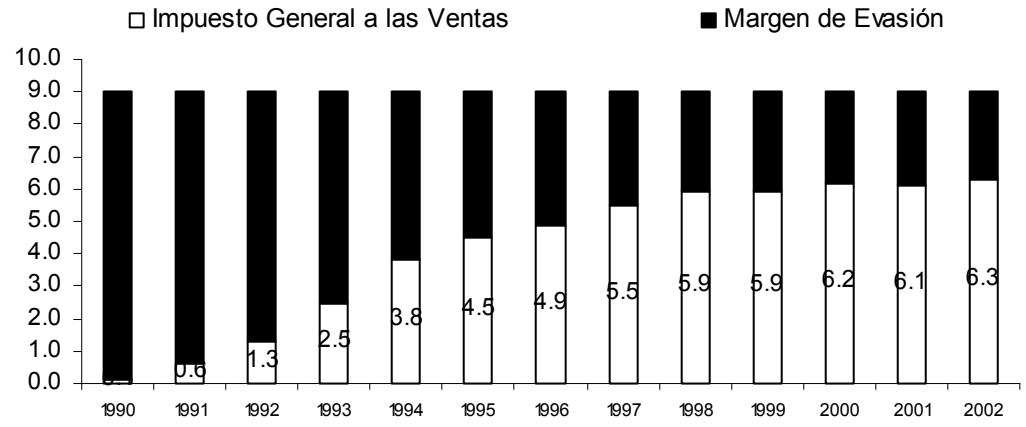
Cabe señalar que muchas Administraciones Tributarias de países latinoamericanos han aplicado este método, no obstante, muy pocos trabajos se han publicado, siendo más bien tratados con carácter confidencial.

En el caso peruano, la brecha de evasión para el Impuesto General a las Ventas se ha ido reduciendo progresivamente desde el año 1991. Sin embargo, aun queda un margen importante de evasión que tiene que ser enfrentada.

7 JORRAT DE LUIS, MICHAEL, Ob. Cit. Pág. 3.

Gráfico Nº 4

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
(% del PBI)



Fuente: SUNAT / BCR
Elaboración: CIE/CCL

5. El fraude en el Impuesto General a las Ventas

Estudios e investigaciones realizados por la Administración Tributaria peruana –SUNAT-, han permitido establecer determinados sectores económicos que tienen un alto nivel de incumplimiento en el IGV.

Así, se llegó ha comprobar que muchos negocios entregan documentos no autorizados como si fueran comprobantes de pago. En este caso, se pueden mencionar las notas de venta y de pedido, los recibos, las proformas y las garantías de calidad que reciben los ciudadanos con un formato y diseño similar a las boletas de venta, que no consignan datos como la razón social o la dirección del establecimiento comercial.

Por otro lado, como resultado de los cruces de información entre lo declarado por los negocios y lo proyectado por la SUNAT luego de la verificación, se ha determinado que los salones de belleza y las peluquerías sólo declaran la tercera parte de sus ingresos.

Asimismo, se ha detectado que los restaurantes de primera categoría, con la finalidad de ocultar ingresos reales, entregan comprobantes sin ningún valor. En la misma situación han sido descubiertos grifos, locales de expendio de gas licuado, de distribución y venta de materiales para la construcción, vidrierías, entre otros comercios.

Otras modalidades de evasión tributaria se evidencian en la entrega de comprobantes de pago duplicados (en serie y número correlativo), boletas de venta con número de serie no autorizados por la Administración Tributaria, así como tickets emitidos por máquinas registradoras no declaradas ante la SUNAT.

Cuadro Nº 3

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
INCUMPLIMIENTO DE PAGO POR SECTOR ECONÓMICO

Impuestos recaudados por ventas – en millones de nuevos soles[1]	Sector económico	Porcentaje de No Pago respecto al Pago Potencial [1] [2]
147	Agricultura y minería	75
27	Pesquería	36
316	Minería	2
952	Petróleo y derivados	0
1,005	Industrias de comida	43
267	Textiles y cuero	52
24	Madera y muebles	97
211	Impresiones	70
411	Productos Químicos	59
166	Productos No Metálicos	76
126	Industria de Metales Básicos	59
274	Productos metálicos	13
60	Otros productos manufacturados	57
348	Electricidad y Agua	6
430	Construcción	79
2,996	Comercio	37
92	Hoteles y Restaurantes	94
953	Transportes y Comunicaciones	14
295	Intermediación Financiera	10
61	Bienes Raíces	15
1,194	Servicios Empresariales	67
58	Oficinas Gubernamentales	12
16	Educación Privada	0
69	Servicios de Salud Privada	93
203	Otros	83
10,701	Total	56

[1] En millones de nuevos soles.
[2] El potencial es calculado en base a las aproximaciones realizadas por SUNAT sobre la base del PBI por sector.
Fuente: Informe del BANCO MUNDIAL. "Perú – Restricciones Microeconómicas que dificultan el crecimiento del sector manufacturero", (30/09/2003).
Elaboración: Análisis Tributario Vol. XVI, Nº 191.

2.1. La evasión del Impuesto General a las Ventas en la comercialización del arroz

Para fines del presente trabajo, presentamos como un caso ilustrativo la evasión del Impuesto General a las Ventas en la comercialización del arroz.

Según la legislación del Impuesto General a las Ventas, el arroz pilado es un producto que se encuentra gravado con el citado impuesto.

El arroz es un producto de consumo masivo e ingrediente principal en la dieta de los hogares peruanos.

2.1.1 Características de la modalidad de evasión en la venta de arroz

Podemos mencionar algunas características de la modalidad de evasión en el sector arrocero, detectada por los sistemas de fiscalización de la SUNAT:

- En el 95% de las operaciones se emplean comprobantes de pago de terceros para sustentar la transacción o el traslado.
- Un gran número de comercializadores de arroz no declara sus operaciones reales porque usa facturas y Registro Único de Contribuyente (RUC) de otras personas, lo que no permite conocer sus verdaderos ingresos.
- Existen personas naturales que venden sus facturas a los comerciantes de arroz para que estos las entreguen en las ventas que realizan. En la mayoría de los casos estas facturas se refieren a rubros ajenos a la comercialización de arroz.
- Los comprobantes de pago sustentan un crédito fiscal falso, que es utilizado indebidamente por un elevado número de contribuyentes.
- En promedio, grandes, medianos y pequeños comerciantes de arroz pilado ocultan el 95% de los montos de sus transacciones comerciales.
- Sólo entre noviembre del 2001 y abril del 2002, las unidades operativas de Control Móvil de la SUNAT (unidades vehiculares que pueden intervenir a los contribuyentes para que sustenten el traslado de los bienes) intervinieron en la ciudad de Lima traslados de lotes de arroz por un valor de 166 millones de nuevos soles, de los cuales –luego de investigarse las remesas- se estableció que apenas 8 millones (5% del total) habían sido declarados.

2.1.2 Diferencias entre lo declarado y lo controlado por la SUNAT en la comercialización del arroz

El mercado de Lima fue abastecido de noviembre 2001 a abril 2002 de la siguiente manera:

COMERCIANTES	IMPORTANTES	GRANDES	MEDIANO	PEQUEÑOS	TODOS
Monto de Omisiones	> S/. 1´000,000	> S/. 500,000	> S/. 100,000	< S/.100,000	Total
Comerciantes	52	50	104	528	734
N. Soles Vendidos	83,211,012	37,950,827	27,151,737	17,953,574	166,267,150
N. Soles Declarados	2,133,390	3,528,696	1,830,640	722,098	8,214,824
% de Declaración	2.56%	9.30%	6.74%	4.02%	4.9%
N. Soles Omitidos	81,077,622	34,422,131	25,321,097	17,231,476	158,052,326
% de Omisión	97.44%	90.70%	93.26%	95.98%	95.06%

Fuente: SUNAT

La Administración Tributaria ha identificado que el 95% de los que han trasladado arroz pilado no han declarado las ventas realizadas. Una muestra de ello es el siguiente grupo que ha trasladado arroz pilado por montos superiores a los 2 millones de nuevos soles y no han declarado estas ventas:

NOMBRE	MONTO	VENTAS DECLARADAS	OMISIONES	%	ACUM
COMERCIANTE 1	4,568,908	0	4,568,908	16.86%	16.86%
COMERCIANTE 2	2,596,746	0	2,596,746	9.58%	26.44%
COMERCIANTE 3	2,410,350	0	2,410,350	8.89%	35.33%
COMERCIANTE 4	2,483,680	83,500	2,400,180	8.86%	44.18%
COMERCIANTE 5	2,342,491	0	2,342,491	8.64%	52.83%
COMERCIANTE 6	2,319,605	0	2,319,605	8.56%	61.38%
COMERCIANTE 7	2,244,150	0	2,244,150	8.28%	69.66%
COMERCIANTE 8	2,142,335	0	2,142,335	7.90%	77.57%
COMERCIANTE 9	2,039,270	0	2,039,270	7.52%	85.09%
COMERCIANTE 10	2,025,938	0	2,025,938	7.47%	92.57%

NOMBRE	MONTO	VENTAS DECLARADAS	OMISIONES	%	ACUM
COMERCIANTE 11	2,015,100	0	2,015,100	7.43%	100.00%
TOTAL	27,188,573	83,500	27,105,073	100.00%	

Fuente: SUNAT

La situación descrita sucede debido a que los verdaderos agricultores, molineros y comerciantes que comercializan el arroz, utilizan las guías de remisión y los comprobantes de pago de "falsos proveedores" para sustentar el traslado y la operación de venta.

En consecuencia, como los "falsos proveedores" no conocen de estos traslados, no declaran dichas operaciones. En otros casos, aunque terceros las declaran, éstos utilizan un crédito fiscal falso, ocasionando que no se pague ningún tipo de tributo.

Los "falsos proveedores", en realidad nunca han realizado la actividad de comercialización de arroz pilado, e inclusive, informan que nunca han solicitado la autorización de impresión de las guías de remisión (documento tributario que sustenta el traslado) y comprobantes de pago.

A manera de ilustración, se detalla la información que proporcionan estos “falsos proveedores” sobre la actividad económica que en realidad desarrollan:

NOMBRE	N. SOLES	CAMIONES	SACOS	%	ACUM	NACIMIENTO	ACTIVIDAD
COMERCIANTE "A"	342,780	11	5,713	16.65%	16.65%	03/05/1975	NO TRABAJA
COMERCIANTE "B"	269,460	7	4,491	13.09%	29.73%	03/02/1966	CAFETERIA
COMERCIANTE "C"	263,400	7	4,390	12.79%	42.53%	06/02/1972	CAFETERIA
COMERCIANTE "D"	247,860	7	4,131	12.04%	54.56%	21/05/1968	NO TRABAJA
COMERCIANTE "E"	199,440	6	3,324	9.69%	64.25%	07/08/1982	NO TRABAJA
COMERCIANTE "F"	148,200	4	2,470	7.20%	71.45%	24/12/1978	MOTAXISTA
COMERCIANTE "G"	118,980	3	1,983	5.78%	77.23%	24/08/1956	ALBAÑIL
COMERCIANTE "H"	111,000	3	1,850	5.39%	82.62%	16/08/1983	NO TRABAJA
OTROS	357,900	13	5,965	17.38%	100.00%	-	VARIAS
Total general	2,059,020	61	34,317	100.00%			

Como ejemplo de la actividad de estos “falsos proveedores”, se tiene la información que una persona que trabaja en un kiosco de un colegio nacional, ha trasladado casi 4,500 sacos de arroz pilado, valorizado en casi S/. 250,000 nuevos soles en dos días, a pesar de que dicha persona ha negado haber realizado dicha actividad. Otro usa su nombre y RUC.

2.1.3 Cuantificación de la evasión del IGV de noviembre 2001 a abril 2002

Luego de haber analizado el comportamiento de la comercialización de arroz pilado en Lima, con información de noviembre 2001 a Abril 2002 se determinó:

COMERCIANTES EN LIMA DE ARROZ PILADO		
SITUACIÓN	**N. SOLES**	**%**
TRANSPORTAN ARROZ PARA SU VENTA POR	166,267,150	100%
DECLARAN VENTAS POR	8,214,824	5%
OMITEN DECLARAR POR	158,052,326	95%

2.1.4 Implicancias de la modalidad de evasión en la comercialización del arroz

La utilización inadecuada, irregular y fraudulenta de comprobantes de pago ocasiona que los comercializadores de arroz tengan costos elevados ficticiamente y ventas menores (porque no registran todas las operaciones que realizan). En este sentido, los tributos que deben declarar y pagar son mínimos o simplemente no existen.

6. Percepción de la evasión en el Impuesto General a las Ventas por parte de los contribuyentes

La evasión tributaria constituye una forma de contravención a las disposiciones legales vigentes, y por lo tanto, una conducta ilícita consistente en el incumplimiento de las obligaciones impuestas por esas disposiciones.

La estrategia de combate al fraude fiscal requiere de una legitimación social y política. En efecto, en una sociedad democrática, los tributos se establecen mediante leyes que emanan de la voluntad de los ciudadanos, manifestada a través de sus legítimos representantes. Ergo, la lucha contra la evasión tributaria no puede entenderse de otra forma que no sea la de dar vigencia a la voluntad popular así manifestada.

El proceso de legitimación y de "concientización" del combate al fraude fiscal debe partir del hecho que los ciudadanos estén convencidos que éste es un problema de todos y que la evasión tributaria implica una reducción en las disponibilidades financieras del Estado, mermando su accionar para proveer adecuadamente los bienes y servicios públicos.

Llegar a conocer con algún grado de certeza el nivel de evasión tributaria de un país es útil para toda Administración Tributaria. Así, nos podemos aproximar a este tema por diversos caminos, de tal forma que se pueda complementar y corroborar los resultados obtenidos con las metodologías estándares que se conocen.

Un camino sencillo es preguntar a los propios contribuyentes cuál creen ellos que es la magnitud de la evasión tributaria.

Según los resultados publicados en el World Competitive Yearbook para el año 1998, Singapur encabezaría el país con la menor percepción. Asimismo, los países latinoamericanos, salvo Chile, se encuentran en la mitad inferior de la muestra.

Cuadro Nº 4

NIVEL DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO CON RELACIÓN A OTROS PAÍSES
RANKING DE COMPETITIVIDAD 1998

País	Lugar	Índice (0-10)	País	Lugar	Índice (0-10)
Singapur	1	8,18	Islandia	25	4,19
Hong Kong	2	7,68	Tailandia	26	3,77
Nueva Zelanda	3	7,18	China	27	3,56
Finlandia	4	7,02	Polonia	28	3,23
Chile	5	7,00	Corea	29	3,06
Suiza	6	6,00	Hungría	30	3,06
Canadá	7	6,64	Eslovenia	31	2,94
Luxemburgo	8	6,57	Portugal	32	2,92
Estados Unidos	9	6,22	Indonesia	33	2,70
Japón	10	6,15	Italia	34	2,67
Reino Unido	11	6,03	República Checa	35	2,54
Malasia	12	5,94	Sudáfrica	36	2,53
Noruega	13	5,67	Brasil	37	2,52
Holanda	14	5,67	México	38	2,50
Austria	15	5,47	India	39	2,50
Francia	16	5,44	Bélgica	40	2,45

País	Lugar	Índice (0-10)	País	Lugar	Índice (0-10)
Dinamarca	17	5,43	Turquía	41	2,44
España	18	5,09	Filipinas	42	2,39
Israel	19	4,96	Grecia	43	2,09
Irlanda	20	4,84	Venezuela	44	2,04
Australia	21	4,76	Argentina	45	2,02
Alemania	22	4,66	Colombia	46	1,85
Taiwán	23	4,56	Rusia	47	0,66
Suecia	24	4,40			

Fuente: World Competitive Yearbook 1999.

En el Perú, se realizó la Tercera Encuesta Nacional sobre Corrupción elaborada por el Grupo Apoyo[8], por encargo de la Asociación Pro Ética, publicándose los resultados de la misma en el Diario Gestión, donde se observa con preocupación algo que ya se conoce, esto es, la falta de conciencia tributaria de la ciudadanía, que puede tener alguna explicación en la incapacidad de la Administración Tributaria para llegar a todo el sector informal y al descrédito en el uso de los fondos públicos.

Lo que refleja la encuesta es que un alto porcentaje de la población acepta la evasión de impuestos, lo cual puede deteriorar la conciencia tributaria del sector formal, que si bien no evade impuestos de forma ilegal, sí puede encontrar medios alternativos para reducir o sustraerse a su carga tributaria (elusión).

Cuadro Nº 5

ACTOS DE CORRUPCIÓN MÁS TOLERADOS

	Alta Tolerancia		Tolerancia Media		Rechazo	Definido
	2003	2004	2003	2004	2003	2004
Evitar pagar el pasaje si se puede.	9	7	76	73	14	18
Dar un obsequio o dinero para agilizar un trámite judicial.	9	6	66	63	24	29
Dar un obsequio o dinero para agilizar un trámite judicial.		6		65		28
Que un funcionario público favorezca a parientes y amigos.	6	6	70	70	22	22
Comprar productos piratas.	7	5	75	75	16	18
Pagar una propina para que lo perdonen una multa.	3	3	71	69	25	26
Aceptar dinero o regalos a cambio de favores.	4	3	73	70	22	25
Quedarse con el vuelto cuando se dan de más.	3	3	79	73	17	23
No pedir factura para evitar IGV	4	3	78	73	18	22

Base Total de entrevistados.
Fuente: APOYO OPINIÓN Y MERCADO.
Publicado en el "Diario Gestión" el 04/11/2004.

[8] APOYO OPINIÓN Y MERCADO. Grupo Apoyo, Publicado en el "Diario Gestión" el 04/11/2004.

Cuadro Nº 6

ACTOS DE CORRUPCIÓN MEDIANAMENTE TOLERADOS

	Alta Tolerancia		Tolerancia Media		Rechazo Definido	
	2003	2004	2003	2004	2003	2004
Pasarse la luz roja si no hay autos.	2	2	73	68	24	28
Evadir impuestos si sabe que no lo descubrirán.	2	2	73	71	23	25
No declarar en la Aduana para no pagar impuestos.	2	2	72	71	22	23
Colarse a un espectáculo o evento sin pagar.	2	2	80	77	16	19
Quedarse con el dinero de una billetera que tiene la dirección de su dueño.	3	1	80	65	27	32
Conducir un auto a exceso de velocidad si no hay policías.	1	1	75	71	22	26
Copiar en exámenes.	1	1	75	73	23	24
Tener cable pirata.	1	1	73	72	24	24

Base Total de entrevistados.
Fuente: APOYO OPINIÓN Y MERCADO.
Publicado en el "Diario Gestión" el 04/11/2004.

7. Problemas estructurales que afectan la recaudación del Impuesto General a las Ventas: alto grado de informalidad

La economía informal supone la existencia de actividades económicas que se desarrollan al margen del conocimiento y, por lo tanto, del control de las autoridades tributarias. El alto grado de informalidad, reflejada en los elevados niveles de evasión fiscal y contrabando representan una importante pérdida de recursos para el fisco.

Desde la perspectiva fiscal, **M. MEDAGHRI ALAOUI** señala como elementos que componen el sector informal "la reunión de ingresos, de bienes y de actividades que no han sido objeto de declaraciones verbales o escritos ante la administración fiscal" [9].

Encontrar una definición de la economía informal es tan complicada como dar una solución al problema. Cada investigador según el país y el contexto en que vive tiene una definición diferente, pero se puede concluir que, por regla general, las actividades del sector informal escapan a las obligaciones administrativas del registro, pago de impuestos y la seguridad social.[10]

Por otra parte, cuando se habla de empresas de economía informal, es necesario distinguir las empresas relativamente importantes, que hacen fraude, de aquellas otras que son verdaderamente informales. Muchas de estas últimas se refugian en regímenes fiscales de pequeñas y medianas empresas donde aprovechan el débil control tributario y la ausencia de sanciones disuasivas.

[9] MEDAGHRI Alaoui, 1989, La fiscalisation de l'informel, Revue Française de Finances Publiques, Pág. 58
[10] MEDAGHRI Alaoui, Ob..cit.

Las personas o empresas que desarrollan esas actividades obviamente no se registran ante la Administración Tributaria (hay una tendencia a permanecer ocultas). En este sentido, una primera tarea de control por parte de Administración Tributaria es lograr su identificación.

Se puede mencionar, entre otras razones de la informalidad, que el aumento de los impuestos sobre la actividad legal, incitan a escoger esta vía, lo que trae como consecuencia una reducción de la actividad legal y una disminución del nivel de los ingresos tributarios.

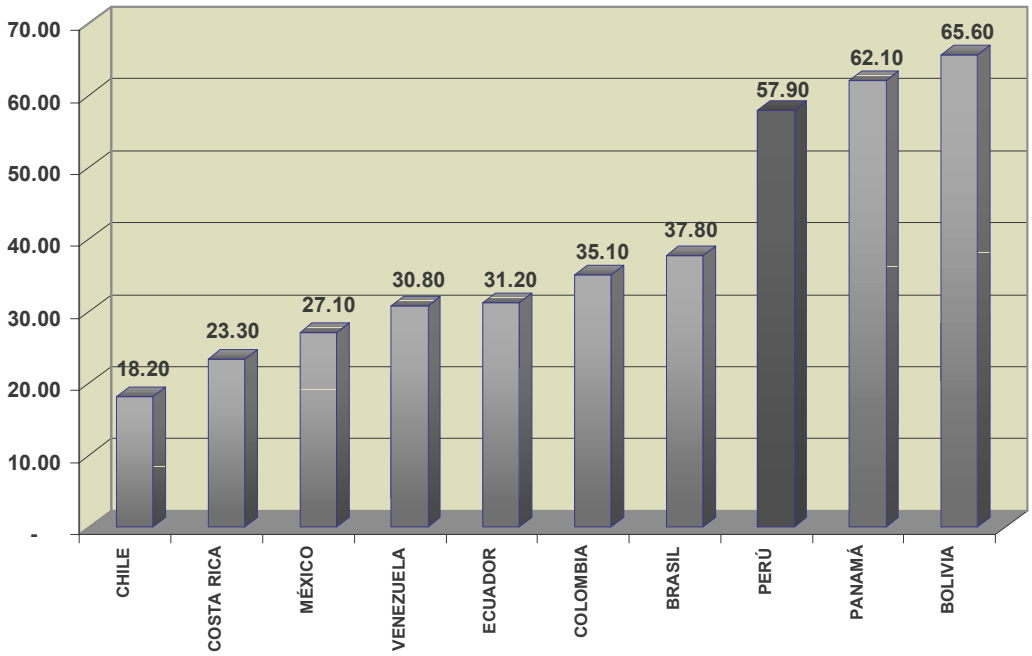
También es el exceso de la intervención estatal, en materia de los reglamentos como en la presión fiscal y parafiscal, que hace que ciertos sectores de la economía se refugien en la informalidad. En este contexto la actividad informal aparece más atractiva que aquella ejercida en la legalidad.

Para poder detectar esa economía informal, resulta vital desarrollar estrategias que optimicen al máximo la información con que dispone la Administración, tanto la que se ha ido acumulando internamente, como la obtenida de fuentes externas, todo lo cual permitirá realizar, de manera intensiva, los cruces de información que saquen a luz a aquellos que desean mantenerse en la oscuridad.

El Gráfico N° 5 muestra el peso de la informalidad en el PBI de varios países de la región. La media es 41%, nivel muy elevado y cuya reducción representa un gran potencial de recursos fiscales.

Gráfico Nº 5

ESTIMACIONES DE LA ECONOMÍA INFORMAL EN PAÍSES DE LA REGIÓN 1997
(% del PBI)



8. El problema de la ampliación de la base tributaria en el Impuesto General a las Ventas

En los países en desarrollo como los de América Latina, la actividad económica que se encuentra dentro del ámbito de control de la Administración Tributaria siempre es reducida, por lo que si no se amplía la base de contribuyentes controlados, no es posible lograr un crecimiento sostenido de los niveles de recaudación.

El crecimiento de la base es una de las recomendaciones más comúnmente dirigidas a las administraciones fiscales de los países en vías de desarrollo.

Por regla general, la recaudación se concentra en los Principales Contribuyentes que llegan a tener una participación muy alta en el total de los ingresos tributarios. En el caso peruano, la recaudación de los Principales Contribuyentes constituye el 85% de la recaudación total.

Un aumento de las tasas impositivas, en caso que resulte insuficiente la recaudación de la base de contribuyentes controlados, puede conducir a un aumento de la ilegalidad en estos sectores. La concentración de la presión fiscal sobre el segmento reducido de los contribuyentes controlados, pone la situación peligrosa debido a que estos sectores tradicionalmente supervisados, consideran que aquellos que se encuentran al margen provocan una competencia desleal, lo cual puede inducirlos a optar por el fraude tributario.

Los sectores no controlados o débilmente controlados por la Administración, normalmente están relacionados con ciertas actividades económicas que por su tipo, magnitud o localización geográfica, hacen difícil su control.

Se sabe que en los países en desarrollo, los medianos contribuyentes de baja significación fiscal, como los pequeños contribuyentes, constituyen el sector más difícil de controlar, con la agravante, como lo menciona **DARÍO GONZÁLES**[11], de que la experiencia de muchos países indica que la Administración Tributaria desconoce la identidad de parte de estos posibles contribuyentes debido a la magnitud que alcanza en muchos de ellos la economía informal o subterránea.

En la experiencia de la Administración Tributaria peruana, se han realizado investigaciones que han constatado que hay productos que se comercializan a gran escala y que acusan notables signos de incumplimiento tributario durante su acopio, transformación y venta. Entre ellos están la piedra chancada y la arena (que se usan en la construcción), la madera (sobre todo en la selva), y los desechos metálicos que en montos importantes se reciclan y negocian para obtener, finalmente, fierro de construcción, varillas y repuestos industriales.

Asimismo, la comercialización de productos como arroz, azúcar, alcohol etílico, cerveza, bebidas gaseosas, harina de trigo, trigo, gas licuado de petróleo, el combustible de la selva y los sectores de transporte de bienes y mercancías, avícola, pesca y textil.

A modo ilustrativo, cabe referir que la SUNAT ha identificado alrededor de 32 mil distribuidores minoristas de cinco productos de consumo masivo, de productos como cerveza, bebidas gaseosas, harina de trigo, trigo y gas licuado de petróleo, que venden y compran diversos productos de manera regular, al por mayor y menor, y que no están inscritos en el Registro Único del Contribuyente (RUC) y, por tanto, no están pagando ni un sol por concepto de impuestos.

[11] GONZÁLES, Darío, "La Administración de Contribuyentes de Difícil Control". Pág. 41-42.

Este grupo de informales, realizan compras a los mayoristas o fabricantes por montos superiores a media UIT (Unidad Impositiva Tributaria)[12] por vez, es decir más de 1,650 nuevos soles cada dos días, siendo, por lo tanto, compradores habituales que luego negocian con estos productos en pequeños o medianos depósitos o locales de barrio. Precisamente, por ser habituales y realizar compras por más de media UIT por vez, han podido ser identificados con el apoyo de las grandes envasadoras, distribuidores mayoristas y sub mayoristas, a las cuales se dirigen continuamente para abastecerse.

Los proveedores de los productos, que comercializan informalmente, tienen en común la misma modalidad de incumplimiento: usan falsos comprobantes de pago, o también los llamados "no fehacientes", es decir, comprobantes de pago autorizados de algún otro, inscrito en el RUC, que incluso realiza otra actividad, pero que no declara ni paga sus impuestos, o carecen de estos comprobantes de pago.

La ampliación de la base tributaria constituye un aspecto que demanda un esfuerzo especial por parte de la Administración Tributaria, para lo cual en la experiencia peruana se han desarrollado nuevas estrategias que están permitiendo logros tangibles.

6. Las exoneraciones tributarias y la ampliación de la base imponible

Al igual que en otros países, en el Perú el Impuesto al Valor Agregado cuenta con un importante número de exoneraciones y beneficios tributarios, de carácter regional y sectorial cuyo efecto es reducir la base imponible gravada y, por tanto, los ingresos tributarios.

Son muchos los estudios que coinciden en señalar que la renuncia tributaria constituye una importante fuente de fragilidad fiscal y por tanto de recursos potenciales en América Latina.

Las denominadas renuncias tributarias o gastos tributarios, forman parte de la política fiscal, al ser una manera de atraer inversión, promover el desarrollo industrial o regional, apuntalar algunas industrias estratégicas, entre otros.

Como en la mayor parte de los países de la región, en el Perú entre los argumentos que con mayor fuerza se han utilizado para justificar las exoneraciones e incentivos tributarios se encuentran:

a) Promover la descentralización productiva, incentivando la instalación de industrias en zonas económicas deprimidas, principalmente en la zona de selva y frontera.
b) Promover el desarrollo de la pequeña empresa.
c) Abaratar los bienes y servicios esenciales o de primera necesidad (principalmente consumidos por los sectores de menores ingresos), a través de la exoneración del Impuesto General a las Ventas.
d) Promover el desarrollo de determinadas actividades económicas, tales como la agricultura, la agroindustria, la industrialización de zona de frontera y selva.

La aplicación de estos incentivos exige mucha sofisticación en la legislación tributaria, por ejemplo mediante la inclusión de tasas diferenciadas, exoneraciones y el uso de créditos fiscales y compensaciones.

Podemos señalar algunas críticas e identificar los problemas de control y seguimiento en la aplicación de los incentivos tributarios que erosionan la base imponible del Impuesto General a las Ventas:

a) Alto costo de fiscalización para la Administración Tributaria.
b) Participación de diferentes entidades del Estado en la supervisión.
c) El sistema tributario se torna complejo.

12 La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) es una unidad de referencia tributaria que para el año 2005 ha sido fijada en S/. 3 300,00 nuevos soles.

d) Se viola el principio de neutralidad que presupone una tasa efectiva uniforme de tributación en diferentes actividades económicas.
e) El Régimen de Amazonía se aplica a un área que abarca más de la mitad del territorio nacional, sin delimitación adecuada; es decir, completamente abierto al desvío del beneficio.
f) El Régimen de Ceticos se ha establecido de manera cuestionable, con el propósito de promover el empleo regional.
g) Los sectores y regiones beneficiarios están siendo subsidiados por medio de incentivos bajo criterios no muy bien definidos.
h) Existe implícitamente una especie de planificación o ingeniería tributaria que selecciona a los "ganadores" exonerándolos del impuesto, y grava a los "perdedores".

Además de violar los principios de estructurales de neutralidad, simplicidad y equidad, el proceso de desintegración, causado por la proliferación de beneficios tributarios, amenaza el rendimiento del conjunto del sistema tributario.Pese al evidente nivel corrosivo de estos incentivos tributarios sobre la Administración Tributaria y los ingresos fiscales, existe una enorme resistencia en su eliminación.

No obstante, siendo concientes las autoridades de turno de la importancia del tema, en el año 2000 se elaboró el documento "PERU: Gastos Tributarios 2000", donde se identificaron un total de 235 gastos tributarios, de los cuales más de la mitad correspondían al IGV. De estos, se procedió a estimar un grupo de 68 más importantes, obteniéndose un costo anual estimado de S/. 4 047,00 millones, es decir 1,9% del PBI.

Esta cuantificación se hizo pública en el Marco Macroeconómico Multianual 2003-2005, documento que contiene el escenario económico del país para tres años. Asimismo, a partir del Presupuesto del año 2003 se incorpora el concepto de gastos tributarios, a fin de hacer más transparente el uso de los recursos del Estado, permitiendo que la población conozca el costo real de estos beneficios y los recursos que se podrían liberar en caso se eliminen.

Cuadro Nº 7

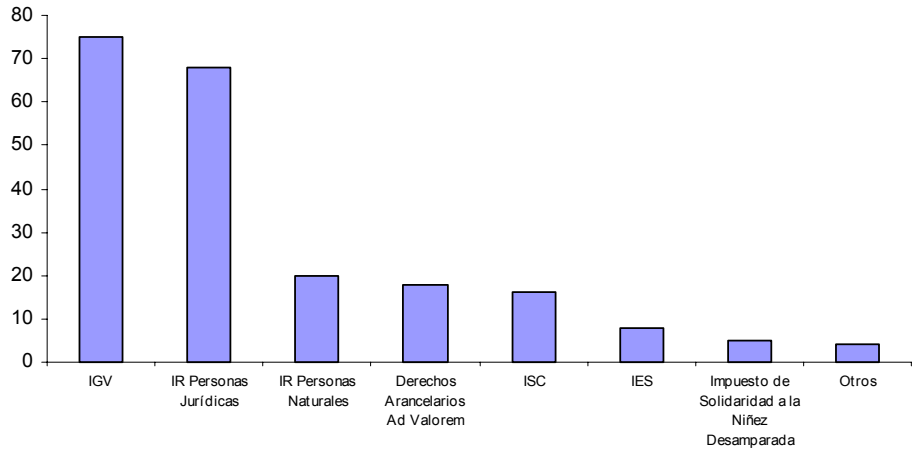
PERÚ: PRINCIPALES BENEFICIOS TRIBUTARIOS DEL IGV

Sector Beneficiado	Tipo de beneficios
Minería	Recuperación anticipada del IGV.
Hidrocarburos	Recuperación anticipada del IGV. Exoneración del IGV por la importación de insumos durante la exploración. Exoneración del IGV a los combustibles en tres regiones del país.
Agricultura	Exoneración del IGV a los productos agrícolas del Apéndice I del TUO de la Ley del IGV.
Industria (selva y frontera)	Exoneración del IGV a la venta en zona de selva y frontera.
Vivienda	Exoneración del IGV a la primera venta de inmuebles de un valor inferior a $ 35,000 (dólares americanos).
Turismo y hotelería	Exoneración del IGV por servicios prestados a favor de operadores del exterior.
Educación	Exoneración del IGV a los servicios educativos.
Ceticos	Exoneración del IGV a la venta de bienes y prestación de servicios en la zona de tratamiento especial.
Amazonía	Exoneración del IGV a la venta de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción y primera venta de inmuebles, al interior de la zona de Amazonía. Crédito fiscal especial de 25% y 50% en ventas fuera de Amazonía.

Fuente: Fondo Monetario Internacional FMI.
Diario "Gestión" 29/11/2001.

Gráfico Nº 6

NÚMERO DE EXONERACIONES SEGÚN TIPO DE IMPUESTO



Elaboración: Apoyo Consultoría

7. La problemática de la tasa en el Impuesto General a las Ventas

Las tasas impositivas constituyen un aspecto fundamental en el funcionamiento y rendimiento de un tributo como el IVA.

Esta alícuota o porcentaje puede adquirir diferentes valores según la finalidad que se le quiera otorgar a dicho gravamen. Así por ejemplo, se puede aplicar distintas tasas para diferenciar el tratamiento de bienes y servicios, según sean considerados como productos suntuarios o de primera necesidad, o introducir determinadas tasas con fines de política económica con la finalidad de promover o controlar el crecimiento de sectores específicos de la economía.

En concreto, la estructura impositiva del IVA se puede componer de una tasa normal o general, de una tasa más alta o incrementada, de aplicación para bienes y servicios denominados suntuarios o de lujo y de una o varias tasas menores o reducidas a las que están sujetas las mercancías y prestaciones catalogadas como de primera necesidad.

Cada una de estas alternativas presentan diversas ventajas y desventajas que mencionamos a continuación.

<u>Ventajas que proporciona la aplicación de varias tasas</u>

1. Aumenta la progresividad[13].
2. Permite reducir el número de exoneraciones.
3. Puede ser utilizado para reducir el aumento de precios. En el caso de incrementos indeseados de precios, una reducción en las tasas del IVA puede ser utilizada como un freno de la inflación.

[13] Se dice que un impuesto es "progresivo" cuando el mayor peso del mismo recae en las "personas" con mayores ingresos. En el caso de los impuestos al valor agregado, un impuesto progresivo es discutible, pues no existen mecanismos directos que relacionen la capacidad contributiva con la carga del impuesto, como sí sucede con los impuestos a la renta y patrimoniales.

4. Concede mayor margen de maniobra al ser utilizado el IVA como instrumento de política económica, alentando o desalentando la inversión o el consumo en determinados sectores económicos, según sea mayor o menor la tasa aplicada.

Desventajas que ocasiona la aplicación de varias tasas

1. Reducción de la recaudación: en casos extremos ocasionaría que las personas cambien sus hábitos de inversión y/o consumo con la finalidad de reducir la carga del impuesto, lo que implica, a su vez, distorsiones en la elección del consumidor. Esto genera una ineficiente asignación de los recursos en la economía, contraviniendo los principios de neutralidad económica de los tributos.
2. En algunos casos lleva a un incremento de la regresividad[14] del tributo.
3. Fomenta la evasión tributaria haciendo que los contribuyentes busquen eludir o simplemente evadan el pago del tributo.
4. Causa trastornos financieros al obligar a las empresas que compran con tasas altas y venden con tasas bajas a inmovilizar o destinar mayores recursos al pago del tributo con el consiguiente perjuicio financiero.

Ventajas teóricas de una tasa única

1. Administración y fiscalización más sencilla: la administración del tributo no se ve complicada con el control de tasas diferenciadas para los diversos productos.
2. Tiende a hacer equitativo el tratamiento de las empresas, al encontrarse todas ellas afectas a la misma tasa del impuesto. En este caso no existe un tratamiento discriminatorio entre los diversos sectores que potencie a algunos y castigue a otros.
3. Permite cumplir con el Principio de Neutralidad; al no distorsionar la elección del consumidor ni la asignación de recursos, las empresas se constituyen y operan en función del atractivo real del mercado y no por el atractivo que representa una tasa del IVA temporalmente mas baja.
4. Desalienta la evasión y elusión tributarias en la medida que los sujetos no podrán aplicar ”artificialmente” tasas más bajas.

Desventajas de la tasa única

1. Es regresivo, pues tiende a afectar más a las familias de menores recursos que destinan la mayor parte de su ingreso a la satisfacción de las necesidades básicas. Reduce las posibilidades que ofrece el IVA como instrumento de política económica.

En el Perú, la tasa del Impuesto General a las Ventas es del 19%. Es una tasa única, aplicable a todas las operaciones gravadas con el impuesto, excepto en el caso de la comercialización del arroz pilado que tiene una tasa del 4%.

La tasa del impuesto fue incrementada temporalmente del 18% al 19% hasta el 31 de julio del 2006, mediante la Ley Nº 28033, vigente desde el 01 de agosto del 2003.

Cabe señalar, que a la fecha no se han realizado estudios sobre los efectos en la recaudación del IGV ocasionados por el hecho del incremento en la tasa del impuesto. La tendencia mostrada en los dos últimos años respecto al aumento de los niveles de recaudación del IGV, pareciera sugerir que el incremento de la tasa del 18% al 19% no ha afectado los niveles recaudatorios del impuesto.

14 Se dice que el impuesto es “regresivo” en la medida que la carga del mismo recae con más intensidad en las personas con menores ingresos. En el caso del IVA, si la definición de bienes y/o servicios de lujo es equivocada, la aplicación de tasas diferenciadas más altas a algunos productos de consumo masivo puede ocasionar el incremento de la regresividad del impuesto.

No obstante, en cuanto a la eficiencia del IGV con una tasa del 19%, el Perú obtiene una eficiencia relativa de 71% en su recaudación. Otros países con menor tasa como Chile (18%), tienen una eficiencia relativa mayor (104%).

Cuadro Nº 8

EFICIENCIA DEL IGV COMPARATIVO CON OTROS PAÍSES

País	Recaudación de Impuestos (% PBI) (1)	Tasa IVA (%) (2)	Eficiencia (1/2)
Argentina	12.5	21	59%
Bolivia	13.9	13	107%
Chile	18.7	18	104%
Perú	13.5	19	71%
Venezuela	12.2	14.5	84%

Fuente: Banco Mundial, Global Competitiveness Report 2002-2003.
Elaboración: APOYO Publicaciones

Haciendo una comparación con las tasas del IVA aplicadas en los demás países de Latinoamérica, las tasa aplicada en el Perú se ubica en el segmento de las tasas más altas.

COMPARACIÓN ENTRE PAÍSES: TASA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO A LA INTRODUCCIÓN, EN 1994 Y EN 1997 1/

(Porcentaje)

Países	Fecha de Introducción o de propuesta del IVA	A la introducción	Marzo de 1994	Junio de 1997
Argentina	Ene. 1975	16	18,26,27 2/	21,27
Bolivia	Oct. 1973	5,10,15	14,92 3/	14,92
Brasil 4/	Ene. 1967	15	9,11	9,89,12,36,0,48
Brasil 5/	Ene. 1967	15	17	17
Chile	Mar. 1975	8,20	18	18
Colombia	Ene. 1975	4,6,10	8,14,20,35,45	8,15,16,20,35,45,6
Costa Rica	Ene. 1975	10	8	15
Ecuador	Jul. 1970	4,10	10	10
El Salvador	Sep. 1992	10	10	13
Guatemala	Ago. 1983	7	7	10
Haití	Nov. 1982	7	10	10
Honduras	Ene. 1976	3	7,10	7,10
Jamaica	Oct. 1991	10	12,5	15
México	Ene. 1980	10	10	15
Nicaragua	Ene. 1975	6	5,6,10	5,6,10,15
Panamá	Mar. 1977	5	5,10	5,10
Paraguay	Jul. 1993	12	10	10
Perú	Jul. 1976	3,20,40	18	18
Rep. Dominicana	Ene. 1983	6	6	8
Venezuela 6/	Oct. 1993	10	-	16,5

Fuente: Departamento de Finanzas Públicas, FMI

1/ Las tasas que figuran en negrita son las llamadas tasas estándar efectivas (que excluyen impuestos) utilizadas para bienes y servicios no cubiertos por otras tasas especialmente elevadas o bajas. Algunos países aplican una tasa cero a unos pocos artículos y gravan la exportación.

2/ Tasa suplementaria del IVA, del 8% y el 9%, sobre la importación de bienes que no sean de capital, pueden retroceder al 18% al nivel minorista.

3/ Tasa efectiva (la tasa aprobada incluidos los impuestos es del 13%).

4/ Sobre las transacciones interestatales, según regiones.

5/ Sobre las transacciones interestatales.

6/ Venezuela fue el ultimo país en introducir el IVA en octubre de 1993; lo eliminó en marzo de 1994 pero lo volvió a implantar

8. El régimen sancionatorio en el Impuesto General a las Ventas

Una herramienta fundamental para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y para que la Administración aplique con éxito las normas tributarias, lo constituye el régimen sancionatorio.

La legislación, en el caso particular del IVA, debe contener un régimen sancionador riguroso, que haga caro el defraudar pero que sea equilibrado para que pueda ser realmente aplicado.

En la legislación peruana se contempla, por una parte, el régimen sancionatorio de carácter administrativo, que está normado en el Libro IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario y, por otra parte, el ilícito penal tributario, que está regulado por el Decreto Legislativo Nº 813.

8.1 Sanciones administrativas

8.1.1 Infracciones formales

Constituyen infracciones formales sancionadas administrativamente:

1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.
2. No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.
3. Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos.
4. Transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado.
5. Transportar bienes y/o pasajeros con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez.
6. No obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia.
7. No obtener el usuario los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por los servicios que le fueran prestados, según las normas sobre la materia.
8. Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión.
9. Remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez.
10. Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.

8.1.2 Infracciones formales relacionadas con los libros y registros contables

Constituyen infracciones vinculadas con los libros y registros contables:

1. Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.
2. Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable

de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.
3. Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.
4. Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

8.1.3 Infracciones formales relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

1. No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.
2. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
3. No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

8.1.4 Sanciones por omisiones u operaciones no reales en el Impuesto General a las Ventas

Conforme al artículo 43º del TUO de la ley del Impuesto General a las Ventas, tratándose de ventas, servicios o contratos de construcción omitidos, detectados por la Administración Tributaria, no procederá la aplicación del crédito fiscal que hubiere correspondido deducir del Impuesto Bruto generado por dichas ventas.

Por otra parte, el artículo 44º del TUO dispone que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, **obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión**. Asimismo, el que recibe el comprobante de pago o nota de débito **no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas** originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal.

8.2 Sanciones Penales

La Ley Penal Tributaria, Decreto legislativo Nº 813, tipifica el delito de defraudación tributaria al señalar en su artículo 1º, que el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.
b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

Como información sobre los resultados obtenidos en materia del ilícito tributario, se debe mencionar que la SUNAT viene tramitando ante el Poder Judicial alrededor de 625 procesos vinculados a delitos sobre Tributos Internos y 669 procesos sobre delitos Aduaneros. Además, se vienen siguiendo procesos por los delitos de libramiento Indebido y procesos contra la Fe Pública, todos ellos vinculados al cumplimiento de obligaciones tributarias diversas.

Asimismo, se ha concluido alrededor de 50 procesos penales que involucró a 150 personas físicas de las cuales 83 merecieron sentencias condenatorias y 61 personas fueron absueltas por el Poder Judicial, 11 fueron condenados a pena efectiva de cárcel.

CAPÍTULO IV

LA ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. La suficiencia recaudatoria del sistema tributario peruano

Podemos partir del hecho positivo que las reformas tributarias implementadas entre 1990 y 1997 lograron un incremento de cinco puntos porcentuales en la presión tributaria, pasando de 9% a 14.5% del PBI. Sin embargo, el progreso registrado perdió fuerza y dinamismo en los últimos años de la década de los noventa, lo cual se tradujo en un descenso de la presión tributaria hasta niveles ligeramente superiores a 12% en el año 2000, tal como lo muestra el Gráfico Nº 1.

El balance tributario del período 1998-2001 fue negativo, debido a que las medidas de política fiscal desmejoraron la recaudación tributaria. El efecto conjunto de las medidas, unido a la menor actividad económica, significó casi dos puntos (2%) del PBI, al observarse una disminución de la presión tributaria de niveles de 14.5 % en el año 1997 a sólo 12.3 % en el año 2000. A mediados del año 2002, el sistema tributario se caracterizó por contar con bajos niveles de recaudación, asociados al menor dinamismo de la actividad económica nacional, al otorgamiento de nuevos beneficios regionales, sectoriales, fraccionamientos y rebaja de algunas tasas impositivas registrada en los años precedentes. Estos beneficios y medidas introdujeron una grave falta de neutralidad y afectaron el nivel de ingresos, amenazando la marcha económica del país.

En general, el rendimiento del sistema tributario peruano, en comparación con otras realidades de Latinoamérica, es bastante bajo. Los ingresos tributarios en el Perú, como porcentaje del PBI se encuentra en el segmento inferior. Con una presión tributaria promedio inferior al 15%, los efectos en el ámbito de la suficiencia recaudatoria del sistema tributario peruano constituyen una realidad preocupante.

En este contexto, fue necesario tomar medidas correctivas, para lo cual durante la segunda mitad del año 2002, se implementó una reforma tributaria destinada a mejorar los ingresos a través de la ampliación de la base tributaria y el combate a la evasión. Fundamentalmente, el objetivo de las medidas buscaron potenciar la recaudación del Impuesto General a las Ventas, el tributo más importante en el sistema tributario peruano, el cual registró tasas de evasión superiores al 50%.

2. Aumento de la capacidad recaudatoria del Impuesto General a las Ventas

En el ámbito de los países latinoamericanos, casi todos recaudan entre 70% y 80% de los ingresos tributarios por impuestos indirectos. Solo Colombia, México y Panamá tienen una distribución mejor balanceada. Podemos observar, que a lo largo del tiempo se ha registrado un estancamiento de los impuestos al ingreso frente al incremento en la participación de los impuestos al consumo. Asimismo, los impuestos al comercio exterior se han reducido por la mayor apertura comercial y reducción de barreras arancelarias.

La política fiscal implementada en estos últimos años en el Perú, ha seguido confiando la recaudación más en los impuestos indirectos como el Impuesto General a las Ventas, que en impuestos directos, esto es, el Impuesto a la Renta. Es decir, el sistema tributario se basa en impuestos que son regresivos pero de fácil recaudación.

No obstante, a pesar de aumentar su participación en la recaudación, la productividad del IGV no es la mejor debido a la erosión de su base imponible como consecuencia de las

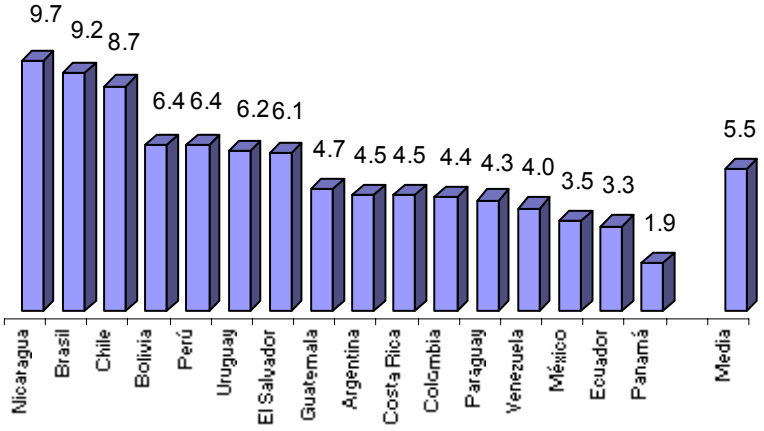
exenciones y beneficios tributarios, los altos niveles de evasión y las deficiencias de administración.

Según los datos contenidos en un informe del FMI[15], se indica que un mismo tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido – el 20% -, aplicado sobre una base imponible definida de forma más o menos homogénea, puede recaudar cifras tan dispares en otros tantos países como el 2.3%, el 5.9% y el 8.14% del PBI y ello debido, en buena parte, a la distinta eficacia de la administración fiscal encargada de la gestión práctica del impuesto.

En el Gráfico Nº 7, se puede observar que los ingresos que se obtienen del Impuesto al Consumo en el sistema tributario peruano esta por encima de la media de los ingresos obtenidos por los demás países latinoamericanos. No obstante, el potencial de recaudación de este impuesto para incrementar los ingresos tributarios, aún es importante

Gráfico Nº 7

IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO EN AMÉRICA LATINA AÑO 2000



FUENTE: Comprarativo Internacional de la Recaudación Tributaria. Banco de México 2003.

3. La mejora de la gestión de recaudación del Impuesto General a las Ventas: la implementación de medidas administrativas para combatir la evasión y el incumplimiento

Siempre se ha señalado como factor del éxito recaudatorio de los impuestos generales al consumo tipo valor agregado, la contraposición de intereses de los contribuyentes que participan en el ciclo de producción y comercialización de los bienes, al aplicar el sistema de crédito, por el impuesto pagado en las adquisiciones, contra el débito originado en las enajenaciones.

Como lo refiere **CLAUDINO PITA**[16], esta cadena de contraposición de intereses puede romperse, ante lo cual diversos países han implantado regímenes de substitución tributaria para evitar la evasión que podría generarse, estableciendo la obligación de imputar en el precio

15 Améliorer les Recettes Fiscales. Rôle de L'Administration Fiscale. FMI.

16 PITA, Claudino, "Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la adecuación a la imposición de la renta a un contexto de globalización". Pág. 146.

a cobrar por el vendedor, el valor agregado que presuntivamente se generará en la etapa siguiente de comercialización. En otros casos, para ciertas actividades de difícil control, algunos países determinan la obligación de los adquirentes de retener, del precio a pagar a sus proveedores, el impuesto que presuntivamente se habría generado en las adquisiciones.

Según **DARÍO GONZÁLES**[17], en la Argentina, una vez analizadas las grandes líneas operativas de los sectores económicos difíciles de controlar en el IVA, se detectó para cada uno de ellos lo que se ha dado en llamar "la parte más angosta del reloj de arena", en la que se dan las dos características básicas para el establecimiento de sistemas combinados de retención–percepción, es decir, que sean centros importantes de medición del tráfico económico y de concentración operacional de fondos, produciéndose así la captura de la posible evasión "hacia atrás" y "hacia delante", agilizando la función de recaudación por el mejoramiento del fluir de fondos.

Por otra parte, **HORACIO CASTAGNOLA**[18] expone que los beneficios que presenta el sistema de retención son muchos y variados pero, fundamentalmente, apuntan a la posibilidad de captar en forma rápida y certera parte del tributo respectivo, lo que lo hace particularmente útil en el Impuesto al Valor Agregado, atento que es un gravamen que se va desarrollando en etapas económicas sucesivas con la participación de sujetos claramente distinguibles por sus actividades, ayudando aún más a que el abanico de las vías de retención se amplíe, sin que el Organismo pierda el control que debe ejercer también sobre los agentes de retención. Asimismo, el autor citado refiere que la percepción resulta una forma de anticipar el ingreso del impuesto del sujeto pasible de dicha percepción, sólo que la obligación de su determinación e ingreso está a cargo del agente de percepción elegido por la norma.

En la experiencia de la Administración Tributaria peruana en su lucha contra el fraude fiscal en el Impuesto General a las Ventas, se han implementado diversas estrategias de control y fiscalización.

Desde mediados de año 2002, la SUNAT estableció un conjunto de medidas de carácter administrativo destinadas a ampliar la base tributaria combatiendo la evasión y las brechas de cumplimiento.

Las medidas aplicadas empezaron a rendir sus frutos al mes siguiente de su implementación, consolidándose el resultado positivo que se refleja el incremento de la recaudación del Impuesto General a las Ventas en los años 2003 y 2004. Estas medidas, no sólo permitieron ampliar la base tributaria, al incorporar alrededor de 254 mil contribuyentes que antes no cumplían con declarar y pagar sus tributos, sino que también ha permitido potenciar la recaudación de otros tributos como el Impuesto a la Renta.

La ampliación de la base tributaria implica dos grandes objetivos: en primer lugar, fiscalizar e inscribir a las personas naturales que sin estar inscritos (informales) realizan operaciones gravadas. A esta figura se le conoce como brecha de incumplimiento en la inscripción. En segundo lugar, existe otro perfil de incumplimiento, esto es, el de aquel contribuyente que tiene RUC, pero que declara parcialmente o no declara sus operaciones afectas. En este caso, estamos ante la brecha de declaración y veracidad de sus operaciones.

En este contexto, las acciones y sistemas que la Administración Tributaria peruana ha implementado pretenden cerrar estas brechas de incumplimiento en el IGV al considerar que un mayor control en este tributo ejerce un impacto directo en el control del Impuesto a la Renta.

Con ese fin se crearon e implementaron en el año 2002 los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones del IGV. Los objetivos que se persiguen con la implementación de estos sistemas son:

17 GONZÁLES, Darío, "La Administración de Contribuyentes de Difícil Control". Pág. 47.
18 CASTAGNOLA, Horacio, "La Aplicación de Regímenes de Retención y Substitución en el IVA", Pág. 72-73.

a) Asegurar el pago de las obligaciones tributarias del IGV.
b) Proveer información de los agentes económicos e importes de las operaciones sujetas a estos sistemas.
c) Reducir o eliminar la posibilidad que los contribuyentes que realizan operaciones afectas posteriormente se hagan no habidos y burlen el seguimiento y control de la Administración.
d) Identificar a aquellos contribuyentes que realizan operaciones gravadas pero que permanecen en la informalidad.
e) Reducir el incumplimiento en el IGV derivado del ocultamiento de las ventas afectas (ventas sin comprobante).

3.1 Régimen de Retenciones del IGV

El régimen de retenciones del IGV, al igual que en otros países que han implementado este sistema, se explica en el concepto que el agente de retención, por ser deudor o por ejercer una función pública, una actividad u oficio o una profesión, se encuentra en contacto con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente, pero que por mandato legal debe amputar (detraer) la parte de la misma que corresponde al fisco en concepto de tributo, ingresándola a la orden de ese acreedor.

En el régimen de retención del Impuesto al Valor Agregado peruano se aplica una tasa de retención que no es excesiva e, inclusive, resulta inferior a las tasas que se aplican en otros países vecinos.

Cuadro Nº 9

TASA DE RETENCIÓN DEL IVA EN OTROS PAÍSES

País	Tasa IVA	Clase de sistema de retención	Tasa de retención	% respecto al IVA
Argentina	**21%**	- Empresas proveedoras - Tarjeta de Crédito - Otros	**Del 8.4% al 6.8%**	**40-80%**
Colombia	**16%**	- Régimen Común - Emisores de Tarjetas de Crédito y Débito - Quienes contratan con no domiciliados	**12%**	**75%**
Ecuador	**12%**	- Agentes Especiales - Entidades Públicas	**3.6% en bienes 8.4% en servicios**	**30% en bienes 70% servicios**
Uruguay	**23%**	- Entidades Públicas que paguen obras públicas viales	**11.5%**	**50%**
Perú	**19%**	- Agentes de Retención Régimen General	**6.0%**	**31.5%**

Fuente: SUNAT.

Este Régimen, creado mediante la Resolución de Superintendencia N° 037-2002, empezó a operar con 1 202 agentes retenedores que efectuaron la retención a sus proveedores sobre las operaciones llevadas a cabo desde el 1° de junio del 2002. A partir del 1° de noviembre de dicho año, se amplió la lista de agentes retenedores gracias a la incorporación a dicho régimen de 243 unidades ejecutoras del Sector Público, las cuales manejan importantes volúmenes de compras.

3.1.2 Ámbito de aplicación

El Régimen de Retenciones del IGV, es aplicable a los proveedores cuyas operaciones gravadas en la venta de bienes, primera venta de bienes inmuebles, prestación de servicios y contratos de construcción, sean realizadas a partir del 01 de junio del 2002 con contribuyentes designados como Agente de Retención.

El proveedor, que realice las operaciones mencionadas en el párrafo anterior, está obligado a aceptar la retención establecida por el Régimen de Retenciones.

El régimen se aplica exclusivamente en operaciones gravadas con el IGV; en este sentido, no es de aplicación en operaciones que estén exoneradas e inafectas.

Por otro lado, conforme a las disposiciones de éste régimen, el Agente de Retención no efectuará la retención del IGV, en las siguientes operaciones:

a. Realizadas con Proveedores que tengan la calidad de Buenos Contribuyentes.
b. Realizadas con otros sujetos que tengan la condición de Agente de Retención.
c. En operaciones en las cuales se emitan Boletos de aviación, recibos por servicios públicos de luz, agua, y otros documentos a que se refiere el numeral 6.1. del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago.
d. En las que se emitan boletas de ventas, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, respecto de las cuales no se permita ejercer el derecho al crédito fiscal (Consumidores Finales).
e. En la venta y prestación de servicios, respecto de las cuales no exista la obligación de otorgar comprobantes de pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 7º del Reglamento de Comprobantes de Pago,
f. En las cuales opere el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el gobierno central establecido por el Decreto Legislativo N° 917 (Sistema de Detracciones).
g. Cuando el pago efectuado sea igual o menor a S/. 700,00 nuevos soles y la suma de los importes de los comprobantes involucrados, ajustados por las notas de contabilidad que correspondan, no supere dicho importe.
h. En las operaciones sustentadas con las liquidaciones de compra y pólizas de adjudicación. Estas operaciones seguirán regulándose conforme a lo dispuesto por el Reglamento de Comprobantes de Pago.
i. Las realizadas por Unidades Ejecutoras del Sector Público que tengan la condición de Agentes de Retención, cuando dichas operaciones las efectúen a través de un tercero bajo la modalidad de encargo, sea éste otra Unidad Ejecutora, entidad u organismo público o privado.
j. En los casos de venta interna de bienes donados cuyo monto, incluyendo el IGV, es depositado en las cuentas especiales de los Fondos Contravalor, de conformidad con el Decreto Ley N° 25774 y normas modificatorias.

3.1.3 Excepción de la obligación de retener

Se exceptúa de la obligación de retener cuando el pago efectuado es igual o inferior a S/. 700,00 nuevos soles y la suma del importe de la operación de los comprobantes involucrados, ajustados por las notas de contabilidad que correspondan, no supere dicho importe.

La base de la retención corresponde al precio de venta del comprobante de pago, el mismo que incluye el IGV.

3.1.4 Designación y exclusión de Agentes de Retención – Oportunidad de la retención

La designación de Agentes de Retención, así como la exclusión de alguno de ellos, se efectuará mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT, debiendo ser notificados de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 104º del Código Tributario. Los sujetos designados como Agentes de Retención actuarán o dejarán de actuar como tales, según el caso, a partir del momento indicado en dicha resolución.

3.1.5 Tasa de la retención

La tasa de la retención es el seis por ciento (6 %) del importe total de la operación gravada. Debe precisarse que el importe total de la operación gravada es la suma total que

queda obligado a pagar el adquiriente, usuario del servicio o quien encarga la construcción, incluidos los tributos que graven la operación, inclusive el IGV.

En el caso de pagos parciales de la operación gravada con el impuesto, la tasa de retención se aplicará sobre el importe de cada pago.

3.1.6 Requisitos mínimos de los Comprobantes de Retención

Para efecto de la aplicación del régimen, el Agente de Retención designado deberá emitir un "Comprobante de Retención", el cual sirve al proveedor de sustento de la retención efectuada. Los comprobantes de retención son controlados por la Administración mediante la autorización de impresión concedida.

3.1.7 Declaración y Pago por el Agente de Retención

El Agente de Retención declarará el monto total de las retenciones practicadas durante el mes y efectuará el pago respectivo utilizando el PDT-Agentes de Retención, Formulario Virtual Nº 626.

La declaración y el pago se efectúan conforme al cronograma aprobado por la SUNAT para el cumplimiento de las obligaciones tributarias regulares.

3.1.8 Declaración del Proveedor, deducción del monto retenido y devolución

La Declaración del Proveedor será presentada al vencimiento de sus obligaciones tributarias regulares, de conformidad con el cronograma de pago que publica la Administración Tributaria.

El Proveedor utilizará el PDT IGV-Renta mensual, formulario virtual 621 y podrá deducir del impuesto que le corresponda pagar las retenciones que le hubieran efectuado hasta el último día del período al que corresponda la declaración. Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las retenciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, no pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria.

El Proveedor podrá solicitar la devolución de las retenciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de 6 períodos consecutivos. A partir del 01 de abril del 2005, el plazo se reduce a 3 meses. También puede solicitar la devolución o ampliar la deducción respecto de las retenciones indebidas efectuadas sin considerar las excepciones de la obligación de retener o las operaciones excluidas de la retención, con la condición que el monto retenido haya sido incluido en la declaración del Proveedor y el Agente de Retención hubiera efectuado el pago respectivo.

3.1.9 Funcionamiento y aplicación del Régimen de Retenciones

El Agente de Retención:

a. Efectuará la retención en el momento en que se realice el pago, con prescindencia de la fecha en que se efectuó la operación gravada con el IGV. En el caso que el pago se realice a un tercero el Agente de Retención deberá emitir y entregar el comprobante de retención al proveedor. Tratándose de pagos parciales, la tasa de retención se aplicará sobre el importe de cada pago.

b. El Agente de Retención declarará el monto total de las retenciones practicadas en el período y efectuará el pago respectivo utilizando el PDT-Agentes de Retención,

Formulario Virtual Nº 626. El Agente de Retención deberá presentar el referido PDT, inclusive cuando no se hubieran practicado retenciones en el periodo.

3.1.10 Registro de los Comprobantes de Pago sujetos retención

El Agente de Retención podrá abrir una columna en el Registro de Compras en la que marcará:

a. Los Comprobantes de Pagos sujetos a retención.
b. Las Notas de Débito y Crédito que modifiquen los Comprobantes de Pago correspondientes a operaciones que se encuentren sujetas a retención

3.1.11 Cuentas y registros de control

El Agente de Retención:

Abrirá en su contabilidad una cuenta denominada **"IGV - Retenciones por Pagar".** En dicha cuenta controlará mensualmente las retenciones efectuadas a los proveedores y contabilizarán los pagos efectuados a la SUNAT.

Asimismo, deberá llevar un **"Registro del Régimen de Retenciones"** en el cual controlará los débitos y créditos con respecto a la cuenta por pagar por cada proveedor.

El proveedor:

Abrirá en su contabilidad, una subcuenta denominada **"IGV Retenido"** dentro de la cuenta "Impuesto General a las Ventas"**.** En dicha subcuenta se controlará las retenciones que le hubieren efectuado los Agentes de Retención, así como las aplicaciones de dichas retenciones al IGV por pagar.

3.1.12 Devolución del saldo de retención no aplicado

Los proveedores podrán solicitar devolución por el saldo de retención no aplicado, esto es, la retención del periodo más las retenciones de meses anteriores, menos el impuesto a pagar.

Requisitos

1. Haber presentado todas las declaraciones (PDT621) por el periodo por el que solicita la devolución en su condición de proveedor.
2. Si el contribuyente sólo tiene la condición de proveedor, deberá tener un saldo de retenciones no aplicadas por un plazo no menor de 6 meses (3 meses a partir del 01 de abril del 2005) en forma consecutiva.
3. Si el contribuyente tiene la condición de proveedor señalado en el punto anterior, y cliente a la vez, es decir, si se le ha retenido el IGV por sus ventas y percibido por sus compras, deberá tener un saldo de retenciones no aplicado por un plazo no menor de 2 meses. (Art. 2° R.S.181-2002/SUNAT y 5ta disposición final R.S.128-2002/SUNAT).
4. Solicitar la devolución del saldo acumulado no aplicado que conste en la última declaración.

3.2 Régimen de Percepciones del IGV

El Régimen de Percepciones del IGV es un procedimiento administrativo de recaudación, aplicable a la venta interna de determinados bienes, la venta de combustible y la importación.

Tal como lo señala **DARÍO GONZÁLES**[19], el Agente de Percepción es aquél que por ser acreedor o por su profesión, oficio o actividad, se halla en la situación de recibir del contribuyente una suma de dinero, a cuyo monto originario debe adicionársele el tributo que luego ingresará al fisco.

Inicialmente el Régimen de Percepciones del IGV, se creó para la comercialización de combustibles, empezando a operar el 14 de octubre del 2002, en virtud de la Resolución de Superintendencia Nº 128-2002/SUNAT, nombrándose como agentes de percepción a 19 principales empresas productoras y comercializadoras de combustibles, las que se encargan de cobrar el IGV, por adelantado, a los clientes que adquieran su producto (principalmente, grifos y empresas). Luego, en el año 2003 el régimen de percepciones se amplió a la importación mediante la Resolución de Superintendencia Nº 203-2003/SUNAT.

Durante el año 2004, mediante Resolución de Superintendencia Nº 189-2004/SUNAT, publicada el 22 de agosto del 2004, se amplió este régimen aplicándolo a la venta interna de algunos productos elegidos en función a los índices de evasión existentes en su cadena de distribución y comercialización. Estos productos son: harina de trigo, gas licuado, cerveza, gaseosas, agua y otras bebidas no alcohólicas, así como insumos relacionados a estos productos como son el dióxido de carbono, botellas, envases de vidrio y plástico, tapas, tapas roscas, entre otros. Esta ampliación de las percepciones debía entrar en vigencia a partir de noviembre 2004; sin embargo, se postergó la entrada en vigencia hasta el 1° de enero 2005 con tres tasas: 0,5%, 2% y 10% (mediante R.S. Nº 299-2004/SUNAT, de diciembre 2004, se estableció transitoriamente el 2% como la tasa general).

3.2.1 Ámbito de aplicación.

El Régimen de Percepciones del IGV constituye un régimen por el cual la SUNAT designa algunos contribuyentes como Agentes de Percepción, para que realicen el cobro por adelantado de una parte del Impuesto General a las Ventas que sus clientes van a generar luego, por sus operaciones de venta gravadas con este impuesto.

Este régimen no es aplicable a las operaciones de venta de bienes exoneradas o inafectas del IGV.

3.2.2 Los Agentes de Percepción.

Los Agentes de Percepción se encuentran en el Padrón de Agentes de Percepción. La designación de Agentes de Percepción, así como la exclusión de alguno de ellos, se efectúa mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT, los mismos que actuarán o dejarán de actuar como tales, según el caso, a partir del momento indicado en la Resolución de designación o exclusión.

La condición de Agentes de Percepción se acreditara mediante el "Certificado de Agente de Percepción" que para tal efecto entregará la SUNAT. La validez del mencionado documento será en tanto el sujeto no aparezca excluido de la relación de agentes de percepción que difunda la SUNAT.

La percepción sólo podrá ser efectuada por aquellos sujetos que han sido designados por la SUNAT como Agentes de Percepción.

19 GONZÁLES DARÍO, Ob. Cit. Pág. 47.

3.2.3 Bienes sujetos al Régimen

a) La venta interna de los siguientes bienes:

Nº	REFERENCIA
1	Harina de trigo o de morcajo (tranquillón).
2	Agua, incluida el agua mineral, natural o artificial y demás bebidas no alcohólicas.
3	Cerveza de malta.
4	Gas licuado de petróleo.
5	Dióxido de carbono.
6	Poli (tereftalato de etileno)sin adición de dióxido de titanio, en formas primarias.
7	Envase o preformas, de poli (tereftalato de etileno) (PET).
8	Tapones, tapas, cápsulas y demás dispositivos de cierre.
9	Bombonas botellas, frascos. Bocales, tarros, envases tubulares, ampollas y demás recipientes para el transporte o envasado, de vidrio:; tapones, tapas y demás dispositivos de cierre, de vidrio.
10	Tapones y tapas, cápsulas para botellas, tapones roscados, sobretapas, precintos y demás accesorios para envases, de metal común.
11	Trigo y morcajo (tranquillón).

b) En las operaciones de adquisición de combustibles líquidos derivados del petróleo, gravados con el IGV, donde los sujetos que actúen en la comercialización de estos combustibles y que hayan sido designados por la SUNAT como Agentes de Percepción, cobran adicionalmente a sus Clientes, el importe resultante de aplicar un porcentaje señalado por la norma (1%) sobre el precio de venta de estos bienes.

c) En la importación. El Régimen de Percepciones se aplica a las operaciones de importación definitiva de bienes gravados con el IGV.

3.2.4 Monto de la percepción

3.2.4.1 En la venta interna de bienes

El monto de la percepción es el que resulta de aplicar el 2% (régimen transitorio) sobre el precio de venta, incluido el IGV. Adicionalmente, cuando la venta se realice entre agentes de percepción, se aplicará un porcentaje del 0.5%, siempre que:

- Se trate de ventas efectuadas con factura o ticket que otorgue derecho a crédito fiscal.
- El cliente figure en el ”Listado de clientes que podrán estar sujetos al porcentaje del 0.5% de percepción del IGV”.

3.2.4.2 En la adquisición de combustible

Los sujetos que actúen en la comercialización de combustibles y que hayan sido designados por la SUNAT como Agentes de Percepción, cobran adicionalmente a sus Clientes, el importe resultante de aplicar un porcentaje señalado por la norma, esto es, el 1% sobre el precio de venta de estos bienes (suma que incluye el valor de venta y los tributos que graven la operación).

3.2.4.3 En la importación

El monto de la percepción del IGV será determinado aplicando los siguientes porcentajes sobre el importe de la operación:

a) **10%,** cuando el importador se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:
   - Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
   - La SUNAT le hubiera comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC y dicha condición figure en los registros de la Administración Tributaria.

- Hubiera suspendido temporalmente sus actividades y dicha condición figure en los registros de la Administración Tributaria.
- No cuente con número de RUC o teniéndolo no lo consigne en la DUA. (Declaración Única de Aduanas).
- Realice por primera vez una operación y/o régimen aduanero.
- Estando inscrito en el Registro Único de Contribuyentes no se encuentre afecto al IGV.

b) **5%,** cuando el importador nacionalice bienes usados.
c) **3.5%**, en todos los demás casos.

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

3.2.5 Momento en que se efectúa la Percepción

3.2.5.1 En la venta de bienes y adquisición de combustible

El Agente de Percepción efectuará la percepción del impuesto en el momento que realice el cobro total o parcial, con prescindencia de la fecha en que se efectúe la operación gravada con el IGV, siempre que a la fecha de cobro mantenga la condición de tal.

3.2.5.2 En la importación

La SUNAT efectúa la percepción del IGV con anterioridad a la entrega de las mercancías a que se refiere al artículo 24º de la Ley General de Aduanas, con prescindencia de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria en la importación.

Para efecto del cobro de la percepción, la SUNAT emitirá una Liquidación de Cobranza – Constancia de Percepción por el monto de la percepción que corresponda, expresada en moneda nacional, al momento de la numeración de la DUA. De realizarse modificaciones al valor en Aduanas, se emitirá una liquidación adicional.

Las liquidaciones deben ser canceladas con anterioridad a la entrega de las mercancías, en los bancos que han celebrado convenio de recaudación con la SUNAT para el pago de los tributos aduaneros.

El importador acreditará el pago de la percepción mediante la Liquidación de Cobranza – Constancia de Percepción emitida por la SUNAT, debidamente cancelada.

3.2.6 Operaciones excluidas de la percepción

3.2.6.1 En la venta interna de bienes

No se efectuará la percepción en:

a) Las operaciones que cumplan, en forma concurrente, con los siguientes requisitos:

- Se emita un comprobante de pago que otorgue derecho a crédito fiscal;
- El pago total del precio de venta se efectúe a través de algún instrumento de pago y,
- El cliente tenga la condición de agente de retención del IGV o figure en el ”Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV”.

b) Las ventas realizadas con clientes que tengan la condición de consumidores finales.
c) Las ventas de combustible líquido derivado del petróleo y/o gas licuado de petróleo, despachado, en grifos.
d) En el retiro de bienes considerado como venta.

e) Las operaciones de venta efectuadas a través de la Bolsa de Productos de Lima.
f) En las ventas en las cuales opere el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (Sistema de Detracciones).

3.2.6.2 En la importación

No se aplicará en las operaciones de importación definitiva:

a) Derivadas de regímenes de importación temporal para reexportación en el mismo estado o de admisión temporal para perfeccionamiento activo.
b) De mercancías mediante Declaración Simplificada de Importación o al amparo del Reglamento de Equipaje y Menaje de Casa.
c) Realizada por agentes de retención del IGV designados por la SUNAT.
d) Efectuada por el Sector Público Nacional a que se refiere el inciso a) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.
e) Realizada al amparo de la Ley N° 27037 – Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.
f) De mercancías consideradas envíos de socorro, de acuerdo con el artículo 63° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF y normas modificatorias.

3.2.7 Acreditación de la percepción efectuada

A fin de acreditar la percepción, al momento de efectuarla el agente de percepción entregará a su cliente el "Comprobante de Percepción" el cual deberá contener requisitos mínimos para su emisión.

3.2.8 Aplicación por parte del cliente de las percepciones que le han efectuado

El cliente sujeto de la percepción podrá deducir del IGV que le corresponda pagar, las percepciones que le hubieran efectuado hasta el último día del período al que corresponda la declaración.

Para ello deberá presentar su declaración y pago mensual del IGV utilizando el PDT - IGV Renta Mensual (Formulario Virtual 621) donde consignará las percepciones que se le hubieran realizado a efecto de deducir del tributo a pagar.

Si no hubiera operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se podrá utilizar como deducción en los meses siguientes hasta agotarlo.

Si luego de 6 meses consecutivos (3 meses a partir del 01 de abril del 2005) se mantuviese un monto de percepción sin poder aplicar, se podrá solicitar su devolución.

3.2.9 Declaración y el Pago en el Régimen de Percepciones

El agente de percepción

Declara el monto total de las percepciones practicadas en el período y efectuará el pago respectivo utilizando el PDT- Agentes de Percepción, Formulario Virtual Nº 633.

El Cliente

Deberá efectuar su declaración y pago mensual del IGV utilizando el PDT IGV Renta mensual, Formulario Virtual Nº 621, donde consignará el impuesto que se hubiera percibido, a efecto de su deducción del tributo a pagar.

3.2.10 Aplicación de las percepciones

El cliente, adquirente de combustible o el importador podrán deducir del impuesto a pagar, las percepciones que le hubieran efectuado hasta el último día del periodo al que corresponda la declaración.

Si no existieran operaciones gravadas o estas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrara a los periodos siguientes hasta agotarlo, no pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria.

El cliente, adquirente de combustible o el importador podrán solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en su declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor a seis (6) períodos consecutivos.

En caso que el cliente tenga a su vez la condición de proveedor, deducirá de su impuesto a pagar en primer lugar las percepciones y luego las retenciones que le hubieren efectuado. De contar con retenciones y percepciones declaradas y no aplicadas, podrá solicitar la devolución de las retenciones no aplicadas que consten en su declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por éste último concepto en un plazo no menor de dos (2) períodos consecutivos.

3.2.11 La devolución del saldo de percepción no aplicado

El cliente, adquirente de combustible o el importador podrán solicitar devolución por el saldo de percepción no aplicado, esto es, la percepción del periodo más las percepciones de meses anteriores, menos el impuesto a pagar.

Requisitos

1. Haber presentado todas las declaraciones (PDT621) por el periodo por el que solicita la devolución en su condición de cliente.
2. El contribuyente deberá tener un saldo de percepciones no aplicadas por un plazo no menor de 6 meses en forma consecutiva. A partir del 01 de abril del 2005, el plazo se reduce a 3 meses.
3. Solicitar la devolución del saldo no aplicado hasta por el monto acumulado que conste en la declaración correspondiente al último periodo tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud.
4. El cómputo del plazo para poder solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas, se iniciará a partir del periodo siguiente a aquel consignado en la última solicitud de devolución presentada, de ser el caso, aún cuando en dicha solicitud no se hubiera incluido la totalidad del saldo acumulado a esa fecha.

3.2.12 Cuentas y registro de control

a. El agente de percepción

- Abrirá en su contabilidad una cuenta denominada "IGV – Percepciones por Pagar". En dicha cuenta controlará mensualmente las percepciones efectuadas a los Clientes y se contabilizarán los pagos efectuados a SUNAT.

- Deberá llevar un "Registro de Régimen de Percepciones" en el cual controlará los débitos y créditos con respecto a la cuenta por cobrar de cada cliente.
- El agente de percepción que utilice sistemas mecanizados o computarizados de contabilidad podrá llevar dicho registro anotando el total de cada cliente en forma consolidada, siempre que en el sistema de enlace se mantenga la información requerida y se pueda efectuar la verificación individual de cada transacción.

b. El Cliente

- Abrirá una subcuenta denominada "IGV – Percepciones por aplicar" dentro de la cuenta "Impuesto General a las Ventas". En dicha subcuenta se controlará las percepciones que le hubieran efectuado los agentes de percepción, así como las aplicaciones de dichas percepciones al IGV por pagar.

3.3 Sistema de Detracciones del IGV

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central –SPOT- creado mediante el Decreto Legislativo N° 917 y denominado comúnmente Sistema de Detracciones, ha venido aplicándose paulatinamente desde el año 2002.

Es un mecanismo que tiene el Estado para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad. La introducción de este sistema en la gestión del Impuesto General a las Ventas ha tenido un rol estratégico en el éxito de la ampliación de la base tributaria y en el incremento de la recaudación durante los años 2002 al 2004. El sistema ha demostrado su eficacia en combatir la evasión.

El objetivo del sistema de detracciones es ampliar la base tributaria para que todos los contribuyentes paguen los tributos que les corresponden, eliminando la competencia desleal entre formales e informales. Además, permite sincerar los precios en algunos mercados, protegiendo a los pequeños productores.

Luego de realizar diversos estudios de campo y cruces de información, la SUNAT detectó la existencia de un primer grupo de sectores en los que se producían altos niveles de incumplimiento e informalidad, siendo estos sectores a los que aplicó inicialmente el sistema.

Así, los primeros productos o actividades involucradas en esta red de alto incumplimiento durante los procesos de comercialización, fueron el azúcar, el arroz pilado, el alcohol etílico, la pesca, el maíz amarillo, el algodón, la caña de azúcar, la madera, los desechos metálicos, la piedra y arena para la construcción y otros productos comprendidos en el inciso a) del Apéndice I de la Ley del IGV (en los casos de renuncia a la exoneración a dicho impuesto), como son la leche cruda entera, el café en grano, los espárragos, entre otros productos[20].

---

[20] La aplicación del sistema de detracciones para los bienes del Apéndice I del TUO de la Ley del IGV, en los casos de renuncia a la exoneración del IGV resulta necesaria, ello porque durante los últimos años **los proveedores de estos bienes han venido trasladando crédito fiscal (IGV) a las empresas compradoras de dichos bienes, sin haberlo pagado.** Cabe precisar, que estos proveedores se encontraban exonerados de pagar el IGV (no estaban obligados a pagar el IGV), pero por voluntad propia o presión del comprador renunciaron a dicha exoneración. La figura irregular se presenta porque los proveedores, que han renunciado a la exoneración del IGV, no pagan dicho impuesto al Fisco, mientras que los compradores usan como crédito fiscal el IGV que no ha sido pagado.

Muchas empresas compradoras de estos bienes del Apéndice I del TUO de la Ley del IGV, tienen poder para fijar los precios en el mercado, obligando a sus proveedores (normalmente pequeños productores) a renunciar a la exoneración del IGV para utilizar el crédito fiscal, pero les pagan el precio sin considerar el IGV, tal como lo establece Ley. De esta forma, algunos grandes compradores que dominan el mercado, presionan los precios a la baja (aumentando sus utilidades), y ocasionan que la utilidad del pequeño productor sea el IGV que no pagan al Fisco. Entonces, cuando hay un mecanismo que obliga al pago de tributos, los pequeños productores reaccionan en forma negativa.

Posteriormente, se incorporaron al sistema los productos hidrobiológicos, los animales vivos, carnes y despojos comestibles, abonos, cueros y pieles, aceite y harina de pescado, embarcaciones pesqueras, las operaciones de prestación de servicios de intermediación laboral, los servicios de tercerización (Contratos de Gerencia), arrendamiento de bienes muebles, mantenimiento y reparación de bienes muebles, movimiento de carga y otros servicios empresariales, tales como los jurídicos, de contabilidad y auditoría, asesoramiento empresarial, publicidad, etc., señalados expresamente en la norma.

La resistencia de los sectores económicos involucrados en la comercialización de los productos que se iban incorporando al sistema, han provocado que se tome la decisión política de suspender temporalmente su aplicación. Así, estuvieron suspendidas las detracciones a la venta de maíz amarillo y al arroz. En el caso del maíz amarillo, la suspensión se prorrogó hasta el 31 de agosto del año 2004, fecha partir del cual se reinició la aplicación del sistema. Por el lado del arroz, mediante Ley N° 28211 se derogó la aplicación de las detracciones a la venta de este producto y se creó el impuesto de 4% a la venta de arroz pilado.

Cabe mencionar que, por Resolución de Superintendencia N° 247-2004/SUNAT, la aplicación de este sistema de pago sobre la venta de animales vivos y carnes y despojos comestibles se suspendió inicialmente hasta el 31 de octubre y luego hasta el 1° de enero del 2005. Las presiones políticas del sector ganadero han determinado una nueva prórroga en la aplicación del sistema hasta el 30 de septiembre del 2005, fecha a partir de la cual se aplicará una tasa de 4%.

Este sistema no implica un nuevo impuesto ni una elevación de la tasa. Simplemente es un mecanismo con que se busca asegurar el pago de las obligaciones tributarias de los productores y comerciantes de estos productos.

El sistema consiste en que el comprador o adquirente de los productos a los que se aplica la detracción, o quien efectúe un retiro de estos productos de algún almacén, debe restar (detraer), por ejemplo, para algunos productos, el 10% del precio de venta (incluido el IGV), o restar el 10% de la suma total que queda obligado a pagar al proveedor (vendedor), y depositarlo en una cuenta especial habilitada por el Banco de la Nación a nombre de este último (vendedor), para lo cual necesita tener número de RUC y abrir la referida cuenta. El monto depositado constituye la detracción (descuento y desvío de una parte) que hace el comprador del monto que debe pagar al proveedor.

El proveedor podrá efectuar el pago de sus obligaciones tributarias generadas e inclusive las obligaciones de los meses siguientes, con cargo a los fondos depositados en la cuenta corriente señalada.

En este sentido, la detracción obliga a los proveedores (usualmente informales) a identificarse, inscribirse en el Registro Único del Contribuyente (RUC) y tener una cuenta en la que depositan parte de lo que les debió pagar el comprador. Esta cuenta se convierte en una especie de fondo de garantía para que se paguen los impuestos a los que está obligado. El proveedor podrá efectuar el pago de sus obligaciones tributarias generadas e inclusive las obligaciones de los meses siguientes, con cargo a los fondos depositados en la cuenta corriente señalada.

La tasa de detracción del IGV está establecida por tipo de bien o servicio, considerando su estructura de costos y los componentes de IGV que poseen en cada caso. Vale decir, que un contribuyente que paga puntual y correctamente el IGV no deberá tener depósitos superiores a los que le corresponde.

3.3.1 Bienes y servicios comprendidos en el Sistema de Detracciones.

Para un mejor funcionamiento del sistema se ha clasificado los bienes y servicios sujetos al mismo en tres anexos: los Anexos 1 y 2 reúnen los bienes y el Anexo 3 los servicios, cada uno de ellos con sus correspondientes porcentajes de detracción.

ANEXO 1

BIENES SUJETOS AL SISTEMA

	PRODUCTO	PORCENTAJE
1	Azúcar	10%
2	Alcohol etílico	10%
3	Madera	9%

ANEXO 2

BIENES SUJETOS AL SISTEMA

	PRODUCTO	PORCENTAJE
1	Recursos hidrobiológicos	9%
2	Maíz amarillo duro	7%
3	Algodón	11%
4	Caña de azúcar	12%
5	Arena y piedra	12%
6	Residuos, subproductos, desechos, recortes y desperdicios.	14%
7	Bienes del inciso a) del Apéndice I de la Ley del IGV	10%
8	Animales vivos **(SUSPENDIDO)**	4%
9	Carnes y despojos comestibles **(SUSPENDIDO)**	4%
10	Abonos, cueros y pieles de origen animal **(SUSPENDIDO)**	4%
11	Aceite de pescado	9%
12	Harina, polvo y "pellets" de pescado, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos	9%
13	Embarcaciones pesqueras	9%

ANEXO 3

SERVICIOS SUJETOS AL SISTEMA

	DEFINICIÓN DEL SERVICIO	PORCENTAJE
1	Intermediación laboral y tercerización	14%
2	Arrendamiento de bienes muebles (no se incluyen en esta definición los contratos de arrendamiento financiero).	9%
3	Mantenimiento y reparación de bienes muebles.	9%
4	Movimiento de carga	14%

	DEFINICIÓN DEL SERVICIO	PORCENTAJE
5	Otros servicios empresariales: a) Actividades jurídicas. b) Actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos. c) Investigaciones de mercados y realización de encuestas de opinión pública. d) Actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión. e) Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico. f) Publicidad. g) Actividades de investigación y seguridad. h) Actividades de limpieza de edificios. i) Actividades de envase y empaque. No están incluidos los servicios prestados por operadores de comercio exterior a los sujetos que soliciten cualquiera de los regímenes, operaciones o destinos aduaneros especiales o de excepción, siempre que tales servicios estén vinculados a operaciones de comercio exterior.	14%

3.3.2 Operaciones exceptuadas de la aplicación del Sistema de Detracciones

3.3.2.1 Para los bienes del Anexo 1:

El sistema no se aplicará cuando el importe o la suma de los importes de las operaciones sea igual o menor a media (1/2) UIT por cada unidad de transporte.

Tratándose de la operación gravada con el IGV, cuando por la operación se emita póliza de adjudicación con ocasión del remate o adjudicación por los martilleros públicos o entidades que rematan o subastan bienes por cuenta de terceros.

3.3.2.2 Para los bienes del Anexo 2 y servicios del Anexo 3:

El sistema no se aplicará cuando el importe de la operación sea igual o menor a media (1/2) UIT vigente a la fecha en que se origina la obligación tributaria del IGV. Esta excepción no opera:

a) Cuando por la operación sujeta al sistema se emita un comprobante de pago que permita sustentar crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, así como gasto y/o costo para efecto tributario.
b) Cuando el adquiriente o quien utiliza el servicio sea una entidad del Sector Público Nacional a la que se refiere el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tratándose de venta gravada con el IGV:

a) Cuando por la operación se emita póliza de adjudicación con ocasión del remate o adjudicación por los martilleros públicos o entidades que rematan o subastan bienes por cuenta de terceros.
b) Cuando por la operación se emita Liquidación de Compra.

El límite de ½ UIT sí será aplicable en todos los casos tratándose de carnes y despojos comestibles.

Sin embargo, tratándose de los servicios de arrendamiento de bienes muebles y de servicios empresariales contenidos en el Anexo 3, el sistema se aplicará siempre que el importe de la operación sea superior a setecientos y 00/100 Nuevos Soles (S/.700).

3.3.3 Sujetos obligados a efectuar el depósito

3.3.3.1 Para los bienes del Anexo 1:

a) En la venta gravada con el IGV:

- El adquiriente
- El proveedor, cuando tenga a su cargo el traslado y la entrega de bienes cuyo importe de la operación sea igual o menor a media (1/2) UIT, o cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, o cuando la venta sea realizada a través de la Bolsa de Productos.

b) En el retiro considerado venta, el sujeto del IGV.

c) En los traslados, el propietario de los bienes que realice o encargue el traslado.

3.3.3.2 Para los bienes del Anexo 2:

a) En la venta gravada con el IGV:

- El adquiriente
- El proveedor, cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, o cuando la venta sea realizada a través de la Bolsa de Productos.

b) En el retiro considerado venta, el sujeto del IGV.

3.3.3.3 Para los servicios del Anexo 3:

a) El usuario del servicio

b) El prestador del servicio, cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo.

3.3.4 Invalidez de la Constancia de Depósito

Cuando:

a) No presente el refrendo del Banco de la Nación, en los casos en que este lo realice.
b) Su numeración no sea conforme.
c) Contenga información que no corresponda con el tipo de operación, bien o servicio por los cuales se indica haber realizado el depósito.
d) Contenga enmendaduras, borrones, añadiduras o cualquier indicio de adulteración.

3.3.5 Sustento del traslado y posesión de bienes

En las operaciones sujetas al Sistema en las cuales el depósito deba efectuarse con anterioridad al inicio del traslado, el remitente deberá sustentar el traslado de bienes con el documento que acredita el íntegro del depósito, la guía de remisión y el comprobante de pago que acredite fehacientemente la propiedad en caso exista obligación de emitir este último de acuerdo con las normas correspondientes.

3.3.6 Régimen Sancionatorio

En el Sistema de Detracciones se ha establecido un régimen sancionatorio bastante estricto.

INFRACCIONES	SANCIONES
El sujeto obligado que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, en el momento establecido.	Multa equivalente al 100% del importe no depositado.
El proveedor que permita el traslado de los bienes fuera del Centro de Producción sin haberse acreditado íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, siempre que éste deba efectuarse con anterioridad al traslado.	Multa equivalente al 100% del monto que debió depositarse, salvo que se cumpla con efectuar el depósito dentro de los cinco (5) días hábiles de realizado el traslado.
El sujeto que por cuenta de proveedor permita el traslado de los bienes sin que se le haya acreditado el depósito a que se refiere el Sistema, siempre que éste deba efectuarse con anterioridad al traslado.	Multa equivalente al 100% del monto del depósito, sin perjuicio de la sanción prevista para el proveedor.
El titular de la cuenta que otorgue a los montos depositados un destino distinto al previsto en el Sistema.	Multa equivalente al 100% del importe indebidamente utilizado.
Las Administradoras de Peaje que no cumplan con verificar el pago del depósito, en la forma, plazos y condiciones establecidos por la SUNAT.	Multa equivalente a media Unidad Impositiva Tributaria (0.5 UIT) por el vehículo no verificado.
Las Administradoras de Peaje que no informen a la SUNAT el resultado de la verificación del cumplimiento del pago del depósito, en la forma, plazo y condiciones que se establezca.	Multa equivalente a una Unidad Impositiva Tributaria (1 UIT).
Las Administradoras de Peaje que no cumplan con efectuar el cobro del depósito.	Multa equivalente al 100% del importe no cobrado.
Las Administradoras de Peaje que no cumplan con depositar los cobros realizados a los transportistas que efectúan transporte de bienes y/o pasajeros.	Multa equivalente al 100% del importe no depositado.

4. Resultados obtenidos

Los resultados positivos de estos sistemas se manifiestan en que no sólo han permitido significativos crecimientos de la recaudación, por incorporar los pagos de contribuyentes que antes pagaban parcialmente o no pagaban, y que hoy tributan por estos sistemas, sino que, además, proveen a la Administración de valiosa información a la que antes no tenía acceso de manera rápida y certera sobre los agentes económicos, los importes y las fechas de dichas operaciones.

Cabe destacar que los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones han contribuido a la ampliación de la base tributaria del IGV al permitir identificar a más de 157,000 nuevos contribuyentes, de los cuales un porcentaje importante lo constituyen omisos a la declaración y al pago.

De esta forma, los regímenes implementados han permitido asegurar el pago de estos proveedores omisos, así como incrementar el nivel de recaudación de otros contribuyentes debido a la generación de riesgo en la detección de sus declaraciones mediante el cruce de información.

Cuadro Nº 10
AMPLIACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA

Medidas	Cantidad de nuevos contribuyentes (1)	Periodo
Sistema de Pago del IGV – Retenciones, Percepciones, Detracciones.	**157,000**	Julio 2002 a Julio 2004
Centros de Control y Fiscalización	**75,000**	Enero 2003 a Septiembre 2004
Transporte de carga	**10,000**	Enero 2003 a Julio 2004
Telecobranza	**6,000**	Junio 2004 a Septiembre 2004
Cobranza coactiva vía SIAF, proveedores del Estado, aliados, embargos telemáticos, fraccionamiento flexibilizado.	**6,000**	Julio 2004 a Septiembre 2004
Total	**254,000**	

(1) Considera los nuevos inscritos, aquellos que antes no efectuaban pagos y los que han incrementado su coeficiente de pago en el IGV.
Fuente: SUNAT.

Por otra parte, la brecha de pago del IGV ha disminuido de manera sostenida en los últimos años, habiendo pasado de 17.1%, en el año 2001, 13.6% en el año 2002 y 11.2% en el año 2003, en parte debido a la implementación de estos sistemas.

En el año 2004, la recaudación por concepto de los sistemas de pagos adelantados del IGV ha aumentado en el 52.0%, comparando con los resultados obtenidos en el año 2003.

Cuadro Nº 11

RECAUDACIÓN DEL SISTEMA DE PAGOS ANTICIPADOS DE IGV
(Millones de S/.)

Sistema	2004	2003	Variación Absoluta	Variación % 2004/2003	Partic. % Sistema 2004	Partic.% Total IGV 2004
Retenciones.	**1 422,1**	**1 424,4**	**-2.4**	**-0.2**	**46.1**	**8.8**
Detracciones.	**1 228,4**	**498,3**	**730.1**	**146.5**	**39.9**	**7.6**
Percepciones.	**431,9**	**104,6**	**327.4**	**313.1**	**14.0**	**2.7**
Total de medidas.	**3 082,4**	**2 027,3**	**1 055.1**	**52.0**	**100.0**	**19.0**
IGV	**16 202,2**	**14 110,6**	**2 091.6**	**14.8**		**100.0**

Fuente: SUNAT.

5. Riesgos derivados de los Sistemas de Retenciones, Percepciones y Detracciones del IGV

Los logros obtenidos en materia de recaudación con los sistemas de retención, percepción y detracciones, sin duda, han sido importantes para la Administración.

En los tres últimos años la recaudación del IGV ha tenido un incremento sostenido gracias a los buenos resultados de las medidas antes indicadas.

Sin embargo, resulta importante advertir ciertos riesgos derivados de la implantación de estos sistemas:

a) Una parte del trabajo de recaudación del IGV se ha trasladado al sector privado en una especie de sutil tercerización u "outsourcing", donde los agentes de retención, percepción y los sujetos obligados a detraer realizan una labor recaudatoria.
b) Los gremios empresariales han advertido que con la implementación de estas medidas el sector privado esta realizando labores recaudatorias del IGV, delegadas por el Estado, sin recibir ninguna compensación, a pesar de que ello les genera mayores gastos administrativos al utilizar personal e infraestructura para cumplir la tarea.

   Sobre este punto, cabe indicar que es cierto que hay un costo administrativo en la labor de recaudación que se ha trasladado al sector privado. No obstante, las empresas designadas como agentes de retención, percepción y detracción se ven "beneficiadas" con los rendimientos financieros de los montos retenidos, ya que la entrega de dichas retenciones se hace en un plazo diferido, esto es, con posterioridad a la fecha de efectuada la transacción.

c) El éxito en el incremento de los niveles de recaudación del IGV ha tenido como sustento el haber incorporado como “brazos operativos recaudadores” al sector privado, que cumple las tareas de agentes de retención, percepción y detracción. Ello no significa, en realidad, que la Administración Tributaria haya realizado un esfuerzo adicional directo en mejorar los niveles de eficiencia y productividad del Impuesto mediante acciones directas de control y fiscalización.

d) Los gremios empresariales sostienen que las medidas administrativas de recaudación del IGV causan distorsiones económicas. Así, argumentan que en el caso de la retención el sistema funciona sin tasas diferenciadas, esto es, sin tener en cuenta el margen comercial promedio en las distintas actividades económicas. En este caso, la tasa efectiva de retención 7.08% estaría afectando a aquellas empresas que tienen un margen de comercialización menor a 39.4%, pues, en este supuesto las retenciones del IGV siempre resultan en exceso. Por otro lado, en el caso de las detracciones sostienen que los compradores pagan por adelantado parte del IGV a sus proveedores. De esta forma, la Administración Tributaria se asegura la cobranza del impuesto, sin tener en cuenta si el proveedor cumplió o no con el comprador o si el comprador cuenta con el dinero suficiente para adelantar el pago del impuesto, lo cual puede generar una seria descapitalización del negocio.

e) Los riesgos más evidentes en las perspectivas futuras de estas medidas recaudatorias del IGV, están dados por el lado de las presiones políticas de los sectores económicos directamente afectados con la implantación de estas medidas. Así, el sistema incluye actividades económicas que desde siempre se han mantenido en la informalidad y lejos del pago de los tributos, por lo que la resistencia a ser incorporados en el sector formal es intensa. Como dato ilustrativo podemos mencionar lo sucedido con el gremio de ganaderos que comercializan animales vivos, carne y despojos comestibles, donde la Administración Tributaria ha tenido que dar marcha atrás en la implantación del sistema de detracciones, habiéndolo suspendido temporalmente hasta en tres ocasiones (actualmente está suspendido hasta el 30 de septiembre del 2005).

6. Estrategias de control intensivos en la fiscalización del IGV: selección de contribuyentes, base de datos nacional, cruces de información

En las Administraciones Tributarias modernas la información suficiente y oportuna constituye el insumo más importante para la toma de decisiones. Para contar con esta información, es necesario acceder y analizar ordenadamente los datos que se generan en los sistemas de la organización y aquellos procedentes de otras fuentes.

Ante la necesidad de organizar y analizar cada vez mejor los datos que se generan en los sistemas de la propia SUNAT y los procedentes de otras fuentes, la SUNAT ha implementado un "Almacén de Datos" (Data Warehouse) que, con el complemento de un conjunto de herramientas innovadoras en el medio, facilitan a sus funcionarios el acceso y el análisis de grandes volúmenes de datos, generando así la información necesaria.

Contar con esta información permitirá a la Administración tomar mejores decisiones e incrementar su eficiencia de manera significativa en tareas tan urgentes como son la ampliación de la base tributaria y el combate contra la evasión en el caso particular del IGV.

Para la selección de los contribuyentes a fiscalizar, actualmente se cuenta con 93 métodos que obedecen a diversos perfiles de incumplimiento tributario, que comprende tipo y tamaño de contribuyentes, tributos afectos, interés fiscal, además de 863 indicadores de incumplimiento tributario.

El "Almacén de Datos", denominado Base de Datos Nacional (BDN), contiene información que se genera en los sistemas internos de la SUNAT correspondiente a tributos internos y a las aduanas de todo el país, así como aquella que se obtiene no sólo de las declaraciones de los contribuyentes, sino también de entidades externas. La Base de Datos Nacional (BDN) es la más grande base de datos del país.

Entre las principales fuentes externas con que la SUNAT dispone se encuentran entidades del sector público y privado, así como organismos internacionales. De esta manera, la BDN contiene información de la identificación de personas naturales y de empresas, domicilio fiscal, representantes legales, comprobantes de pago, compras y ventas realizadas en el ámbito nacional (que son comunicados por los contribuyentes mediante la Declaración Anual de Operaciones con Terceros), remuneraciones de los trabajadores, pagos a las Empresas Prestadoras de Salud (EPS) por concepto de seguridad social, importes pagados y retenciones efectuadas por aquellos que pagan Rentas de Cuarta Categoría, arrendamiento de inmuebles, importaciones, exportaciones, información patrimonial de inmuebles y vehículos, consumo de energía eléctrica, gastos escolares en colegios privados, movimiento migratorio, créditos obtenidos en entidades financieras nacionales, ingresos de personas naturales provenientes de organismos internacionales, historia de las intervenciones realizadas por la SUNAT al contribuyente, entre otros.

En la Base de Datos Nacional, la información proveniente de diversas fuentes está integrada, es actualizada periódicamente y guarda la historia respectiva. Tales características hacen que esté preparada para facilitar el análisis de la información.

Por ejemplo, el hecho de que la información esté integrada permite comparar fácilmente los ingresos declarados por un contribuyente con las compras informadas por sus clientes, las ventas del presente con las que tuvieron lugar en el pasado o asociar a un contribuyente con los distintos actos jurídicos realizados por él y que tuvieran incidencia tributaria, entre otros aspectos.

Las herramientas que facilitan el acceso y permiten analizar la información de la BDN son las siguientes:

a) **Los métodos de selección inteligente:** Éstos permiten seleccionar a los contribuyentes que se deben fiscalizar, que cumplen con un perfil de evasión determinado, el cual se constituye en base a la combinación de un conjunto de características. Tales métodos se utilizan a través de un sistema que permite a la SUNAT elegir el conjunto de características y seleccionar a aquellos que cumplen con el perfil para el inicio de las acciones de fiscalización. Entre los métodos de selección inteligente destacan el de la evasión en el IGV y en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Cada año, la SUNAT evalúa la incorporación de nuevos métodos de selección que permitan mejorar el control y adelantarse a posibles prácticas de evasión.

Esta herramienta de selección inteligente le da la seguridad al contribuyente de un proceso transparente basado en criterios técnicos e información objetiva. Es por ello que se ha convertido en la principal herramienta de fiscalización de la SUNAT. Además, ha impulsado la apertura de los Centros de Control y Fiscalización, ampliando de esta forma el alcance de la fiscalización a una mayor cantidad de contribuyentes.

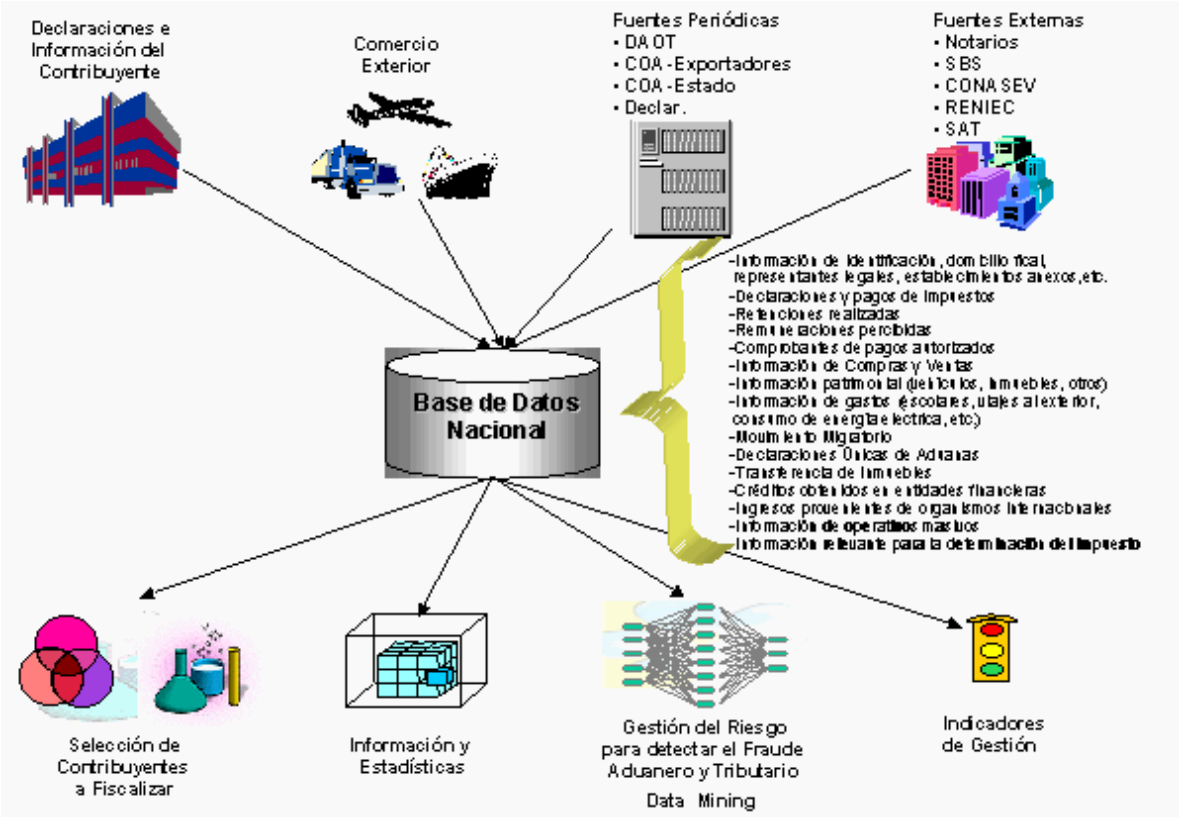
b) **Herramientas de Inteligencia de Negocios**: Con el fin de identificar los sectores de mayor evasión, así como descubrir nuevas modalidades de evasión o comportamientos tributarios atípicos, la SUNAT está implantando el uso de herramientas de Inteligencia de Negocios (Business Intelligence), lo que le permitirá ir mejorando su estrategia de fiscalización y cobranza, así como la detección de fraudes tributarios y aduaneros sofisticados.

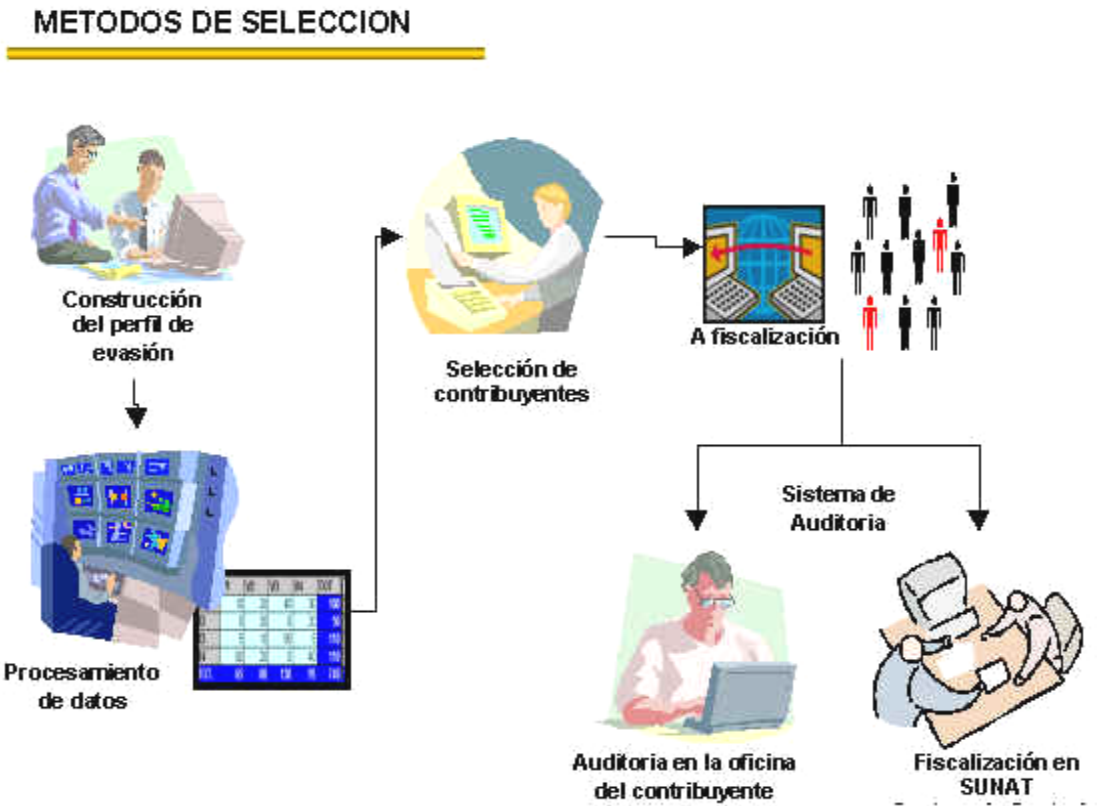
Como resultado del uso de la información contenida en la BDN, se ha logrado incrementar el nivel de eficiencia de las acciones de fiscalización. Así en 1997, del total de auditorias realizadas, el 74% tenía deudas no declaradas. En el 2001, año en que se implantó el nuevo sistema de fiscalización, el ratio se incrementó al 88%. En el 2002, este ratio fue 90% y, en el 2003, del total de auditorías realizadas (en empresas y comercios seleccionados en base a indicios de incumplimiento previamente descubiertos) el porcentaje de empresas detectadas con deudas no declaradas se elevó a 94%.

Como se advierte, existe una mejora visible y sostenida en el nivel de detección del incumplimiento a partir de la utilización de este sistema, debido principalmente a la incorporación de diversos perfiles de incumplimiento tributario o métodos de selección, así como de nuevas fuentes de información que se integran a la base de datos.

Los sectores en los que mayor nivel de evasión se ha detectado, una vez aplicados los métodos de selección y efectuadas las auditorias, son el de Alimentos, Bebidas y Tabaco, Comercio, Química y Venta de Materiales de Construcción, con 94%, 92%, 92% y 91% de nivel de incumplimiento, respectivamente.

LA BASE DE DATOS NACIONAL - BDN





7. Estrategias de control extensivo: control informático, facturación y controles masivos

7.1 Control informático masivo del Impuesto General a las Ventas.

Este control se realiza a través del procesamiento de las declaraciones tributarias para la detección de errores, inconsistencias, omisiones e infracciones en el Impuesto General a las Ventas.

Existen dos sistemas principales:

a) Sistema de Control de Principales Contribuyentes: **REDISEÑO SIRAT**.
b) Sistema de Control de Medianos y Pequeños Contribuyentes: **SIDCOT**.

Una vez presentadas las declaraciones por los contribuyentes, se efectúa el control masivo mediante el procesamiento informático de esas declaraciones a fin de detectar errores, inconsistencias y omisiones, las cuales pueden ser notificadas y subsanadas rápidamente por los mismos contribuyentes.

En el caso del Sistema de Control de Principales Contribuyentes – **REDISEÑO SIRAT**, el control es en línea y la notificación de las omisiones al pago del IGV y el control de las infracciones se efectúan desde el día siguiente de la presentación de la declaración.

Por otro lado, en el caso del Sistema de Control de Medianos y Pequeños Contribuyentes – **SIDCOT**, el control es diferido y la notificación de las omisiones al pago del IGV y el control de las infracciones se efectúan en un plazo más largo (1 mes o más).

Esta actividad de la Administración, constituye un control preliminar que no cierra la posibilidad de controles posteriores a fondo e inclusive, puede dar como resultado que se

detecten indicios de la existencia de una acción dolosa de evadir el pago del Impuesto (por ejemplo que un contribuyente tenga crédito fiscal del IGV en forma permanente). En este último caso, ese procesamiento masivo dará lugar a la aplicación de formas de control más profundas y personalizadas.

7.2 Los controles masivos de verificación del cumplimiento tributario del IGV

En la estrategia de combate al incumplimiento tributario del Impuesto General a las Ventas, la Administración Tributaria ha implementado controles masivos, los cuales están dirigidos al universo o a amplios sectores de contribuyentes.

Este tipo de controles, tienen como finalidad establecer una vasta presencia fiscal a través de la verificación del cumplimiento de obligaciones formales o de la adecuación, a determinados estándares o parámetros, de las informaciones presentadas por los contribuyentes en sus declaraciones.

La característica principal de estas acciones de la Administración Tributaria es su bajo valor agregado, pues se trata fundamentalmente de procesar automáticamente informaciones obrantes en la Administración o de realizar verificaciones de aspectos formales, y a veces sustantivos, pero con poca profundidad.

La superficialidad que caracteriza a estas acciones, no quita que ellas puedan venir a constituir un primer indicio para disponer, luego, actuaciones a fondo de fiscalización.

La SUNAT ha diseñado un programa informático de Gestión de Masivos –GEMA, que está orientado al control masivo de los contribuyentes, entre los cuales se incluye a aquellos afectos al Impuesto General a las Ventas.

Por otra parte, la Administración ha implementado Centros de Control y Fiscalización que permitirán descentralizar su labor en lo concerniente al control de la deuda, cobranza y fiscalización a efectos de incrementar la recaudación y combatir la evasión fiscal.

Estas acciones de control y fiscalización están dirigidas a medianos contribuyentes del Régimen General, que tributan el Impuesto General a las Ventas.

Los contribuyentes, previamente seleccionados con el apoyo informático y con indicios de algún incumplimiento tributario, son citados al Centro de Control para que informen respecto de las inconsistencias detectadas en sus actividades y, de ser el caso, regularicen su situación.

Estas acciones son inductivas; es decir, propician la subsanación voluntaria por parte del contribuyente.

7.3 El control de la facturación

Otra forma de fiscalización que se encuadra en los controles masivos, lo constituye el control de la facturación.

La factura y otros documento similares, constituyen un importante instrumento de fiscalización para la Administración Tributaria, por cuanto posibilita la verificación de los efectos en cuanto a la aplicación del tributo. Mediante este documento se puede constatar los tres elementos fundamentales de la obligación tributaria: la causación del impuesto (nacimiento de la obligación), la base gravable y la tarifa.

Las condiciones particulares en que se desenvuelve cada país, principalmente en cuanto al nivel de conciencia tributaria, el margen de presión fiscal que determine la política macro-económica imperante y el nivel de autonomía para diseñar e implantar mecanismos efectivos de control, constituyen las variables a tener en cuenta para conformar un sistema de facturación que atienda a las expectativas de control de la Administración.

En la Administración Tributaria Peruana se realizan operativos masivos de control de la facturación, que se llevan a cabo en el domicilio de los contribuyentes y con la participación de un significativo número de funcionarios.

Este tipo de fiscalización, resulta de especial importancia para desarrollar una imagen de presencia fiscal y se acostumbra a utilizar preferentemente para el control de aquellos tributos que, como en el caso del Impuesto General a las Ventas, la omisión de actos de fácil constatación, como por ejemplo la emisión de una factura, ya estaría dando cuenta de una intención de evadir.

7.3.1 Control de la verificación de entrega de comprobantes de pago

Una de las formas de combatir el fraude tributario en el IGV es mediante la verificación de la entrega de comprobantes de pago. Esta labor está a cargo de los fedatarios fiscalizadores, quienes organizan operativos masivos para verificar la entrega de comprobantes de pago.

A través de estos operativos masivos, en el año 2004 se han realizado 147,229 intervenciones de fedatarios que verifican la entrega de comprobantes de pago. Estas acciones se realizan entre los contribuyentes informales o que presentan antecedentes de incumplimiento.

En el caso que en la verificación se detecten a falsificadores de comprobantes de pago, se procede a la denuncia penal correspondiente. Como ya existen indicios que llevan a la presunción de la comisión del delito contra la fe pública, los propietarios de comercios que han utilizado estas boletas falsificadas pasan a ser programados para ser fiscalizados.

Por otro lado, la SUNAT ha implementado el **Programa Nacional de Control Móvil**, que tiene por objetivo fiscalizar que la mercadería que se transporta cuente con documentación tributaria en regla. En este programa se trabaja las 24 horas en garitas de control y en diversos horarios en otras modalidades de intervención, todo ello con la finalidad de controlar y verificar a los vehículos que transportan carga por el territorio nacional.

En el año 2004 se han realizado 392,210 intervenciones de control móvil que verifican que la carga transportada se encuentre debidamente declarada y sea legal.

7.3.2 Sorteos Nacionales de Comprobantes de Pago

Para efecto de un mejor control en la facturación, la Administración Tributaria ha implementado un programa de “Sorteos Nacionales de Comprobantes de Pago”.

En el año 2004, los participantes depositaron sobres con aproximadamente siete millones de comprobantes, cifra que equivale a un peso superior a las 18 toneladas.

El éxito de los sorteos demuestra que los ciudadanos están tomando conciencia de la importancia de exigir comprobantes de pago y, sobre todo, que la lucha contra la evasión y la informalidad es tarea de todos.

La Administración Tributaria ha realizado cruces de información con los comprobantes depositados, lo que le ha permitido detectar por ejemplo, que en el año 2003 había 14,500 contribuyentes con el estado "***No Activo***" (sin actividad económica) y 7,400 contribuyentes "***No Habidos***", que están emitiendo comprobantes de pago irregularmente.

En el año 2004, mediante el procesamiento de la información de los comprobantes se ha detectado a 3,990 contribuyentes con el estado "***No Activo***" (sin actividad económica) y 1,359 contribuyentes "***No Habidos***". Estas cifras, revelan avances importantes en la identificación y seguimiento de aquellos contribuyentes que emiten comprobantes de pago en forma indebida.

Asimismo, la Administración Tributaria ha descubierto la existencia de una mafia organizada que falsifica masivamente boletas de venta y comprobantes de pago en general, los cuales se han distribuido en negocios ubicados en el 60% de los distritos de Lima. De la muestra recogida, existen 12 mil comprobantes de pago falsos y que han sido impresos en serie de manera ilegal, utilizando el mismo número de RUC para cientos de establecimientos de diferente giro y domicilio.

También existen empresas medianas y pequeñas que entregan comprobantes de pago cuyo número de RUC no existe.

7.4 Control del Registro Único de Contribuyente

Para que el Registro Único del Contribuyente pueda ser utilizado en forma efectiva, es necesario que sea completo y se encuentre permanentemente actualizado, sobre todo en lo que se refiere a los domicilios de los contribuyentes que se encuentran incorporados a él.

Durante los últimos años la SUNAT ha descubierto que muchos negocios entregan boletas o facturas falsas, con RUC inexistentes o que no coinciden con el negocio. Por ello, para obtener una información más segura a la hora de otorgar número de RUC a los contribuyentes, la SUNAT ha establecido que para este trámite los ciudadanos presenten una copia simple de su Documento Nacional de Identidad (DNI)[21].

De esta manera, se evitará el registro de contribuyentes con documentos de identidad que no les corresponde y se combatirá a los malos ciudadanos que sorprenden a comerciantes y usuarios con números de RUC inexistentes, lo cual les permite trabajar prácticamente en el anonimato, evadiendo los tributos que deben pagar.

Asimismo, la SUNAT ha establecido que los ciudadanos tienen que registrarse ante la Administración Tributaria, cuando tengan que efectuar procedimientos y operaciones con las entidades de la Administración Pública. Con esta acción se busca identificar a potenciales contribuyentes, que puedan generar operaciones gravadas con el IGV e Impuesto a la Renta.

Las entidades estatales que verificarán el número de RUC son: el Ministerio de la Producción (PRODUCE), el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS), y la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV), el Consejo Superior de Contrataciones y Adquisiciones del Estado (CONSUCODE), al Servicio Nacional de Sanidad Agraria (SENASA), el Instituto Nacional de Recursos Naturales (INRENA), la Municipalidad Metropolitana de Lima y la Dirección General de Capitanías y Guardacostas.

Por otro lado, con el fin de formalizar a los que evaden el pago de impuestos, la SUNAT inscribirá de oficio a las personas que, a pesar de no tener RUC, sean detectadas realizando actividades que generan obligaciones tributarias.

Con la implementación del sistema de control del RUC en las entidades del Sector Público y la mejora de los procedimientos en el registro de contribuyentes, la SUNAT realizará un seguimiento más estricto de aquellos agentes económicos que desarrollan sus actividades fuera del control de la Administración.

---

21 Esta innovación se encuentra en el reglamento de la nueva Ley del Registro Único de Contribuyentes (RUC), Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, emitido hoy por la Administración Tributaria, que presenta una serie de novedades vinculadas con la ***modernización del sistema e integración de la información de los contribuyentes*** de tributos internos y aduaneros

7.5 Controles masivos mediante el Fedatario Fiscalizador

Con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, se ha modificado el Reglamento del Fedatario Fiscalizador de la SUNAT, otorgando al representante del ente recaudador facultades que le permitirán cumplir con mayor eficiencia su labor, incrementando así, las acciones contra la evasión.

Los fedatarios fiscalizadores conforman un equipo que está integrado por unos mil funcionarios y trabajadores de la SUNAT. La naturaleza de las acciones de control que desarrollan estos funcionarios permite actuar con personal que no requiere tener una alta especialización en funciones estrictamente de fiscalización.

Entre las principales acciones de control masivo que efectúan, podemos indicar:

a) Practicar inspecciones en los locales que se encuentren ocupados bajo cualquier título.
b) Obtener información referente al precio de los bienes y servicios.
c) Verificar que los sistemas de emisión de comprobantes de pago utilizadas cumplan con los requisitos y características del Reglamento de Comprobantes de Pago.
d) Dejar constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de infracciones tributarias por la omisión en la entrega de comprobantes de pago.

7.6 Sistema de control de contribuyentes "No Habidos"

Uno de los temas más espinosos para la Administración Tributaria es el tratamiento de aquellos contribuyentes considerados como "No Habidos".

El "No Habido" es aquel contribuyente que trata de burlar a la Administración consignando un domicilio fiscal donde no se le puede ubicar, lo cual dificulta la tarea del control y seguimiento. El "No Habido" normalmente es omiso a la presentación de declaraciones y al pago del tributo.

En el caso del IGV, el contribuyente "No Habido" es aquel que escapa a los controles de la Administración, pero que en su accionar emite facturas que dan derecho al crédito fiscal por operaciones inexistentes o por importes elevados.

El tratamiento a los "No Habidos" busca evitar que los contribuyentes evadan el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Establece los casos y condiciones por las que se adquiere la condición de no habidos, así como sus efectos:

a) El contribuyente no podrá realizar tramites de autorización de impresión de comprobantes de pago ni de RUC.
b) Durante el tiempo en que sea considerado como "No Habido", los comprobantes de pago no podrán ser utilizados para sustentar el crédito fiscal del IGV por no reunir los requisitos legales o reglamentarios (Art. 6° del Reglamento del IGV e ISC).
c) Los representantes legales de los contribuyentes "No Habidos" serán considerados como responsables solidarios por la omisión en el cumplimiento de obligaciones tributarias (Art. 16° del Código Tributario).
d) La suspensión del cómputo de la prescripción de los tributos.
e) La adopción de medidas cautelares previas, antes de que se inicie el procedimiento de cobranza coactiva.

7.7 Formalización y ampliación de la base tributaria del sector transporte terrestre

A partir del 1 de febrero del 2003 el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), estableció la inscripción o reinscripción de vehículos, privados y públicos, en el Registro Nacional de Vehículos de Transporte Terrestre de Mercancías.

La implementación de los sistemas de control y fiscalización desarrollados por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) y la SUNAT, cuyo objetivo es la formalización del sector de transporte de bienes y mercancías, está dando resultados en la tarea de formalizar el sector. A la fecha se han inscrito en el MTC cerca de 50,000 vehículos utilizados para el traslado de bienes y mercancías.

Por parte de SUNAT, se establecieron nuevas obligaciones que deben cumplir los agentes económicos durante el traslado de los bienes, principalmente con la creación de la guía de remisión del transportista.

Se debe tener en cuenta que la creación de la guía de remisión del transportista, no sólo cumple un objetivo formal para la verificación durante el traslado, sino también que a través de la captura de copia del documento emitido permite a la Administración la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales, como el caso de la declaración y pago del IGV, por parte de los agentes económicos que participaron en el traslado de bienes (remitente, transportista, destinatario).

CAPÍTULO V

ALGUNOS ALCANCES EN LAS PERSPECTIVAS FUTURAS DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. La Bancarización y sus efectos en la fiscalización del IGV

El Decreto Legislativo Nº 939 norma la utilización de medios de pago bancarios para evitar la evasión. Este dispositivo, denominado de “Bancarización de la economía”, está vigente a partir del 01 de enero del 2004. Establece la obligación de utilizar medios de pago bancarios para cancelar operaciones superiores a determinado importe. Inicialmente se ha establecido en S/. 5,000 (cinco mil nuevos soles) ó USD 1,500 (mil quinientos dólares americanos). Todos los pagos iguales o superiores a dicho monto deberán ser realizados por medios bancarios.

Los medios de pago que podrán utilizarse son:

a) Depósitos en Cuentas.
b) Giros o transferencias de fondos.
c) Órdenes de pago.
d) Tarjetas de débito expedidas en el país.
e) Tarjetas de crédito expedidas en el país.
f) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Asimismo, se establece que los notarios y jueces de paz incluyan, en los documentos en los que participen, el detalle del medio de pago que se utilizó, independientemente del monto transado.

Por otro lado, se establece la obligación para que en todo préstamo de dinero se utilice un medio de pago para acreditar la recepción y la devolución del dinero.

La Bancarización significa utilizar intensivamente al sistema financiero para facilitar las transacciones efectuadas entre los agentes económicos. Este proceso permite evitar el uso del dinero físico. La bancarización influye directamente en la canalización de las transacciones económicas a través del sistema financiero. En el caso peruano, el indicador de bancarización (depósitos/PBI) se encuentra actualmente en alrededor del 25%, lo cual es muy bajo en comparación a otros países de América Latina.

La bancarización es una herramienta valiosa para la Administración Tributaria en el objetivo de lograr un mejor control del Impuesto General a las Ventas. Es importante para:

a) Impulsar la formalización de la economía vía la canalización por el sistema financiero de gran parte de las transacciones realizadas en la economía.
b) Promover la documentación de operaciones entre agentes económicos.
c) Reducir la evasión y la informalidad en la medida que potencia la fiscalización, al servir como fuente de información.
d) Desincentivar la realización de operaciones marginadas y simuladas.

Cabe mencionar que internacionalmente se ha demostrado que existe una innegable relación entre los niveles de bancarización y de evasión tributaria. Por otro lado, el desarrollo tecnológico y económico actual del sector financiero, genera un marco adecuado para la implementación de la medida.

En el caso que no se utilice los medios de pago a que se refiere la norma, no se reconocerá para efectos tributarios el crédito fiscal del IGV así como el costo y/o gasto para el Impuesto a la Renta. Tampoco se podrán solicitar devoluciones de impuestos.

Un resultado concreto de los cruces de información realizado por la Administración es el caso de un contribuyente dedicado a la prestación de servicios que ha realizado movimientos de dinero en el sistema financiero por más de S/. 3 millones de nuevos soles. La fiscalización ha permitido establecer ingresos omitidos, así como se ha determinado que ha venido utilizando facturas por compras falsas para reducir el IGV a pagar.

En conclusión, lo que se busca con la bancarización es encarecer fuertemente los costos de las empresas informales y marginales al incrementar el riesgo de detección por parte de la Administración Tributaria.

2. La racionalización de las exoneraciones del Impuesto General a las Ventas

Partimos de dos hechos evidentes:

a) El actual nivel del gasto público es insuficiente para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones mínimas, como son administrar justicia, proveer seguridad externa e interna, así como infraestructura social y productiva básica.
b) La presión tributaria es una de las más bajas de Latinoamérica.

En este contexto, resulta conveniente plantear un programa de eliminación de incentivos o exoneraciones tributarias de alcance regional, el mismo que para su implementación contaría con la participación decisoria de los gobiernos regionales, teniendo en cuenta la nueva “Ley de Descentralización y Regionalización”.

Según el Ministerio de Economía y Finanzas, la eliminación de las exoneraciones regionales y de alcance nacional permitiría al Estado obtener una recaudación anual aproximada de S/.1,100 millones de nuevos soles.

Entre los beneficios que se podrían derogar se encuentran: la exoneración del IGV a la importación de bienes que se destinen al consumo de la Amazonía; el reintegro tributario del IGV a los comerciantes de la Región de la Selva y el Crédito Fiscal Especial del IGV en la Amazonía, los cuales no han beneficiado a los consumidores de la zona.

La eliminación de los beneficios tributarios existentes, significaría un ahorro para el Estado y un mayor nivel de ingresos. A cambio, se propone el incremento de la inversión pública de los Gobiernos Regionales de las zonas donde se han eliminado las exoneraciones.

En este sentido, la recaudación obtenida en cada Región por la eliminación de los incentivos o exoneraciones tributarias sería depositada por el Tesoro Público en Cuentas Especiales a nombre de cada Gobierno Regional. Estos recursos sólo podrán ser utilizados para inversión y mantenimiento en proyectos de carácter regional e interregional.

3. Problemas del comercio electrónico y otras transacciones electrónicas en el Impuesto General a las Ventas

El comercio electrónico, en rápida expansión, introduce una nueva problemática de fuerte impacto en el campo tributario, en general, y en el Impuesto General a las Ventas, en particular, tanto en lo que se refiere a los principios tradicionales de tributación como a la estructura de los tributos y la identificación y puesta en práctica de medios de control de las obligaciones tributarias.

Se puede entender como operaciones de comercio electrónico la entrega de información, productos, servicios o transferencias de fondos que se llevan a cabo electrónicamente y que va más allá de la mera adquisición de bienes[22].

Hace algunos años se formularon propuestas que significarían ajustar las bases tributarias para que contemplen los cambios en la economía, como por ejemplo tributar el flujo electrónico de informaciones con un "Bit Tax".

Actualmente, predomina la tesis de que las transacciones efectuadas por Internet deben recibir igual tratamiento tributario que las correspondientes al comercio realizado por otros medios tradicionales. El cómo lograr ello, constituye uno de los principales temas que se viene discutiendo en diversos países y, más aún, a nivel internacional, en distintos foros entre los cuales cabe destacar los trabajos desarrollados bajo el liderazgo de la OCDE.

Actualmente, si bien se considera que el nivel de la actividad gravable del comercio electrónico es aún modesto con relación al comercio global[23], se han establecido algunos criterios básicos entre los cuales se debe indicar los siguientes[24]:

a) No considerar en esta etapa impuestos nuevos o adicionales.
b) Partir del supuesto que los impuestos existentes pueden y deben ser aplicados al comercio electrónico y considerar improcedentes su desgravación, aún de carácter temporal.
c) En los impuestos al consumo (como el IVA) que la tributación se realice en la jurisdicción de consumo.
d) Para los fines de la aplicación del IVA, tratar como un suministro de servicios a los productos puestos a disposición a través de una red electrónica.
e) Establecer reglas claras y precisas sobre el régimen tributario del comercio electrónico, para que los operadores puedan saber con certeza lo que se les requiere.

Según Vito Tanzi[25], varios cambios generados por el comercio electrónico plantearán graves dificultades a las autoridades tributarias.

El primer y más notorio cambio consiste en el reemplazo de transacciones que deben documentarse en papel, como es el caso de las facturas, lo cual permite que se dejen diversos rastros que las autoridades tributarias pueden seguir, por transacciones virtuales, cuyas huellas son más difíciles de detectar[26].

En varios países la Administración Tributaria continúa basándose en las facturas en papel para controlar el pago de los impuestos sobre las ventas. Ahora bien, en teoría es posible seguir la pista de las transacciones por computadora, pero en la práctica ello resulta más complicado. Cuando la imposición se realiza principalmente en el lugar de origen, los proveedores o empresas vendedoras pueden establecerse en lugares en que los impuestos sobre las ventas son bajos o no existen. Esos lugares pueden ser Estados o países, inclusive los denominados "paraísos fiscales". Asimismo, pueden establecerse estímulos para que algunos de esos países se transformen en jurisdicciones de impuestos bajos.

---

22 "Notas sobre aspectos básicos de la tributación internacional". Seminario Internacional sobre "Aspectos de la Tributación Internacional en el Contexto Actual y la Doble Tributación". p. 8.

23 Según Forrester Research, el monto agregado de las transacciones realizadas a través de Internet superó en 1999 los US$ 150.000 millones, y se prevé que en el año 2003 esa cifra podría rebasar los US$ 3 billones. The Economist, 2000.

24 PITA Claudino, "El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de la Digitalización y la Globalización Económica y Financiera", CIAT, Conferencia Técnica: La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación. 2 al 5 de abril de 2000.

25 TANZI Vito, "La adaptación de los sistemas tributarios", Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio – Escenarios y Estrategias- 34 Asamblea General del CIAT, p. 1.

26 Desde el punto de vista tributario las preocupaciones se derivan del hecho que por ejemplo INTERNET no ha eliminado tan sólo las fronteras nacionales para la realización de los negocios, sino también la identidad de las empresas e individuos que los realizan.

El segundo cambio está relacionado con la creciente importancia tecnológica de la producción y venta de productos **digitales**, en contraposición con los productos **físicos**. Es decir, a diferencia de lo que ocurre con los productos que se expenden tradicionalmente en las tiendas y en un formato que les da un contenido físico, los nuevos productos están perdiendo o perderán sus características físicas, lo que dificultará la identificación de los puntos de venta. Actualmente, casi desde cualquier parte del mundo se pueden copiar directamente de Internet música, escritos, fotografías, planos de ingeniería, películas cinematográficas, consejos médicos y financieros, servicios educativos, etc.[27], siendo muy probable que en el futuro próximo se incremente sustancialmente la proporción del consumo total que corresponde a estas ventas.

Teniendo en cuenta las tendencias antes señaladas, el concepto de jurisdicción tributaria se vuelve vago[28]. Así, se plantean situaciones como ¿Quién debe pagar el impuesto y quién debe cobrar su importe?. Además, ¿cómo debe realizarse el cobro?.

En el futuro próximo, las ventas, en especial de productos consistentes en conocimiento puro, podrían originarse en cualquier punto del planeta, y podría ser difícil determinar la identidad del vendedor, o inclusive del comprador. Por ejemplo, con el tiempo, la plena utilización de Internet para suministrar información y realizar contratos y pagos puede reducir la necesidad de comercios minoristas y tiendas para muchos bienes y servicios. Por ahora apenas se entiende las consecuencias de estos cambios desde el punto de vista de la tributación, pero es posible que su importancia se acreciente cada vez más en el futuro.

La Administración Tributaria peruana debe estar preparada para desarrollar la regulación normativa necesaria en la aplicación del Impuesto General a las Ventas ante este novísimo fenómeno del e-commerce, e implementar las estrategias de fiscalización y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de estas transacciones.

27 Por ejemplo, la Comisión Europea se muestra especialmente preocupada por la venta a países europeos de "productos" de ese tipo proveniente de Estados Unidos. Por esas ventas no se ha pagado Impuestos al Valor Agregado. Para la Comisión, el desafío consiste en hallar la manera de imponer esos tributos.

28 Verbi gracia, si un ciudadano ruso vende un cuadro a un estadounidense a través de un remate realizado en un país en que no se aplican impuestos, ¿cómo se grava esa transacción?.

CONCLUSIONES

1. La Presión Tributaria en el Sistema Tributario Peruano es relativamente bajo en comparación con otros países del contexto latinoamericano. Con una presión tributaria promedio inferior al 15% del PBI, los efectos en el ámbito de la suficiencia recaudatoria del Sistema Tributario constituyen una realidad preocupante.

2. En todos los casos de las reformas tributarias implementadas en el Perú, se partió de un IVA como impuesto principal, seguido del impuesto a la Renta, los impuestos selectivos al consumo y, en menor medida, los tributos al comercio internacional.

3. Entre los principales factores que explican el incremento de la recaudación del IGV se pueden mencionar los siguientes:

   a) La reforma del sistema tributario peruano implementada en la década de 1990, que simplificó el sistema, dándole mayor peso a la gestión de los impuestos al consumo.
   b) El efecto positivo de las medidas de ampliación de la base tributaria, las cuales fueron potenciadas a fin de alcanzar a nuevos sectores y productos.
   c) La mejora en la administración del impuesto, mediante el uso intensivo de los controles informáticos y la fiscalización en profundidad.
   d) El apoyo valioso de las fuentes de información, tanto internas como externas, que han permitido revelar sectores de elevado incumplimiento tributario, incrementando el riesgo por los cruces de información.
   e) Las medidas administrativas implementadas en el marco de la reforma del año 2002 que han rendido sus frutos en los años siguientes. Así, los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones del IGV han permitido ampliar la base tributaria al identificar a proveedores que eran omisos a la declaración y pago de tributos.

4. Ante la urgente necesidad de obtener ingresos tributarios adicionales, le corresponde a la Administración Tributaria Peruana –SUNAT- desarrollar prioritariamente una acción: esforzarse por recaudar cada vez en mayor medida los tributos vigentes, combatiendo frontalmente la evasión tributaria a fin de reducirla hasta un punto en que la brecha entre el monto de la recaudación potencial y la recaudación efectiva resulte poco significativa.

5. Además de las consecuencias negativas sobre la política fiscal, la evasión tributaria también presenta efectos perversos sobre la economía de mercado, en cuanto supone una forma de competencia desleal, debido a que el actuar de los agentes económicos no estará orientado por su grado de eficiencia, sino por el mayor o menor cumplimiento de las obligaciones tributarias.

6. Disponer de información respecto a la cuantía de la evasión tributaria es muy importante porque permite a la Administración Tributaria optimizar la fiscalización, asignando correctamente los recursos para mejorar su efectividad. Asimismo, permite medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario.

7. En el Sistema Tributario Peruano, la brecha de evasión para el Impuesto General a las Ventas se ha ido reduciendo progresivamente desde el año 1991. Sin embargo, queda aún un margen importante de evasión que tiene que ser enfrentada.

8. La estrategia de combate al fraude fiscal requiere de una legitimación social y política. En una sociedad democrática, los tributos se establecen mediante leyes que emanan de la

voluntad de los ciudadanos, manifestada a través de sus legítimos representantes. Ergo, la lucha contra la evasión tributaria no puede entenderse de otra forma que no sea la de dar vigencia a la voluntad popular así expresada.

9. Un elemento importante que debe tener en cuenta toda Administración Tributaria es la percepción de la evasión por parte de los contribuyentes. En el Perú, los resultados obtenidos reflejan que un alto porcentaje de la población acepta la evasión de impuestos, lo cual puede deteriorar la conciencia tributaria del sector formal, que si bien no evade impuestos de forma ilegal, sí puede encontrar medios alternativos para reducir o sustraerse a su carga tributaria (elusión).

10. La economía informal supone la existencia de actividades económicas que se desarrollan al margen del conocimiento y, por lo tanto, del control de las autoridades tributarias. El alto grado de informalidad, reflejada en los elevados niveles de evasión fiscal y contrabando representan una importante pérdida de recursos para el fisco.

11. Para poder detectar la economía informal, resulta vital desarrollar estrategias que optimicen al máximo la información con que dispone la Administración Tributaria, tanto la que se ha ido acumulando internamente, como la obtenida de fuentes externas, todo lo cual permitirá realizar, de manera intensiva, los cruces de información que saquen a la luz a aquellos que evaden y que tiene altos niveles de incumplimiento del IGV.

12. La concentración de la presión fiscal sobre el segmento reducido de los contribuyentes controlados, crea un riesgo potencial debido a que estos sectores tradicionalmente supervisados, consideran que aquellos que se encuentran al margen provocan una competencia desleal, lo cual puede inducirlos a optar por el fraude tributario.

13. Los sectores no controlados o débilmente controlados por la Administración Tributaria, normalmente están relacionados con ciertas actividades económicas que por su tipo, magnitud o localización geográfica hacen difícil su control.

14. La SUNAT ha realizado estudios e investigaciones respecto del IGV donde se ha constatado que hay productos que se comercializan a gran escala y que acusan notables signos de incumplimiento durante su acopio, transformación y venta. Estos productos están referidos al arroz, azúcar, alcohol etílico, cerveza, bebidas gaseosas, harina de trigo, trigo, gas licuado de petróleo, el combustible de la selva y los sectores de transporte de bienes y mercancías, avícola, pesca y textil.

15. Al igual que en otros países, en el Perú el Impuesto al Valor Agregado cuenta con un importante número de exoneraciones y beneficios tributarios, de carácter regional y sectorial cuyo efecto es reducir la base imponible gravada y, por tanto, los ingresos tributarios. Las renuncias tributarias constituyen una importante fuente de fragilidad fiscal y por tanto de recursos potenciales. Pese al evidente nivel corrosivo de estos incentivos tributarios sobre la Administración Tributaria y los ingresos fiscales, existe una enorme resistencia política en su eliminación.

16. La aplicación de las renuncias e incentivos tributarios generan problemas de control y seguimiento, entre los que se pueden mencionar a los siguientes:

    a) Alto costo de fiscalización para la Administración Tributaria.
    b) Participación de diferentes entidades del Estado en la supervisión.
    c) El sistema tributario se torna complejo.
    d) Se viola el principio de neutralidad que presupone una tasa efectiva uniforme de tributación en diferentes actividades económicas.
    e) Además de violar los principios de estructurales de neutralidad, simplicidad y equidad, el proceso de desintegración, causado por la proliferación de beneficios tributarios, amenaza el rendimiento del conjunto del sistema tributario.

17. El régimen sancionatorio es una herramienta fundamental para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y para que la Administración Tributaria aplique con éxito las normas tributarias. En la legislación peruana se contempla por una parte, el régimen sancionatorio de carácter administrativo y, por otra, el ilícito penal tributario.

18. A pesar de aumentar su participación en la recaudación, la productividad del IGV no es la mejor debido a la erosión de su base imponible como consecuencia de las exenciones y beneficios tributarios, los altos niveles de evasión y las deficiencias de administración.

19. Los beneficios que presentan los sistemas de retenciones y percepciones del IGV son muchos y variados, pero, fundamentalmente, apuntan a la posibilidad de captar en forma rápida y certera parte del tributo respectivo, lo que lo hace particularmente útil en el IGV, teniendo en cuenta que éste es un gravamen que se va desarrollando en etapas económicas sucesivas con la participación de sujetos claramente distinguibles por sus actividades.

20. Los objetivos perseguidos con la implementación de los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones del IGV son:

    a) Asegurar el pago de las obligaciones tributarias del IGV.
    b) Proveer información de los agentes económicos e importes de las operaciones sujetas a estos sistemas.
    c) Reducir o eliminar la posibilidad que los contribuyentes que realizan operaciones afectas posteriormente se hagan no habidos y burlen el seguimiento y control de la Administración.
    d) Identificar a aquellos contribuyentes que realizan operaciones gravadas pero que permanecen en la informalidad.
    e) Reducir el incumplimiento del IGV derivado del ocultamiento de las ventas afectas (ventas sin comprobante).

21. El régimen de detracciones es un mecanismo que tiene el Estado para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad. La introducción de este sistema en la gestión del Impuesto General a las Ventas ha tenido un rol estratégico en el éxito de la ampliación de la base tributaria y en el incremento de la recaudación durante los años 2002 al 2004. El sistema ha demostrado su eficacia en combatir la evasión.

22. Los resultados positivos de los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones no sólo están relacionados con el significativo crecimiento de la recaudación del IGV, sino que, además, proveen a la Administración de valiosa información a la que antes no tenía acceso de manera rápida y certera sobre los agentes económicos, los importes y las fechas de dichas operaciones.

23. Los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones han contribuido a la ampliación de la base tributaria del IGV al permitir identificar a más de 157,000 nuevos contribuyentes, de los cuales un porcentaje importante lo constituyen omisos a la declaración y al pago.

24. Existen algunos problemas potenciales derivados de la implantación de los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones:

    a) Parte del trabajo de recaudación del IGV se ha trasladado al sector privado en una especie de sutil tercerización u “outsourcing”, donde los agentes de retención, percepción y los sujetos obligados a detraer realizan una labor recaudatoria.
    b) Los gremios empresariales han advertido que con la implementación de estas medidas el sector privado esta realizando labores recaudatorias del IGV, sin recibir ninguna compensación.

c) El éxito en el incremento de los niveles de recaudación del IGV ha tenido como sustento el haber incorporado como “brazos operativos recaudadores” al sector privado, que cumple las tareas de agentes de retención, percepción y detracción. Ello no implica, en realidad, que la SUNAT haya realizado un esfuerzo adicional directo en mejorar los niveles de eficiencia y productividad del Impuesto mediante acciones directas de control y fiscalización.

d) Los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones pueden causar distorsiones económicas. Así, en el caso de las retenciones el sistema funciona sin tasas diferenciadas, esto es, sin tener en cuenta el margen comercial promedio en las distintas actividades económicas. Por otra parte, en el caso de las detracciones, los compradores pagan por adelantado parte del IGV a sus proveedores, asegurándose la SUNAT la cobranza del impuesto, sin tener en cuenta si el proveedor cumplió o no con el comprador o si el comprador cuenta con el dinero suficiente para adelantar el pago del impuesto, lo cual puede generar una descapitalización del negocio.

e) Existen riesgos evidentes por el lado de las presiones políticas de los sectores económicos directamente afectados con la implantación de estas medidas. Así, el sistema incluye actividades económicas que desde siempre se han mantenido en la informalidad y lejos del pago de los tributos, por lo que la resistencia a ser incorporados en el sector formal es intensa.

RECOMENDACIONES

Lograr la eficiencia y la eficacia en la gestión del Impuesto General a las Ventas requiere de la Administración Tributaria Peruana reforzar y profundizar las siguientes acciones y estrategias:

1. Enfatizar el desarrollo de acciones que optimicen al máximo la información con que dispone la Administración, tanto la que se ha ido acumulando internamente, como la obtenida de fuentes externas, todo lo cual permitirá realizar, de manera intensiva, los cruces de información por medios informáticos que saquen a luz a aquellos que evaden y a los que mantienen altos niveles de incumplimiento en el IGV. En este contexto, resulta fundamental potenciar la utilización de la Base de Datos Nacional (Data Warehouse) para la selección de contribuyentes, cruces de información y fiscalización. Esta herramienta informática permite tomar mejores decisiones e incrementar la eficiencia en la gestión del impuesto.

2. Mejorar las estrategias del control extensivo del IGV, mediante el uso de la herramienta informática relacionada con el procesamiento de las declaraciones tributarias para la detección de errores, inconsistencias, omisiones e infracciones en el Impuesto General a las Ventas. Un aspecto vital en este aspecto, es disponer de información limpia, confiable, válida y oportuna.

3. Una herramienta importante para combatir el fraude tributario en el IGV lo constituye la verificación de la entrega de comprobantes de pago. Esta labor, a cargo de los fedatarios fiscalizadores, debe estar orientada prioritariamente al segmento de los contribuyentes informales o que presentan antecedentes de incumplimiento.

4. Potenciar el Programa Nacional de Control Móvil, que tiene por objetivo fiscalizar que la mercadería que se transporta cuente con documentación tributaria en regla, considerando que es una herramienta valiosa en el control del cumplimiento del IGV.

5. Utilizar el Registro Único de Contribuyentes como herramienta importante en el control del cumplimiento del IGV, requiriéndose para ello que éste sea completo y se encuentre permanentemente actualizado.

6. Mejorar el control de los contribuyentes “No Habidos”, minimizando sus posibilidades de evasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y evitando que causen distorsiones en el IGV.

La promulgación de la Ley de Bancarización constituye una herramienta valiosa para la Administración Tributaria, en el objetivo de lograr un mejor control del Impuesto General a las Ventas. Es importante para:

a) Impulsar la formalización de la economía vía la canalización por el sistema financiero de gran parte de las transacciones realizadas en la economía.
b) Promover la documentación de operaciones entre agentes económicos.
c) Reducir la evasión y la informalidad en la medida que potencia la fiscalización, al servir como fuente de información.
d) Desincentivar la realización de operaciones marginadas y simuladas.

Resulta conveniente plantear como prioridad en la política fiscal peruana, crear un programa de eliminación de incentivos o exoneraciones tributarias de alcance regional, en este caso del IGV, el mismo que para su implementación contaría con la participación decisoria de

los Gobiernos Regionales, teniendo en cuenta la nueva “Ley de Descentralización y Regionalización”. La eliminación de los beneficios tributarios existentes, significaría un ahorro para el Estado y un mayor nivel de ingresos. A cambio, se propone el incremento de la inversión pública de los Gobiernos Regionales de las zonas donde se han eliminado las exoneraciones.

Finalmente, el comercio electrónico en rápida expansión, introduce una nueva problemática de fuerte impacto en el campo tributario, en general, y en el Impuesto General a las Ventas, en particular, tanto en lo que se refiere a los principios tradicionales de tributación como a la estructura de los tributos y la identificación y puesta en práctica de medios de control de las obligaciones tributarias. La SUNAT debe estar preparada para desarrollar la regulación normativa necesaria ante este novísimo fenómeno del e-commerce, e implementar las estrategias de fiscalización y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de estas transacciones.

BIBLIOGRAFÍA

BRAVO SHEEN David, VILLANUEVA GUTIÉRREZ Walker, "La Imposición al consumo en el Perú, Estudio Teórico – Práctico de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo", Estudio Caballero Bustamante, 1998.

BORDOLLI José Carlos, PINTOS María G., DAGNINO Jorge P. "Sistema de retención en el IVA", En: Revista de Administración Tributaria. Panamá, enero 1988, Nº 4, pp. 299-329.

CASTAGNOLA Horacio, "La Aplicación de Regímenes de Retención y Substitución en el IVA" San Carlos de Bariloche, CIAT, 1994, Conferencia Técnica del CIAT "Solución de Aspectos Críticos en el Control de los Tributos, con Particular Referencia al IVA", San Carlos de Bariloche, 10-14 octubre 1994.

CIAT, "Estructura y administración de los impuestos sobre la renta y ventas en países miembros del CIAT". CIAT. 3a. ed. Panamá, CIAT, enero 1993.

DEL GUIDICE Michele, "La facturación y registro de las operaciones", San Carlos de Bariloche, CIAT, 1994, Conferencia Técnica del CIAT "Solución de Aspectos Críticos en el Control de los Tributos, con Particular Referencia al IVA", San Carlos de Bariloche, 10-14 octubre 1994.

DÍAZ GARCÍA Consuelo, HERRERA ALVAREZ Carlos, "El fraude en el impuesto al valor agregado", Santiago, CEPAL, 1993, Seminario Regional sobre Política Fiscal, Estabilización y Ajuste, 5. Santiago, 25-28 enero 1993.

DÍAZ YUBERO Fernando, "Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas". En Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, Revista Nro. 23, Diciembre 2003.

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES, "La fiscalización del I.V.A en Colombia", Colombia. En: Trimestre Fiscal. Guadalajara, abril-junio 1993. v. 14, Nº 42, pp. 207-226.

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTO INTERNOS, "COA: confrontación de operaciones autodeclaradas. Eficiente sistema para detectar evasores", Bolivia, La Paz, enero 1993.

FRANCO CHARRY Oscar, "La Facturación y Registro de Operaciones", San Carlos de Bariloche, CIAT, 1994, Conferencia Técnica del CIAT "Solución de Aspectos Críticos en el Control de los Tributos, con Particular Referencia al IVA", San Carlos de Bariloche, 10-14 octubre 1994.

GONZÁLES Darío, "La Administración de Contribuyentes de Difícil Control". San Carlos de Bariloche, CIAT, 1994, Conferencia Técnica del CIAT "Solución de Aspectos Críticos en el Control de los Tributos, con Particular Referencia al IVA", San Carlos de Bariloche, 10-14 octubre 1994.

JORRAT DE LUIS Michael, "Los Instrumentos para la Medición de la Evasión Tributaria", Servicios de Impuestos Internos de Chile, Conferencia Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT "La Función de Fiscalización y el Control de la Evasión", Chile 2 al 5 de abril del 2001.

MEDAGHRI Alaoui, La fiscalisation de l'informel, Revue Française de Finances Publiques, 1989.

PARTHASARATHI Shome, "La tributación en América Latina: tendencias estructurales e impacto en la Administración", CEPAL, Serie Seminarios y Conferencias Nro. 3.

PITA Claudino "Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la adecuación de la imposición de la renta a un contexto de globalización", CEPAL, Serie Seminarios y Conferencias Nro. 3.

PITA Claudino, "El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de la Digitalización y la Globalización Económica y Financiera", CIAT, Conferencia Técnica: La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, 2 al 5 de abril de 2000.

REVISTA ANÁLISIS TRIBUTARIO, Volumen XVI, Nro. 191, Diciembre 2003.

REVISTA PERÚ ECONÓMICO, Apoyo Publicaciones, Volumen XXVII, Nro. 4, Abril 2004.

SÁNCHEZ VECORENA Jorge Luis, "Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria en América Latina: la experiencia peruana". En Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, Revista Nro. 23, Diciembre 2003.

SECRETARÍA EJECUTIVA DEL CIAT, "Aplicaciones del Proceso Automático de Datos (PAD) en la Fiscalización del Impuesto al Valor Agregado en Chile", En: Trimestre Fiscal. Guadalajara, abril-junio 1993. v. 14, Nº 42., pp. 179-190.

SILVANI Carlos, BRONDOLO Jhon, "Medición del Cumplimiento en el IVA, y Análisis de sus Determinantes", Departamento de Finazas Públicas, Fondo Monetario Internacional, en "Acciones Contra el Abuso y Defraudación Fiscales", CIAT, IEF, Ministerio de Hacienda Pública, Madrid 1994.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUNAT, "Fiscalización del IVA"**,** Instituto de Administración Tributaria. Lima, Tarea Gráfica, agosto 1995.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUNAT, "Nota Tributaria", Diciembre 2003, Año 12, Nro. 12.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUNAT, "Nota Tributaria", Diciembre 2004, Año 13, Nro. 12.

TANZI Vito, "La adaptación de los sistemas tributarios", Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio – Escenarios y Estrategias- 34 Asamblea General del CIAT.

TANZI Vito, "Hacienda pública de los países en vías de desarrollo". España. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, IEF, 1996.

TANZI Vito, ZEE Howell, "La política tributaria en los países en desarrollo", Temas de Economía, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2001.

URDAY DE ESCOBARI María Luisa, "Los cruces de información para el control del IVA", Dirección General de Impuestos Internos, Bolivia, San Carlos de Bariloche, CIAT, 1994. Conferencia Técnica del CIAT "Solución de Aspectos Críticos en el Control de los Tributos, con Particular Referencia al IVA". San Carlos de Bariloche, 10-14 octubre 1994.

WEBB Richard, FERNÁNDEZ BACAL Graciela, “Anuario Estadístico Perú en Números 2004”, Instituto Cuanto, Lima, 2004.

ZOLEZZI MÖLLER Armando, “El impuesto a las ventas: su evolución en el Perú”, En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, noviembre 1983. Nº 5. pp. 21-29.