

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

MODIFICACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO Y LA LEY QUE ESTABLECE EL RÉGIMEN DE PERCEPCIONES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

I. FUNDAMENTOS:

El Congreso de la República, por Ley N° 29884¹ ha delegado en el Poder Ejecutivo, por un plazo de cuarenta y cinco (45) días calendario, la facultad de legislar mediante Decreto Legislativo sobre materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros, permitiendo, entre otros aspectos, modificar el Texto Único Ordenado la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)² a fin de perfeccionar algunos supuestos de nacimiento de la obligación tributaria, la determinación de la base imponible y la aplicación del crédito fiscal, así como la regulación aplicable a las operaciones de exportación, cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión tributaria, garantizando la neutralidad en las decisiones de los agente económicos; así como, para perfeccionar los sistemas de pago del Impuesto General a las Ventas a fin de flexibilizar su aplicación y mejorar los mecanismos de control, respetando los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

1. De las propuestas vinculadas al aspecto material del Impuesto General a las Ventas

1.1 Ventas de bienes sujetas a condición suspensiva

El Tribunal Fiscal ha interpretado que aquellas operaciones en donde se efectúan pagos anticipados como el caso de venta de bienes futuros, no constituyen un supuesto gravado con el IGV dado que no existe el bien objeto de la transferencia. Así, por ejemplo, ha señalado lo siguiente:

- i. *"(...) para que nazca la obligación de pago del Impuesto en discusión es necesario que exista la venta, la cual tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes hayan llegado a existir (...)". (RTF N.º 0640-5-2001).*
- ii. *"(...) las compraventas sobre inmuebles futuros no implican un supuesto gravado, por cuanto al momento de la celebración del contrato no existe edificación de inmueble alguno." (RTF N.º 256-3-99).*
- iii. *"(...) para que nazca la obligación del pago del IGV es necesario que exista una venta, la cual tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes futuros hayan llegado a existir (...)". (RTF N.º 1104-2-2007).*

Esto origina en el caso de venta de bienes futuros que los contribuyentes perciban ingresos antes de que el bien exista sin que nazca la obligación tributaria, debiendo la Administración Tributaria esperar a que el bien exista para poder exigir el pago del Impuesto que corresponda a estos ingresos.

De otro lado, se han detectado contribuyentes en el sector construcción que una vez que el bien existe cambian su condición domiciliaria a no hallados o no



¹ Publicada el 09-06-2012.

² Aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15-04-1999 y normas modificatorias. En adelante "Ley del IGV".

habidos, lo cual dificulta y/o impide la cobranza de las deudas tributarias que se le hubieren podido detectar, entre ellas, la de los ingresos recibidos anticipadamente por la venta de bienes futuros.

Dado que normalmente estos contribuyentes mantienen su condición de habidos hasta que el bien exista y que pueden ser objeto de fiscalización en ese lapso, una manera de reducir la dificultad o evitar la imposibilidad de la cobranza es gravar estos ingresos cuando se perciban. De este modo, se facilitará fiscalizar oportunamente a contribuyentes habidos y cobrarles mientras mantengan dicha condición.

A tal efecto, a fin de contrarrestar este tipo de conductas evasivas y/o elusivas se propone considerar como venta las operaciones sujetas a condición suspensiva en las cuales el pago se produce con anterioridad a la existencia del bien.

1.2 Arras, depósito o garantía

En lo que respecta a los conceptos de arras, depósito o garantía cabe señalar que los ingresos que se perciban por los mismos podrían ocultar ingresos que realmente correspondan a la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción, situación a través de la cual se podría eludir el pago del impuesto, razón por la cual en el proyecto de ley se señala que:

- También se considera venta las arras, depósito o garantía que superen el límite establecido en el Reglamento.
- Que la retribución o ingreso que se perciba por servicios gravados con el Impuesto incluye los conceptos de arras, depósito o garantía siempre que superen el límite establecido en el Reglamento.
- Se define al contrato de construcción como aquel por el que se acuerda la realización de las actividades señaladas en el inciso d) y que también incluye las arras, depósito o garantía que se pacten respecto del mismo y que superen el límite establecido en el Reglamento.

Teniendo en cuenta que los numerales 3 y 4 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV actualmente prevén un límite del 15% para las arras de retractación que se considera necesario mantener hasta que se evalúen los nuevos límites a que se refieren los incisos a), c) y f) del artículo 3° de la Ley del IGV modificados por el presente Decreto Legislativo, y se emitan las disposiciones reglamentarias correspondientes que los señalen, será de aplicación para el caso de arras de retractación el límite actualmente vigente.

1.3 Deduciones al Impuesto Bruto y del crédito fiscal

Teniendo en cuenta que en la anulación de ventas de bienes futuros debido a que éstos no llegaron a existir no es posible cumplir con la condición de la devolución de los bienes, se propone la modificación de los artículos 26° y 27° de la Ley del IGV -referidos a las deducciones al impuesto bruto y del crédito fiscal respectivamente- a fin de señalar que en el caso de anulación de ventas de bienes no entregados al adquirente:

- i. Para efecto de las deducciones al Impuesto Bruto, la deducción está condicionada a la devolución del monto pagado; y,
- ii. Para efecto de las deducciones al crédito fiscal, se deducirá la parte proporcional del monto devuelto.



2. De las propuestas vinculadas al crédito fiscal

2.1 Requisitos sustanciales del crédito fiscal

La Ley N.º 29646 – Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios³ modificó el artículo 18º de la Ley del IGV, referido a los requisitos sustanciales del crédito fiscal, indicando que otorgan derecho a crédito fiscal, entre otras, las adquisiciones que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto.

Esta modificación genera que el IGV que debería constituir costo o gasto por corresponder a adquisiciones no destinadas a operaciones gravadas con el impuesto pase a ser considerado crédito fiscal, y por ende, se reduzca el impuesto a pagar o se aumente el saldo a favor de aquellos contribuyentes que realicen servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto.

Al respecto, cabe indicar que se propone la eliminación de dicha regulación debido a que:

i. Distorsiona la determinación del impuesto

El IGV es un tributo que persigue gravar el valor agregado. Para dicho efecto en la legislación peruana se ha optado por el procedimiento de sustracción, es decir el IGV de las operaciones gravadas de un período (Impuesto bruto) se detrae el impuesto de las adquisiciones del mismo período (crédito fiscal), llegándose así a determinar el IGV a pagar.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo antes mencionado permitir que el impuesto de adquisiciones destinadas a operaciones no gravadas constituya crédito fiscal carece de sentido puesto que ello tiene como consecuencia que se disminuya el valor agregado que debería gravarse de acuerdo al diseño del IGV que nuestra legislación ha adoptado.

Finalmente, respecto de este punto cabe resaltar que en el artículo 27º de la Decisión N.º 599 de la Comunidad Andina (CAN) referida a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo al Valor Agregado, se establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes y servicios que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto tipo valor agregado o a las operaciones sujetas al régimen de tasa cero.

ii. Resulta incontrolable

Las operaciones en el exterior pueden fácilmente simularse con el objeto de aumentar indebidamente el "crédito fiscal" sin que la Administración Tributaria pueda detectar ello.

2.2 Del requisito de la anotación en el Registro de Compras para el ejercicio del derecho al crédito fiscal

El inciso c) del artículo 19º de la Ley del IGV, modificado por la Ley N.º 29214⁴, establece que los comprobantes de pago y demás documentos sustentatorios del



³ Publicada el 1-1-2011.

⁴ Publicada el 23-4-2008.

crédito fiscal⁵ deberán haber sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras.

Por otro lado, el artículo 2° de la Ley N.° 29215⁶ señala que los comprobantes de pago deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los doce (12) meses siguientes, debiéndose ejercer en el período a que corresponda la hoja en la que dichos comprobantes hubiesen sido anotados.

De una interpretación conjunta de ambas leyes, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N.° 01580-5-2009⁷ que la anotación de operaciones en el Registro de Compras debe realizarse dentro de los plazos establecidos por el artículo 2° de la Ley N.° 29215 -es decir en el mes de emisión del comprobante de pago o de pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los doce (12) meses siguientes- y que el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el período al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, es decir, en el período en que se efectuó la anotación.

De lo señalado en el párrafo precedente se colige que el derecho al crédito fiscal se ejerce en el período en el que se realiza la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, siempre que la anotación se efectúe en la hoja que corresponda a dicho período y dentro del plazo establecido en el artículo 2° de la Ley N.° 29215⁸.

Lo anterior supone que para ejercer el derecho al crédito fiscal en un determinado período:

- a) Dicho periodo debe corresponder al mes de emisión del comprobante de pago o de pago del impuesto, según sea el caso, o a alguno de los doce (12) meses siguientes.
- b) La acción de anotar el comprobante de pago en el Registro de Compras debe realizarse en dicho periodo. Al respecto, debe tenerse en cuenta que el último párrafo del numeral 2.1 del artículo 6° del Reglamento ha señalado que el comprobante de pago se considerará anotado en un determinado período, aun cuando la anotación se realice en el plazo máximo de atraso permitido⁹.
- c) El comprobante de pago debe figurar anotado en la hoja del Registro de Compras que corresponda a dicho período.

Lo descrito en el inciso b) del párrafo anterior tiene las siguientes implicancias:

- i. Posibilita desconocer la deducción del crédito fiscal en un determinado periodo en los casos en que la anotación del comprobante de pago en el Registro de

⁵ En adelante, "comprobantes de pago".

⁶ Ídem nota 7.

⁷ Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 3-3-2009 y que es de observancia obligatoria.

⁸ Ello en la medida que el Tribunal Fiscal indica en la Resolución N.° 01580-5-2009 que "se aprecia de la citada regulación que el ejercicio del crédito fiscal y la anotación no son actos que puedan hacerse en forma separada, sino que por el contrario, las normas han previsto que el ejercicio del derecho al crédito fiscal debe hacerse en el período al que corresponda la hoja en la que el comprobante o el documento hubiera sido anotado". (El subrayado es nuestro).

⁹ Ello con la finalidad de no perjudicar al contribuyente.



Compras se hubiera realizado en un momento posterior al plazo máximo de atraso permitido para dicho período¹⁰.

- ii. Obliga a fiscalizar el momento en que se realizó la anotación, lo cual supone que la Administración Tributaria cuente con fechas ciertas a tal efecto.

Sobre este punto, debe tenerse en cuenta que únicamente tratándose de registros llevados de manera electrónica será posible verificar en todos los casos el momento en que se realiza la anotación, puesto que esta acción queda registrada en el sistema¹¹. Por el contrario, tratándose de registros físicos, la posibilidad de detectar anotaciones realizadas en momentos posteriores se limita sólo a algunos casos¹², como serían aquellos en los que el contribuyente hubiera legalizado su Registro de Compras y se encontraran anotaciones en hojas correspondientes a periodos anteriores a la fecha de legalización¹³ o en los que el contribuyente hubiera sido fiscalizado y la información de su Registro de Compras hubiera sido "estabilizada" por el auditor¹⁴.

En ese contexto, a fin de no perjudicar a los contribuyentes con la pérdida del crédito fiscal resulta conveniente incluir un segundo párrafo en el artículo 2° de la Ley N.° 29215 que señale que no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV - en la hoja del Registro de Compras que corresponda al período en el cual se dedujo como crédito fiscal el IGV contenido en el comprobante de pago anotado- se efectúa hasta antes que la SUNAT le requiera la exhibición y/o presentación del Registro de Compras.

Asimismo cabe mencionar que de no adoptarse la medida antes descrita se desincentivará la adopción por parte de los contribuyentes de las soluciones electrónicas aprobadas por la SUNAT para el llevado de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

De otro lado, frente a la flexibilización que se propone debe hacerse notar que la SUNAT mantiene parte del control de la determinación del impuesto en tanto se exige, para no perder el derecho al crédito fiscal, que la anotación de los comprobantes de pago y documentos a los que alude el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV en el Registro de Compras sea anterior al requerimiento de exhibición y/o presentación del mismo¹⁵.



¹⁰ Por ejemplo, si respecto de un comprobante de pago emitido el 25-1-2011 se deduce el crédito fiscal en la declaración del período enero 2011, pero recién el 26-2-2011 se realiza la anotación del comprobante de pago en la hoja del Registro de Compras correspondiente al período enero 2011.

¹¹ Cabe indicar que en el caso del Registro de Compras Electrónico regulado en la Resolución de Superintendencia N.° 286-2009/SUNAT, publicada el 31-12-2009 y normas modificatorias, para registrar las operaciones se debe enviar un Resumen del registro por una sola vez, luego de finalizado el mes al cual corresponde el registro de las operaciones, entendiéndose que las anotaciones se realizaron en el mes en que correspondía efectuarlas si la Constancia de Recepción de tal envío se emite dentro del plazo máximo de atraso permitido, caso contrario se considera que las anotaciones se efectuaron con atraso mayor al permitido.

¹² Nótese que -en estricto- para poder conocer el momento exacto en que los contribuyentes realizan cada una de sus anotaciones, sería necesario que un auditor estuviese presente en cada oportunidad en que éstas se efectúan, lo cual resulta imposible.

¹³ Dado que el Registro sólo puede legalizarse antes de su uso y por lo tanto cualquier anotación en el mismo debe entenderse realizada en fecha posterior a la de la legalización.

¹⁴ Mediante algún mecanismo que permita fijar la información que existía en el registro al momento de la fiscalización (por ejemplo, a través de fotocopias).

¹⁵ De modo tal que si se utiliza el crédito fiscal antes del momento en que se efectúa el registro del comprobante pago en la hoja que corresponda al período por el que se efectúa la declaración, no procederá efectuar reparo alguno por este motivo, salvo que la anotación se realice con posterioridad a que surta efecto la notificación del requerimiento en el que se solicite la exhibición y/o presentación del registro de compras, pues sólo en ese supuesto se produce la pérdida del crédito fiscal.

3. Modificación de tasas y/o montos fijos del Impuesto Selectivo al Consumo

De acuerdo a la Ley del IGV, el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) grava a las bebidas, líquidos alcohólicos, tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados, vehículos automóviles, tractores y demás vehículos terrestres sus partes y accesorios, con diferentes sistemas como el sistema al valor, sistema específico y sistema al valor según precio de venta al público.

Asimismo, las tasas y/o montos fijos se podrán fijar por el sistema al valor, específico o al valor según precio de venta al público, debiendo encontrarse dentro de los rangos mínimos y máximos establecidos, los cuales serán aplicables aun cuando se modifique el sistema de aplicación del impuesto, por el equivalente de dichos rangos que resultare aplicable según el sistema adoptado.

Bajo dicha premisa en el supuesto que se modifique el sistema de aplicación del impuesto, pasando de un sistema al valor y/o al valor según precio de venta al público, a un sistema específico, el monto fijo a establecer tendría que encontrarse dentro de los rangos mínimos y máximos previstos para los productos afectos independientemente del sistema en que se encontraba.

En el caso de las tasas bajo sistemas al valor, el impuesto se establece en atención al valor del bien gravado, el cual puede ser el valor de venta, valor en aduana o precio de venta al público¹⁶ del producto, siendo que la carga tributaria por ISC para los bienes afectos siempre será la misma. A diferencia de ello, en el caso de montos fijos, el impuesto se establecerá en función de una unidad de peso o medida (monto por litro, por galón, por tonelada, metro o metro cúbico), lo que si bien permite contar con una recaudación real y concreta no sujeta a reducciones debido a las variaciones que puedan presentarse en los valores de los bienes, conlleva a que la carga tributaria¹⁷ para cada uno de los bienes afectos sea distinta, puesto que no estará en función al valor del bien gravado. En ese sentido, se propone que en aquellos casos en que se aplique el sistema específico se tome en cuenta la base imponible promedio de los bienes afectos a fin de establecer una carga promedio para los bienes sujetos a monto fijo, obteniendo con ello una carga tributaria más equitativa. Asimismo, a efectos de asegurar la correcta recaudación para un mismo tipo de bienes se propone incorporar un nuevo sistema (sistema mixto) consistente en aplicar el mayor valor que resulte de la aplicación del sistema tipo fijo con el sistema de tasa.

4. Reintegro tributario del crédito fiscal a los exportadores con presencia física en el exterior que generen rentas de cuarta categoría y adquisiciones que otorgan derecho a crédito fiscal

El artículo 34°-A de la Ley del IGV establece que las personas naturales generadoras de rentas de cuarta categoría según la Ley del Impuesto a la Renta, domiciliadas en el país, que adquieran bienes, servicios y contratos de construcción por los cuales se les hubiera trasladado el IGV, para la prestación de los servicios con presencia física en el exterior consignados en el literal D del Apéndice V de la Ley del IGV¹⁸, tendrán derecho a un "reintegro" equivalente al monto del impuesto que le hubieran consignado en el respectivo comprobante de pago, emitido de

¹⁶ Multiplicado por un factor que se obtiene de dividir la unidad (1) entre el resultado de la suma de la tasa del IGV, incluida la del IPM más uno (1).

¹⁷ Monto específico entre la base imponible.

¹⁸ De acuerdo con el citado literal los servicios prestados en el exterior a los que se refiere el artículo 34°-A de la Ley del IGV y por los que se puede solicitar el reintegro tributario del crédito fiscal son aquellos brindados por profesionales y técnicos, domiciliados en el país.



conformidad con las normas sobre la materia, siéndole de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal en lo que corresponda.

Asimismo, se indica que se entiende que se ha prestado servicios con presencia física en el exterior cuando el prestador del servicio se desplaza a un país distinto para prestar un servicio a favor de un sujeto que no reside ni domicilia en el país del prestador de servicios, para ser consumido, aprovechado o utilizado en el exterior.

De otro lado, el artículo 22°-A de la Ley del IGV señala que los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el IGV a los que se refiere el artículo 34°-A de la Ley del IGV y cuya adquisición o importación da derecho a crédito fiscal son:

- a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
- b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.
- d) Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

Ahora bien, se derogan las normas antes descritas considerando que:

4.1 La figura del "reintegro" regulada en el artículo 34°-A de la Ley del IGV:

- i. Es antitécnica por cuanto las operaciones que involucra no constituyen supuestos de exportación de servicios como los califica el citado artículo. En efecto, los servicios que prestan las personas naturales generadoras de rentas de cuarta categoría no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IGV¹⁹, de modo tal que no corresponde calificarlos como exportación para efecto de dicho impuesto.

Ahora bien, si con la denominación "reintegro" se pretende aludir a un beneficio a ser otorgado por las operaciones antes descritas (por fuera de la mecánica del IGV), es a su vez contradictorio señalar que el IGV que grava las adquisiciones destinadas a dichas operaciones constituye crédito fiscal

- ii. Es incontrolable puesto que tal como se indicara anteriormente en la presente exposición de motivos, las operaciones en el exterior pueden fácilmente simularse. Esto se agrava en el caso del "reintegro" debido a que:

- Los contribuyentes que generan rentas de cuarta categoría no tienen las mismas obligaciones formales que los contribuyentes que generan rentas de tercera categoría que pagan IGV, tales como el tipo de libros que se encuentran obligados a llevar, la anotación de las operaciones en el Registro de Compras y la declaración y determinación del impuesto o crédito fiscal.



¹⁹ Según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV servicio es "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 aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero."

- A diciembre de 2009, el número de contribuyentes de cuarta categoría inscritos en el Registro Único de Contribuyentes era aproximadamente 3.5 millones, de los cuales solo un 32.8 % registran operaciones según lo informado en el PDT 601 – Planilla Electrónica, y que, por otro lado, se tiene que sólo el 0.7% de los contribuyentes inscritos presentaron el PDT 663 – Renta Anual Persona Natural 2009²⁰.

iii. No es posible aplicar a los contribuyentes que perciben rentas de cuarta categoría lo dispuesto en el artículo 22°-A de la Ley del IGV, relacionado a las adquisiciones que otorgan derecho a crédito fiscal, pues para prestar servicios en el exterior un sujeto que perciba rentas de cuarta categoría no adquirirá o importará:

- Bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.

- Bienes adquiridos para ser vendidos.

- Contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costos de la empresa.

4.2 Resulta innecesario mantener el artículo 22°-A teniendo en cuenta que la relación de bienes que este contiene y que se describiera en el literal anterior es sólo un desarrollo del requisito sustancial contenido en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV, según el cual las operaciones deben estar destinadas a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

5. Reglas de valoración en el IGV y en el ISC

5.1 IGV e ISC - Valor de mercado - Partes independientes

El artículo 14° de la Ley del IGV establece que se entiende por valor de venta del bien, retribución por servicios, valor de la construcción o venta del bien inmueble, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción.

El artículo 42° de la ley antes citada dispone que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados²¹, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario.

A su vez, el numeral 6 del artículo 10° del Reglamento señala que para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de



²⁰ Sin perjuicio que un porcentaje de los inscritos no haya percibido rentas de cuarta categoría durante el ejercicio 2009 y, en consecuencia, no haya tenido la obligación de declarar, ni haya sido reportado como retenido.

²¹ El mencionado artículo también dispone que no es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago o nota de débito o crédito se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones:

a) Que sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario.

b) Que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad.

c) Que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento.

Se considera que el valor de una operación no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo ésta, consigne de forma incompleta la información no necesariamente impresa a que se refieren las normas sobre comprobantes de pago, referentes a la descripción detallada de los bienes vendidos o servicios prestados o contratos de construcción, cantidades, unidades de medida, valores unitarios o precios.

construcción, a que se alude en el primer párrafo del artículo 42° de la Ley del IGV, la SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, los artículos 58° y 67° de la Ley del IGV indican que para efecto del Sistema al Valor del ISC es de aplicación el valor de venta previsto en el artículo 14° de la misma así como, en cuanto sean pertinentes, las normas establecidas en el Título I referidas al IGV, respectivamente.

De otro lado, el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta²² señala que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacciones a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente. Asimismo, el mencionado artículo establece cuál es el valor de mercado en el caso de existencias, valores, bienes de activo fijo, transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición y operaciones con instrumentos financieros derivados. Finalmente, el artículo 32° de la LIR señala que lo dispuesto en él también será de aplicación para el IGV e ISC²³ salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Ahora bien, del análisis de las normas citadas en los párrafos precedentes se desprende que la base imponible del IGV²⁴ se determina de acuerdo a la contraprestación pactada y sólo en los casos a que se refiere el artículo 42° de la Ley del IGV la Administración Tributaria aplica el valor de mercado para la valuación de dicha base a efecto de corregir aquella que sea inferior al valor de mercado.

En efecto, de lo dispuesto en los artículos 14° y 42° de la Ley del IGV se observa que la regla de valoración de las operaciones para efecto de la base imponible del IGV se basa en lo pactado por las partes, es decir en la contraprestación que estas hayan acordado siendo por tanto un valor subjetivo. Sólo por excepción –en los casos de valor no fehaciente o no determinado del artículo 42° de la Ley del IGV– la base imponible del IGV es determinada por la SUNAT de acuerdo a un valor objetivo, el valor de mercado a que se refiere la legislación del Impuesto a la Renta.

A su vez, la regulación contenida en las normas antes citadas responde a que el IGV es un tributo que se traslada a quien adquiere el bien, el servicio o encarga la construcción, siendo el consumidor final quien soporta la carga económica del citado impuesto. En ese esquema, en el que se va recaudando en cada etapa, en el que existe el derecho al crédito fiscal y en el que el consumidor final es el que soporta la carga económica del tributo, la recaudación fiscal no se vería afectada por el valor de la contraprestación que pudieran pactar las partes. En todo caso, sólo podría haber una corrección de oficio en el supuesto de valoración subvaluada que sí perjudica financieramente al fisco.

En cambio, en el Impuesto a la Renta la capacidad contributiva que se pretende gravar es la renta que se genera anualmente. El Impuesto a la Renta no grava cada transacción que se realice sino un resultado económico atribuible a un determinado ejercicio. En ese contexto los sujetos afectos a dicho tributo, pueden buscar alterar



²² Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8-12-2004 y normas modificatorias, en adelante la LIR.

²³ La alusión al ISC es introducida en el tercer párrafo del artículo 32° de la LIR por el Decreto Legislativo N.° 945, publicado el 23-12-2003.

²⁴ Y en consecuencia la del ISC considerando lo establecido en los artículos 58° y 67° de la Ley del IGV.

el valor de las transacciones a fin que no se grave su real capacidad contributiva, motivo por el cual la LIR establece una valoración objetiva de las transacciones la cual se encuentra contenida en su artículo 32° y que además se aplica sea que exista subvaluación o sobrevaluación.

Asimismo, lo dispuesto en los artículos 14° y 42° de la Ley del IGV fue objeto de ajustes mediante el Decreto Legislativo N.° 950²⁵ pero sin variar lo dispuesto en los mismos respecto a que para efectos del IGV la base imponible es la contraprestación pactada y que sólo en los casos de valor no fehaciente o no determinado y de operaciones entre empresas vinculadas se debe utilizar el valor de mercado que prevé la LIR.

Por lo expuesto, y a fin de dar mayor claridad a la aplicación de las reglas de valoración en el IGV se propone la derogación del tercer párrafo del artículo 32° de la LIR.

5.2 IGV e ISC – Valor de mercado partes vinculadas

El cuarto párrafo del artículo 42° de la Ley del IGV dispone que las operaciones entre empresas vinculadas se considerarán realizadas al valor de mercado. Para este efecto, se entiende como valor de mercado al establecido por la LIR, para las operaciones entre empresas vinculadas económicamente.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 32° de la LIR señala que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Asimismo, el numeral 4 del segundo párrafo del artículo antes citado establece que, para los efectos de la LIR se considera valor de mercado, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A.

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR dispone que las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el IGV e ISC, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. Agrega que no son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.

Conforme se aprecia de la normatividad glosada, las normas de precios de transferencia resultan de aplicación al IGV e ISC para el caso de empresas vinculadas.

Al respecto, cabe indicar que dicha aplicación desnaturaliza la imposición al consumo, la cual se basa en la contraprestación pactada y en la determinación del valor agregado considerando el débito y crédito correspondiente a la operación.

De otro lado, cabe indicar que dicha aplicación no tiene en cuenta que las normas de precios de transferencia no siempre conllevan al ajuste del valor de cada



²⁵ Publicado el 3-2-2004 y vigente desde el 1-3-2004.

transacción sino que pueden dar lugar al ajuste de los resultados de un conjunto de operaciones sin que pueda distinguirse cómo afecta dicho ajuste al valor de cada transacción. Siendo ello así, la aplicación de las normas de precios de transferencia no siempre permitiría reflejar el efecto del ajuste del valor en la determinación del IGV.

Dadas estas deficiencias, se propone:

- i. La derogación del segundo párrafo del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR y la modificación del artículo 42° de la LIGV, a fin que, a las operaciones entre partes vinculadas se les aplique las normas de precios de transferencia sólo para efecto del Impuesto a la Renta y no para el IGV e ISC.
- ii. Establecer, para efecto del IGV, que en el caso que el valor de las operaciones entre empresas vinculadas no sea fehaciente o no este determinado, la SUNAT lo determinará de oficio aplicando el valor de mercado establecido por la Ley del Impuesto a la Renta pero como si se tratará de partes independientes.

6. Devolución a turistas por la adquisición de bienes

El primer párrafo del artículo 76° de la Ley del IGV regula el beneficio tributario a los turistas, el cual permite la devolución del IGV y del ISC que haya gravado la venta de bienes a favor de estos.

Con el objeto de implementar la devolución antes citada se propone modificar el artículo 76° de la Ley del IGV de modo tal que:

- a) Permita únicamente la devolución del IGV y ya no la del ISC; ello teniendo en cuenta que de la revisión de la legislación comparada de varios países que permiten la devolución de impuestos a turistas (Argentina, Colombia, Ecuador, España y México) se aprecia que ésta solo abarca impuestos tipo valor agregado (que son plurifásicos y generalizados) y no impuestos del tipo del ISC (monofásicos y específicos)²⁶.
- b) Proceda la devolución solo si ocurre el traslado efectivo de los bienes adquiridos al exterior; ello a fin de evitar interpretaciones en el sentido que pueda solicitarse la devolución por la intención de llevar los bienes adquiridos al exterior aun cuando estos finalmente no salgan del país, las cuales podrían generarse a partir de la redacción actual que señala que la devolución procede si es que los bienes son adquiridos para ser llevados al exterior.
- c) Se deba acreditar la condición de turista del adquirente con la Tarjeta Andina de Migración y el pasaporte, salvoconducto o documento de identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sea válido para ingresar al país; por cuanto son los documentos oficiales que acreditan el ingreso y salida del país, no pudiéndose pretender realizar tal acreditación con otros documentos o de manera distinta.
- d) Para efecto de este beneficio se considere como turista a aquel sujeto que permanezca como mínimo 5 (cinco) días en el país y como máximo 60 (sesenta) días.



²⁶ Cabe agregar que en la práctica la devolución del ISC que prevé actualmente el artículo 76° de la Ley del IGV sería altamente improbable toda vez que solo procedería respecto de aquellas adquisiciones que el turista extranjero realice a sujetos del ISC (productores o importadores de bienes afectos a ese impuesto) lo cual generalmente no ocurre.

El establecer un período mínimo de permanencia para el sujeto que se acoja al beneficio es una medida necesaria teniendo en cuenta que en las zonas fronterizas existen muchas personas naturales extranjeras que ingresan por un solo día a comprar bienes como si fueran consumidores finales pero que luego los trasladan y revenden en su país²⁷ y que de considerarse que por ese solo ingreso son turistas se estaría desnaturalizando el beneficio.

De otro lado, considerando que el turista no ingresa al país con ánimo de permanencia también debe establecerse un plazo máximo. Para dicho efecto se ha tenido en cuenta como antecedente legislativo el plazo máximo de permanencia de 60 (sesenta) días del beneficio de hospedaje así como el hecho que el plazo planteado no perjudicaría a la mayoría de turistas que ingresan al país considerando que estos de acuerdo al estudio publicado por Prom Perú denominado "Perfil del Turista Extranjero 2009" permanecen en el país, en promedio por un plazo menor.

- e) Se permita que la devolución pueda efectuarse también a través de Entidades Colaboradoras de la Administración Tributaria, para lo cual el turista solicitará a la entidad colaboradora el reembolso del IGV pagado por sus compras de bienes, pudiendo la entidad colaboradora cobrar, al turista, por la prestación de este servicio. La entidad colaboradora solicitará a la Administración Tributaria, la devolución del importe reembolsado a los turistas. El reglamento establecerá los requisitos o condiciones que deberán cumplir estas entidades.

La Administración Tributaria realizará el control de la salida del país de los bienes adquiridos por los turistas en los puestos de control habilitados en los terminales aéreos o marítimos señalados en el reglamento.

De acuerdo a las estadísticas del MINCETUR se tiene que el número de turistas internacionales que llegaron al Perú en los últimos 3 años es el siguiente²⁸:

- Año 2008: 2 057 620
- Año 2009: 2 139 961
- Año 2010: 2 299 187

Eso significa que en el Perú tenemos más de dos millones de turistas al año, quienes son potenciales beneficiarios del sistema de devolución de impuestos, pues éstos podrían hacer las compras de bienes en los establecimientos autorizados y luego solicitar la devolución correspondiente. Esto implica que la implementación de un sistema de devolución involucre altos costos en tiempo y recursos para la SUNAT que actualmente no tiene la capacidad operativa para ello.

Sólo la implementación de un sistema de devolución a los turistas identificados con documentos distintos al RUC (pasaporte, salvoconducto, etc.) demoraría más de año y medio.

En cambio, las llamadas Entidades Colaboradoras que actualmente existen cuentan con la infraestructura necesaria a nivel internacional para realizar la labor de devolución antes señalada y haría posible que el procedimiento de devolución requiera de un tiempo mínimo de atención en beneficio de los turistas.



²⁷ A los cuales no está dirigido el beneficio.

²⁸ http://www.mincetur.gob.pe/newweb/portals/0/turismo/PERU_Lleg_Mens_Tur_Internac_2002_2011.pdf

Cabe señalar además que otros países, como España²⁹ y Argentina³⁰ permiten la participación de estas entidades en la devolución de impuestos al valor agregado a turistas.

- f) Que las adquisiciones por las cuales proceda la devolución se efectúen en determinados establecimientos inscritos en el registro que para tal efecto implemente la SUNAT, siendo un requisito del establecimiento encontrarse dentro del régimen de buenos contribuyentes y cumplir los demás requisitos y condiciones que se establezca en el reglamento.

Los establecimientos que vendan los bienes que serán objeto del beneficio de devolución de impuestos, tendrán un rol importante al tener el primer contacto directo con el turista a quienes venderán el bien, solicitarán la información requerida para su identificación y otorgarán los comprobantes de pago y documentos que correspondan. Por ello es necesario que se trate de contribuyentes que tengan una conducta tributaria adecuada y que puedan ser identificados a través de su registro ante la SUNAT facilitando así las labores de control y verificación que garanticen el sistema de devolución de impuestos.

Asimismo, considerando que es igualmente importante que los indicados establecimiento mantengan la conducta tributaria que amerita su inscripción en el registro ante la SUNAT, se propone disponer que mediante decreto supremo se puedan establecer las condiciones que deberán cumplirse para mantenerse en el indicado registro.

- g) Que la salida del turista del país ocurra a través de alguno de los puntos de control obligatorio que establezca el reglamento.

Si bien las oficinas de control migratorio en el Perú son 41 según el Registro de la Dirección General de Migraciones y Naturalización³¹ y están distribuidas por todas las fronteras del país³² la llegada y salida de turistas se concentra en determinados puntos³³; razón por la cual será necesario empezar el sistema de devolución de impuestos a turistas sólo en aquellos lugares que tengan una salida de turistas que justifiquen su implementación.

- h) Que los bienes sean llevados al exterior por el propio turista.

Así se reduce la posibilidad del fraude o engaño que podría ocurrir si por ejemplo el turista compra el bien a su nombre pero el real comprador es un sujeto domiciliado quien se lo queda, pero el turista solicita la devolución acreditándolo únicamente con un comprobante de pago.

- i) Que el precio del bien señalado en el comprobante de pago que presente el turista haya sido pagado con alguno de los medios de pago que se indiquen en el reglamento y no sea inferior al monto mínimo que se consigne en el reglamento.



²⁹ Numeral 3 del artículo 117° de la Ley 37/1992.

³⁰ Decreto 1099/98.

³¹ http://www.mincetur.gob.pe/newweb/portals/0/turismo/Detalle_PCM_Migraciones.pdf

³² http://www.mincetur.gob.pe/newweb/portals/0/turismo/Mapa_PCM_Migraciones.pdf

³³ Por ejemplo que la llegada de visitantes extranjeros al Perú se concentra en el Aeropuerto Internacional Jorge Chavez, así lo demuestra la siguiente estadística:

- Año 2008: 1 205,196
- Año 2009: 1 248,965
- Año 2010: 1 277,290

El uso de medios de pago permite acreditar la realización de la operación y dificulta la simulación de la misma. De otro lado, se requiere establecer un monto mínimo para que proceda la tramitación de la solicitud de devolución dado que teniendo dicha tramitación y la realización de la devolución en el país en que el turista sea residente un costo, no resulta eficiente tramitar solicitudes por montos que no superen el mismo, más aun cuando pudiera preverse que del monto a devolver se cobre tal costo.

Cabe señalar que en otros países como Argentina³⁴ y España³⁵ también se establece un monto mínimo para la devolución a turistas.

- j) Adicionalmente, en función a la permanente innovación de los mecanismos de pago a nivel internacional, se deja abierta la posibilidad para que a través del Reglamento se prevea el mecanismo para efectuar la devolución a que se refiere el artículo 76° de la Ley del IGV.

Finalmente, solo se está considerando la devolución del IGV que hubiera gravado la adquisición de bienes suprimiendo la correspondiente a servicios, el segundo párrafo del artículo 76° de la Ley del IGV, pues constituyen operaciones que por su naturaleza intangible representan un alto nivel de complejidad tanto para la implementación del mecanismo de devolución como para los que correspondan a su control.

En concordancia con la modificación al ámbito de aplicación de la devolución del IGV a turistas se modifica el primer párrafo del artículo 33° así como se deroga el literal C del Apéndice V de la Ley del IGV.

7. Acerca de las competencias otorgadas a la SUNAT

La Ley N° 29646, Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios, establece diversas modificaciones a la Ley del Impuesto General a las Ventas en lo que respecta a la aplicación del IGV a las operaciones de exportación de servicios. Entre las disposiciones que contempla se encuentra la dispuesta en el segundo párrafo del artículo 3°, a través del cual señala que la SUNAT es la autoridad tributaria competente para fiscalizar y sancionar los actos administrativos relacionados con las diversas modalidades de exportación de servicios.

Al respecto, debe indicarse que no se aprecia cuáles serían estos actos administrativos, dado que no existe referencia expresa a ellos en la Ley N.° 29646; por consiguiente, es menos claro aún que significa fiscalizar y sancionar tales actos.

De otro lado, aun cuando se solucione la imprecisión observada, es menester mencionar que respecto de la exportación de servicios la SUNAT tiene competencia para verificar los actos que tengan relevancia tributaria en materia de dicha actividad y no otros; por lo que:

- Resultaría innecesario otorgarle facultades que ya tiene, y
- No resultaría pertinente otorgarle facultades no relacionadas a actos con relevancia tributaria.

³⁴ Artículo 2° de la Resolución 380/99 Afip.

³⁵ Numeral 2 del artículo 21° de la Ley 37/1992.



En ese sentido, se propone la derogación del segundo párrafo de este artículo al amparo del numeral 6 del artículo 2° de la Ley N° 29884.

8. Regulación de medios probatorios

El artículo 4° de la Ley N.° 29646 indica que la autoridad tributaria está facultada a solicitar al proveedor del servicio y a los demás sujetos intervinientes en la operación de exportación de servicios los medios probatorios que estime necesarios de acuerdo a la modalidad de prestación de servicios al exterior que se trate, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario³⁶.

Sobre el particular, es pertinente mencionar que esta regulación resulta:

- a) Innecesaria.- Dado que la SUNAT ya cuenta como Administración Tributaria con la facultad de solicitar los medios probatorios que considere conveniente en virtud del Código Tributario.
- b) Incompleta.- En la medida que sólo se hace alusión al artículo 125° del Código Tributario, norma referida a los medios probatorios a utilizarse en la reclamación ante la Administración Tributaria o en la apelación ante el Tribunal Fiscal, omitiendo considerar otras normas del citado cuerpo normativo que otorgan esta facultad a las administraciones tributarias tales como el artículo 62°³⁷.

Por consiguiente, se propone la derogación de este artículo.

9. De las modificaciones a la Ley N° 29173, que establece el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas

9.1 Ámbito de aplicación

Mediante Ley N° 29173 se reguló el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV). El Capítulo II del Título II de la citada Ley regula el Régimen de Percepciones aplicable a las operaciones de venta gravadas con el IGV de los bienes señalados en el Apéndice 1 de la propia ley³⁸, por el cual el agente de percepción percibirá del cliente un monto por concepto del IGV que éste último causará en sus operaciones posteriores.

Adicionalmente, el tercer párrafo del artículo 9° de la citada ley dispone que mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, con opinión técnica de la SUNAT, se podrán incluir o excluir bienes sujetos al Régimen, siempre que éstos se encuentren clasificados en alguno de los capítulos del Arancel de Aduanas detallados en el mismo párrafo.

a) Problemática

Se ha verificado que existen indicios de incumplimiento tributario por parte de los adquirentes de productos derivados del tabaco (cigarrillos y otros) para su posterior venta, tanto a nivel mayorista como minorista.

Cuadro N.° 1 Comportamiento mayorista de comercializadores de productos del tabaco

³⁶ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF, publicado el 19-8-1999 y normas modificatorias.

³⁷ Norma que enumera las facultades con que cuenta la Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora.

³⁸ En adelante, el Régimen.



Segmento del Ratio IGV	51225 : VTA. MAY. ALIMENTOS, BEBIDAS Y TABACO.			
	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada
Ratio = 0	2,661,856	0.0%	2,661,856	14.7%
0 < Ratio <= 3%	14,590,460	0.7%	17,252,317	95.6%
3% < Ratio <= 6%	445,293	4.2%	17,697,609	98.0%
6% < Ratio <= 9%	286,031	7.4%	17,983,641	99.6%
9% < Ratio <= 12%	44,447	10.4%	18,028,088	99.9%
Ratio > 12%	26,692	16.6%	18,054,780	100.0%
Total general	18,054,780	0.7%	1.2%	
Ratio Optimo			1.2%	

En el caso de la venta mayorista, se aprecia que el ratio de IGV³⁹ promedio es 0.7%, el cual es menor al óptimo de 1.2%.

Cuadro N.º 2
Comportamiento minorista de comercializadores de productos del tabaco

Segmento del Ratio IGV	52206 : VTA. MIN. ALIMENTOS, BEBIDAS, TABACO.			
	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada
Ratio = 0	581,563	0.0%	581,563	25.1%
0 < Ratio <= 3%	1,520,023	0.8%	2,101,586	90.8%
3% < Ratio <= 6%	93,769	4.1%	2,195,355	94.8%
6% < Ratio <= 9%	102,731	7.4%	2,298,086	99.2%
9% < Ratio <= 12%	14,175	10.3%	2,312,261	99.9%
Ratio > 12%	3,336	16.6%	2,315,597	100.0%
Total general	2,315,597	0.8%	2.0%	
Ratio Optimo			2.0%	

Tratándose de la venta minorista el ratio de IGV promedio es 0.8%, que es menor al óptimo de 2.0%.

Asimismo, se analizaron los ratios de IGV de otras actividades económicas de la CIU, bajo las cuales podrían haberse inscrito en el Registro Único de Contribuyentes los comercializadores de tabaco, en caso realicen ventas minoristas de todo tipo vinculadas al comercio de productos de consumo en general.

Cuadro N.º 3
Comportamiento de otros comercializadores de productos del tabaco



³⁹ Ratio de IGV = IGV a pagar / Ventas gravadas. Es decir, es la proporción que el IGV determinado por pagar representa del total de las ventas gravadas. A mayor crédito fiscal, le corresponde menor IGV a pagar y menor ratio de IGV. Sus valores extremos son 0% y 19%. Es 0% cuando el crédito fiscal = débito fiscal y es 19% cuando el crédito fiscal = 0.

Segmento del Ratio IGV	52118: VTA. MIN. EN ALMACENES NO ESPECIALIZ.				52190: VTA. MIN. OTROS PRODUCTOS EN ALMACEN.			
	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada
Ratio = 0	105,455	0.0%	105,455	1.1%	125,004	0.0%	125,004	2.4%
0 < Ratio <= 3%	9,352,323	0.9%	9,457,778	98.8%	4,519,492	1.0%	4,644,496	90.8%
3% < Ratio <= 6%	99,111	4.2%	9,556,889	99.9%	392,077	4.2%	5,036,573	98.4%
6% < Ratio <= 9%	6,155	7.0%	9,563,044	99.9%	69,151	7.6%	5,105,724	99.8%
9% < Ratio <= 12%	4,728	10.4%	9,567,772	100.0%	6,941	10.3%	5,112,665	99.9%
Ratio > 12%	653	16.2%	9,568,425	100.0%	3,705	16.8%	5,116,369	100.0%
Total general	9,568,425	0.8%	1.8%		5,116,369	1.2%	5.1%	
Ratio Optimo		1.8%				5.1%		

Así, se observa que en el caso de la CIU 52118 el ratio de IGV promedio es 0.8%, que es menor al óptimo de 1.8%; mientras que en la CIU 52190 el ratio de IGV promedio es 1.2%, que es menor al óptimo de 5.1%.

De otro lado, también se verificó que existen indicios de incumplimiento tributario por parte de los adquirentes de cuero y pieles de origen animal para su posterior transformación.

Cuadro N.º 4
Comportamiento de los adquirentes de pieles y cueros

Segmento del Ratio IGV	19110: CURTIDO Y ADOBO DE CUEROS.				19122: FAB. DE MALETAS Y OTROS.				19208: FAB. DE CALZADO.			
	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada
Ratio = 0	21,345	0.0%	21,345	12.3%	8,778	0.0%	8,778	12.0%	139,769	0.0%	139,769	21.2%
0 < Ratio <= 3%	109,208	0.9%	130,553	75.2%	46,358	0.9%	55,136	75.6%	311,823	0.7%	451,592	68.4%
3% < Ratio <= 6%	39,712	4.2%	170,265	98.0%	11,140	4.3%	66,277	90.8%	153,667	4.3%	605,260	91.7%
6% < Ratio <= 9%	1,279	7.5%	171,543	98.7%	3,719	7.4%	69,995	95.9%	34,538	7.3%	639,797	96.9%
9% < Ratio <= 12%	1,705	11.2%	173,248	99.7%	2,881	10.7%	72,876	99.9%	1,900	10.0%	641,697	97.2%
Ratio > 12%	474	15.7%	173,722	100.0%	88	16.4%	72,964	100.0%	18,408	16.3%	660,105	100.0%
Total general	173,722	1.0%	3.7%		72,964	1.2%	5.6%		660,105	0.7%	5.3%	
Ratio Optimo		3.7%				5.6%				5.3%		



Del Cuadro N.º 4 se aprecia que los sujetos que se dedican al curtido y adobo de cueros presentan un ratio de IGV promedio de 1.0%, que es inferior al óptimo de 3.7%; los que se dedican a la fabricación de maletas (que utilizan el cuero curtido como insumo) tienen un ratio de IGV promedio de 1.2%, que es inferior al óptimo de 5.6%; y los que se dedican a la fabricación de calzado (que también utilizan el cuero curtido como insumo) tienen un ratio de IGV promedio de 0.7%, que es inferior al óptimo de 5.3%.

Adicionalmente, se analizó el comportamiento tributario de los sujetos que comercializan artículos de cuero, tales como calzado, polainas y artículos análogos, habiéndose detectado indicios de incumplimiento tributario.

Cuadro N.º 5
Comportamiento de adquirentes (mayorista) de artículos de cuero para su venta

Segmento del Ratio IGV	51313 : VTA. MAY. PRODUCTOS TEXTILES, PRENDAS DE VESTIR Y CALZADO			
	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada
Ratio = 0	1,573,536	0.0%	1,573,536	28.7%
0 < Ratio <= 3%	2,993,036	0.7%	4,566,572	83.4%
3% < Ratio <= 6%	690,871	4.2%	5,257,443	96.0%
6% < Ratio <= 9%	86,761	7.2%	5,344,204	97.6%
9% < Ratio <= 12%	18,555	10.4%	5,362,759	98.0%
Ratio > 12%	112,156	16.4%	5,474,915	100.0%
Total general	5,474,915	0.8%	2.4%	
Ratio Optimo		2.4%		

A nivel mayorista se observa que los vendedores de calzado (algunos de los cuales podrían ser a la vez fabricantes), presentan un ratio de IGV promedio de 0.8%, el cual es menor que el óptimo de 2.4%.

Cuadro N.º 6
Comportamiento de adquirentes (minorista) de artículos de cuero para su venta

Segmento del Ratio IGV	52322 : VTA. MIN. PRODUCTOS TEXTILES, CALZADO.			
	Venta Gravada Anual	Ratio IGV / Ventas	Venta Acumulado	% Vta. Acumulada
Ratio = 0	621,765	0.0%	621,765	22.3%
0 < Ratio <= 3%	1,314,358	0.7%	1,936,123	69.4%
3% < Ratio <= 6%	533,311	4.1%	2,469,434	88.5%
6% < Ratio <= 9%	307,268	7.2%	2,776,702	99.5%
9% < Ratio <= 12%	7,166	10.3%	2,783,868	99.7%
Ratio > 12%	7,695	16.2%	2,791,563	100.0%
Total general	2,791,563	0.8%	3.2%	
Ratio Optimo		3.2%		

En el segmento minorista se aprecia también un ratio de IGV promedio de 0.8%, que es menor al óptimo de 3.2%. Además, puede observarse que en este caso al menos el 69.4% del monto total de las ventas corresponde a un ratio de IGV menor al óptimo.

b) Propuesta

Teniendo en cuenta lo expuesto en el literal a) del presente documento, se propone incorporar los siguientes capítulos del Arancel de Aduanas a la relación prevista en el tercer párrafo del artículo 9º de la Ley N.º 29173:

Capítulo	Designación de la mercadería
24	Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados.
41	Pieles (excepto la peletería).
64	Calzado, polainas y artículos análogos; partes de estos artículos.

9.2 Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV



La Ley N.º 29173 señala en el inciso a) del artículo 11º que son operaciones excluidas de la percepción aplicable a las operaciones de venta, entre otras, aquellas respecto de las cuales se emita un comprobante de pago que otorgue derecho a crédito fiscal y en que el cliente figure en el "Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV".

El mencionado listado se aprueba mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas con opinión técnica de la SUNAT, y se elabora sobre la base de las Entidades del Sector Público Nacional, fundaciones legalmente establecidas, entidades de auxilio mutuo, comunidades campesinas y comunidades nativas a que se refieren los incisos a), c), d), e) y f) del artículo 18º de la Ley del Impuesto a la Renta⁴⁰, Entidades e Instituciones de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo Nacionales (ONGD-PERÚ), instituciones privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (APCI) del Ministerio de Relaciones Exteriores, Embajadas, Misiones Diplomáticas, Oficinas Consulares, Organismos Internacionales, Entidades Religiosas e instituciones educativas públicas o particulares.

Adicionalmente, la referida Ley establece que dicho listado sólo incluirá a los sujetos que, al último día calendario del mes anterior de la publicación del Decreto Supremo que apruebe el listado, estuvieran inscritos en el RUC de acuerdo al tipo de contribuyente que les corresponda y que no se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- 1) Haber adquirido la condición de no habido de acuerdo con las normas vigentes.
- 2) Haber sido comunicados o notificados por la SUNAT con la baja de su inscripción en el RUC y tal condición figure en los registros de la Administración Tributaria.
- 3) Haber suspendido temporalmente sus actividades y dicho estado figure en los registros de la Administración Tributaria.

A través del presente proyecto se propone establecer un procedimiento adicional que asegure que en la lista queden comprendidas aquellas entidades que están orientadas esencialmente a responder a un interés público beneficiando a la colectividad en su conjunto y coadyuvando la labor del Estado.

Para ello se propone modificar el inciso a) del artículo 11º de la Ley N.º 29173 de modo tal que la SUNAT para la elaboración del listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del IGV, adicionalmente a los requisitos contemplados en la norma vigente, también deberá tomar en cuenta las siguientes condiciones:

- En el caso de las entidades de auxilio mutuo, ENIEX, ONGD-PERÚ e instituciones privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional inscritas en el registro de la APCI, la SUNAT deberá verificar que:
 - a) Por su intermedio no se hayan realizado hechos que hagan presumir la existencia de delito tributario o aduanero; o,
 - b) Las personas naturales que las representen no se encuentren comprendidas en procesos en trámite o no cuenten con una sentencia condenatoria vigente



⁴⁰ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N°179-2004-EF, publicado el 8-12-2004 y normas modificatorias.

por delito tributario o aduanero, por actos vinculados con dicha representación.

- Tratándose de las ENIEX, ONGD-PERÚ e instituciones privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional inscritas en el registro de la APCI, ésta remitirá a la SUNAT para la elaboración de la lista, la relación de entidades inscritas en su registro que no se encuentren incluidas en alguna de las siguientes situaciones:
 - a) Haber hecho uso indebido de los recursos y donaciones de la cooperación técnica internacional o aplicar los mismos a fines distintos para los cuales fueron proporcionados.
 - b) Haber hecho uso prohibido, no autorizado o ilícito de facilidades, inmunidades y privilegios específicos concedidos por ley o reglamento cuando los mismos se hayan conseguido por actividades vinculadas a la cooperación técnica internacional no reembolsable.
 - c) Haber orientado los recursos de la cooperación técnica internacional hacia actividades que afecten el orden público o perjudiquen la propiedad pública o privada.

El procedimiento planteado busca que la inclusión en el listado de entidades exceptuadas de la percepción no se convierta en un alivio tributario para las entidades comprendidas en él.

9.3 Percepción en la importación de mercancías sensibles al fraude

1. Métodos para determinar el monto de la percepción

El artículo 17° de la Ley regula el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a las importaciones de bienes, estableciendo que la SUNAT, como agente de percepción, percibirá del importador un monto por concepto del impuesto que causará en sus operaciones posteriores.

A su vez, el artículo 19° de la citada Ley señala como métodos para determinar el monto de la percepción:

1. Uno general, basado en la aplicación de un porcentaje, desarrollado en los numerales 19.1 y 19.2, cuya tasa fluctúa entre 2% a 5%⁴¹ y excepcionalmente se aplica 10% cuando el importador -entre otros- tenga la condición de no habido, la SUNAT le hubiera dado de baja su RUC, se encuentre con suspensión temporal de sus actividades, efectúe por primera vez una



⁴¹ Es pertinente señalar que el numeral 4.1 de la Resolución de Superintendencia N.° 203-2003/SUNAT, publicada el 1-11-2003 y vigente en esta materia en virtud de la segunda Disposición Transitoria de la Ley, establece que el monto de la percepción del IGV será determinado aplicando los siguientes porcentajes sobre el importe de la operación, según el caso:

- a) 10%: Cuando el importador se encuentre, a la fecha en que se efectúa la numeración de la DUA (hoy, declaración aduanera) o DSI, en alguno de los siguientes supuestos:
 1. Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
 2. 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.
 3. Hubiere suspendido temporalmente sus actividades y dicha condición figure en los registros de la Administración Tributaria.
 4. No cuente con número de RUC o teniéndolo no lo consigne en la DUA o DSI.
 5. Realice por primera vez una operación y/o régimen aduanero.
 6. Estando inscrito en el RUC no se encuentre afecto al IGV.
- b) 5%: Cuando el importador nacionalice bienes usados.
- c) 3.5%: Cuando el importador no se encuentre en ninguno de los supuestos indicados en los incisos a) y b).

importación. Se considera una tasa más alta (10%) pues está dirigida a operaciones que revisten alto riesgo de incumplimiento tributario.

2. Uno específico aplicable en la importación de mercancías consideradas sensibles al fraude por concepto de valoración, desarrollado en el numeral 19.3 del artículo 19° de la Ley, el cual dispone que el monto de la percepción se determinará considerando el mayor monto que resulte de aplicar a la operación el porcentaje fijado por decreto supremo de acuerdo a los numerales 19.1 o 19.2 o de multiplicar cada unidad de bien importado por un monto fijo⁴² establecido por decreto supremo.

Asimismo, señala que en caso no se establezca un monto fijo para determinado bien, el importe de la percepción se determinará conforme al método basado en porcentajes establecido en los numerales 19.1 y 19.2 del artículo 19° de la Ley.

A la fecha en que entró en vigencia la Ley, el listado de mercancías sensibles al fraude vigente había sido aprobado mediante Decreto Supremo N.° 098-2002-EF⁴³, el cual fue posteriormente ampliado por el Decreto Supremo N.° 053-2005-EF⁴⁴ y finalmente derogado por el Decreto Supremo N.° 119-2010-EF⁴⁵; no existiendo a la fecha norma aduanera alguna que señale cuales son las mercancías sensibles al fraude, razón por la cual el numeral 19.3 del artículo 19° de la Ley resulta actualmente inaplicable⁴⁶.

2. Situación actual de las percepciones a la importación de mercancías sensibles al fraude

Dado lo inaplicable que resulta el método específico descrito en el numeral 2 del rubro I de la presente exposición de motivos, en la actualidad se aplica por concepto de percepción a las mercancías importadas consideradas sensibles al fraude el porcentaje que corresponda previsto en los numerales 19.1 y 19.2 del artículo 19° de la Ley, vale decir 10%, 5% o 3.5% según corresponda.

En un contexto donde existen indicios razonables de declaración de valores incorrectos o incompletos en la importación de algunas mercancías, este mecanismo ad-valorem no es efectivo para prevenir la evasión del IGV correspondiente a la posterior venta de esas mercancías en el mercado interno.



⁴² Según el numeral 19.3 del artículo 19° de la Ley N.° 29173, el monto fijo se determinará de acuerdo al siguiente procedimiento:

- i. Se obtendrá el precio de venta promedio de los bienes importados al momento de su reventa por parte del importador, determinado a solicitud del Ministerio de Economía y Finanzas por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), en base a criterios estadísticos que serán establecidos por esta última institución. El precio de venta así obtenido será dividido entre uno (1) más la tasa del IGV, incluido el Impuesto de Promoción Municipal (IPM).
- ii. Se obtendrá la base imponible del IGV promedio, de los bienes importados tomando como base los importes declarados por los importadores del bien a través de las DUA. El monto resultante será expresado en moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio correspondiente al mismo período respecto del cual se calcula la base imponible del IGV promedio de los bienes importados.
- iii. Se aplicará la tasa del IGV, incluida la tasa del IPM, sobre la diferencia de los importes obtenidos en i y ii, obteniéndose de esta manera el monto fijo, por unidad de medida.

⁴³ Publicado el 12-6-2002.

⁴⁴ Publicado el 4-5-2005.

⁴⁵ Publicado el 26-5-2010.

⁴⁶ Cabe agregar que durante la vigencia del listado antes señalado no se emitió decreto supremo alguno que estableciera el monto fijo que debería multiplicarse por el número de unidades del bien importado considerado mercancía sensible para efectuar la comparación que prevé el referido numeral. Ello se debió a que el INEI no realizó los estudios necesarios para determinar el precio promedio de los bienes importados. En coordinaciones realizadas entre la SUNAT y esa entidad se concluyó que se trata de un método complejo y de costo elevado debido a la necesidad de contar con estudios y encuestas.

3. Necesidad de una regulación específica para la importación de mercancías sensibles al fraude

Se ha identificado que estas mercancías presentan una problemática que afecta a la correcta recaudación del IGV correspondiente a la venta en el mercado interno con posterioridad a la importación, sustentada en los siguientes hechos:

- a) La SUNAT ha determinado, en base a los controles concurrentes y posteriores, que estas mercancías presentan un riesgo alto de declaración incorrecta o incompleta del valor. Estas mercancías son frecuentemente seleccionadas a reconocimiento físico durante el despacho de sus importaciones, habiéndose encontrado elevados porcentajes de incidencias sustanciales en los controles de los últimos años (importaciones donde la SUNAT determinó la existencia de tributos dejados de pagar), tal como se detalla en el Cuadro N° 1.

Cuadro 1
Control Concurrente de las Mercancías Sensibles al Fraude
por concepto de Valoración

	2009	2010	2011
Porcentaje de incidencia sustancial en canal Rojo	30%	38%	41%
Tributos adicionales cobrados por ajuste de valor (Millones USD)	45.6	57.6	77.9

Los datos corresponden a las Intendencias de Aduana Marítima y Aérea del Callao y Tacna y muestran que, de cada 100 declaraciones de importación seleccionadas para reconocimiento físico, se encontraron valores declarados incorrectamente en aproximadamente el 40%, acotándose tributo adicionales ascendentes aproximadamente a 78 millones de dólares durante el año 2011.

- b) Los importadores de estas mercancías presentan una notoria tendencia a operar por cortos periodos de tiempo, haciendo muy difícil hallarlos a efectos de la fiscalización posterior por parte de la SUNAT. En los años 2010 y 2011 se registraron en la base de datos de la SUNAT 4,470 importadores⁴⁷ de mercancías sensibles al fraude, de los cuales 2,320 (el 52%) sólo realizaron importaciones en el año 2010 y 1,914 empresas (el 43%) solo operaron en el 2011. Las empresas con operaciones en los dos años son solo 236 (5% del total).
- c) Se ha verificado que los importadores de mercancías sensibles al fraude muestran indicios de incumplimiento de sus obligaciones tributarias por sus operaciones económicas posteriores a la importación, especialmente el pago del IGV por la venta en el mercado interno y el Impuesto a la Renta. En efecto, en el año 2010 se registraron 2,320 importadores de mercancías sensibles al fraude, de estos el 72% no pagó IGV por sus operaciones posteriores, el 44% no pagó Impuesto a la Renta por el ejercicio 2010 y el 35% (804 importadores) no pagó ni IGV ni Impuesto a la Renta con posterioridad a las importaciones.



⁴⁷ Información proporcionada por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera de la SUNAT.

4. Propuesta

A fin de corregir las distorsiones que se vienen presentando, se propone modificar la Ley a fin de establecer una relación de mercancías sensibles al fraude, sólo para efecto del cálculo de la percepción del IGV a la importación de bienes, y establecer un método de cálculo de su percepción en base a un monto fijo calculado en función a la información disponible por la SUNAT.

4.1 Definición de bienes considerados como mercancías sensibles al fraude

Se señala que estos bienes son aquellos que se encuentran clasificados en las subpartidas nacionales que presentan un riesgo alto de declaración incorrecta o incompleta del valor.

Asimismo, se dispone la expedición de una lista de subpartidas nacionales que presentan un alto riesgo de fraude, la misma que será aprobada vía decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, con opinión técnica de SUNAT; estableciéndose como criterios para su determinación los siguientes:

- a) El monto de ajustes de valor;
- b) La frecuencia de los ajustes de valor;
- c) El número de declaraciones ajustadas sobre número de declaraciones controladas
- d) El valor FOB ajustado sobre valor FOB controlado; y
- e) Las denuncias e Investigaciones procesadas por la SUNAT, en las cuales se ha determinado tributos y/o recargos dejados de pagar.

El grupo de subpartidas arancelarias consideradas sensibles al fraude se obtiene en base a una evaluación de data histórica correspondiente a periodos anteriores a la fecha de evaluación. Sin embargo, al ser el fraude dinámico es probable que una relación de subpartidas arancelarias publicadas pueda quedar desfasada en el tiempo, por ello resulta necesario que dicha relación tenga una vigencia máxima, que en este caso se ha considerado dos años. Este tiempo límite es referencial porque la SUNAT podrá evaluar periódicamente si existe una variación sustancial en la composición de las subpartidas arancelarias de mayor riesgo, que de producirse ameritará presentar una propuesta de modificación antes del plazo límite indicado.

4.2 Determinación de la percepción

Se propone que la percepción aplicable a la importación de bienes considerados mercancías sensibles al fraude será el monto mayor que resulte de:

- a) Aplicar el porcentaje que corresponda de acuerdo a lo señalado en el numeral 19.1 o 19.2 del artículo 19° de la Ley sobre el importe de la operación que se determine conforme a lo dispuesto en el numeral 19.4 del mismo artículo; o,
- b) Multiplicar el monto fijo por el número de unidades del bien importado, según la unidad de medida, consignada en la declaración aduanera.

La selección de una metodología para la determinación del monto fijo busca subsanar la falta de información que ha impedido su aplicación hasta la fecha, en ese sentido el cálculo se basará en información de las importaciones disponible por la SUNAT. Otro aspecto ventajoso es la posibilidad de poder actualizar el monto fijo con una periodicidad de hasta dos años, con lo cual se espera ir en sintonía con los cambios de mercado que afectan a los precios internacionales, en tanto que con la fórmula vigente la determinación y la eventual actualización requerirían un plazo



más largo por depender de la asignación de recursos significativos para realizar los estudios.

En este sentido, el monto fijo se establecerá vía decreto supremo y se fijará de acuerdo a las siguientes consideraciones:

- Se determina un valor FOB referencial para cada subpartida nacional considerada sensible al fraude, en base a valores en aduana analizados por SUNAT, valores obtenidos en procesos de fiscalización o estudios de precios; o en su defecto los que resulten de la aplicación de análisis estadísticos. Al valor referencial se le adiciona la mediana del flete y el porcentaje promedio de seguro que corresponda, con lo cual se obtiene una estimación teórica del valor unitario donde se ha corregido el efecto de la declaración incorrecta o incompleta del valor.
- A continuación se añaden los montos equivalentes a los tributos de importación, obteniéndose una estimación del monto de la operación.
- Sobre el monto total señalado en el literal precedente se aplica el porcentaje de percepción previsto en los numerales 19.1 o 19.2 del artículo 19° de la Ley, según corresponda. Los valores resultantes serán considerados como monto fijo de la percepción para cada una de las subpartidas nacionales consideradas sensibles al fraude.

En términos sencillos, la nueva metodología para determinar el monto fijo sigue la misma lógica del procedimiento previsto en el numeral 19.4 del artículo 19° de la Ley, con la salvedad de que se considera un valor FOB referencial el cual evita la evasión del IGV.

II. COSTO BENEFICIO

Mediante este proyecto se busca realizar diversas modificaciones destinadas a perfeccionar el régimen tributario del IGV, así como la Ley N° 29173 que regula el Régimen de Percepciones del IGV, por lo que no constituye un perjuicio para el fisco.

III. EFEECTO DE LA VIGENCIA DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

La iniciativa legislativa propuesta se realiza de conformidad con la Constitución Política del Perú, así como al amparo de lo dispuesto en los numerales 6 y 7 del artículo 2° de la Ley N° 29884, Ley que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros.

La vigencia del presente proyecto implicará:

- a) La derogación del segundo párrafo del artículo 3° y el artículo 4° de la Ley N.° 29646.
- b) La derogación de los artículos 22°-A y 34°-A así como los literales C y D del Apéndice V de la Ley del IGV.
- c) La derogación del tercer párrafo del artículo 32° y del segundo párrafo del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR.
- d) La modificación de los artículos 3°, 18°, 26°, 27°, 33°, 42°, 61° y 76° de la Ley del IGV.
- e) La modificación del artículo 2° de la Ley N.° 29215.
- f) La modificación del tercer párrafo del artículo 9°, del inciso a) del artículo 11° y del numeral 19.3 del artículo 19° de la Ley N.° 29173.

