

# Análisis Tributario

Vol. XIX N° 222 Julio 2006

## Detracción al Servicio de Transporte de Bienes<sup>(1)</sup>

(SEGÚN LA R. DE S. N° 073-2006/SUNAT)

### 1 OPERACIONES COMPRENDIDAS

- a. El servicio de transporte de bienes realizado por vía terrestre gravado con el IGV. Incluye la primera o sucesivas subcontrataciones de dicho servicio.
- b. El movimiento de carga<sup>(2)</sup>, cuando se presten conjuntamente con el servicio de transporte, siempre que se incluyan en el CP respectivo.

### 2 OPERACIONES EXCEPTUADAS

- a. Por el tipo de Operación
  - El transporte de personas<sup>(3)</sup>.
  - El transporte de bienes realizado por vía férrea.
  - El transporte de equipaje, en los casos en que concorra con el servicio de transporte de pasajeros por vía terrestre.
  - El transporte de caudales o valores.
- b. Por el alcance de la Operación:
  - Cuando la operación sea por montos iguales o menores a S/. 400.00.
  - Cuando se emita CP que no permita sustentar crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, así como gasto o costo para efectos tributarios (excepto cuando el usuario sea una entidad del Sector Público Nacional a que se refiere el inciso a) del artículo 18° de la LIR).
  - Cuando el usuario del servicio tenga la condición de No Domiciliado, de conformidad con lo dispuesto por la LIR.

### 3 MONTO DE LA DETRACCIÓN

Resultará de aplicar el porcentaje de 8% sobre:

- En el caso de camiones: El importe de la operación o el valor referencial<sup>(4)</sup>, el que resulte mayor (excepto cuando no sea posible determinar el valor referencial o que en un mismo vehículo se transporten bienes que correspondan a dos o más usuarios).
- En el caso de otros vehículos: El importe de la operación.



(1) Aplicable a operaciones cuya obligación tributaria del IGV se genere desde el 01.07.2006.

(2) Establecido en el numeral 4 del Anexo 3 de la R. de S. N° 183-2004/SUNAT (Régimen General de Detracciones).

(3) El transporte privado de personas está sujeto al Régimen General de Detracciones.

(4) Calculado conforme al D. S. N° 010-2006-MTC.

Elaboración: Análisis Tributario

# 222

## Análisis Tributario

Volumen XIX Julio 2006

Director Fundador  
**Luis Aparicio Valdez**

Editor  
**Luis Durán Rojo**  
lduran@aele.com

Colaboradores Especiales  
**César Rodríguez Dueñas**  
**Mónica Benites Mendoza**

Equipo de Investigación  
**Marco Mejía Acosta**  
**Jorge Vásquez Díaz**

Asistente de la Publicación  
**Adela Sánchez Yallico**

Composición de Textos y  
Cuadros Estadísticos  
**Jeannette Flores Villanueva**  
**Katia Ponce de Munive**

Diseño y Montaje  
**Manuel Saravia Nuñez**

Corrección de Textos  
**Teresa Flores Caucha**

La Revista **ANÁLISIS TRIBUTARIO**  
es una publicación mensual editada por



Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.C.

**Administración**  
María Helena Aparicio

**Ventas**  
Samuel Reppó Córdova

**Capacitación**  
Haydeé Blanco Obregón

**Dirección**  
Av. Paseo de la República 6236  
Lima 18 - PERÚ

**Teléfono**  
610-4100

**Fax**  
610-4101

**Correo electrónico**  
info@aele.com

**Sitio web**  
www.aele.com

**Impresión**  
JL Impresores de  
José Antonio Aparicio Rabines

Hecho el Depósito Legal  
Registro N° 98-2766  
Prohibida la reproducción en cualquier  
forma sin permiso escrito del Editor.  
La reproducción autorizada deberá  
contener clara y expresamente la  
cita siguiente: "Tomado de la Revista  
Análisis Tributario N°... págs. \_ - \_".

### 4 COYUNTURA

- Nudos tributarios que desatar: Los primeros pasos del nuevo gobierno.

### 6 APUNTES TRIBUTARIOS

- Tributación Laboral: Muchas cosas están cambiando.
- Las diferencias de cambio y el Impuesto a la Renta: Una precisión.
- Impuesto a la Renta: ¿Se aplica en la adjudicación de inmuebles derivada de la división de gananciales?
- Beneficios al Agro: Nuevos plazos para el PERTA - Agrario, RERF y Programa de RFA.
- CDI Perú - Brasil: Un paso adelante.

### 8 COMENTARIOS A LA LEGISLACIÓN

- Beneficio Tributario: Reintegro del IGV (Ley N° 28754).
- Sanciones penales: Para Auditores (Ley N° 28755).
- Registro de Control de Asistencia: Últimas modificaciones (Decreto Supremo N° 011-2006-TR).
- IGV e IPM: Régimen de Percepciones del Impuesto (Resolución de Superintendencia N° 104-2006/SUNAT).
- Tributos municipales: Establecen plazo excepcional referido a Arbitrios (Ley N° 28762).

### 12 INFORME TRIBUTARIO

- ¿Qué te parece?... Las diferencias de cambio y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.  
*César Rodríguez Dueñas*
- ¿Qué es la utilización de servicios? (Segunda Parte).  
*Alfredo Guerra Arce*
- Bancarización vs. Veracidad de la operación: El caso del desconocimiento del gasto o crédito tributario por no bancarizar.  
*Alfredo Salas Rizo-Patrón*
- Ámbito de Aplicación del Régimen de Precios de Transferencia.  
*Ítalo Fernández Origgi*
- Recuperación del capital invertido: Descifrando malas interpretaciones. A propósito del D. S. N° 062-2006-EF.  
*Gonzalo Aníbal Palacios Ruiz*

### 27 POLÍTICA FISCAL

- Retenciones, Percepciones y Deduciones: Análisis de los regímenes y sistemas de pago del IGV (Primera Parte).  
*Alexander Quintanilla Gómez*

### 30 CONVENIOS INTERNACIONALES

- Convenio entre la República del Perú y el Reino de España: Para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

### 38 RESEÑA BIBLIOGRÁFICA

- Derecho Tributario Internacional: Conceptos fundamentales.

### 39 CONSULTA INSTITUCIONAL

- Infracciones y Sanciones: Comisión de la infracción del artículo 175.5° del CT cuando el período o la fecha de deducción no han sido requeridos previamente.

### 40 JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

- Emisión y Notificación conjunta de la REC y la Orden de Pago: ¿Afecta el Debido Procedimiento Administrativo?

### 45 JURISPRUDENCIA COMENTADA

- La Compensación y la Infracción por no pagar los tributos retenidos o percibidos.

### 49 INDICADORES

- Calendario Tributario y de otros conceptos.
- Cronograma de pagos y/o declaraciones tributarias - Programa de Declaración Telemática.
- Impuesto a la Renta 2006 de Personas Naturales - Factores para el Ajuste Integral de los Estados Financieros - Valor de la UIT 1996-2006 - Índice de Precios-INEI.
- Tasas de Interés Moratorio - Tasa de Interés para Devolución de Pagos indebidos o en exceso - Tasas de Interés Internacional - Tasas Activa y Pasiva de Interés.
- Dólar Norteamericano - Euro - Libra Esterlina - Yen Japonés - Franco Suizo.
- Declaración de base imponible en Aduanas - Índice de Reajuste Diario.

### 55 LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

- Textos de los Principales Dispositivos Legales: Del 22 de junio al 5 de julio de 2006.
- Sumillas de Legislación Tributaria: Del 6 de junio al 5 de julio de 2006.

# Nudos Tributarios que desatar

## Los primeros pasos del nuevo gobierno

Es una buena noticia saber que el crecimiento económico del país en los últimos cinco años se haya basado fundamentalmente en el esfuerzo privado, a diferencia de otras épocas en las que predominaba la inversión estatal. No lo es, saber la dimensión del esfuerzo que hace falta para hacer viable el desarrollo de nuestra sociedad, lo que pasa por igualar las condiciones de vida de todos nuestros ciudadanos, tarea que sí debe ser dirigida por el Estado, a quien corresponde promover las acciones colectivas encaminadas a ese esfuerzo.

Ahora bien, en materia tributaria, parece que hay un consenso en la opinión pública respecto a la necesidad de financiar las actividades estatales –ahora de mayor envergadura– fundamentalmente con impuestos nacionales. Empero, precisamos ponernos de acuerdo sobre la dirección en la que debemos transitar en los años que vienen para cumplir ese objetivo, para lo que debemos desatar algunos nudos. Veamos:

### ¿CUÁNTO HAY QUE COLABORAR EN LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN?

Hay consenso en que debemos aumentar la base de contribuyentes, que implica abordar el problema de la informalidad tributaria<sup>(1)</sup>, pero no lo hay respecto al camino a seguir.

Para muchos, la tarea del aumento de esta base es una labor propia y únicamente de la Administración Tributaria, consistente en fiscalizar y controlar, sin que deba inmiscuirse al contribuyente en esa labor, comprometiéndolo lo menos posible en el proceso de pago de tributos. Así se generaría por la vía de la simplicidad, un compromiso de cumplimiento voluntario, de modo que se le libere de cualquier atadura que no le permita realizar plenamente su libertad, en este caso, empresarial.

En el otro extremo están quienes creen que el ciudadano debe colaborar con el Estado en la lucha contra la evasión fiscal. Ello implica, como se está poniendo de moda en los países desarrollados, amplios deberes de colaboración, básicamente de provisión de información a la Administración para que ésta pueda ser más eficiente en sus labores. El elemento que justifica esta labor “colaboracionista” del ciudadano es la ponderación entre sus derechos –como la libertad y la propiedad– y sus deberes –como el de contribuir– de raíz constitucional.

Adicionalmente, hoy se acepta cada vez más el control de las cadenas de informalidad, recargando en el contribuyente formal la obligación

de no generar (o concluir) relaciones comerciales con sujetos sin control fiscal o dejar rastros para conocer los posibles efectos de la actividad realizada, vía el establecimiento de parámetros para la aplicación de créditos o deducción de gastos tributarios. No es otro sino ése el fin de las reglas sobre No Habidos, bancarización y control de comprobantes de pago que hoy se exige a los contribuyentes<sup>(2)</sup>.

Pero hay otro nivel de obligación “colaboracionista” para los contribuyentes, conforme a la cual se establecen mecanismos de recaudación de impuestos por parte de las empresas (régimenes de intervención en IGV, por ejemplo), que pueden llegar a ser absolutamente irracionales, como ocurre en el caso del próximamente vigente Régimen de Deduciones al transporte de carga por vía terrestre, en el que se obliga al usuario del servicio a estar atento y, eventualmente, realizar el cálculo de un valor referencial, que sólo importa a la SUNAT y al Ministerio de Transportes y Comunicaciones en el control de las actividades de los transportistas.

Como se ve, bajo este diseño, la imposición puede llegar a sobrepasar los estándares de justificación razonable, en cuyo caso estaríamos ya frente a abiertas acciones contrarias al régimen constitucional.

Voceros del próximo gobierno han insistido en que se simplificará el aspecto recaudatorio y de lucha contra la evasión, disminuyendo radicalmente los deberes de colaboración del ciudadano. Eso puede sonar muy agradable pero será complicado de llevar a la práctica.

Ahora, no creemos que la intrincada red de provisión de información del ciudadano al fisco vaya a disminuir, ni que la presión colaboracionista hacia el ciudadano disminuya, aunque suponemos –con preocupación– que se ampliará la cobertura de los sistemas de deducción, como no hace mucho ha propuesto la actual Jefa de la SUNAT.

### ¿QUÉ IMPUESTOS PAGAR Y A QUÉ NIVEL?

Un segundo aspecto en el que hay que ponernos de acuerdo es sobre el modelo de régimen impositivo, es decir, cuánto y bajo qué esquema deben pagarse los impuestos en el país.

Hoy se está abogando por la disminución de la presión tributaria sobre los ciudadanos, bajo el argumento de que con ello aumenta la recau-

(1) Ver “La Informalidad Tributaria en el Perú”, en Revista *Análisis Tributario* N° 204, enero de 2005, págs. 4 y 5.

(2) Y pronto llegarán nuevas normas sobre libros contables.

dación porque se promueve el cumplimiento voluntario de los ciudadanos.

El extremo de la propuesta es la instauración de un único impuesto *flat*, de fácil determinación y recaudación, que iría disminuyendo hasta un nivel imperceptible si se mantiene el entorno de crecimiento mundial. Una propuesta más moderada es promover la simplificación de la recaudación, la que se lograría con la progresiva disminución del gravamen en el Impuesto a la Renta (IR) y el aumento del Impuesto al Valor Agregado - IVA (IGV en el Perú), tomando en cuenta la experiencia latinoamericana, en la que este último impuesto es central en la estructura recaudatoria. Para ello se argumenta que el IVA es más eficaz que el IR porque: (i) no discrimina entre consumos de hoy y del futuro, (ii) sirve a la redistribución vía la equidad vertical, y, (iii) es más fácil de administrar porque no contempla en su determinación ningún esfuerzo por limitar los ingresos gravados, con lo que evita las complicaciones que se originan de la base contable en el IR.

Para los propulsores del impuesto único, mantener esta última posición significa caer en el engaño de pensar que con el IVA ha disminuido la presión fiscal sobre el ciudadano cuando en realidad, dadas las tasas aplicables y la casi nula autosatisfacción de necesidades en las sociedades modernas, ese impuesto significa una importante transferencia de recursos de los individuos al Estado.

Detrás de ambas propuestas hay la idea clara de que los recursos y ganancias son fruto del esfuerzo individual, sin la participación de terceros, de manera que el pago de tributos resulta una exacción que sólo se justifica por las necesidades del momento histórico. En la misma perspectiva, hay quienes asumen que con los tributos se penaliza la libertad económica y la ganancia al desincentivarse los hechos o actos sobre los que los tributos recaen.

Contrariamente a lo hasta aquí señalado, hay quienes no renuncian a que los regímenes tributarios cumplan con tres metas básicas: (i) aumentar ingresos estatales para el cumplimiento gubernamental de los fines socialmente deseados, (ii) disminuir la desigual distribución de la riqueza en la sociedad, y, (iii) regular la actividad privada.

Para ellos, con argumentos muy consistentes, debe mantenerse un régimen impositivo basado en el IR, que es el tributo que coadyuva de manera más eficiente al cumplimiento de las dos primeras metas, especialmente la segunda, pues se postula que son más viables y confortables las sociedades con mayores niveles de igualdad entre el tercio más rico y el tercio más pobre de su población. Además, para ellos, el IVA debe mantenerse pero con menor participación en el total de la recaudación, especialmente por su carácter desincentivador de la dinámica económica.

En este planteamiento, es claro que las ganancias son fruto del esfuerzo individual, pero enmarcado en un entorno social que justamente

es el que promueve o limita ese desarrollo individual. Mantener un entorno favorable puede significar ciertamente un instrumento de potenciación de la capacidad individual.

Hay quienes han llevado al extremo esta posición para sostener la necesidad de gravar los beneficios obtenidos por la –cada vez más presente– incertidumbre de los procesos económicos y sociales. En esta óptica, las ganancias obtenidas de manera eventual y extraordinaria deben pagar más impuestos<sup>(3)</sup>. En buena cuenta, plantear impuestos a sobreganancias sería en realidad sancionar cualquier ganancia originada fuera de la “normalidad” empresarial.

El equipo económico del nuevo gobierno ha prometido centrar la tributación en la gravabilidad de las rentas en lugar de como hoy se encuentra, sobre la base de los consumos. Pero, han mantenido la idea de aplicar un impuesto a las sobreganancias, lo que a su vez tendría que generar la necesidad de “convencer” a varios importantes contribuyentes para que renegocien los convenios de estabilidad tributaria que mantienen vigentes.

#### LA SEGURIDAD COMO VALOR

No hemos escuchado un planteamiento claro sobre lo que se hará en materia tributaria en los próximos meses, pero esperamos que se pueda saber una vez que el equipo económico del gobierno electo haya terminado el conocimiento de la situación actual de las finanzas públicas, lo que debería ocurrir a más tardar este 28 de julio.

Lo que sí está claro, y por eso urge que el gobierno entrante presente su agenda en materia tributaria, es que hay que preservar la seguridad jurídica, valor importantísimo para que los ciudadanos sepan con certeza y con anticipación cuánto y por qué deben pagar tributos. Haría bien el próximo gobierno en plantear su derrotero, lo que esperamos pase por el irrestricto respeto a las decisiones de los órganos que resuelven conflictos (en nuestro caso el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal), pese a que en muchos casos discrepamos de sus decisiones.

De otro lado, el gobierno y también los ciudadanos hemos de entender que si se mantiene un Estado fantasmagórico que tenga a la SUNAT casi como única y real presencia, habrá una enorme resistencia cotidiana a la obligación tributaria. Por eso, también será muy importante que se fortalezca un Estado eficiente en el gasto institucional y social. ✍

(3) Nótese que no se habla del principio de proporcionalidad en las cargas estatales (conforme al que deben pagar más los que más ganan), sino de gravar, arbitrariamente, los beneficios provenientes de riesgos o eventualidades.

# Apuntes Tributarios

## • TRIBUTACIÓN LABORAL:

*Muchas cosas están cambiando*

Desde comienzos de la década pasada los tributaristas nos acostumbramos a tener a la tributación laboral como la cenicienta de nuestro ordenamiento tributario. Las entidades involucradas (SUNAT, ESSALUD –Ex IPSS– y ONP) plantearon el registro de sus respectivos contribuyentes sin coordinación alguna y también sus disposiciones normativas como mecanismos de fiscalización sobre la base de perspectivas unilaterales, bien laborales, bien tributarias. Ejemplo clarísimo de ello es el tratamiento en el Impuesto a la Renta (IR) de las rentas de cuarta y quinta categorías, o el uso del término “remuneración” a lo largo del articulado de la Ley de dicho impuesto.

Esta manera de actuar empezó a cambiar radicalmente cuando se tomó la decisión de que la SUNAT fiscalizara y recaudara las aportaciones a ESSALUD y a la ONP. La primera parte del trabajo fue asimilar o uniformizar la información existente con miras a complementarla con la que ya tenía la SUNAT (como cuando se exigió la presentación de la Declaración de Agentes de Retención) para luego realizar una implicación de los procedimientos de fiscalización, optimizando así el conocimiento que se obtiene en los procedimientos regulares propios de captura del IR como del IGV.

Hoy se ha complementado a ello el uso del mecanismo de Detracción de Impuestos (como el que se aplica a la intermediación laboral, por ejemplo) y un proceso de coordinación activo con el Ministerio de Trabajo (MTPE), que incluye el inicio del uso del “Registro de Trabajadores y Prestadores de Servicios” (mal llamado Planilla Electrónica, pues no sólo se establece información vinculada a trabajadores de la empresa sino a prestadores de servicios independientes). Según se dice, ambos elementos permitirán mantener suficiente información para conocer el estado real del empleo formal en el país y mucha información sobre empleo informal.

Completado este círculo, amigo lector,

es posible que la SUNAT esté trabajando silenciosamente y visite pronto a su empresa para inspeccionar aspectos que los fiscalizadores conocen tanto o más que usted sobre las implicancias de las políticas laboral-tributarias que su empresa ha diseñado. En cuanto al tema laboral, pronto el MTPE tendría la suficiente información para direccionar adecuadamente las inspecciones laborales que tan poco eficientes han sido hasta hoy.

## • LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y EL IMPUESTO A LA RENTA:

*Una precisión*

Como se recuerda, el pasado 2 de junio se publicó la RTF N° 2760-5-2006, que estableció como criterio de Observancia Obligatoria que “*las ganancias generadas por diferencia de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Dec. Leg. N° 774...*”<sup>(1)</sup>.

De esta manera, la diferencia de cambio no debe formar parte de la base de cálculo de los pagos a cuenta del IR, por que no constituye ingreso para este efecto. En este sentido, el Tribunal Fiscal señaló que los ingresos netos computables para el cálculo de los pagos a cuenta se refieren a lo siguiente:

- (i) Ingresos devengados en cada mes, es decir, ingresos mensuales sobre los cuales se tiene derecho a obtenerlos, es decir una acreencia sobre ellos.
- (ii) Ingresos netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza, es decir, neto de aquello que responde a costumbres del mercado, propio de operaciones que realizan las empresas con terceros y por las cuales obtienen un ingreso gravable.

Así, el Tribunal excluye de la definición de ingresos netos para efectos de los pagos a cuenta a la ganancia por diferencia de cambio producto de las operaciones a que se refieren los incisos b) al f) del

artículo 61° de la LIR, en tanto constituye un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del artículo 85° de la citada ley, la que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre del mismo (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Es decir, para el Tribunal Fiscal, el concepto de ingreso comporta el de uno devengado cuyo importe puede ser determinable, lo que no ocurre directamente en la diferencia de cambio, cuya cuantificación no puede ser medida desde que nace la operación en moneda extranjera sino hasta la fecha de su pago, ni tampoco puede saberse cómo afectará el tipo de cambio cuando se tenga saldos de pasivo o activo en moneda extranjera sino hasta que se reexpresen en moneda nacional al final del ejercicio, sólo así se podrá conocer si la diferencia en cambio tuvo efecto de ganancia o pérdida en el ejercicio en los términos a los que se refiere expresamente el artículo 61° de la LIR.

Cabe advertir que podría desprenderse de la citada RTF que aunque se pague una deuda en moneda extranjera y ésta genere una ganancia por diferencia de cambio, sólo al final del ejercicio se podrá determinar si la diferencia tuvo un efecto de ganancia o pérdida de cambio, lo que esperamos sea prontamente aclarado.

Ahora bien, a efectos del sistema de pagos a cuenta del IR<sup>(2)</sup>, dado que se puede modificar el coeficiente o porcentaje utilizando un balance acumulado al 30 de enero o al 30 de junio (según el caso), bajo el criterio propuesto por el Tribunal Fiscal, las diferencias de cambio generadas en el lapso entre el balance general del ejercicio y el balance general que se aplicará para la modificación del sistema de pagos a cuenta no deberían incluirse a efec-

(1) Ver las interesantes reflexiones de Rubén Del Rosario (“El devengo de las ganancias por diferencias de cambio” en Revista *Análisis Tributario* N° 221, junio de 2006) y César Rodríguez Dueñas (“¿Qué te parece?: Las diferencias de cambio y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta”), en el presente número.

(2) Que contempla dos métodos: el del coeficiente que se aplica cuando los contribuyentes perceptores de renta de tercera categoría en el ejercicio anterior obtuvieron utilidad, y el del porcentaje que se aplica cuando dichos contribuyentes obtuvieron en el ejercicio anterior pérdida.

to de la referida modificación, por cuanto, sólo al final del ejercicio se podrá determinar con exactitud si existe una ganancia por diferencia de cambio. Este criterio es contrario a aquella posición que señala que al elaborarse los balances generales a enero o junio a fin de modificar el coeficiente o porcentaje, la ganancia por diferencia de cambio debía considerarse en el cálculo de los pagos a cuenta, de ser el caso.

Finalmente, debemos advertir que hay quienes sostienen que la diferencia de cambio no deberá incluirse en el total de ingresos netos que se utiliza para calcular el coeficiente (que resulta de dividir el IR del ejercicio anterior entre los ingresos netos del mismo ejercicio). Este último aspecto debería ser también materia de pronta aclaración para evitar futuros problemas innecesarios.

• **IMPUESTO A LA RENTA:**

*¿Se aplica en la adjudicación de inmuebles derivada de la división de gananciales?*

En los últimos años ha tomado especial interés la determinación del IR aplicable a las sociedades conyugales, debido a los procedimientos de fiscalización que lleva a cabo la SUNAT, muchos de los cuales han concluido en acotaciones en base a las reglas de determinación sobre base presunta.

En ese marco, luego de las modificaciones a la LIR operadas por el Dec. Leg. N° 945, surgió la duda respecto al tratamiento que debía dársele a la partición de los derechos de propiedad sobre bienes inmuebles que realicen los cónyuges cuando se produzca el cambio de régimen patrimonial de sociedad de gananciales al régimen patrimonial de separación de patrimonios. En esos casos, ¿debe entenderse que se produce una transferencia gravada como ganancia de capital conforme a lo indicado en los artículos 2° y 84°-A de la LIR?

Nosotros hemos venido sosteniendo que dichas transferencias no generan una ganancia de capital, por lo que no se encontrarían afectas al IR. Recientemente la SUNAT se ha pronunciado en el mismo sentido en el Informe N° 134-2006-SUNAT/2B0000.

Efectivamente, en el citado informe, la SUNAT indica que para determinar si se produce una transferencia gravada como ganancia de capital, al efectuarse entre los cónyuges la división de los gananciales

conformados por inmuebles, como consecuencia del cambio de un régimen patrimonial de sociedad de gananciales al régimen patrimonial de separación de patrimonios, debe establecerse si en tal caso se está ante la enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, para efectos del IR. Conforme a los artículos 301°, 313° y sgtes. del Código Civil, en la medida de que en el régimen de sociedad de gananciales coexisten tres patrimonios totalmente diferentes: el del cónyuge, el de la cónyuge y el social (que forma un patrimonio autónomo que sin constituirse en persona jurídica es distinto de los sujetos que lo integran); al producirse la división de los gananciales, entonces, no se configura una enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, en los términos del artículo 2° y 84°-A de la LIR.

En ese sentido, se señala que *“la adjudicación de inmuebles a los cónyuges al producirse la división de los gananciales de acuerdo al artículo 323° del Código Civil, como consecuencia del cambio de régimen patrimonial de sociedad de gananciales a régimen patrimonial de separación de patrimonios, no genera ganancia de capital a que se refieren los artículos 2° y 84°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta”*.

• **BENEFICIOS AL AGRO:**

*Nuevos plazos para el PERTA - Agrario, RERF y Programa de RFA*

Como sabemos, es desde hace aproximadamente una década que se vienen prorrogando y creando beneficios tributarios a favor del sector agrario con resultados poco satisfactorios.

Tal es el caso del Programa Extraordinario de Regularización Tributaria (PERTA - Agrario), ideado con el objetivo de facilitar el pago de las deudas tributarias de las empresas agrarias azucareras, cuyo último plazo de ampliación fue dispuesto por la Ley N° 28745, publicada el 25 de mayo último, modificando la Ley N° 28467 (cuyo plazo de acogimiento venció el 31 de diciembre de 2005, respecto a deudas que se generaron hasta el 31 de diciembre de 2003). Así, el plazo de acogimiento ha quedado determinado hasta el 30 de julio de 2007 y el objeto de acogimiento serán las deudas tributarias y financieras vencidas hasta el 31 de diciembre de 2005.

La misma norma ha dispuesto la ampliación del plazo de acogimiento al Régimen Extraordinario de Regularización Financiera (RERF) hasta el 30 de julio de

2007, señalándose además que es objeto de acogimiento las deudas financieras que tengan como fecha de vencimiento hasta el 31 de diciembre de 2005.


Por otro lado, mediante Ley N° 28747, publicada el 30 de mayo último, se ha ampliado hasta el 30 de julio próximo la fecha de vencimiento para obtener un financiamiento preferencial con la participación de la Corporación Financiera de Desarrollo S.A. (COFIDE) del Programa de Rescate Financiero Agropecuario (RFA), en el cual las cuotas refinanciadas con bonos de reactivación, podían ser deducibles por las empresas financieras en la determinación del IR. Además, el plazo de pago de la deuda refinanciada, previsto en los incisos c) y d) del artículo 7° de la Ley N° 27551, ahora no excederá del 31 de diciembre de 2025. Finalmente debemos mencionar que se ha delegado al Ejecutivo para que, mediante decreto supremo, establezca las condiciones más favorables para la refinanciación y pago de las deudas de este régimen.

• **CDI PERÚ - BRASIL:**

*Un paso adelante*

Como se sabe, el tratamiento procesal de perfeccionamiento de los tratados en el Perú exige que –entre otros– los que versen sobre materia tributaria deban ser aprobados por Resolución Legislativa del Congreso de la República para luego ser ratificados<sup>(3)</sup> por el Presidente de la República, de conformidad con el artículo 56° de la Constitución Política de 1993. Además, para su entrada en vigencia y que formen parte del derecho nacional debe realizarse el llamado intercambio de notas diplomáticas entre los países celebrantes.

En el caso del CDI Perú - Brasil (cuyo texto reproducimos en su integridad por primera vez en el Perú, en la Revista *Análisis Tributario* N° 221 de junio de 2006, págs. 27 a 35), por R. S. N° 213-2006-RE, publicada el 23 de junio de 2006, el Poder Ejecutivo ha dispuesto remitir al Congreso de la República la documentación correspondiente para su ratificación.

En el caso del CDI Perú - España, que se publica en este número, ese trámite aún no ha sido iniciado. 

(3) Mediante Decreto Supremo, en cumplimiento a lo dispuesto por la Ley N° 26647.

# Comentarios a la Legislación

Del 06 de junio al 05 de julio de 2006

## BENEFICIO TRIBUTARIO: Reintegro del IGV (Ley N° 28754)

Mediante Ley N° 28754, publicada el 6 de junio de 2006, se otorgó como beneficio tributario el reintegro del IGV únicamente a las personas jurídicas que, a partir del 7 de junio del mismo año, celebren contratos de concesión al amparo del D. S. N° 059-96-PCM y siempre que hubieren celebrado un Contrato de Inversión con el Estado (suscrito por el Ministro del sector y por PROINVERSIÓN). Están incluidos en el beneficio las empresas del Estado de Derecho Privado del Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local que realicen las señaladas obras y servicios.

El reintegro tributario del IGV procederá siempre que, pagado este tributo, no pueda aplicarse como crédito fiscal (caso en que los servicios que brindan los concesionarios de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos se encuentran exonerados del IGV).

Este beneficio comprende únicamente el IGV trasladado o pagado en la etapa preoperativa, en las operaciones de importación y/o adquisición local de bienes intermedios nuevos, bienes de capital nuevos, servicios y contratos de construcción que se utilicen directamente en la ejecución de los proyectos de inversión materia de los respectivos contratos de concesión. Además, se señala que el IGV que hubiere sido objeto de reintegro tributario no será considerado como costo o gasto para efectos del IR. También se ha indicado que el reintegro no será considerado ingreso para efectos de dicho impuesto.

Asimismo, se precisa que por decreto supremo se aprobarán a las empresas concesionarias que califiquen para gozar del reintegro tributario de acuerdo con los requisitos y características de cada contrato de concesión. Los requisitos, oportunidad, formalidades y montos mínimos para acogerse al reintegro serán establecidos por vía reglamentaria.

## SANCIONES PENALES: Para Auditores (Ley N° 28755)

Como sabemos, los diversos delitos punibles establecidos en nuestro ordenamiento jurídico son la expresión de las aspiraciones de justicia de la sociedad que, al cristalizarse legislativamente, adquieren la categoría de bienes jurídico-penales. Por ello, el legislador sólo selecciona como conductas socialmente dañosas pasibles de ser sancionadas a aquellas que se presentan como intolerables o violenten los intereses sociales que aparezcan como vitales para la colectividad.

### 1. Administración Fraudulenta

En el caso de los delitos contra el patrimonio, el de Administración Fraudulenta tiene por finalidad sancionar a las personas que ocultan información o proporcionan información falsa res-

pecto de la real situación de una persona jurídica, con el evidente propósito de causar daño a ésta o a terceros. Dicho ilícito penal ha sido recogido en el artículo 198° del Código Penal (CP), recientemente modificado por la Ley N° 28755 (en adelante la "Ley"), publicada el 6 de junio de 2006, con la finalidad de incluir en dicho tipo penal, como posibles sujetos activos del delito de administración fraudulenta, a los auditores.

La Ley se enmarca dentro de una política de fomento de transparencia, supervisión y solidez del Sistema Financiero; sin embargo, la modificación del artículo 198° del CP abarca también a otros ámbitos, pues este tipo no se refiere a una persona jurídica determinada, sino a todas ellas en general.

Así, para el delito de administración fraudulenta se tiene prevista la pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años para aquel que, en su condición de fundador, miembro del Directorio o del Consejo de Administración o del Consejo de Vigilancia, Gerente, Administrador, Auditor Interno, Auditor Externo o liquidador de una persona jurídica, realice, en perjuicio de ella o de terceros, cualquiera de los actos siguientes:

1. Ocultar a los accionistas, socios, asociados, auditor interno, auditor externo, según sea el caso o a terceros interesados, la verdadera situación de la persona jurídica, falseando los balances, reflejando u omitiendo en los mismos beneficios o pérdidas o usando cualquier artificio que suponga aumento o disminución de las partidas contables.
2. Proporcionar datos falsos relativos a la situación de una persona jurídica.
3. Promover, por cualquier medio fraudulento, falsas cotizaciones de acciones, títulos o participaciones.
4. Aceptar, estando prohibido hacerlo, acciones o títulos de la misma persona jurídica como garantía de crédito.
5. Fragar balances para reflejar y distribuir utilidades inexistentes.
6. Omitir comunicar al directorio, consejo de administración, consejo directivo u otro órgano similar, o al auditor interno o externo, acerca de la existencia de intereses propios que son incompatibles con los de la persona jurídica.
7. Asumir préstamos para la persona jurídica.
8. Usar en provecho propio, o de otro, el patrimonio de la persona jurídica.
9. Emitir informes o dictámenes que omitan revelar, o revelen en forma distorsionada, situaciones de falta de solvencia o insuficiencia patrimonial de la persona jurídica, o que no revelen actos u omisiones que violen alguna disposición que la persona jurídica está obligada a cumplir y que esté relacionada con alguna de las conductas tipificadas en el presente artículo.

Respecto al tipo subjetivo del delito bajo comentario, se sanciona penalmente a quien administra fraudulentamente el patrimonio de personas jurídicas, pero no a quien hace lo mismo con el patrimonio de personas naturales o patrimonios autónomos.

Sin embargo, una persona natural, un patrimonio autónomo e inclusive el propio Estado pueden ser sujetos pasivos del delito de administración fraudulenta, pues la norma señala "en perjuicio de ella o de terceros".

Ahora bien, la intención de incluir a los auditores como sujetos activos en el tipo obedece a que, por la naturaleza de la función que realizan, "Estos tienen acceso a la información relevante de una persona jurídica y pueden situarse en la posibilidad de ocultar o falsear intencionalmente dicha información, entre otros.

Para la configuración del delito es imprescindible la existencia de dolo o intención de perjudicar el patrimonio de una persona jurídica o de un tercero utilizando alguna de las nueve modalidades fraudulentas expresamente descritas.

Es preciso referir que las ocho primeras modalidades ya se encontraban recogidas en el artículo 198° del CP, siendo incorporada la del numeral 9 mediante la Ley. La conducta recogida en ese numeral estaría pensada, principalmente, en los auditores y se encuentra basada en el artículo 17° del Reglamento de Auditoría Externa de la SBS que establece la responsabilidad de las sociedades de auditoría que evalúan a las empresas del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros (ESF).

A su vez, en los numerales 1 y 6 del referido artículo 198° se ha incorporado una referencia a los auditores, no para considerarlos, en estos casos, como eventuales sujetos activos pues ya lo serían en algunos casos por la modificación del primer párrafo del artículo bajo comentario, sino para ampliar la relación de personas que reciben información de los administradores de una persona jurídica, que serían quienes al omitir la información a que se refieren dichos incisos estarían incurriendo en responsabilidad penal. Entonces, se trata de persuadir a aquellos que tengan información privilegiada en su poder, para que la brinden a los auditores, lo cual debemos entender siempre y cuando sea solicitada en el ámbito de sus funciones.

De otro lado, pensamos que es posible la tentativa en el delito bajo referencia, aunque el mismo quedaría consumado con la realización de algunas de las modalidades ya referidas. Entonces, el *animus* de perjudicar y la realización de algunos de los actos descritos en el artículo 198° configuran el delito de administración fraudulenta, no siendo necesario que se llegue a concretar el perjuicio a la persona jurídica o a un tercero. Debe precisarse que no se requiere de *animus lucrandi*, aunque muy eventualmente pueda concurrir.

## 2. Ocultamiento, omisión o falsedad de información

La Ley también ha modificado el artículo 245° del CP referido al delito de ocultamiento, omisión o falsedad de información, con la finalidad de reprimir (además de otros sujetos ya considerados) a los auditores internos y externos de una institución bancaria, financiera u otra que opere con fondos del público, que para ocultar situaciones de iliquidez o insolvencia de la institución, omita o niegue proporcionar información o proporcione datos falsos a las autoridades de control y regulación.

Esta inclusión obedecería a que la opinión de los auditores internos y externos constituye una importante referencia para la labor de supervisión de la SBS, de manera que si los auditores ocultan información o distorsionan información crítica que han encontrado al revisar los estados financieros o las operaciones de una empresa supervisada, pueden afectarla seriamente, pues se generaría en el supervisor y en el público en general una idea equivocada de la situación real de dicha persona jurídica, impidiendo, en algunos casos, tomar las medidas correctivas necesarias.

## 3. El problema de la definición de "Auditor"

En los dos supuestos delictivos señalados nos encontramos con un problema serio al no tener una definición de "auditor" en el propio CP. Semánticamente, auditor es aquél que realiza la auditoría o revisión de la contabilidad de cualquier persona, sea natural o jurídica; empero, para tal condición no hay parámetros preestablecidos ni exclusividad del uso del término o de la práctica misma, al caso que una persona autodenominada "auditor" puede efectuar otras revisiones, como las referidas a temas tributarios, laborales, administrativos, comerciales, etc.

En materia de auditoría financiera, conforme al Glosario de Términos correspondiente, se entenderá por auditor a la persona con responsabilidad final por la auditoría, que es el procedimiento por el cual se obtiene una opinión respecto a si los estados financieros están preparados respecto de todo lo sustancial, de acuerdo a un marco de referencia para reportes financieros identificado o a otros criterios.

Por otro lado, existe una acepción restringida de auditor, que es la utilizada dentro del ámbito de referencia de sectores específicos tutelados por el Estado, bajo la regulación de la Ley General de Sociedades, la Contaduría Pública de la Nación, la Contraloría General de la República y también dentro del Sistema Financiero, en los cuales sólo son auditores los que han cumplido y realicen las funciones que las normas les han impuesto.

Desde nuestro punto de vista debería entenderse al auditor bajo esta última acepción; empero, es necesario una precisión legislativa que defina claramente lo que se debe entender por dicho sujeto para efectos de los artículos 198° y 245° del CP.

Es pertinente señalar que el Colegio de Contadores Públicos de Lima y la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú han señalado que la función del "Auditor Interno" se circunscribe a la etapa del "control posterior" de los actos contables tomados y decididos por la Administración de la entidad pública o privada y de su registro en los libros contables, elevando los correspondientes informes sobre los resultados de sus "Acciones de Control" a la "Alta Dirección" para que ésta adopte y ejecute las medidas de corrección que correspondan. Mostrando su rechazo al Proyecto de la Ley bajo comentario, indican que " ... en el sector privado los Auditores Internos desarrollan sus funciones en relación de dependencia, lo ejercen con la independencia necesaria para cumplir con los objetivos de su labor profesional; en tanto que, en el sector público los Auditores Internos son designados por la Contraloría General de la República quedando eliminada toda relación de dependencia". También señalaron que la función de los "Auditores Externos" es ejercida sobre documentos e información proporcionada por la Administración y en forma absolutamente independiente, esto es, sin que exista vínculo laboral ni relación de dependencia ni de subordinación y bajo la aplicación estricta de Normas Internacionales y Nacionales de Auditoría - NIA's aprobadas en los Congresos Nacionales de Contadores Públicos del Perú.

Al respecto, se mencionó además que la responsabilidad de los "Auditores Externos" está contemplada en las Normas Internacionales de Auditoría - NIA's, y en el Perú está establecida en la Norma 240, que define los límites de la responsabilidad de los Auditores Externos respecto del fraude y el error en las auditorías de Estados Financieros, precisando que no son responsables en estos, en razón de que la elaboración de la contabilidad corresponde a la administración de las personas jurídicas. Tratándose del ámbito de las ESF, las auditorías externas se realizan conforme a las normas del Reglamento de Auditoría Externa.

### REGISTRO DE CONTROL DE ASISTENCIA: Últimas modificaciones (Decreto Supremo N° 011-2006-TR)

El 1 de junio del año en curso entraron en vigencia las disposiciones contenidas en el D. S. N° 004-2006-TR sobre el Registro de Control de Asistencia y Salida (en adelante "RCAS") para los trabajadores sujetos al régimen de la actividad privada.

Como se recuerda, no se hizo esperar la reacción y crítica empresarial sobre algunos puntos contemplados en dicha norma, lo que motivó que el Ministerio de Trabajo le realizara algunos ajustes. En efecto, mediante D. S. N° 011-2006-TR, publicado el 6 de junio de 2006 y vigente a partir del 7 de junio de mismo año, se modificaron los artículos 2° al 8° del D. S. N° 004-2006-TR, de donde podemos destacar:

#### 1. Contenido y registro en el RCAS

Se ha precisado que el referido registro debe ser conservado hasta por cinco años "después de ser generado".

También, se sustituye el término "organización sindical" por "sindicato". Asimismo, se ha dispuesto que a falta de sindicato, podrá solicitar dicha información el representante de los trabajadores, eliminando la posibilidad de que los trabajadores sindicalizados nombren a un representante para estos propósitos.

En cuanto a la información que debe contener el RCAS, se ha sustituido la identificación de las "horas extraordinarias o de sobretiempo laboradas" por el de "horas y minutos de permanencia fuera de la jornada de trabajo". Así, ahora será obligatorio solamente registrar la hora de ingreso y salida, y en su caso, las horas en sobretiempo, no siendo necesario la hora de inicio y fin del refrigerio.

Finalmente, como una novedad se ha especificado que sólo podrá impedirse el registro de ingreso cuando el trabajador se presente al centro de trabajo después del tiempo fijado como ingreso o tolerancia, siempre que existan estos tiempos. Entiéndase, siempre que el lapso de ingreso o tolerancia sean exhibidos en el centro de trabajo.

#### 2. Suspensión del RCAS para las entidades públicas

En la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del D. S. N° 011-2006-TR aparece que "debido a la programación anual del presupuesto público, para las entidades públicas sujetas al régimen laboral de la actividad privada el presente decreto entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2007". Mediante Fe de Erratas, publicada el 9 de junio, se aclaró que dicha disposición está referida a la norma modificada (D. S. N° 004-2006-TR), con lo cual quedaría claro que se hace una distinción entre entidades públicas y privadas sin algún criterio razonable, lo cual infringe el principio constitucional a la Igualdad.

Al respecto, hay quienes sostienen que esta disposición tiene por finalidad prohibir a las entidades públicas el pago de horas extras, interpretación que la haría inconstitucional. Así, con relación a dichos trabajadores, si en los hechos se comprueba que han trabajado en sobretiempo, éstos tendrán derecho a solicitar el pago de las horas extras o a solicitar la compensación con descanso, aunque el uso del RCAS sería obligatorio recién a partir del 2007. Empero, esto último no implica que el empleador deba registrar el trabajo prestado en sobretiempo mediante la utilización de medios técnicos o manuales seguros y confiables, de conformidad con el artículo 10-A° del Dec. Leg. N° 854 - Ley de Trabajo, Horario y Trabajo en Sobretiempo, cuyo TUO fue aprobado por D. S. N° 007-2002-TR o,

igualmente, voluntariamente dentro de las políticas laborales de cada institución.

#### 3. Presunciones sobre la presencia del trabajador en la empresa

Se han modificado las disposiciones sobre presunción relativa y se ha eliminado la denominada presunción absoluta. En ese sentido, se presume que el empleador ha dispuesto la realización de labores en sobretiempo por todo el tiempo de permanencia del trabajador, salvo prueba en contrario, objetiva y razonable. Debe tenerse presente que ya no hay tiempo alguno a tomar en cuenta como referencia.

Además se ha señalado que no sólo debe considerarse como tiempo de permanencia en el centro de trabajo aquel que se realice después del horario de salida, sino que también comprende al tiempo antes de la hora de ingreso.

#### 4. Infracciones aplicables por incumplimiento del RCAS

En cuanto a las infracciones, se ha especificado que también constituye infracción de tercer grado el no compensar el trabajo en sobretiempo. Además de las ya previstas, ahora son infracciones de primer grado:

- No exhibir de manera permanente a todos los trabajadores la duración del tiempo de refrigerio, y los tiempos de tolerancia, de ser el caso, en el lugar del centro de trabajo donde se establezca el RCAS.
- No entregar información a los trabajadores (sobre el control de asistencia vinculada a su labor) y/o a la autoridad pública (que tenga tal atribución por Ley). Antes de la modificación, si bien existía la obligación del empleador de entregar a dichos sujetos la referida información, su omisión no era sancionable.

### IGV E IPM: Régimen de Percepciones del Impuesto (Resolución de Superintendencia N° 104-2006/SUNAT)

Como se recordará, el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta interna de determinados bienes se estableció en la R. de S. N° 058-2006/SUNAT, la misma que obliga a los agentes de percepción nombrados que realicen la percepción correspondiente cuando, entre otros supuestos, vendan gas licuado de petróleo.

En este caso, por R. de S. N° 104-2006/SUNAT -vigente desde el 18 de junio pasado- se ha excluido de dicho régimen a la venta de gas licuado de petróleo despachado a vehículos de circulación por vía terrestre a través de dispensadores de combustible en establecimientos debidamente autorizados por la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas.

Esta misma norma estableció un régimen de dispensa de sanciones, en virtud del cual no serán materia de sanción las infracciones previstas en los numerales 1, 2 y 5 del artículo 175° y en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario (CT), que se originen en el incumplimiento de las obligaciones previstas en el Régimen de Percepciones, cometidas por los agentes de percepción durante los dos primeros meses en que actúen como tales, incluyendo el mes en que opere su designación, siempre que el infractor cumpla con:

- Regularizar las obligaciones incumplidas a la fecha de verificación por parte de la SUNAT, tratándose de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 2 y 5 del artículo 175° del CT.

- Realizar el pago, incluidos los respectivos intereses moratorios, y presentar la declaración correspondiente a las percepciones no efectuadas dentro de los tres primeros meses en que actúen como agentes de percepción, incluyendo el mes en que opere su designación, tratándose de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del CT.

### TRIBUTOS MUNICIPALES: Establecen plazo excepcional referido a Arbitrios (Ley N° 28762)

Como se sabe, el artículo 69°-A de la Ley de Tributación Municipal (LTM), cuyo TUO fue aprobado por D. S. N° 156-2004-EF, señala que *"Las ordenanzas que aprueben el monto de las tasas por arbitrios, explicando los costos efectivos que demanda el servicio según el número de contribuyentes de la localidad beneficiada, así como los criterios que justifiquen incrementos, de ser el caso, deberán ser publicadas a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior al de su aplicación. La difusión de las ordenanzas antes mencionadas se realizará conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Municipalidades"*. Asimismo, el artículo 40° de la Ley Orgánica de Municipalidades (LOM) - Ley N° 27972, prescribe que *"Las ordenanzas en materia tributaria expedidas por las municipalidades distritales deben ser ratificadas por las municipalidades provinciales de su circunscripción para su vigencia"*.

Al respecto, hay quienes sostuvieron que si bien el artículo 40° antes referido establece el requisito de la ratificación para la vigencia de las ordenanzas distritales, en ningún caso ha señalado un plazo para la misma. Por otro lado, afirman que la exigencia de la publicación, conforme al artículo 69°-A de la LTM, está referida únicamente a la ordenanza distrital, mas no al Acuerdo de Ratificación del Concejo Provincial, pues la ratificación sólo operará como convalidación o confirmación de dicha ordenanza distrital, pudiendo efectuarse en cualquier momento. Mientras que para otros, la ratificación de la ordenanza distrital y la publicación del acuerdo ratificadorio debían realizarse antes del plazo señalado en el artículo 69°-A de la LTM, de lo contrario sería de aplicación lo previsto en el artículo 69°-B de la LTM.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional (TC), en los Expedientes N°s. 041-2004-AI/TC y 053-2004-PI/TC, sostuvo que la ratificación de las ordenanzas distritales sobre temas tributarios constituye un requisito de validez, que debe concretarse en un momento tal que garantice la efectividad de su objetivo, es decir, dentro de un plazo razonable. Mientras que la publicación del acuerdo ratificadorio es un requisito esencial para su vigencia, pues sólo después de cumplidos ambos requisitos, la ordenanza distrital podrá ser exigida a los contribuyentes. Asimismo indicó que:

- Sólo a partir del día siguiente de la publicación de Acuerdo de Ratificación del Concejo, dentro del indicado plazo, la municipalidad distrital se encuentra legitimada para cobrar arbitrios.
- En caso que no se haya cumplido con ratificar (requisito de validez) y publicar (requisito de vigencia) una ordenanza dentro del plazo previsto, corresponde la aplicación del artículo 69°-B de la LTM; en consecuencia, los arbitrios se cobrarán en base a la ordenanza válida y vigente del año fiscal anterior reajustada con el IPC.
- Si la norma del año anterior no cuenta con los requisitos de validez y vigencia, deberá retrotraerse hasta encontrar una norma que reúna tales requisitos y sirva de base de cálculo.

Bajo este contexto, se ha publicado la Ley N° 28762 (en adelante la "Ley"), vigente a partir del 21 de junio de 2006, para señalar que:

- Se prorrogue en forma excepcional, hasta el 15 de julio de 2006, el plazo de publicación a que se refiere el artículo 69°-A de la LTM, de las ordenanzas que aprueban los montos de las tasas por concepto de arbitrios municipales correspondientes al ejercicio 2006.
- Las municipalidades deberán publicar las ordenanzas que aprueban las tasas por arbitrios municipales emitidas como consecuencia de la aplicación de la Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 053-2004-PI/TC, respecto a los ejercicios 2002 a 2005, hasta la fecha señalada en el punto anterior.
- Estas disposiciones se hacen extensivas al Acuerdo Ratificadorio del Concejo Provincial.
- Las municipalidades, de acuerdo con su competencia, otorgarán las máximas facilidades a los contribuyentes para el pago de los arbitrios a que se refiere la presente Ley u otros beneficios.
- La vigencia de las ordenanzas sujetas a ratificación será a partir del día siguiente de la publicación del Acuerdo Ratificadorio del Concejo Provincial.

Ahora, conforme al artículo 69°-B, de no ser publicada la ordenanza en el plazo señalado en el artículo 69°-A, sólo podrá determinarse el importe de las tasas por servicios públicos o arbitrios tomando como base el monto de las tasas cobradas al 1 de enero del año fiscal anterior reajustado con la aplicación de la variación acumulada del IPC, correspondiente a dicho ejercicio fiscal.

Acorde a ello y a los criterios del TC, nos extraña la decisión del legislador de prorrogar hasta el 15 de julio de 2006 la publicación de las ordenanzas que aprueben el monto de las tasas por arbitrios municipales –según lo indicado en el artículo 69°-A de la LTM– respecto de los ejercicios 2002 a 2005 y del Acuerdo Ratificadorio.

Si la finalidad es que se aplique por todo el ejercicio 2006 la ordenanza que aprueba las tasas por concepto de arbitrios, siempre que ésta sea publicada hasta el 15 de julio del año en curso, podría cuestionarse su aplicación por los periodos anteriores a su publicación, ya que como ha señalado el TC, la publicación de la ordenanza que aprueba los arbitrios constituye un requisito esencial para su vigencia. Por lo tanto, sólo podría ser exigida a partir del día siguiente de dicha publicación. Bajo esta perspectiva, lo contrario sería admitir la aplicación retroactiva de la norma, vulnerándose lo dispuesto por el artículo 109° de la Constitución Política.

Ahora bien, cabe advertir que el artículo 2° de la Ley estaría modificando el artículo 40° de la LOM en la medida que señala que *"la vigencia de las ordenanzas sujetas a ratificación será a partir del día siguiente de la publicación del Acuerdo Ratificadorio del Concejo Provincial"*. Con este enunciado se despejan las dudas y los argumentos de aquéllos que sostenían que el Acuerdo Ratificadorio era un elemento meramente declarativo y que podía ser publicado en cualquier momento, a su vez que se confirma el criterio del Tribunal, en cuanto a que su publicación también deba efectuarse en el plazo señalado en el artículo 69°-A de la LTM. ☑

# ¿Qué te parece?...

## LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

César Rodríguez Dueñas (\*)

EL AUTOR REFLEXIONA SOBRE LAS CONSECUENCIAS QUE SE DERIVARÍAN DEL CRITERIO ESTABLECIDO POR LA RTF N° 2760-5-2006 RESPECTO A LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y LOS PAGOS A CUENTA DEL IR, ESTABLECIENDO SUGERENCIAS PARA EL FUTURO.

### I. EL TEMA DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Cuando era un adolescente escuché una tonada, recuerdo que era de un conocido conjunto cubano, que decía "Cómo cambian los tiempos Venancio, ¿qué te parece?..." y seguía el estribillo.

Traigo a colación esta tonada a raíz de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2760-5-2006, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 2 de junio del presente año, y a recientes presentaciones que he efectuado sobre el tema de las diferencias de cambio.

El 26 de mayo hice una presentación en el Colegio de Contadores Públicos de Arequipa con la finalidad de exponer:

- (i) Los efectos de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) N°s. 7528-2-2005 y 1644-1-2006 en los ejercicios 2001 y siguientes, y,
- (ii) El tratamiento de las Diferencias de Cambio en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (IR).

Respecto del tema señalado en el punto (ii) anterior mencioné que en el medio tributario habían las siguientes interpretaciones:

1. Las diferencias de cambio (D/C) no forman parte de la base de cálculo de los pagos a cuenta del IR porque no tienen la naturaleza de ingresos netos gravables según la definición del artículo 85° de la Ley del IR, cuyo TUO ha sido aprobado por D. S. N° 179-2004-EF (en adelante LIR).
2. Sólo forman parte de los ingresos netos gravables las D/C que resulten: (i) del canje de moneda extranjera por moneda nacional, y, (ii) de los pagos o cobranzas por operaciones en moneda extranjera.
3. Ídem a 2, más las que corresponden al ajuste de activos y pasivos en moneda extranjera no comprendidas en los incisos e), excepto cuando deban ir a re-

sultados directamente, y f) del artículo 61° de la LIR. Diferencia: con o sin balance mensual.

4. Todas las D/C son gravables, bajo el criterio del Principio del Devengado y la teoría del incremento patrimonial<sup>(1)</sup>.

Como se puede ver, son por lo menos cuatro las interpretaciones posibles y no sólo las dos que ha tenido en consideración el Tribunal Fiscal en su análisis.

En aquella presentación, además del análisis de los artículos, entre otros, 61° y 85° de la LIR y de los antecedentes jurisprudenciales (RTF N°s. 0294-4-2005, 3005-4-2003 y 1932-5-2004), señalé que en una interpretación lógica del régimen del IR y la naturaleza de los pagos a cuenta me adhería a la última interpretación; pero que en una interpretación literal del artículo 61° y restrictiva del artículo 85° debería concluirse que la primera interpretación era la correcta.

Posteriormente, antes del 2 de junio de 2006, he realizado un Informe Oral donde uno de los reparos de la SUNAT es el relativo al tema que motiva este artículo y en el cual, contando con la benevolencia de la Presidenta de la Sala, hice una breve exposición de los argumentos que sostienen cada una de ellas, así como de las dificultades en su aplicación.

Finalmente, a la luz de la publicación de la RTF N° 2760-5-2006 y a raíz que fui requerido para hacer una exposición de sus alcances y efectos, preparé el Bosquejo que se adjunta como Anexo a este artículo y que me sirve para expresar las siguientes conclusiones y recomendaciones:

### II. CONCLUSIONES<sup>(2)</sup>

1. El costo tributario de los pagos a cuenta, por lo general, se incrementará.

(\*) Contador Público Colegiado. Colaborador Especial de *Análisis Tributario*. Socio fundador de Pazos, López de Romaña, Rodríguez, Sociedad Civil, PLR Asesores de Negocios S.A., BDO Consulting S.A.C. y BDO Outsourcing S.A.C., Firmas conformantes de la Organización BDO en el Perú. Actualmente Socio Principal de PLR Asesores de Negocios S.A., empresa dedicada a la consultoría tributaria y legal. Colaborador Especial de *Análisis Tributario*.

(1) En esta interpretación, así como en las otras, no deben incluirse las que califiquen como incrementos bajo el inciso i) del artículo 19° de la LIR.

(2) Para estos efectos no estoy tomando en cuenta la materialidad (importancia relativa) de la cifra que pudiera corresponder a la diferencia de cambio. Obviamente, esto tiene que hacerse para efectos prácticos (para aplicar el principio costo-beneficio).

Por ende, ahora los contribuyentes serán más proclives a revisar sus resultados al 31 de enero y/o 30 de junio, según corresponda, y evaluar si les conviene presentar una modificación del coeficiente o del porcentaje que vienen aplicando.

2. Dependiendo del Sistema que adoptaron y del monto de las diferencias de cambio, podrán haber pagos en defecto o indebidos.
3. Respecto de los pagos en defecto, o aumento indebido de saldos a favor, no debería haber sanciones (a partir de la modificación del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, que incorporó como infracción el uso de porcentajes o coeficientes indebidos) ni intereses, en aplicación del numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario. Se invoca la aplicación de este numeral bajo el entendido que el Tribunal Fiscal forma parte de la Administración Tributaria.

Aun cuando no se trataba del caso que es materia de este artículo, debe tenerse en cuenta que el contribuyente sobre el cual recayó la Resolución que comento alegó duplicidad de criterio para que no se le apliquen intereses y sanciones, el Tribunal no discute su aplicación (del citado numeral 2) y sólo señala que no había existido tal duplicidad; es decir, una lectura de lo resuelto nos lleva a concluir que el Tribunal no desestimó que pudiera ser aplicable el tantas veces mencionado numeral 2.

En el supuesto que se interpretase que no corresponde aplicar tal numeral, como en efecto hay una corriente de opinión que así lo dice, el Tribunal debería (como lo hizo en el caso del ajuste por inflación del ejercicio 2001) o la SUNAT, invocar el numeral 1 del artículo 170° del Código.

Hay que tomar en cuenta que un pago en defecto de los pagos a cuenta en sí mismos o del pago de la cuota de regularización (como consecuencia de la aparición de un pago indebido que se comenta a continuación) de años anteriores conllevaría a muchos cálculos y rectificaciones que se evitarían, o reducirían sustantivamente, si se eliminan las sanciones e intereses.

4. En teoría un pago indebido (por cuanto se pagó un monto mayor al que efectivamente correspondía) debe ser materia de devolución o de solicitud de compensación.

De acuerdo al criterio que ha aplicado la SUNAT a algunos contribuyentes, se les tendría que pedir la devolución o compensación del pago indebido y efectuar el pago a cuenta omitido, si se trata del pago a cuenta del ejercicio en curso, más los intereses y las sanciones (cuando corresponda).

En algunos casos he visto que, supongo que por economía procesal y utilizando la facultad que tiene, la SUNAT procede a efectuar la compensación de ofi-

cio, eliminando o reduciendo sustancialmente los intereses y sanciones (cuando correspondan).

### III. RECOMENDACIONES

1. Independientemente de compartir o no el criterio establecido por el Tribunal, sugiero que la SUNAT, al igual que se hizo con ocasión de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Anticipo Adicional del IR, promueva a la mayor brevedad posible la dación de una norma que evite engorrosos y costosos cálculos y rectificaciones a los contribuyentes, que tendrían, en teoría, que ser verificados por ella. Es decir, los administrados y el ente administrador deben evitar seguir incurriendo en costos para cumplir con sus obligaciones y ejercer sus derechos.

2. Continuando con la práctica nacional de hacer cambios puntuales a nuestras normas tributarias todos los años (y que es preciso sea desterrada por el nuevo Gobierno, entre otros aspectos, a partir de la definición de una política fiscal clara y oportuna) debería:

a) Modificarse la ubicación del artículo 61° de la Ley del IR.

b) Complementarse la definición de Ingresos Netos del artículo 85° de dicha Ley para incorporar a las D/C en la base de los pagos a cuenta del IR, por lo menos, al resultado de las transacciones a que se refieren los actuales incisos b) y c) del citado artículo 61° de la LIR<sup>(3)</sup>.

Para implementar esta recomendación habría que netear las ganancias y pérdidas de cambio. Al efecto estoy tomando en cuenta que: (i) los contribuyentes registran, indistintamente, en las cuentas 776 y 676 los incrementos y disminuciones de activos y pasivos, y, (ii) en puridad, la ganancia o la pérdida no proviene del aumento o reducción del activo o pasivo, específicamente, sino de la comparación del monto registrado a una fecha con el que corresponde a la fecha de canje, cobranza o pago o del ajuste de los activos y pasivos en un período dado. Por tanto las ganancias o pérdidas, independientemente de si provienen de un activo o un pasivo y en la cuenta que se registren, deberían netearse para efectos de los pagos a cuenta. Nótese que si sólo se incluyeran las diferencias de cambio de los pagos o cobranzas y no se hiciera un análisis de las diferencias desde el origen (registro inicial del activo o del pasivo), quedaría una parte de ellas sin incluirse en la base de los pagos a cuenta. ☑

(3) Hay que tomar en cuenta que, como su nombre lo indica, el pago a cuenta es un pago adelantado del IR que en definitiva tendrá que hacer un contribuyente.

ANEXO

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO RESPECTO DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IR

1. **Declaratoria:** El Tribunal Fiscal, mediante **Resolución N° 2760-5-2006** publicada el 2 de junio de 2006 que constituye **precedente de observancia obligatoria**, estableció el siguiente criterio:

*"Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85°..."* (subrayado mío).

2. **Efectos de tal declaratoria**

a) En el costo tributario:

- Sistema del coeficiente

Por lo general incrementa el pago a cuenta.

	S/.	
Impuesto calculado	100	
Ingresos netos		
Ventas y otros ingresos gravados	2,100	
Ganancias en cambio	90	
	<u>2,190</u>	
	<u>2,190</u>	
Coeficiente antes de la RTF	100	
	<u>2,190</u>	= 0.0457
Coeficiente después de la RTF	100	
	<u>2,100</u>	= 0.0476

- Sistema del 2% de los ingresos netos  
En principio se reduce (considerando que, por lo general, las diferencias de cambio no son partidas significativas); excepto cuando se modifica en enero o en junio.

b) En Pagos a cuenta del ejercicio gravable 2006 y anteriores no prescritos

- Dependiendo del Sistema podrá haber pagos en defecto o **indebidos**.
- Aplicación del numeral 1 (interpretación equivocada) o 2 (duplicidad de criterio) del artículo 170° del Código Tributario.  
Antecedentes: RTF N°s. 3005-4-2003, 1932-5-2004 y 2994-4-2005.
- **Teóricamente** los pagos indebidos debieran ser materia de solicitud de devolución. Si se trata de años anteriores habría, cuando corresponda, pagos en defecto de la cuota de regularización o saldos a favor declarados indebidamente (no deberían aplicarse sanciones ni intereses).

3. **Temas a considerar**

Tratamiento tributario de las diferencias de cambio:

a) Hasta el 31 de diciembre de 2004

Efectos del ajuste por inflación (deflación).

b) A partir del 1 de enero de 2005

Las diferencias de cambio que se registren como ganancias de cambio, en aplicación de la NIC 21, y que deban afectar el costo de los activos relacionados, en virtud del artículo 61° de la LIR, deben excluirse de la base de cálculo del pago a cuenta.

4. **Temas discutibles**

Sustento de la interpretación del Tribunal Fiscal (Acuerdo del 20 de mayo de 2006).

a) Las diferencias de cambio se cuantifican para determinar la renta neta; es decir, para mensurar la base imponible del IR del **ejercicio**.

¿Y las modificaciones que pueden hacerse a la luz de los resultados al 31 de enero y/o 30 de junio? Las normas vigentes, como las del pasado, obligan a que los contribuyentes al calcular la renta neta (pérdida) a esas fechas apliquen, en su integridad, el artículo 61° de la LIR y sus normas reglamentarias.

b) Referencia al párrafo 37 de la NIC 1 (35 en la NIC vigente a partir del ejercicio 2005) respecto a la presentación del efecto neto de las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio.

Lo que pretende tal párrafo es ilustrar un caso en el cual se puede compensar un ingreso con un gasto y no, como lo considera el Tribunal, para definir su naturaleza.

En todo caso, bajo la interpretación no admitida (Propuesta 2) por el Tribunal, ayudaría a evitar la discusión que origina la forma de registro indistinta que siguen algunos contribuyentes (esto es, las variaciones se registran indistintamente como ganancias o pérdidas sin importar o tomando en cuenta si anteriormente por el mismo activo o pasivo se registró una ganancia o pérdida). Así, en la base de cálculo se incluiría el neto de las ganancias y pérdidas.

c) El Tribunal sostiene que las diferencias de cambio tienen la naturaleza de "resultado" según el artículo 61°.

Este es un tema que se discute desde hace muchos años.

Recuerdo que en la Comisión Revisora del Proyecto de Reglamento del IR modificado por el Dec. Leg. N° 200 (en el año 1982) se discutía la ubicación del artículo 61°, la naturaleza de ganancia o pérdida patrimonial de las diferencias de cambio y sus efectos en los sistemas de pagos a cuenta (es por ello que se incluyó la norma que hoy contiene el inciso f) del artículo 34° del Reglamento y que estaba estrictamente relacionada con el sistema de pagos a cuenta sobre los resultados mensuales, indebidamente llamado sobre el Balance mensual).

d) El acuerdo del Tribunal Fiscal concluye equivocadamente, en mi opinión, al señalar que *"En efecto, bajo lo señalado en las Normas Internacionales de Contabilidad las diferencias de cambio no constituyen ingresos entendidos..."* y hace referencia, entre otros, a la NIC 18.

Al respecto hay que recordar lo siguiente:

(1) La NIC 18 sólo se refiere a los Ingresos **Ordinarios** provenientes de la venta de productos, la prestación de servicios y el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos. Naturalmente, bajo tales conceptos la diferencia de cambio no es un ingreso ordinario.

(2) El Marco Conceptual de Preparación y Presentación de Estados Financieros, en el párrafo 92 del Rubro "Reconocimiento de Ingresos" establece que *"Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad..."* (subrayados míos). El tratamiento en contrario se señala para el "Reconocimiento de Gastos" en el párrafo 94 (decremento de los activos o incremento de los pasivos).

Al respecto es de notar que uno de los fundamentos del Acuerdo de Sala Plena para denegar a las diferencias de cambio la naturaleza de ingreso neto devengado es que no puede ser determinable desde que nace la operación sino hasta la fecha de su pago. En este caso: (a) ¿No está determinado el ingreso con fiabilidad cuando se produce el canje de monedas (inciso b) del artículo 61°) o cuando se efectúe el pago o una cobranza por operaciones pactadas en moneda extranjera y contabilizadas en moneda nacional (inciso c) del artículo 61°)?, y, (b) ¿No se produjo un incremento de activos o decremento de pasivos, si es que hubo ganancia? Claro que sí.

Por lo anterior, no comparto tales fundamentos del Acuerdo de Sala Plena para concluir que las ganancias en cambio no son un ingreso; por tanto, utilizando en contrario sus propios fundamentos, las ganancias de cambio (netas de pérdidas de cambio) de tales transacciones tienen la naturaleza de ingresos netos devengados y sí deberían formar parte de la base de cálculo de los pagos a cuenta mensuales.

Sí estoy de acuerdo cuando en el fundamento comentado en d.2) se señala que el **ingreso** proveniente del ajuste de los saldos de activos y pasivos (inciso d) del artículo 61°, y obviamente los que corresponden a los incisos e) y f) porque afectan el costo de los activos, en su caso) no forman parte de la base de tal cálculo debido a que no se tiene la certeza de si al cierre del ejercicio habría pérdida o ganancia. Incluso, hay que tener en cuenta que al cierre del ejercicio los ajustes que se hacen en virtud a los citados incisos siguen siendo estimaciones ya que aún no se ha producido el pago o la cobranza y por tanto todavía no se ha realizado la diferencia de cambio.

# ¿Qué es la utilización de servicios?

(SEGUNDA PARTE \*)

Alfredo Guerra Arce (\*\*)

EN LA SEGUNDA Y ÚLTIMA PARTE DE ESTE ARTÍCULO, EL AUTOR APLICA LOS CONCEPTOS PLANTEADOS EN LA ENTREGA ANTERIOR RESPECTO A LA "UTILIZACIÓN DE SERVICIOS", A LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA PERUANA.

## II. LA UTILIZACIÓN DE SERVICIOS EN LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA PERUANA

### 1. Los contenidos de la "utilización de servicios"

En la LIGV y su Reglamento<sup>(1)</sup>, mediante la hipótesis de la utilización de servicios se repercute la actividad del no domiciliado, invirtiendo el sujeto pasivo del impuesto hacia el consumidor, bajo los términos de "consumo" o "empleo" en el territorio nacional, independientemente del lugar de celebración del contrato, del pago o percepción de la contraprestación. Adicionalmente, se establece que no se utilizan en el país aquellos "servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior".

Por su parte, en la exportación de algunos servicios, la actividad del domiciliado se inafecta y provoca la devolución del impuesto soportado, siempre que el "uso", "explotación", o "aprovechamiento" se produzcan íntegramente fuera del país. Además, se considera que no cumplen con esta condición aquellos "servicios de ejecución inmediata" que "por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país".

En este contexto, empezaremos por el análisis literal de cada uno de los términos referidos sin perder de vista que el significado esencial de todos debería ser igual tanto para la utilización ("importación de servicios") como para la exportación<sup>(2)</sup>. De este modo:

- Consumir: tiene las siguientes acepciones<sup>(3)</sup> "destruir, extinguir", "utilizar comestibles perecederos u otros géneros de vida efímera para satisfacer necesidades o gustos pasajeros" y "gastar energía o un producto energético". Dichos contenidos podrían aplicarse a los bienes fungibles que se extinguen con el primer uso. No obstante, para poder usarlo con referencia a los bienes no fungibles o a los servicios, tendríamos que abstraer dichos significados, de manera que consumir significaría aplicar el bien o servicio a una finalidad.
- Emplear: quiere decir, entre otras cosas, "gastar, consumir", "usar, hacer servir las cosas para algo"<sup>(4)</sup>. Esta palabra contiene las dos ideas antes mencionadas, la

de consumo como destrucción, que es su sentido literal, y la abstracta en que las cosas se aplican, se "hacen servir", para algún fin.

- Usar: "hacer servir las cosas para algo" es un sentido que resulta común a este término y al anterior. Sin embargo, también significa "disfrutar una alguna cosa" o "ejecutar, practicar cosa habitualmente por costumbre"<sup>(5)</sup>. Ahora se añaden dos ideas: la de disfrute o percepción de productos o utilidades, es decir, ya no se destina el objeto a cualquier fin sino a uno específico que sería la obtención de un beneficio; y la de habitualidad, o aplicación continua a un mismo fin o varios diferentes en el tiempo, lo que refuerza el sentido abstracto de consumo, pues trasciende el concepto de destrucción o extinción.
- Explotar: consiste en "sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio"<sup>(6)</sup>, lo que va en la misma línea que "disfrutar".
- Aprovechar: quiere decir "emplear útilmente alguna cosa, hacerla provechosa o sacarle el máximo rendimiento"<sup>(7)</sup>. Tiene el mismo sentido que el término anterior.
- Utilizar: significa "aprovecharse de una cosa"<sup>(8)</sup> por lo que nos remitimos a la palabra precedente.

La idea común que puede extraerse de todas estas palabras es, en general, la de aplicación del servicio a un destino o finalidad. Empero, podemos distinguir un matiz enfocado sobre un fin en particular, que es la consecución de una utilidad o un *rendimiento económico*.

Sobre este último particular, cabe indicar que el término "económico" ya no está presente en el texto del Reglamento de la LIGV actualmente vigente. No obstante, sigue alimentando

(\*) La primera parte de este artículo se publicó en la Revista *Análisis Tributario* N° 221, junio de 2006, págs. 12 a 15.

(\*\*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Postgraduado en Derecho Tributario por esa misma universidad.

(1) El Dec. Leg. N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo regula el IGV. Su Texto Único Ordenado fue aprobado por D. S. N° 055-99-EF y ha tenido diversas modificatorias desde su entrada en vigencia. Igualmente, su reglamento, que fue aprobado por D. S. N° 029-94-EF y modificado por el D. S. N° 136-96-EF, ha sido modificado por sucesivas normas posteriores.

(2) Existe cierto consenso en que "...la manera de determinar el lugar de la utilización del servicio debe ser la misma en la importación y en la exportación de servicios, a fin de guardar coherencia...". BUENO...Op. cit. Pág. 84. En efecto, no existiría razón para diferenciar entre ambos pues debe existir simetría. Esto se puede apreciar en que la exportación de un país implicaría la utilización en el otro y viceversa.

(3) REAL...Op. cit. T. I. Pág. 551.

(4) REAL...Op. cit. T. I. Pág. 813.

(5) REAL...Op. cit. T.II. Pág. 2051.

(6) REAL...Op. cit. T.I. Pág. 936.

(7) REAL...Op. cit. T.I. Pág. 174.

(8) REAL...Op. cit. T.II. Pág. 2053.

su análisis<sup>(9)</sup>, de modo que es importante precisar su sentido. Así, debemos señalar que éste se refiere a una cierta manera de aplicar los medios a los fines. Dicha manera, no puede ser cualquiera sino una eficiente que produzca una utilidad, un rendimiento o que, al menos, tenga ese propósito.

En este orden de ideas, en la LIGV y su Reglamento existen dos nociones de consumo: (i) una amplia y general en que el servicio puede aplicarse a cualquier fin; y (ii) otra restringida en que el servicio debe aplicarse a una finalidad que produzca rendimientos. Así, este último sentido se identifica con la idea de un consumo intermedio, productivo, mientras que el primero con un consumo final. Veamos qué relación tienen estos conceptos con los descritos en la primera parte de este trabajo.

Un servicio puede tener un "uso efectivo concreto" y, a la vez, económico como obtener clientes lo cual es un consumo intermedio del servicio. Empero, el destino también puede ser general y abarcar, además, propósitos como la política, la asistencia social o el entretenimiento y, entonces, hablamos de un consumo final.

Asimismo, el "uso potencial hipotético" puede servir para obtener utilidades si se considera recibido donde se encuentra el centro de actividad económica del usuario. Por ejemplo, el alojamiento de un ejecutivo en el exterior es más probable que se aplique a un fin concreto u otro ("uso efectivo concreto") en el lugar en que está establecida su compañía. Sin embargo, el propósito podría ser general o difícil de identificar. Así, en estos casos el servicio puede considerarse recibido donde se cumple la prestación, en nuestro ejemplo, donde se otorga el hospedaje ("uso potencial concreto").

De otro lado, es frecuente la confusión entre los criterios de "uso efectivo concreto" y "uso potencial concreto" cuando los servicios son de tal naturaleza que la prestación y la recepción de su resultado son simultáneas, pues la disponibilidad del servicio se fusiona con un goce del usuario, como en el transporte, el alojamiento o la alimentación. Sin embargo, hay que notar que esto es la satisfacción del acreedor producto del cumplimiento de la prestación. Aún analizamos una conducta del prestador y, por ello, no puede ser un "uso efectivo concreto", que sería su destino a otro fin posterior dispuesto por el usuario.

Esta diferencia, se aprecia de mejor manera cuando se trata de consumos intermedios como el servicio de publicidad en que la satisfacción del acreedor no se aprecia claramente como un goce, pues no es la única manera de disfrutar del servicio. En tal caso, si no se distinguen los criterios referidos, la "obtención de un beneficio económico" o el "aprovechamiento económico" puede aparecer indistintamente como: (i) el resultado concreto recibido, la difusión de la publicidad ("uso potencial concreto"); o, (ii) la aplicación posterior que disponga el usuario, que sería la captación de clientes ("uso efectivo concreto").

En suma, el análisis del consumo o utilización de un servicio debe hacerse desde dos ejes: uso efectivo – potencial y consumo final – intermedio, pues corresponden a planos conceptuales distintos. El primero no se desprende de la legislación pero vendría a ser un aporte teórico completamente aplicable a la misma, mientras el otro sí puede deducirse de los términos utilizados en la normativa, y es congruente con una imposición sobre el valor agregado.

En este orden de ideas, de una interpretación gramatical adecuada de los textos de la LIGV y su Reglamento, podemos notar que contienen las ideas tanto de "uso efectivo concreto"

como de "uso potencial concreto"<sup>(10)</sup>. Veamos cuál de ellos habría sido el adoptado por la legislación y la jurisprudencia.

## 2. Opción legislativa

Desde junio de 2000, con las modificaciones introducidas al Reglamento de la LIGV por el D. S. N° 064-2000-EF, entiendo que la legislación ha adoptado la noción "uso potencial concreto". En efecto, la delimitación de los requisitos para que el consumo de las exportaciones de servicios se considere producido en el exterior nos muestra el camino seguido por el legislador.

Las condiciones establecidas no se cumplen cuando la utilización no se da íntegramente en el exterior; o, en el caso de los servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país. Al respecto, Luque ha señalado que debía precisarse qué se entiende por consumo, pues: "...podría interpretarse que el término "consumo" hace referencia a la ejecución del servicio mismo, lo cual implicaría que todos los servicios prestados íntegramente en el país se entenderían consumidos en él. Suponemos que el proyecto se estaría refiriendo a servicios como el de alojamiento o expendio de alimentos y bebidas, lo cual nos parece correcto"<sup>(11)</sup>. (El subrayado es nuestro).

Entiendo que los servicios indicados, son aquéllos en que existe una unidad temporal y espacial entre la prestación y la entrega de su resultado, por lo que, fácilmente, pueden ligarse al lugar de su ejecución. Sin embargo, esta inferencia y conclusión no es completa puesto que, de otra manera, la legislación habría previsto que no se consumen en el exterior los servicios prestados tanto íntegra como parcialmente en el país. Dudo que esta haya sido la intención del legislador, pues existen servicios de exportación en que todo el trabajo se ejecuta localmente y luego se remite el resultado al exterior como, por ejemplo, en los servicios de consultoría y asistencia técnica, investigación de mercados, encuestas, etc.

En este sentido, a mi entender esta disposición no se refiere al lugar de ejecución del servicio, sino al lugar donde se entrega o se pone a disposición su resultado. Esto último es el criterio de disponibilidad jurídica ("uso potencial concreto") cuyo contenido es el cumplimiento de la prestación, es decir, la forma en que se recibe el servicio de acuerdo a lo pactado.

Este criterio tiene un mayor alcance porque no solamente puede referirse al expendio de alimentos o el alojamiento, sino a toda prestación cuyo cumplimiento se produce por entero en el territorio nacional, verbigracia, la publicidad difundida o la asesoría informada localmente.

En lo que respecta a la hipótesis de la utilización ("importación de servicios"), la modificación introducida por el D. S. N° 130-2005-EF haría posible aplicarle la misma idea de disponibilidad jurídica ("uso potencial concreto"). En efecto, se señala que no se utiliza en el país "aquellos servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior". Así, si el servicio es ejecutado en el exterior y su resultado no es puesto a disposición del usuario en el

(9) La Resolución N° 001-2-2000 del Tribunal Fiscal considera que la utilización "económica" es un criterio que también se recoge en el Reglamento de la LIGV actualmente vigente.

(10) Recordemos que los modos de uso hipotético no son aplicables sin una norma expresa que los prevea. Ver inciso 1.7 de la Primera Parte.

(11) LUQUE BUSTAMANTE, Javier. "El Aspecto Espacial del Impuesto General a las Ventas en la hipótesis de afectación del Impuesto General a las Ventas". Ponencia individual. Impuestos al consumo. Primer Congreso Institucional: El Sistema Tributario Peruano. Propuesta para el 2000. Lima, noviembre de 1999. EN: Cuadernos Tributarios N° 26, mayo de 2000. Asociación Fiscal Internacional, Lima 2000. Pág. 111.

país, conforme con las obligaciones pactadas, no se configuraría una utilización de servicios gravada<sup>(12)</sup>.

### 3. Opción Jurisprudencial

El cumplimiento de la prestación ("uso potencial concreto") no solamente sería aplicable desde junio de 2000 en que se introdujeron las modificaciones mencionadas anteriormente sino desde mucho antes. Efectivamente, mediante la Resolución N° 001-2-2000, precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal (en adelante el "Tribunal") acoge el mismo para resolver un caso bajo la legislación de 1991, considerándolo extensible a normas posteriores. El caso controvertido consistió en determinar si un servicio de comisión e intermediación por la colocación de productos de una entidad del exterior en el país, constituía una exportación. El Tribunal distinguió dos tipos de servicios:

- Contactar potenciales compradores en el país e informar al respecto.
- Preparar cotizaciones para compradores locales y elaborar órdenes de pedido y brindar la información necesaria para facilitar el ingreso de la mercadería a territorio nacional, cobrando una comisión una vez que los bienes eran pagados.

En ese sentido, señaló: *"Que tratándose del primer tipo de servicios, el tema de la utilización económica está vinculado al beneficio inmediato que el proveedor del exterior obtenía de la información proporcionada por su representante local (...) permitiéndole disminuir sus costos de transacción para futuras operaciones con el Perú. Que la utilización económica o aprovechamiento que el proveedor del exterior obtenía de estos servicios, se veía materializada de forma objetiva en el hecho que pagaba una retribución a su representante en el país, con prescindencia de concretar ventas de mercadería sobre la base de la información recibida; en tal sentido, como el uso de la información brindada por la recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior, los reparos formulados al respecto deben ser levantados."*<sup>(13)</sup> (El subrayado es nuestro).

Asimismo, respecto del segundo tipo indica que: *"...puede inferirse que convencionalmente las partes han acordado el momento en el cual la actividad de la recurrente representa un beneficio económico para su comitente y por tanto genera el pago de la comisión pactada: una vez que el comprador pagó y no efectuó reclamos para la mercadería recibida, supuesto de hecho que se verifica en el territorio nacional, cuando los bienes adquiridos ya han sido importados; Que en consecuencia, (...) la utilización económica se da en el país y no en el exterior..."*<sup>(14)</sup> (El subrayado es nuestro).

En el primer caso, se refieren varios beneficios o "usos" de la información: (i) obtener dicha información del prestador del servicio ("uso potencial concreto"), o (ii) ahorrar costos en el futuro cuando se realicen operaciones en el país ("uso efectivo hipotético"). Este ahorro puede considerarse realizado en el territorio nacional cuando se produzca la venta ("uso efectivo concreto") o donde el usuario dispusiera de dicho ahorro o decidiera realizar la operación ("uso efectivo hipotético"), estos dos últimos en el exterior.

Para escoger cuál de los efectos del servicio es el que determina la imposición, el Tribunal recurre a determinadas propiedades de la utilización: (i) el carácter "económico" materializado en el pago de la retribución y (ii) el carácter "directo" que resalta la inmediatez o primer efecto del servicio. A partir

de estas propiedades, el Tribunal concluye que la obtención de la información es el efecto del servicio que determina su imposición o inafectación.

Así, desde mi punto de vista, es posible establecer que dichas propiedades son la expresión de un concepto más general que es el cumplimiento de la prestación ("uso potencial concreto"). Efectivamente, en el carácter "económico" es evidente porque la contraprestación se paga cuando la prestación se cumple. En el carácter "directo", como hemos expuesto anteriormente, el primer y más inmediato consumo o utilización de un servicio que "puede tener" el usuario es su satisfacción como acreedor mediante el cumplimiento de la prestación realizado por el deudor (prestador).

Luego de este momento, el servicio queda a disposición del usuario para su aplicación concreta a las finalidades que crea convenientes ("uso efectivo"). El Tribunal habría descartado estos usos efectivos (sean "concretos" o "hipotéticos") porque entendemos que no tienen ese carácter "económico" o "directo". En efecto, las consecuencias del servicio correspondientes al ahorro: (i) no están estrictamente relacionadas con el pago de la retribución y (ii) son posteriores a la recepción de la información, esto es, son "indirectas"<sup>(15)</sup>.

En atención a lo expuesto, es posible concluir que el Tribunal, en este caso, opta por determinar el lugar de la utilización donde se cumple la prestación que genera la respectiva contraprestación.

El criterio se muestra más evidente en el segundo supuesto, en que la colocación del bien en el país sin reclamos, producen la recíproca obligación de la entidad no domiciliada de pagar la retribución pactada, mencionándose expresamente que esto último marca el momento y, por tanto, entendemos, el lugar, en que se genera el beneficio económico para el usuario.

Entonces, en ambos casos, uno más claro que el otro, el beneficio "económico" e "inmediato" del no domiciliado es el cumplimiento de la prestación y el lugar donde se produce este hecho determina si se consume el servicio localmente o en el exterior. Esto es, el criterio manejado por el Tribunal es el de un "uso potencial concreto" o de disponibilidad jurídica del servicio.

Así, en mi opinión, esta es la *ratio decidendi* de la resolución y es aplicable a otros casos, inclusive bajo la regulación actual, con la precisión de que dicho uso debe tener lugar íntegramente en el extranjero para que la exportación o la utilización de servicios en el país no se encuentren afectas.

A mayor abundancia, para el caso específico del supuesto normativo de utilización de servicios en el país (la jurisprudencia desarrollada antes es sobre un caso de exportación de servicios), otras resoluciones del Tribunal que no son de aplicación obligatoria se encontrarían en la misma línea, si bien aún con algunas dudas.

La Resolución N° 225-5-2000 señaló que *"...el primer acto de disposición del servicio se da en el momento en que como*

(12) Cabe recordar que, tanto en este caso como en el de la exportación, si bien las partes pueden pactar indebidamente la remisión del resultado a otro lugar para eludir el impuesto, esto sale fuera de un análisis normativo de la hipótesis de incidencia y pasa a ser un problema del hecho imponible y la intención de las partes para configurarla de una u otra manera, lo cual está regulado por la Norma VIII del Código Tributario.

(13) Diario Oficial *El Peruano*. Sección Jurisprudencia. Lima, miércoles 26 de enero de 2000. Pág. 3472.

(14) Loc. cit.

(15) El análisis de los efectos posteriores a la recepción de la información (el ahorro) habría servido específicamente para examinar si el hecho imponible se adecuaba a la manera en que fue prestado. Así, se verifica si el modo en que las partes han pactado la prestación no implica una elusión del impuesto. Nótese que no podría tomarse tales hechos para determinar si hay imposición o no porque ni siquiera han acaecido.

consecuencia de la intermediación del agente de compras de recurrente adquiere la mercancía de su proveedor y ello se da en el país de origen de la mercancía, concluyéndose la prestación del servicio con el despacho de la mercancía en el puerto de origen (el subrayado es nuestro). Es decir se inclinó por la prestación del servicio porque el cumplimiento de la prestación era el "primer acto de disposición" entendido como "uso potencial concreto". Descartó los conceptos de "uso efectivo" ("concreto" o "hipotético") pues no considera siquiera si el servicio sería posteriormente empleado por el usuario de alguna manera dentro del país<sup>(16)</sup>.

Por su parte, la Resolución N° 423-3-2003, cita como antecedente la resolución anterior para resolver un caso de servicio de recepción y retransmisión de señales por satélite y se decanta por el mismo criterio de "primer acto de disposición del servicio" considerado como "uso potencial concreto", esto es, por el cumplimiento de la prestación. En efecto, señala que este servicio "...no califica como una utilización de servicios en el país, puesto que se estaría disponiendo del servicio en el espacio únicamente, trayendo como consecuencia que éste no es consumido ni empleado en el territorio nacional..."<sup>(17)</sup>.

Empero, se hace constar el voto discrepante de un vocal para el cual "En el caso de recepción de señales resulta evidente que tal servicio iba a ser utilizado por la recurrente en el territorio nacional, puesto que iban a ser empleadas en el país." Adicionalmente, señala que la Administración Tributaria debería verificar si efectivamente se utiliza tanto este servicio como el de retransmisión de señales en el país. Esto es, el voto en discordia aún considera la noción de "uso efectivo" porque toma en cuenta que el recurrente (usuario) va a aplicar, después, el servicio a distintos fines en el país.

## CONCLUSIONES

1. En los servicios, solamente la abstracción del término "consumir" les sería aplicable, puesto que no puede hablarse propiamente de la destrucción de un servicio ni de su extinción, sino del cumplimiento de su finalidad. Así, surgen las ideas de uso efectivo y de uso potencial.
2. El uso efectivo es una conducta del usuario en que aplica el resultado del servicio a un fin o a otro. Para determinar qué aplicación es relevante con fines tributarios sería necesario establecer una relación de causa directa y adecuada entre el servicio y su aplicación.
3. El uso potencial se opone al uso efectivo porque es una conducta del prestador del servicio que deja al usuario en la posibilidad de aplicar su resultado a un destino u otro. No se confunde con la sola ejecución del servicio sino que es el cumplimiento de la prestación. Así, se considera consumo en cuanto satisface jurídicamente el interés del acreedor (usuario).
4. El "primer acto de disposición" se puede entender como la disponibilidad del servicio (uso potencial) o como la primera disposición que realiza el usuario (uso efectivo), por lo que puede resultar un concepto equívoco. Es necesario que su contenido se reformule y sólo contenga la idea de uso potencial.
5. Cada concepto de uso puede ser entendido: de modo concreto o de modo hipotético, según se refieran a un uso concreto (aplicación del servicio por el usuario o cumplimiento de la prestación); o, a una posibilidad de uso concreto (donde

podría a priori el usuario aplicar el servicio). Los modos "hipotéticos" no podrían tomarse como criterios de interpretación porque corresponderían a presunciones o ficciones legales que deberían estar previstas expresamente en la ley.

6. La literalidad de la LIGV y su Reglamento contienen las ideas de consumo intermedio (destino a rendimiento económico) y consumo final (destino general). Estas se encuentran en un plano distinto al eje uso efectivo - uso potencial que no se desprenden de un análisis gramatical de la ley. Así, las ideas del "beneficio económico" o "aprovechamiento económico" darían cuenta de un consumo intermedio pero no servirían para distinguir si se trata de un uso efectivo o potencial.
7. De la ley y la jurisprudencia se desprendería el empleo del concepto de "uso potencial concreto". Este, debería plasmarse en una norma legal expresa como criterio de vinculación para determinar el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria. Así, el "uso efectivo concreto" y el "uso efectivo hipotético" servirían solamente de complemento para establecer si la forma de pactar la prestación en los hechos es coherente con la intención de las partes y no implica una evasión tributaria. Esto ayudaría a reducir la incertidumbre jurídica al momento de analizar cada caso concreto.

## PERSPECTIVAS

1. El criterio de la disponibilidad jurídica ("uso potencial concreto"), de suyo, no separa la prestación de su resultado, como en el comercio de bienes en que puede distinguirse claramente la producción y la mercadería. Así, muchas prestaciones quedan gravadas en origen porque la ejecución del servicio es simultánea a la recepción del resultado. Además, no se ha considerado que su aplicación concreta por parte del usuario sería más probable en el exterior bajo el concepto de "uso potencial hipotético" (domicilio, fuente o establecimiento permanente). Gravar los consumos intermedios bajo el criterio del "uso potencial concreto" implicaría que en muchos servicios el usuario no pueda deducir el crédito fiscal en destino y que acumule el impuesto al valor agregado a nivel internacional afectando su neutralidad. Ello quizá no suceda en los servicios de consumo final porque el usuario no tiene derecho al crédito fiscal, pero es algo que merecería mayor estudio.
2. En lo que respecta al Impuesto a la Renta (IR) la utilización de servicios se ha introducido recientemente como criterio para vincular la fuente de la renta con el territorio peruano en la asistencia técnica y en determinados servicios prestados por internet. Hay quienes señalan que podría aplicarse razonamientos similares a los empleados en el IGV para determinar el contenido de este criterio en el IR. Al respecto, creo que la primera parte del presente trabajo podría ser útil al efecto. Sin embargo, hay varios aspectos adicionales que merecerían atención antes de hacer alguna afirmación sobre el particular puesto que se trata de impuestos distintos. ☐

(16) Ahora bien, parece ser que el Tribunal descarta los usos efectivos posteriores no debido a una claridad en los conceptos, sino a que la Administración Tributaria "...no establece o fundamenta bajo qué criterio técnico legal..." existe utilización en el país, es decir, porque en el caso concreto dicho uso efectivo no se ha demostrado.

(17) A diferencia de la jurisprudencia anterior, en este caso la elección por el "uso potencial concreto" es clara pues no se considera para nada la posibilidad de que el usuario aplique el servicio a sus fines dentro del territorio nacional. Esto se nota, también, por el contraste del voto discordante que sí toma en cuenta dichos usos.

# Bancarización vs. Veracidad de la Operación

## EL CASO DEL DESCONOCIMIENTO DEL GASTO O CRÉDITO TRIBUTARIO POR NO BANCARIZAR

Alfredo Salas Rizo-Patrón (\*)

EL AUTOR ADVIERTE SOBRE LA PROBLEMÁTICA GENERALIZADA POR LA POSTURA ASUMIDA POR LA SUNAT Y EL TRIBUNAL FISCAL DE DESCONOCER EL GASTO DEDUCIBLE EN EL IR Y/O EL CRÉDITO FISCAL EN EL IGV CUANDO EL PAGO SE HIZO SIN UTILIZAR UN MEDIO DE PAGO BANCARIO SIN TOMAR EN CUENTA LA VERACIDAD DE LA OPERACIÓN REALIZADA. ENTIENDE QUE LA DIFERENCIA EN LA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 8° DEL DEC. LEG. N° 939 Y EL ARTÍCULO 8° DE LA LEY N° 28194 ES JUSTAMENTE EN RAZÓN DE PERMITIR TOMAR EN CUENTA LA FEHACIENCIA DE LA OPERACIÓN.

¿Sabía usted que a partir del año 2004, si realiza pagos a proveedores por la adquisición de bienes o servicios mayores a US\$ 1,500 o S/. 5,000 sin utilizar alguno de los medios de pago (depósitos en cuentas, giros, cheque con sello "No Negociable", etc.) literalmente señalados en la Ley N° 28194 - "Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía", comúnmente denominada "Ley de Bancarización"<sup>(1)</sup>, su gasto o crédito fiscal no será reconocido para efectos del Impuesto a la Renta o el IGV? Todo esto, aun cuando usted o la SUNAT puedan comprobar la veracidad o fehaciencia de la operación y usted o su proveedor hayan cumplido con la declaración y pago de los tributos correspondientes. Para poner un ejemplo, bastaría con que el cheque con el que pagó una adquisición no tenga el sello de "No Negociable" para que SUNAT desconozca el gasto o crédito fiscal relacionado con ese pago.

Como recordarán, inicialmente el primer párrafo del artículo 8° del Dec. Leg. N° 939, "Medidas para la Lucha contra la Evasión y la Informalidad" (antecedente legislativo de la actual Ley de Bancarización) al referirse a los efectos tributarios generados por el incumplimiento de la norma de bancarización, establecía que:

*"Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tri-*

*butarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, aun cuando se acredite o verifique la veracidad de las operaciones o quien los reciba cumpla con sus obligaciones tributarias".*

Dicha norma generó la oposición de los contribuyentes dado que con lo dispuesto se establecía, mediante una técnica defectuosa, una sanción desproporcionada respecto a la finalidad de la Ley que es la "lucha contra la evasión y la informalidad". Todo ello, debido a que facultaba a la Administración Tributaria a desconocer el gasto o crédito tributario en los casos en que el contribuyente hubiera omitido cancelar sus operaciones utilizando un medio de pago señalado por la norma; eximiendo a la Administración de la obligación de comprobar la veracidad de las operaciones efectuadas por el contribuyente y/o el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Posteriormente, dicha disposición contenida en el artículo 8° sufrió una modificación sustancial respondiendo a las objeciones y a la preocupación generada en el ámbito empresarial. En ese sentido, consideramos que el legislador entendió la problemática generada y pretendió corregirla; fue así que mediante la Ley N° 28194 eliminó la última parte del primer párrafo del artículo bajo comentario.

La razón de ser de dicha modificación se ve reflejada en el Dictamen recaído en el Proyecto de Ley N° 10028/2003-CR aprobado por el Pleno del Congreso en la Agenda del día 25 de marzo de 2004, el cual señala que:

*"2. Se sustituye el primer párrafo del artículo 8°:  
Se elimina la frase conforme a la cual los efectos tributa-*

(\*) Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Máster en Derecho Financiero y Tributario (CEF - Madrid).

(1) Ley N° 28194, Artículo 5°. - Medios de Pago  
"Los Medios de Pago a través de Empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° son los siguientes:  
a) Depósitos en cuentas.  
b) Giros  
c) Transferencias de fondos.  
d) Órdenes de pago.  
e) Tarjetas de débito expedidas en el país.  
f) Tarjetas de crédito expedidas en el país.  
g) 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. (...)"

rios de no utilizar Medios de Pago son aplicables aun cuando se acredite o verifique la veracidad de las operaciones o quien los reciba cumpla con sus obligaciones tributarias.

De esta manera se elimina la objeción formulada en el sentido que el Decreto Legislativo N° 939, al negar la deducción de gasto, costo, crédito fiscal o devolución de impuestos, implicará una mayor tributación para los contribuyentes<sup>(2)</sup>.

Al parecer, los legisladores pensaron, en ese contexto, que bastaba la eliminación de dicho párrafo para solucionar la posible confiscatoriedad de la norma y por ende, eliminar el conflicto generado, y que no habría lugar a dudas en la correcta interpretación de la norma modificada, retornándose entonces a la posibilidad de revertir el desconocimiento del gasto y/o crédito tributario de comprobarse la veracidad de la operación.

A ello se añade, que el entonces Ministro de Economía y Finanzas, Pedro Pablo Kuczynski refiriéndose a los proyectos de Ley presentados para la modificación del Dec. Leg. N° 939 suscitados por las objeciones que recibió esta norma por negar la deducción de gasto, costo, crédito fiscal o devolución de impuestos, expresó su apoyo a dichas iniciativas legislativas y señaló en relación a las modificaciones propuestas: *"Si alguien tiene una factura y demuestra que pagó en efectivo y que la factura es válida, la puede deducir como gasto"*<sup>(3)</sup>.

Lo hasta aquí expresado nos parece lógica e históricamente coherente puesto que basta una interpretación en ese sentido para entender que si en un primer momento una norma establecía una presunción que no admitía prueba en contrario (*iuris et de iure*), pero luego esta presunción absoluta es eliminada entonces, *contrario sensu*, a partir de dicho momento es posible que el contribuyente demuestre la realidad y validez de la operación cuyo gasto o crédito la Administración pretende desconocer; liberándose de este modo del eventual reparo.


No obstante lo indicado, hemos tomado conocimiento que la Administración Tributaria ha venido efectuando reparos al crédito fiscal y al costo y/o gasto de las empresas amparándose en una interpretación literal y sesgada de lo dispuesto por el artículo 8° antes comentado. Así, todo indica que el accionar de la Administración durante los procedimientos de fiscalización se ha limitado a solicitar al contribuyente la exhibición de los *documentos certificados* que acrediten la utilización de los medios de pago, sin extender las investigaciones para confirmar o desmentir la fehaciencia de las operaciones. Si a esto le agregamos que si el contribuyente no ha usado los medios de pago, resulta evidente que éste no podrá presentar el medio probatorio requerido por la Administración, por lo que esta última podría cerrar el requerimiento indicando que *el contribuyente no ha cumplido con exhibir lo solicitado por lo que se mantiene el reparo en este sentido*. Todo ello, a pesar de que el contribuyente eventualmente podría demostrar por otros medios probatorios la veracidad y fehaciencia de la opera-

ción, y aun cuando la Administración podría verificarlo en el mismo procedimiento de fiscalización.

A su vez, los reparos realizados por la Administración Tributaria han sido confirmados por el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N°s. 4131-1-2005 y 3531-1-2005, donde avala la postura planteada por la Administración **ratificando** que no se encontraba en controversia la realidad ni la fehaciencia de las operaciones sino simplemente el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Dec. Leg. N° 939 y la Ley N° 28194.

De esta manera, el Tribunal Fiscal mediante las RTFs arriba citadas ha convalidado la actuación de la Administración al sostener que la falta de utilización de los medios de pago por parte del contribuyente –en aplicación del artículo 8° de la Ley de Bancarización– determina que el desconocimiento del crédito fiscal o del gasto o costo por parte de la Administración Tributaria se encuentra arreglado a Ley.

Conforme a lo señalado anteriormente consideramos que, se ha incrementado el riesgo de contingencia para los contribuyentes, en la medida que queda abierta la posibilidad que la SUNAT en sus precios de verificación y fiscalización, oriente su actuación únicamente a comprobar la utilización de medios de pago con el posible desconocimiento del gasto o crédito tributarios y las correspondientes multas.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí expresado, consideramos que nos encontramos ante una interpretación errónea de la norma que, sin perjuicio de la impugnación administrativa del caso, podría ser válidamente refutada ante el Poder Judicial. No obstante, somos del parecer que la solución al problema expuesto debería pasar por un cambio del criterio de interpretación literal de la norma que viene guiando la actuación de la SUNAT; asimismo, lo propio deberá ser realizado por el Tribunal Fiscal, utilizando una adecuada interpretación de los alcances del dispositivo, para modificar el precedente jurisprudencial que ha sentado en las Resoluciones anteriormente comentadas. Finalmente, si aún no confiamos en que se produzca una subsanación voluntaria por parte de los entes involucrados, entonces invitamos al legislador a que promueva la expedición de una norma que precise los alcances del artículo 8° en cuestión, solución que obligaría a ambos entes estatales a corregir ineludiblemente su actuación, caso contrario se podría estar generando un grave daño a los contribuyentes. 

(2) Fuente [www.congreso.gob.pe](http://www.congreso.gob.pe).

(3) Diario "Gestión", edición del 11 de marzo de 2004

# Ámbito de Aplicación del Régimen de Precios de Transferencia

Ítalo Fernández Origgi (\*)

EL AUTOR REVISAR LOS ALCANCES DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL PERÚ.

El objeto del presente análisis consiste en establecer los alcances del régimen tributario de valuación de las operaciones realizadas entre partes vinculadas, denominado Régimen de Precios de Transferencia (PT).

Visto el régimen vigente en el país, surgen serias dudas sobre los alcances e interpretación de sus normas, sobre todo en cuanto a la determinación de los casos en los cuales corresponderán los ajustes fiscales por parte de la Administración Tributaria, la necesidad de preparar un informe técnico de Precios de Transferencia y respecto de las operaciones sobre las cuales tendría efectos dicho régimen.

## I. REGLA GENERAL DE VALOR DE MERCADO

El artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) ha establecido en términos generales 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 IR, será el de mercado.

Así, la norma establece que 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. La facultad de ajuste de precios de la SUNAT responde a la posibilidad de corregir los valores de operaciones manipulados indebidamente por los contribuyentes. De esta forma se procura mantener el importe de recaudación por IR que realmente corresponde. Esto implica que si por ejemplo, una empresa vende un producto a un precio subvaluado, la SUNAT podrá ajustarlo, asignándole un mayor valor y con ello un mayor ingreso gravado (en contraparte, el costo del adquirente también se incrementará).

Ahora, si bien la regla de valor de mercado es de aplicación general a cualquier operación realizada entre partes independientes, conforme al numeral 4 del artículo 32° de la LIR para las partes vinculadas se establece un régimen especial de aplicación de dicho concepto:

*"Para los efectos de la presente Ley se considera valor de mercado:*

*4. 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".*

De lo establecido en el numeral 4 de artículo 32° de la LIR se indica que la regla de valor de mercado para las operaciones vinculadas tiene una variante especial que conlleva la aplicación del concepto de precio de libre competencia. Esto es, que el valor de mercado en una operación realizada entre partes vinculadas estará dado por el

valor que habrían pactado partes independientes en una operación realizada en circunstancias y condiciones similares.

## II. PRECIOS DE TRANSFERENCIA:

### Artículo 32°-A de la LIR

#### 1. Ámbito de Aplicación

Si bien la norma antes citada requiere expresamente que las operaciones vinculadas se reconozcan a valor de libre competencia, ello mantiene una razonabilidad propia de la técnica de las operaciones vinculadas y no es exigible en cualquier caso.

Se tiene en claro que la facultad de la Administración Tributaria para aplicar ajustes de valor en tanto se transgrede la regla de valor de mercado está plenamente vigente. Sin embargo, tratándose de operaciones vinculadas se debe tener presente que la aplicación de la regla de valor de mercado a través de la regla de libre competencia tiene por finalidad evitar el abuso o manipulación de precios por grupos económicos, con el objeto de generar un menor pago por concepto del IR en el país.

Esto es, que la lógica de la normatividad tributaria de operaciones vinculadas responde a la previsión del eventual abuso por parte de grupos económicos en la fijación de sus precios *intercompany*, con el objeto de deslocalizar rentas, trasladándolas a vehículos o jurisdicciones que permiten amortiguar la carga tributaria en forma indebida.

Así, normativamente, se ha reconocido que el Régimen de PT se aplicará en tanto la manipulación de precios *intercompany* signifique un perjuicio para el fisco peruano. Al respecto, el inciso a) del artículo 32°-A de la LIR precisa que: *"Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado (...)"*.

Un caso en donde se genera una manipulación indebida de precios *intercompany* es aquel en donde una empresa con pérdidas arrastrables, perteneciente a un grupo económico, factura a otras empresas del mismo grupo, las cuales generan renta, cantidades sobrevaluadas. Ello determina que los beneficios económicos que arroja el grupo los asuma la empresa con pérdidas y con ello se genere una menor tributación en el país, producto de la compensación de las pérdidas. El mismo efecto se genera cuando se cuenta con una empresa del exterior que factura al grupo de empresas peruanas, deslocalizando las rentas hacia países o territorios de baja imposición.

En tales casos el efecto a esperar será el de los ajustes a realizar por la Administración Tributaria. Al respecto, la norma precisa que: *"El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que éstos se encuentren domiciliados o constituidos en el país (...)"*.

Una vez que la Administración verifica el incumplimiento de la aplicación de los precios dentro de un esquema de libre competencia,

(\*) Abogado por la Universidad de Lima, Máster en Tributación por la Universidad de Navarra (España). Profesor en Tributación en la Universidad de Lima. Miembro del Estudio Osterling.

se encuentra legitimada para efectuar las correcciones del caso, ajustando el valor de las operaciones realizadas. Aquí se debe tener presente que los ajustes que realiza la Administración mantienen efectos tributarios y no modifican el valor que con fines financieros reconocieron las partes en sus operaciones.

En concreto, la manifestación tangible de la aplicación de un Régimen de PT se traduce en los ajustes que realizará la Administración Tributaria.

En tal sentido, debemos distinguir el ámbito sujeto a análisis dentro de la óptica y regulación tributaria de los PT, de la aplicación de la solución concreta en terreno práctico. Cuando el legislador tributario peruano se refiere en el artículo 32°-A de la LIR al ámbito de aplicación de los PT, se está refiriendo en concreto a los casos en que ocurre una transgresión en la valoración tributaria de la operación ya que, expresamente señala que: "...las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado".

No obstante, lo anterior no debe confundir al analista involucrado en la sustentación de los valores de operaciones vinculadas ya que puede darse el caso en el que si bien no se ha incumplido la regla de la valoración en precio de libre concurrencia, aún es necesario e indispensable sustentar e instrumentar dicha circunstancia contando para ello con las formalidades que prevé la LIR. En general, los sujetos que realizan operaciones vinculadas deben documentar apropiadamente el importe de las mismas, aun cuando se presuma que respetan el valor normal de mercado.

De lo anterior tenemos que en los términos del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR, las normas de precios de transferencia son aplicables y por ende conllevan el efecto práctico dado por los ajustes de la Administración Tributaria, en tanto se genera una merma en la recaudación para el fisco peruano. Esto significa que en la práctica, la Administración deberá fiscalizar la materia de PT y luego determinar si detecta un incumplimiento de la regla de libre concurrencia, la aplicación de los ajustes pertinentes. Téngase presente que en tanto las partes involucradas mantengan domicilio en el país, los ajustes tendrán efectos para ambas mientras que si una de ellas reside en el exterior, los ajustes solamente tendrán efectos en la parte domiciliada.

Así, la materia principal en la que se centra la aplicación del régimen de operaciones vinculadas o PT, reside en la posibilidad real de que el fisco ajuste y modifique el valor de las operaciones realizadas, con fines tributarios. Normalmente, dicho ajuste significará una mayor carga tributaria, además de las respectivas sanciones e intereses, según el caso.

De lo anterior fluye que el legislador del IR al señalar en la norma que define el ámbito de aplicación del Régimen de PT a aquellos casos en los que: "...la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado", se está refiriendo expresamente a los supuestos de aplicación de los ajustes fiscales, los cuales le permiten al fisco recuperar la recaudación que en teoría ha perdido, producto de la manipulación de los precios *intercompany* por parte de las empresas involucradas en la transacción.

Lo anterior, como hemos indicado, efectivamente encierra una lógica que se traduce en que la finalidad de la regulación de los PT no es la mera aplicación de la regla de valor de mercado o libre concurrencia, sino que el objeto que se busca es perseguir y remediar el abuso en la manipulación de los precios pactados entre empresas vinculadas, evitando la erosión de la recaudación tributaria.

Dentro de dicha lógica se tiene que partes vinculadas dentro de diversas operaciones podrían incumplir el principio de fijación de precios en un rango de libre concurrencia siendo que ello no generará ajustes fiscales en la medida que no se genere una menor recaudación. Esto es, que dos empresas vinculadas podrían trasladar utilidades, de forma tal que sea una la que tribute por el total de los beneficios obtenidos por ambas. En tal caso no corresponde ajuste alguno porque los intereses recaudatorios del fisco no se han visto perjudicados.

En tales supuestos, tampoco corresponde aplicar la regla general de valor de mercado (artículo 32° de la LIR) ya que las operaciones vinculadas son materia de un régimen especial. Dentro de dicho régimen, el de PT, lo relevante es evitar el perjuicio para el fisco a través de la manipulación de precios.

Podría parecer a simple vista que la regla de valor de mercado dentro del sistema peruano es más rigurosa para partes independientes. No obstante, toda la lógica de valor de mercado mantiene la misma racionalidad, que es mantener en "zona segura" la base impositiva para el fisco. Así, en las operaciones vinculadas en tanto no haya perjuicio para el fisco, los grupos económicos podrían trasladar (con fines legales) sus rentas de un vehículo a otro.

En el caso de las operaciones realizadas entre partes independientes no se admite esa posibilidad pues los beneficios de una operación independiente se agotan con su realización. Esto es, que una vez cerrada la transacción no habría más que el fisco pueda controlar para procurar mantener la recaudación. Por ejemplo, en una venta sobrevaluada entre partes independientes, la empresa adquirente gozará de un mayor costo o gasto. Si la Administración Tributaria no pudiera ajustar esa operación no habría forma de evitar la aplicación del mayor beneficio. En cambio, en el caso de operaciones vinculadas, la misma operación sobrevaluada puede no requerir ningún ajuste si la parte vendedora tributa por el íntegro de la renta generada. Así, si las partes vinculadas en la operación sobrevaluada mantienen resultados positivos al final de ejercicio, ningún ajuste será necesario para mantener la recaudación.

En la lógica de valorización de los precios de transferencia se tiene presente una concepción de tributación consolidada, en donde el grupo económico no debe tributar con una base menor a la del beneficio o renta total que produce. En las operaciones entre partes independientes dicha consideración no existe.

## 2. Ámbito de Aplicación: Casos especiales

Hasta este punto hemos visto cómo opera la razonabilidad del régimen de operaciones vinculadas. No obstante, el inciso a) del artículo 32°-A de la LIR, aparentemente, no solamente contemplaría como ámbito de aplicación aquellos casos en donde se genera una merma en la recaudación, sino que establecería ciertos casos puntuales en donde carecería de relevancia dicha merma, según lo siguiente:

"En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
- 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantice la estabilidad tributaria.
- 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables (...)"

Como se puede observar, el ámbito de aplicación fijado en la parte inicial del inciso a) del artículo 32°-A, según el cual "...las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado...", se amplía y se le otorga fuerza obligatoria en los casos particulares citados.

Desde nuestro punto de vista dicha técnica legislativa genera una seria inconsistencia. Hemos concluido que el ámbito de aplicación del Régimen de PT mantiene una estrecha relación con la aplicación efectiva de los ajustes por parte de la Administración Tributaria. Esto es, que al señalar la norma que el régimen se aplica cuando las operaciones realizadas generan una merma en la recaudación, ello nos lleva irremediablemente a la solución legal de dicha situación que es la aplicación de los ajustes tributarios.

Ahora, queda claro que la norma señala que se aplica el Régimen

de PT cuando se genera una menor recaudación para el fisco peruano, lo que trae como correlato la aplicación de los ajustes pertinentes. No queda en claro lo que busca la norma cuando establece tres situaciones o supuestos en abstracto, respecto de los cuales expresamente extiende el campo de aplicación del Régimen de PT.

Nos preguntamos si es la intención del legislador que, en concreto, se aplique ajustes fiscales a aquellos casos puntuales descritos en la norma, aun cuando no exista merma en la recaudación. Una interpretación lógica nos lleva a que la aplicación del Régimen de PT trae consigo la aplicación de los ajustes fiscales. Partiendo de dicho principio cuando la norma señala que el Régimen de PT se aplicará en todo caso a las operaciones internacionales, a las operaciones realizadas con un sujeto que goce de un régimen especial o haya celebrado un convenio de estabilidad, o a las operaciones que se hubieran realizado con un sujeto que hubiera tenido pérdidas en alguno de los últimos 6 ejercicios, se estaría derivando de la aplicación literal de la norma que en tales casos corresponderán ajustes fiscales, aun sin mediar merma en la recaudación para el fisco.

En el régimen derogado de PT, vigente entre 2001 y 2003 –aún pendiente de fiscalización por la Administración– se incurrió en el error técnico de regular el denominado ajuste unilateral, en virtud del cual, el fisco solamente ajusta la operación para una de las partes involucradas. El efecto potencial de dicho tipo de ajuste es la generación de doble imposición, el cual es un efecto reñido con el sistema de imposición sobre la renta y además reñido con nuestro sistema tributario constitucional. Igualmente, se prescindió en dicha oportunidad de darle sustancia al régimen precisando que los ajustes corresponderían cuando se generara una merma en la recaudación (se trataba, entonces, de un régimen ciego de valor de mercado).

En atención de dichas deficiencias, a partir del ejercicio 2004, el régimen peruano de PT es modificado con dos grandes cambios: el régimen reconoce la lógica de los PT estableciendo que corresponderán los ajustes en tanto haya perjuicio para el fisco por la manipulación de precios y se implanta el sistema de ajuste bilateral, en donde los ajustes del fisco tienen efectos en todas las partes intervinientes en la operación, descartando en forma liminar la posibilidad de doble imposición.

Ahora, desde nuestro punto de vista, la aplicación del Régimen de PT y por ende de los ajustes fiscales, requieren necesariamente del perjuicio al interés del fisco para ser válidos. De otra forma, estaríamos ante una actuación inconstitucional.

Tomemos como ejemplo el caso de una transacción vinculada entre empresas que arrojan rentas al cierre del ejercicio, pero en donde una de ellas tuvo una pérdida tributaria dentro de los últimos 6 ejercicios, pero que agotó en el ejercicio anterior. En este caso se realiza una operación sobrevaluada trasladando rentas importantes del grupo empresarial a una de dichas empresas. La consecuencia fiscal de dicha transacción es que el fisco recauda exactamente lo mismo por todo el grupo, que lo que hubiera recaudado si no se hubiera ejecutado la operación sobrevaluada (recordemos el concepto de recaudación consolidada).

En tal situación, dentro de la técnica de PT, no hay motivo para efectuar ajuste alguno pues no hay perjuicio para el fisco. Sin embargo está la circunstancia en donde una de las partes de la operación tuvo pérdidas en los últimos 6 ejercicios y por tanto cae en una causal específica recogida en el inciso a) del artículo 32°-A de la LIR para aplicar el Régimen de PT.

La sola aplicación de ajustes fiscales en un caso en donde no hay merma en la recaudación conlleva la aplicación de sanciones tributarias. Es así que aplicado con prescindencia del concepto general de proteger la recaudación, el Régimen de PT viene a ser un régimen de valor de mercado, igual al contenido en las reglas generales del artículo 32° de la LIR, que no cumple la función que le da origen (evitar la manipulación de precios para menoscabar la recaudación) y que, además, deviene en sancionatorio. Esto es, que la aplicación del Régimen de PT sin mediar el perjuicio para el fisco carece de mayor sentido.

Se debe tener en claro que el Régimen de PT no es un mero régimen sancionatorio, que persigue, sin mayor razón ni justificación, la aplicación de la regla de valor de mercado. La razonabilidad del régimen está dada en la necesidad de proteger la recaudación tributaria, evitando excesos de los contribuyentes por la vía de la manipulación indebida de los precios *intercompany*.

Si interpretáramos que los casos específicos aludidos en el inciso a) del artículo 32°-A de la LIR, implican la facultad de la Administración de realizar ajustes fiscales aun cuando no exista perjuicio para el fisco, se producirían los siguientes efectos:

- Se transformaría el Régimen de PT en uno sancionatorio, con lo cual quedaría desnaturalizado. El régimen sancionatorio "paralelo" resultaría inaplicable dado que generaría obligaciones no tributarias.
- Se regresaría a una situación similar a la de la legislación del Régimen de PT vigente entre 2001 y 2003, en donde se aplica ciegamente la regla de valor de mercado.
- El Régimen de PT devendría en inconstitucional por discriminatorio pues obligaría a determinados contribuyentes, incluidos dentro de los supuestos arbitrariamente elegidos por el legislador, a aplicar una regla plana (sin justificante ni razonabilidad) de valor de mercado, mientras que otros, por estar fuera del campo de dichos supuestos, podrían gozar del beneficio de no ser sujetos de ajustes por no haber generado una merma en la recaudación.

Ahora bien, como hemos visto, la interpretación gramatical o literal en el sentido que proceden los ajustes fiscales en aquellos casos de los supuestos específicos de la norma de precios de transferencia aun cuando no se hubiera producido el perjuicio para el fisco, finalmente nos lleva a la desnaturalización del régimen y por último a establecer su inconstitucionalidad.

Dentro de una interpretación lógica, sistemática y constitucional, lo que entendemos es que el Régimen de PT se aplicará siempre y cuando se cumpla la condición necesaria para ello, consistente en que la fijación de los precios *intercompany* ha determinado un pago por concepto del IR en el país inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado (libre concurrencia). La imposición sobre la renta tiene por objeto gravar recursos de libre disposición del contribuyente, lo cual resulta armónico con el sistema de tributación constitucional basado en el concepto de capacidad contributiva incluido en el principio de igualdad. Dentro de dicho sistema, los ajustes por PT deben responder a la pérdida injustificada de recaudación para el fisco.

En tal sentido, para la aplicación de ajustes fiscales en los supuestos específicos del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR también se debe cumplir la regla general de los precios de transferencia, es decir, que se debe haber verificado un perjuicio para el fisco, producto de la fijación indebida de los precios *intercompany*. Es evidente que las normas reglamentarias en vigencia o que se aprueben respecto de esta materia quedan subsumidas dentro de la interpretación de la norma con rango de Ley.

Es de gran importancia también señalar que las normas del Régimen de PT no contienen una disposición expresa que faculte a la Administración para realizar ajustes fiscales prescindiendo de la calificación previa del perjuicio para el fisco. En tal sentido, y en el entendido que las facultades de la Administración deben ser expresas, nuevamente la interpretación literal de la norma resulta inviable ante la falta de norma expresa facultativa en favor de la Administración.

En consecuencia, entendemos que no es relevante para la aplicación de ajustes fiscales si una de las partes vinculadas mantiene un convenio de estabilidad jurídica o si tiene pérdidas en los últimos ejercicios. En la práctica, la Administración, en todo caso, debe verificar primero el perjuicio para el fisco a efectos de poder aplicar ajustes puesto que: (i) ello es acorde con la interpretación jurídica de la norma, y, (ii) porque ésta no la releva, en ningún caso, de dicha obligación.

### 3. **Ámbito de Aplicación de PT y Normas Reglamentarias**

Recientemente se han aprobado normas reglamentarias del Régimen de PT, incluyéndose algunas materias de interés cuyo contenido analizamos a continuación.

#### a) **Menor Determinación del IR**

A fines de aplicación del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR, el inciso a).1 del artículo 108° del Reglamento de la LIR establece que ocasionan una menor determinación del IR, entre otros, la comprobación del diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar. Así, la norma reglamentaria "desarrolla" el inciso a) del artículo 32°-A en cuanto al concepto del perjuicio para el fisco de una menor recaudación por el IR.

Cuando estamos tratando el tema de valoración tributaria de operaciones y establecemos que, dada la realidad, los grupos económicos podrían manipular sus precios con el específico propósito de erosionar la tributación por el IR, la solución que aceptamos es el ajuste fiscal de dichas operaciones, siempre y cuando se haya materializado el perjuicio para el fisco.

En esta estructura, las posibilidades que afrontamos son solamente dos: sobrevaluación y subvaluación. Las empresas vinculadas pueden transferirse resultados por la vía de sobre o subvaluar transacciones. El diferimiento de la tributación es un tema distinto al de PT.

Proponemos un ejemplo: una empresa tituliza cuentas por cobrar, resultando que el beneficiario es otra empresa vinculada. Estas cuentas por cobrar se realizarán y generarán beneficios a lo largo de tres años. Así, por la vía de la titulización el originador se financia y finalmente se transfieren resultados (beneficios financieros) a una empresa vinculada. La validez de la operación radica en la necesidad de financiamiento del originador, caso contrario, toda la operación podría verse cuestionada por aplicación del principio de sustancia sobre forma regulado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. El valor reconocido para la transacción es el valor facial de los créditos transferidos, sin reconocer sus beneficios futuros que son intereses que cobrará y distribuirá el patrimonio autónomo.

En este ejemplo, cabe preguntarse acerca del valor de transferencia de los títulos que representan las cuentas por cobrar (en el entendido que estamos tratando una venta definitiva, modalidad "true sale"). Suponiendo que ambas empresas intervinientes en la operación, mantienen resultados positivos a efectos tributarios (tienen rentas gravables al final de ejercicio), no es relevante si una de éstas ha tenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios o si ha suscrito un convenio de estabilidad tributaria, lo relevante es que el fisco no sufre perjuicio alguno y no hay ajuste que practicar. Esto en tanto que las rentas que iban a fluir al originador, luego de la titulización, fluirán al partícipe o beneficiario y exactamente en el mismo momento en que hubieran ingresado al originador, a lo largo de tres años.

Sobre esto último queremos efectuar algunas precisiones. Alguien podría señalar que, en tanto que la empresa originadora cedió sus créditos a otra empresa, en dicha oportunidad debería haber aplicado el valor de mercado y no haber transferido a valor facial, sino a un importe que refleje una ganancia a valor de mercado al cierre del ejercicio.

Así, se podría considerar que en tanto la transferencia se realizó a valor de "costo", entonces se está difiriendo la tributación que correspondería a dicha venta ya que, como hemos indicado, los beneficios fluirán a la empresa beneficiaria, al mismo tiempo que lo hubieran hecho a la empresa originadora (durante tres años). Si se pretendiera aplicar la norma reglamentaria que habla del diferimiento para argumentar que se ha causado un perjuicio al fisco, por una menor recaudación del IR, tendríamos que indicar lo siguiente:

- Se trata de dos partes vinculadas, en donde por efecto de una operación financiera, se transfieren rentas de una a otra, sin que se genere una manipulación indebida de precios que cause merma en la recaudación.

- No hay postergación a considerar para fines de precios de transferencia y, en general, si la titulización no se hubiera realizado, el originador seguiría percibiendo sus rentas en la misma oportunidad y el fisco continuaría recaudando en la misma oportunidad. El efecto de una operación financiera es la generación de un gasto para el prestatario y un ingreso para el prestamista. Ello es consistente con la estructura de una Titulización. No es consistente pensar en que el endeudamiento empresarial, cualquiera sea su forma, pueda generar el pago anticipado de impuestos a favor del fisco.
- Si se entendiera que la operación de transferencia se debe reconocer a valor de mercado y por tanto generar una renta que debe tributar en el "primer" ejercicio, se estaría generando un efecto anómalo, el cual sería adelantar la recaudación para el fisco.

Así, no es aceptable el criterio de diferimiento que contiene la norma reglamentaria bajo análisis, por el peligro interpretativo que entraña (que disocia la finalidad del Régimen del PT de su aplicación práctica). La menor recaudación para el fisco se debe sustentar en una deslocalización de rentas y no en su diferimiento. Esta regulación excede lo establecido por la norma con rango de Ley.

#### b) **Servicios Gratuitos**

La norma reglamentaria establece que están incluidos dentro del ámbito de aplicación del Régimen de PT los servicios gratuitos.


En el caso de operaciones gratuitas –por ejemplo de crédito– no existe aptitud para trasladar beneficios empresariales pues no hay ningún gasto o ingreso para las partes. Debería entenderse que por la propia lógica que fundamenta los PT, sus reglas no resultan de aplicación en los casos de operaciones realizadas en forma gratuita.

El Informe de la SUNAT N° 055-2003-SUNAT/2B0000 estableció que en el caso de operaciones de prestación de servicios gratuitos no corresponde la aplicación del IR, al no existir norma expresa en ese sentido. Se debe tener presente que las opiniones de SUNAT constituyen interpretaciones que aclaran la aplicación de una norma –y no una modificación– y que en razón a ello resultan aplicables desde la vigencia misma de la norma.

Es cierto que la anotada opinión de la Administración Tributaria no es vinculante, sin embargo, si cambia su posición respecto de esta materia, no podría aplicar multas ni intereses moratorios, por disposición expresa del numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario.

## III. **PRECIOS DE TRANSFERENCIA E IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV)**

La viabilidad de ajustar el valor comercial de operaciones vinculadas pactadas a un valor diferente del de mercado, se ve sumamente complicada cuando la norma exige aplicar el ajuste a fines del IGV. Esto porque ello, en primer término, generará inconsistencias, no reguladas, entre los valores facturados y los importes a reflejar en los registros de ventas y declaraciones mensuales del IGV. Igualmente, se torna incierto el manejo temporal del ajuste, ya que el IR es anual, de suerte tal que el contribuyente puede prever y evitar cualquier contingencia por diligencia propia, tal como permite el propio inciso c) del artículo 32°-A en su primer párrafo. En el IGV el tiempo jugará un papel importante permanentemente en contra del contribuyente.

Los temas planteados son tratados superficialmente por la norma reglamentaria, en el inciso a.2) del artículo 109° del Reglamento de la LIR. En atención a las dificultades comentadas, creemos que, si permanece la regulación que extiende el ámbito de aplicación del Régimen de PT al IGV, serán necesarias normas reglamentarias que permitan a los contribuyentes salvar los posibles desfases, evitando contingencias innecesarias. En ese orden de ideas, una mecánica de regularización anual podría ser evaluada. 

# Recuperación del Capital Invertido: Descifrando malas interpretaciones

A PROPÓSITO DEL D. S. N° 062-2006-EF

Gonzalo Aníbal Palacios Ruiz (\*)

EL AUTOR ANALIZA Y ENJUICIA EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (LIR) Y SU REGLAMENTO RESPECTO A LA RECUPERACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO.

El 16 de mayo de 2006 fue publicado el D. S. N° 062-2006-EF, que modificó el literal a) del artículo 57° del Reglamento de la LIR (el Reglamento), referido a la certificación de recuperación del capital invertido en la adquisición de bienes.

Al respecto, resulta importante analizar las implicancias que ha tenido dicha norma en la interpretación tanto de la LIR como del Reglamento antes de su modificación y, por consiguiente, su incidencia en los Procedimientos Administrativos y los Procesos Contencioso Administrativos cuya materia de discusión se refiera al momento en el que los contribuyentes debían realizar la enajenación de los bienes.

Para ello, creemos conveniente recordar rápidamente qué dispone la LIR (que no ha sufrido ninguna modificación) y qué disponía anteriormente su Reglamento sobre este tema.

## I. UN ANÁLISIS PRELIMINAR

El artículo 76° de la LIR establece que aquellos contribuyentes que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana deberán retener y abonar al fisco, con carácter definitivo, el 30 por ciento por concepto del Impuesto a la Renta aplicado sobre la renta neta.

Por su parte, el literal g) del mismo artículo dispone que, en los casos de rentas no comprendidas en los otros incisos de dicho artículo, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste, se entenderá como renta neta sin admitir prueba en contrario al importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido. Además, la norma dispone que la deducción del capital invertido se realizará con arreglo a las normas que a tal efecto establezca el Reglamento.

De otro lado, originalmente, el texto ya derogado del artículo 57° del Reglamento establecía que: "Se entenderá por recuperación del capital invertido para efecto de aplicar lo dispuesto en el inciso g) del Artículo 76° de la Ley:

a) *Tratándose de la enajenación de bienes o derechos: el costo computable que se determinará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 20° y 21° de la Ley y el artículo 11° del Reglamento. La SUNAT con la información proporcionada sobre los bienes o derechos que se enajenen emitirá una certificación dentro de los treinta (30) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo sin que la SUNAT se hubiera pronunciado sobre la solicitud, la certificación se entenderá otorgada en los términos expresados por el contribuyente.*

*En ningún caso procederá la deducción del capital invertido conforme al inciso g) del artículo 76° de la Ley, respecto de los pa-*

*gos o abonos anteriores a la expedición de la certificación por la SUNAT, conforme al inciso anterior. (...)"*.

Como puede apreciarse, al igual que en el caso de la LIR, en ninguna parte de la norma antes transcrita se establecía de forma expresa si era posible que la Administración Tributaria emita la certificación del capital invertido antes de efectuada la enajenación de los bienes o si debía hacerlo únicamente después de efectuada ésta.

La SUNAT y el Tribunal Fiscal han venido interpretando las normas tributarias antes mencionadas en el sentido de que sólo correspondía la emisión de la certificación del capital invertido una vez que se había efectuado la enajenación de los bienes.

Ahora bien, debe señalarse que el 30 de marzo de 2006 fue publicado el D. S. N° 036-2006-EF, que modificó el último párrafo del citado literal a) del artículo 57° del Reglamento, estableciendo que para los casos de reorganización de sociedades o empresas sí procedía la deducción del capital invertido respecto de los pagos o abonos efectuados con anterioridad a la expedición de la certificación por parte de la Administración Tributaria.

Posteriormente, el D. S. N° 062-2006-EF modificó el texto del literal a) del artículo 57° del Reglamento de la LIR, de modo que a partir de su vigencia ha quedado claro que la interpretación mencionada anteriormente sólo podía estar referida al alcance del Reglamento y no de la Ley, por las razones que explicaremos a continuación.

El D. S. N° 062-2006-EF, además de excluir el supuesto referido a la reorganización de sociedades, ha incluido en el texto del mencionado literal a) del artículo 57° del Reglamento el siguiente párrafo:

*"La certificación referida en el párrafo anterior, cuando hubiere sido solicitada antes de la enajenación, se regirá por las siguientes disposiciones:*

- (i) *Tendrá validez por un plazo de cuarenta y cinco (45) días calendario desde su emisión y en tanto, a la fecha de enajenación, no varíe el costo computable del bien o derecho.*
- (ii) *En caso a la fecha de la enajenación varíe el costo computable a que se refiere el acápite anterior, se deberá requerir la emisión de un nuevo certificado; excepto en los supuestos en que la variación se deba a diferencias de cambio de moneda extranjera, en cuyo caso procederá la actualización por parte del enajenante a dicha fecha.*
- (iii) *El enajenante y el adquirente deberán comunicar a la SUNAT la fecha de enajenación del bien o derecho, dentro de los 30 días siguientes de producida ésta".* (El subrayado es nuestro).

Como puede observarse, en la actualidad el Reglamento regula expresamente la posibilidad que tiene el contribuyente de solicitar la certificación de recuperación del capital invertido antes de efectuada la enajenación de los bienes cuyo costo computable se quiere certificar, dando a entender que dicha certificación puede ser emitida antes de la referida enajenación.

De esta manera, si la interpretación que sostenían la SUNAT y el Tribunal Fiscal se hubiera referido al alcance de la LIR, es decir, si se

(\*) Abogado por la Universidad de Lima. Asociado del Estudio Luis Echeopar García.

sostuviera que dicha norma establecía que la certificación del capital invertido sólo podía ser emitida después de la enajenación, considerando que ésta no ha sido modificada, no sería jurídicamente válido que el Reglamento disponga hoy expresamente lo contrario, toda vez que carecería de legalidad y, como consecuencia de ello, la SUNAT estaría obligada a inaplicarlo; situación que no ha ocurrido.

Evidentemente, si la Administración Tributaria considerara que la LIR disponía que se debían enajenar los bienes antes de la emisión de la referida certificación tendría que sostener también que el Reglamento es actualmente ilegal y, por lo tanto, estaría obligada a inaplicarlo, tal como lo dispone la Sentencia del Pleno Jurisdiccional de Tribunal Constitucional de fecha 3 de junio de 2005. Estamos seguros, sin embargo, de que la Administración Tributaria aplica las modificaciones al Reglamento sin objetar su legalidad.

Por este motivo, podemos llegar a dos ideas previas. La primera, que la interpretación adecuada de la LIR es aquella según la cual los contribuyentes estaban y están –es decir siempre han estado– posibilitados de obtener la certificación de recuperación del capital invertido antes o después de que los bienes hayan sido enajenados; y, la segunda, que la posición de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal, según la cual sólo corresponde la emisión de la certificación de recuperación del capital invertido después de efectuada la enajenación de los bienes, únicamente podría sustentarse en una interpretación del Reglamento y no de la LIR.

Resulta claro que, luego de la modificación introducida por el D. S. N° 036-2006-EF, que –como dijimos anteriormente–, dispuso que para los casos de reorganización de sociedades o empresas sí procedía la deducción del capital invertido respecto de los pagos o abonos efectuados con anterioridad a la expedición de la certificación, el Reglamento sí estableció que la emisión de la certificación del capital invertido debía realizarse con posterioridad a la enajenación, pues de lo contrario no tendría sentido permitir dicha excepción.

## II. ¿UNA INTERPRETACIÓN CONTRALEGEM?

En nuestra opinión, tanto la interpretación que tenían la SUNAT y el Tribunal Fiscal del Reglamento antes de la modificación introducida por el D. S. N° 036-2006-EF, como el propio Reglamento luego de tal modificación, pero antes de la modificación introducida por el D. S. N° 062-2006-EF, resultan ilegales por contradecir lo dispuesto por la LIR e inconstitucionales por violentar los principios de legalidad y jerarquía normativa.

En efecto, si una norma de rango legal (la LIR), como ha quedado claramente demostrado ahora en virtud del D. S. N° 062-2006-EF, establece que un contribuyente puede obtener un certificado antes o después de haber realizado un determinado acto jurídico y su Reglamento restringe dicha posibilidad sólo a uno de los dos momentos, no cabe duda de que dicho reglamento contradice lo dispuesto por la ley.

Ahora bien, una persona muy observadora nos podría decir que si bien es cierto lo expuesto hasta este momento, la LIR habría delegado en el Reglamento la posibilidad de establecer tales restricciones al señalar en la última parte del literal g) de su artículo 76° que *“la deducción del capital invertido se realizará con arreglo a las normas que a tal efecto establecerá el Reglamento”*.

Dicho de otro modo, considerando que la Ley no ha prohibido que pueda obtenerse la certificación del capital invertido antes o después de enajenados los bienes y que ha delegado al Reglamento la posibilidad de regular lo relativo a *“la deducción del capital invertido”*, podría sostenerse que éste habría establecido con anterioridad a la modificación introducida por el D. S. N° 062-2006-EF que sólo procedía la emisión del certificado una vez enajenados los bienes y que recién a partir de la referida modificación la situación habría variado.

Sin embargo, dicha apreciación resulta equivocada, debido a que no puede entenderse que la delegación otorgada por la LIR al Reglamento abarque cualquier aspecto relacionado con la deduc-

ción del capital invertido, sino que sólo puede estar referida a los aspectos del procedimiento que deben seguir los contribuyentes ante la Administración Tributaria a fin de que se les reconozca el monto del capital invertido que van a deducir.

De acuerdo con abundante doctrina y jurisprudencia nacional e internacional, el principio de reserva de ley en el ámbito tributario no se agota con la mera creación del tributo sino que abarca incluso a la determinación de sus elementos esenciales, uno de los cuales es la base imponible. Así, la Norma IV del Código Tributario ha dispuesto expresamente que sólo por ley o decreto legislativo se puede regular la base imponible de un tributo.

Tanto la interpretación de la SUNAT y del Tribunal Fiscal como lo dispuesto por el D. S. N° 036-2006-EF condicionaban la posibilidad de efectuar la deducción dispuesta por la LIR (determinación de la base imponible) a que los contribuyentes suscribieran contratos de una determinada forma, requisito que evidentemente no puede ser considerado como del procedimiento de certificación del capital invertido.

En efecto, obligar a todos los contribuyentes a celebrar contratos de compraventa con pagos diferidos, en los que se pacte que el pago del precio sólo procederá luego de que la Administración Tributaria emita el certificado correspondiente para poder aplicar la tasa del Impuesto a la Renta sobre la renta neta, es una condición para determinar la base imponible del impuesto previa a la existencia del procedimiento y que no tiene absolutamente ninguna relación con éste, por lo que no corresponde que sea calificada como uno de sus requisitos.


Debemos dejar en claro que no estamos objetando que la norma tributaria pueda condicionar una deducción a contratar de determinada manera. Sin embargo, estamos convencidos de que dicha condición no puede ser considerada como parte del procedimiento de la certificación, por cuanto tiene que ver con la propia naturaleza de la operación y, por consiguiente, debe estar regulada en la ley y no en el reglamento.

Por estos motivos, podemos llegar a la siguiente conclusión: si la LIR nunca ha prohibido que los contribuyentes puedan obtener la certificación del capital invertido antes de la enajenación, el Reglamento no podía hacerlo, debido a que dicha prohibición tendría que estar regulada en una norma de rango de ley y, en consecuencia, tanto la interpretación que mantienen la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal respecto del Reglamento antes de la modificación introducida por el D. S. N° 036-2006-EF, como lo dispuesto por éste con posterioridad a dicha modificación, resultan ilegales e inconstitucionales.

Cabe mencionar que no sostenemos que lo dispuesto por el D. S. N° 062-2006-EF se aplique de manera retroactiva, sino que sólo hemos utilizado lo señalado por éste para entender cómo se regula este tema antes de su entrada en vigencia.

## III. COLOFÓN

En ese contexto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el último párrafo del artículo 138° de la Constitución Política del Perú, que consagra el control difuso de la constitucionalidad y de la legalidad, el mismo que señala a la letra: *“En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior”*. (El subrayado es nuestro).

Por lo tanto, si en la actualidad hubieran procedimientos administrativos o procesos contencioso administrativos que se encuentren pendientes de resolver, iniciados con anterioridad a la vigencia del D. S. N° 062-2006-EF y cuya materia en discusión esté referida al momento en el que los contribuyentes debían realizar la enajenación de los bienes para la obtención de la certificación de su costo, éstos deben ser resueltos de acuerdo con la única interpretación que resulta constitucional y legal, es decir, entendiendo que la emisión de la certificación del capital invertido podía realizarse antes o después de efectuada la enajenación de los bienes. 

# Retenciones, Percepciones y Deduciones

## ANÁLISIS DE LOS RÉGIMENES Y SISTEMAS DE PAGO DEL IGV

### (PRIMERA PARTE)

Alexander Quintanilla Gómez (\*)

EL AUTOR ANALIZA LAS MOTIVACIONES Y RESULTADOS DE LA IMPLANTACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES DEL IGV Y DEL SISTEMA DE DEDUCCIONES DE IMPUESTOS.

#### INTRODUCCIÓN

Una de las razones que explican el aumento de la recaudación fiscal en los últimos tiempos es la implementación de una serie de mecanismos que buscan el incremento de los ingresos públicos, incidiendo fundamentalmente en determinados sectores en donde se verificaba que el nivel de recaudación no era concordante con el movimiento económico que exhibían.

La legislación peruana ha regulado tres mecanismos mediante los cuales los contribuyentes pueden cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias del IGV en forma indirecta, a saber:

- El Régimen de Retención del IGV aplicable a las operaciones de adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y primera venta de inmuebles gravados con el IGV.
- El Régimen de Percepción del IGV aplicable a las operaciones de adquisición de combustibles líquidos derivados del petróleo gravados con el IGV, a la importación definitiva de bienes muebles y la venta interna de bienes muebles.
- El Sistema de pagos de obligaciones tributarias con el Gobierno Central aplicable a la venta de bienes y prestación de servicios.

Como se puede inferir, estos regímenes y sistemas tienen por finalidad primordial el cumplimiento del pago del IGV en las operaciones sujetas a su control, utilizando para ello a un tercer sujeto que sería el Agente de Retención, Agente de Percepción o al Sujeto obligado a efectuar la Dedución, respectivamente.

Con relación a los Sistemas Administrativos implementados, resulta oportuno y necesario poner de manifiesto los fines y objetivos que motivaron su creación, los cuales son mucho más que formas de anticipar el cobro de tributos.

Efectivamente, como se sabe, el objetivo primordial de un sistema tributario es proporcionar al Estado los recursos necesarios para financiar el gasto público<sup>(1)</sup>, más aún en países como el nuestro donde los recursos no tributarios son limitados. Para lograr la suficiencia del sistema tributario (y con ello financiar los gastos públicos), se dispone de dos medios: (i) aumentar la

capacidad recaudatoria<sup>(2)</sup>, y, (ii) mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria, con miras a reducir la evasión, para lo que debe llevarse a cabo acciones de fiscalización.

En ese sentido, las acciones de fiscalización no deben ser evaluadas sólo en cuanto a su número y/o deuda determinada, pues podríamos tener una falsa lectura de eficiencia; al contrario, deben ir acompañadas de indicadores que permitan concluir si: (i) se aumenta la sensación de riesgo de los contribuyentes, (ii) se reducen los niveles de incumplimiento tributario, y, (iii) se genera un aumento de la recaudación tributaria.

Ello porque su finalidad es, principalmente, influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a Derecho y que motiven, por efecto de la expansión del riesgo, el cumplimiento tributario voluntario del resto de contribuyentes que difícilmente podrán ser fiscalizados ante la imposibilidad material de la Administración Tributaria para llevar a cabo acciones de fiscalización que abarque a la totalidad de los contribuyentes.

En el caso peruano, en los últimos quince años, las acciones de SUNAT han generado la percepción de cierto nivel de eficiencia en la detección del incumplimiento tributario y en la determinación de la deuda tributaria de los contribuyentes sometidos a procesos de fiscalización. Sin embargo, ello resulta insuficiente para los fines institucionales si no se logra alcanzar el objetivo final de cobrar la deuda tributaria determinada en los procesos de fiscalización y si, producto de esta acción de fiscalización, no se logra cambiar la conducta de muchos contribuyentes de "permanente incumplimiento tributario" hacia una de "mayor cumplimiento motivado" debido a una mayor percepción de riesgo efectivo.

Por eso, se necesita adoptar ciertos criterios de carácter selectivo que permitan, por una parte, elegir en la mejor forma posible a la muestra de contribuyentes a fiscalizar en forma di-

(\*) Contador Público Colegiado. Con estudios de Maestría en Administración en la Universidad del Pacífico (Perú). Diplomado en Tributación en el CIAT (España). Postgrado internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal por la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales (Argentina).

(1) Esta característica se conoce como "suficiencia del sistema tributario" y depende de la generalidad de los impuestos que se aplican, el nivel y la estructura de las tasas, y la eficiencia de la Administración Tributaria.

(2) Que se ubica dentro del ámbito de la política tributaria, y tiene que ver con variables tales como la ampliación de las bases imponibles, creación de nuevos tributos, el nivel de las sanciones, el nivel de las tasas impositivas (cuyo aumento no genera necesariamente el aumento de la recaudación en la misma proporción; al contrario, puede generar mayores distorsiones y terminar incentivando la evasión y la elusión tributaria. La manera más eficiente de elevar los ingresos fiscales, en todo caso, consiste en reducir la evasión tributaria), etc.

recta, y que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes.

Ahora bien, uno de los factores que más incide en el ánimo del contribuyente para inducirlo a cumplir o no con sus obligaciones es la percepción del riesgo frente al accionar de la Administración Tributaria. Es decir, en la medida en que el sujeto incumplidor vea como un riesgo más o menos real o efectivo el encararse a consecuencias desagradables por mantener una conducta al margen de la Ley, en esa misma medida decidirá cumplir o no con sus obligaciones tributarias. Dos son los aspectos más sobresalientes que debe tener el riesgo a encarar por parte del contribuyente: (i) la realidad del riesgo, para lo que resulta crucial la disponibilidad de fuentes de información oportuna y procesos de detección que contribuyan a este fin, y, (ii) la efectividad del riesgo, el mismo que puede diluirse en la medida que el contribuyente perciba que mantiene aún un margen de acción que le permite evitar el pago de la deuda tributaria determinada<sup>(3)</sup>.

Es por esta razón que las estrategias de control tributario apuntan a emplear los recursos humanos y materiales disponibles de la Administración Tributaria de manera que se pueda impactar al mayor número posible de contribuyentes que evaden impuestos con acciones que permitan detectar y sancionar las conductas evasoras, de manera que aumenten la percepción del riesgo en el conjunto de contribuyentes y, de este modo, cumplir con el objetivo central de toda Administración Tributaria que es mejorar el cumplimiento fiscal de los contribuyentes y aumentar la recaudación.

## I. EVASIÓN E INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

La necesidad de implementar medidas administrativas se sustenta en la necesidad de combatir el incumplimiento tributario, especialmente en actividades u operaciones que presentan los mayores indicadores de incumplimiento tributario, normalmente vinculadas al IGV, que es un impuesto al valor agregado del tipo plurifásico no acumulativo que finalmente recae sobre el consumidor final. El impuesto es generado y debe ser pagado a lo largo de toda la cadena de producción y/o comercialización, para lo cual, cada sujeto en la cadena debe determinar el impuesto que ha generado deduciendo del débito fiscal el crédito fiscal que le generan las operaciones de compras.

Sin embargo, este criterio de valor agregado que se desarrolla a lo largo de toda la cadena se rompe cuando cualquier sujeto dentro de la misma deja de pagar el impuesto en forma parcial o total.

En este caso, si el impuesto es evadido, el criterio de neutralidad en la economía (la imposición en el consumo no debe interferir en el normal desarrollo de las actividades económicas) no se cumple, consiguientemente el evasor termina compitiendo en el mercado en una posición ventajosa y privilegiado en precios y/o costos frente a un contribuyente formal y cumplidor de sus obligaciones tributarias, más aún cuando la tasa del impuesto alcanza el 19 por ciento, porcentaje muy tentador para evadirlo, haciendo peligrar la permanencia en el mercado de estos últimos contribuyentes, y a la larga el efecto inercial de este comportamiento de evasión, de no plantearse medidas correctivas, termina incrementando el incumplimiento y la informalidad en la economía.

La omisión en el pago del impuesto generado se manifiesta a través de los siguientes comportamientos o prácticas indeseadas, por parte de determinados contribuyentes:

- Realizan actividades generadoras de obligaciones tributarias, pero carecen de Registro Único del Contribuyente (RUC), de modo que omiten declarar y pagar los tributos que genera su actividad<sup>(4)</sup>.
- A pesar de estar inscritos en el RUC, omiten presentar la declaración jurada-pago correspondiente.
- Cumplen con presentar la declaración, pero omiten pagar el impuesto declarado.
- Cumplen con presentar la declaración, pero no determinan ni pagan correctamente el impuesto que les corresponde.
- Omiten registrar y/o declarar operaciones gravadas, y/o registran y/o declaran crédito fiscal falso, indebido o no fehaciente.

En este aspecto, a pesar que resulta complicado medir el efecto de las fiscalizaciones en la evasión, la Administración Tributaria no deja de utilizar las auditorías como instrumento de disuasión y recaudación. En rigor, aunque las acciones de fiscalización<sup>(5)</sup> pudieran ser poco efectivas en detectar incumplimientos, especialmente en aquellas que no revisten mayor profundidad en la revisión, su mera existencia predispone a los contribuyentes a cierto nivel mínimo de cumplimiento. Esto se fortalece con la tendencia general de los contribuyentes a sobredimensionar la capacidad de detección de la Administración Tributaria por encima de sus capacidades reales.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el objetivo central de las acciones de fiscalización es lograr el riesgo efectivo que conlleve a un mejoramiento del cumplimiento tributario general, no sólo del universo de contribuyentes fiscalizados sino de todos los contribuyentes, esta situación no se logra cuando como producto de la labor de la SUNAT se emiten resoluciones de determinación de deuda tributaria pero no se logra el cobro oportuno de la misma, esto debido a diversos mecanismos de dilación llevados a cabo por los contribuyentes a través de acciones de reclamación o apelación, a pesar de que en muchos de los casos la deuda es confirmada, pero que luego de resolverse la impugnación, el cobro de la misma se torna difícil.

Frente a este panorama, los regímenes de retención y percepción del IGV, así como el Sistema de Deduciones de Impuestos, buscan asegurar el pago del impuesto de forma anticipada, forzando el cumplimiento tributario, evitando así, la generación de deuda tributaria futura que finalmente termine impaga.

## II. FINES Y OBJETIVOS DE LOS SISTEMAS ADMINISTRATIVOS

Teniendo en consideración el grado de informalidad existente en el país y dado los niveles de incumplimiento tributario en todos los sectores y actividades económicas, la Administración Tributaria tiene el difícil reto de controlar, con limitados recursos a su disposición, el cumplimiento tributario de más de dos millones de contribuyentes inscritos en el padrón del RUC,

(3) Los mecanismos empleados para evitar el pago de la deuda tributaria determinada suelen ser la imposición de recursos impugnatorios inoficiosos que dilatan el pago de la obligación, pasar a la condición de insolvente, transferir activos a terceros, pasar a la condición de no habido o no ubicable en el domicilio fiscal declarado, entre otros.

(4) La inscripción en el RUC, la emisión de comprobantes autorizados o la declaración de tributos, no suponen de por sí que el contribuyente pueda ser considerado formal para efectos tributarios si es que dicho comportamiento no tiene su correspondencia en el pago correcto de los tributos.

(5) Por acciones de fiscalización se entiende todo esfuerzo de la Administración Tributaria dirigido a controlar o verificar el cumplimiento tributario, entre ellos tenemos a las Auditorías, las verificaciones, las compulsas, control de ingresos, etc.

ya que como se puede comprender, es materialmente imposible efectuar acciones directas de fiscalización al universo de contribuyentes que incumplen sus obligaciones tributarias.

En un escenario de alta informalidad en la economía, elevado nivel de incumplimiento tributario y baja percepción de riesgo por parte del contribuyente, surge la necesidad de plantear y aplicar medidas que permitan revertir dicha situación, buscando generar mayores y oportunas fuentes de información que logren el objetivo de mejorar los procesos de fiscalización, a la vez que permitan asegurar el pago de los tributos autodeterminados y declarados por los propios contribuyentes, y los determinados por la Administración Tributaria, sobre todo en actividades y sectores con los mayores índices de evasión y con ello incrementar la recaudación tributaria.

Asimismo, tienen por finalidad asegurar el pago del IGV de los contribuyentes a través del cobro anticipado de una porción del impuesto, tal como ocurre para el caso de los regímenes de retención y percepción del IGV, o forzar la generación de fondos en una cuenta intangible para el pago de obligaciones tributarias como sucede en el Sistema de Deduciones, y con ello buscar que los contribuyentes declaren y paguen correctamente el impuesto que les corresponde, de forma tal que se elimine o reduzca cualquier beneficio económico que suponga la evasión o incumplimiento tributario, pues ésta permite a un comerciante informal ofrecer bienes o servicios a menores precios que aquellos que cumplen con sus obligaciones tributarias. En ese sentido, la ventaja de estas medidas administrativas es la de situar en igualdad de condiciones en el mercado a todos los sujetos que compiten, pues se elimina el elemento distorsionador, permitiendo a su vez los siguientes objetivos:

- Generación de fuentes de información oportuna que permite contrastar, en el menor plazo posible, el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes involucrados
- Detección oportuna del incumplimiento tributario en el pago del impuesto.
- Asegurar el pago de las obligaciones tributarias que generan las operaciones sujetas a control, a través del cobro anticipado de un porcentaje del importe que genera la operación gravada con el IGV.
- Evitar que las deudas tributarias autodeclaradas, o determinadas por SUNAT, queden impagas.
- Evitar que el incumplimiento tributario, especialmente el no pago del IGV, a cargo de los comerciantes informales, genere competencia desleal en contra de aquellos que sí cumplen con el pago de sus tributos.

Por lo tanto, estos regímenes y sistemas de pago son mecanismos de recaudación y fiscalización, utilizados como alternativa a la cobranza directa de tributos en economías con altos indicadores de incumplimiento tributario.

Considerando que los objetivos de estos regímenes y sistemas de pago son los de formalizar las cadenas de producción, comercialización de bienes y servicios, distribuyendo la carga tributaria de manera homogénea entre todos los sujetos gravados, ampliando con ello la base tributaria, estas medidas contribuyen a una sana competencia entre los diversos agentes de la economía nacional, permitiendo a su vez, mantener en el mercado a aquellos contribuyentes formales que ven peligrar su permanencia debido a la competencia desleal que es generada por la informalidad e incumplimiento tributario, o se vean tentados a incorporarse a las filas de la informalidad.

### III. DISEÑO DE LOS SISTEMAS Y REGÍMENES DE PAGO DE TRIBUTOS

#### 1. Regímenes de Retención y Percepción del IGV

La evolución operada en materia recaudatoria ha conducido a una cada vez mayor participación de los particulares en la recaudación de los tributos, pues el Estado ha evaluado la conveniencia de que un sujeto distinto al contribuyente asuma las obligaciones de éste, en lo que respecta al ingreso del tributo a las arcas fiscales, mediante "retención en la fuente". Dicho régimen fue implementado atendiendo a los impuestos sobre la renta, pero luego su aplicación se amplió al IGV, al punto que en nuestro país tenemos un Régimen de Retención del IGV y Regímenes de Percepción del IGV a las operaciones de venta de combustible, venta interna de bienes e importación.


Son claras las ventajas que la Retención o Percepción en la fuente tienen para el Fisco:

- Mediante un número reducido de contribuyentes se busca asegurar el pago de las obligaciones tributarias de un universo mayor de sujetos sometidos a control.
- La intervención de un tercero que, siendo responsable solidario del ingreso del tributo, entorpece cualquier intento de realización de maniobras ilícitas tendentes a frustrar el crédito fiscal.
- El beneficio financiero resultante de recaudar el tributo con anterioridad al vencimiento general establecido para los respectivos gravámenes.

Desde el punto de vista de los particulares obligados a actuar como agentes de retención o percepción, las ventajas obtenidas por el Estado se traducen para ellos en desventajas o inconvenientes. En efecto, los costos que irroga la realización de la tarea son, en principio, a su exclusivo cargo.

Además de la tarea administrativa necesaria para recaudar e ingresar los impuestos retenidos, estarán obligados a tomar conocimiento de la legislación tributaria vigente con la inversión consiguiente en capacitación.

Asimismo, los agentes de retención y percepción responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas. También está la responsabilidad que sobreviene para los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que retenido, dejaron de ingresar dentro de los plazos legales establecidos.

Los agentes de retención y de percepción son elegidos en razón de tener un vínculo económico o jurídico con el contribuyente, y estar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo. Son sujetos que, sin que a su respecto se haya verificado el hecho imponible, quedan obligados a pagar una obligación tributaria ajena, en virtud de un mandato legal expreso y por el hecho de mantener con el contribuyente un determinado vínculo jurídico, consistiendo su misión en dos actos diferenciados entre sí, el primero de los cuales importa la acción de retener o percibir, y el segundo el ingreso al fisco de la suma dineraria retenida o percibida. 

# Convenio entre la República del Perú y el Reino de España

## Para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio<sup>(1)</sup>

La República del Perú y el Reino de España, deseando concluir un Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, han acordado lo siguiente:

### CAPÍTULO I ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

#### Artículo 1: Personas Comprendidas

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

#### Artículo 2: Impuestos Comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción. En el caso de España «Estado contratante» incluirá a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

- (a) en Perú, los impuestos establecidos en la «Ley del Impuesto a la Renta»;
- (denominado en lo sucesivo «Impuesto peruano»);
- (b) en España:
  - i) el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
  - ii) el Impuesto sobre Sociedades;
  - iii) el Impuesto sobre la Renta de no Residentes; y,
  - iv) el Impuesto sobre el Patrimonio.
 (denominados en lo sucesivo «Impuesto español»).

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente, las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas.

### CAPÍTULO II DEFINICIONES

#### Artículo 3: Definiciones Generales

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- (a) el término «Perú», empleado en un sentido geográfico significa el territorio de la República del Perú, el cual incluye además de las áreas comprendidas dentro de su reconocido territorio nacional, las zonas marítimas adyacentes y el espacio aéreo dentro del cual la República del Perú ejerce derechos soberanos y jurisdicción de acuerdo con su legislación y derecho internacional;
- (b) el término «España» significa el Reino de España y, utilizado en sentido geográfico, comprende su tierra firme, sus aguas interiores y su mar territorial, así como las áreas marítimas exteriores a su mar territorial sobre las que, en virtud del Derecho nacional del Reino de España y de conformidad con el Derecho internacional, España ejerza o pueda ejercer derechos de soberanía o jurisdicción;
- (c) las expresiones «un Estado contratante» y «el otro Estado contratante» significan, según lo requiera el contexto, Perú o España;
- (d) el término «persona» comprende las personas naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- (e) el término «sociedad» significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- (f) las expresiones «empresa de un Estado contratante» y «empresa del otro Estado contratante» significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- (g) la expresión «tráfico internacional» significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado contratante;
- (h) la expresión «autoridad competente» significa:
  - (i) en Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su representante autorizado;
  - (ii) en España, el Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado;
- (i) el término «nacional» significa:
  - (i) cualquier persona natural que posea la nacionalidad de un Estado contratante; o
  - (ii) cualquier persona jurídica, sociedad personalista (partnership) o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado contratante.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpreta-

(1) El Convenio ha sido suscrito el 6 de abril de 2006 en la ciudad de Lima y se encuentra pendiente de aprobación por el Congreso de la República. Entrará en vigencia conforme a lo señalado en su artículo 29°.

ción diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

**Artículo 4: Residente**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- (a) dicha persona será considerada residente sólo del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente sólo del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- (b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente sólo del Estado donde viva habitualmente;
- (c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente sólo del Estado del que sea nacional;
- (d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

**Artículo 5: Establecimiento Permanente**

1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

- (a) las sedes de dirección;
- (b) las sucursales;
- (c) las oficinas;
- (d) las fábricas;
- (e) los talleres;
- (f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

3. La expresión «establecimiento permanente» también incluye:

- (a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión vinculadas a ellas pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación, montaje o actividad tenga una duración superior a nueve meses;
- (b) la prestación de servicios por parte de una empresa, por

intermedio de sus empleados, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan para el mismo proyecto en el país durante un período o períodos que en total excedan de nueve meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

- (a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- (b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- (c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- (d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- (e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas o cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- (f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subpárrafos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa y entre esa empresa y el representante de sus actividades se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

**CAPÍTULO III  
IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS**

**Artículo 6: Rentas de Bienes Inmuebles**

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obten-

ga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

### Artículo 7: Beneficios Empresariales

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

2. Sujeto a lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

6<sup>(\*)</sup>. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

### Artículo 8: Transporte Marítimo y Aéreo

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Las disposiciones del párrafo 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

### Artículo 9: Empresas Asociadas

1. Cuando:

- (a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o;
- (b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en la renta de una empresa de ese Estado, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará, si está de acuerdo, el ajuste que proceda de la cuantía del impuesto que ha gravado sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

### Artículo 10: Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de ese Estado; sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5% del monto bruto de los dividendos.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término "dividendos" en el sentido de este Artículo significa las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetos al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Esta-

(\*) En el texto original figura como Nº 5.

do, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

6. Cuando una sociedad residente en un Estado contratante tuviera un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, los beneficios que este establecimiento permanente transfiera a su casa central podrán ser sometidos en el otro Estado contratante a un impuesto retenido en la fuente. Sin embargo, el impuesto no podrá exceder del 5% del importe de los beneficios transferidos del establecimiento permanente.

#### Artículo 11: Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5% del importe bruto de los intereses.

3. El término "intereses" en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado del que procedan las rentas. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso se aplicarán las disposiciones del Artículo 7.

5. Los intereses se consideran procedentes en un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y que soporten la carga de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente.

6. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

#### Artículo 12: Regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuer-

do con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las regalías.

3. El término "regalías" empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 de este Artículo, no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan las regalías están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija que soporte la carga de las mismas, éstas se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

#### Artículo 13: Ganancias de Capital

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, tal como se definen en el Artículo 6, situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde resida el enajenante.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

#### Artículo 14: Servicios Personales Independientes

1. Las rentas obtenidas por una persona natural residente de

un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales y otras actividades independientes de carácter análogo sólo podrán someterse a imposición en este Estado, a menos que dicha persona para ejercer tal actividad haya permanecido ciento ochenta y tres días o más durante el año natural correspondiente en el otro Estado contratante. En este caso, las rentas obtenidas pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, pero sólo en la medida en que sean imputables a la actividad allí ejercida.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente, las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o formativo así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y auditores.

### Artículo 15: Servicios Personales Dependientes

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante se gravarán exclusivamente en el primer Estado si:

- (a) el percceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, y
- (b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- (c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que un empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional sólo podrá someterse a imposición en ese Estado.

### Artículo 16: Participaciones de Consejeros

Los honorarios de directores y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración, de un directorio o de un órgano similar de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

### Artículo 17: Artistas y Deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican a las remuneraciones o beneficios derivados de actividades realizadas

en un Estado contratante si la visita a ese Estado se financia, total o principalmente, con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas, entidades locales o entidades públicas. En tal caso, las remuneraciones o beneficios sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que sea residente el artista o deportista.

### Artículo 18: Pensiones

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del Artículo 19, las pensiones y remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

### Artículo 19: Funciones públicas

1. (a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales a una persona natural por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o autoridad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

(b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones similares sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona natural es un residente de ese Estado que:

- (i) es nacional de ese Estado; o,
- (ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. (a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona natural por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

(b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona natural es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los Artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales.

### Artículo 20: Estudiantes

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en práctica que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

### Artículo 21: Otras rentas

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en anteriores Artículos del presente Convenio, se someterán a imposición únicamente en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del párrafo 2 del Artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente con dicho

establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7.

**CAPÍTULO IV  
IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO**

**Artículo 22: Patrimonio**

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del Artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y que esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional y por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante del cual la empresa que explota esos buques o aeronaves es residente.

4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

**CAPÍTULO V  
MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

**Artículo 23: Eliminación de la doble imposición**

1. En el caso del Perú la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

(a) Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto a la renta o el impuesto sobre el patrimonio a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto español pagado por la renta gravada o por el patrimonio poseído en España, de acuerdo a la legislación española y a las disposiciones de este Convenio. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta o al patrimonio del Perú, atribuible a la renta o al patrimonio que puede someterse a imposición en España.

Cuando una sociedad que es residente de España pague un dividendo a una sociedad que es residente de Perú y la misma controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la sociedad, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en España por la sociedad respecto de las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero solamente en la medida en que el impuesto peruano exceda la cantidad de crédito determinado sin tomar en cuenta este subpárrafo.

(b) Cuando de conformidad con cualquier disposición del presente convenio, las rentas obtenidas por un residente del Perú o el patrimonio que éste posea, estén exentos de imposición en el Perú, Perú podrá sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.

2. En el caso de España:

La doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones impuestas por la legislación interna de España o, sujeta a las limitaciones de la ley interna, conforme a las siguientes disposiciones:

(a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Perú, España permitirá:

- (i) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Perú;
- (ii) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Perú sobre esos elementos patrimoniales;
- (iii) la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con su legislación interna.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Perú.

(b) Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de España o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

**CAPÍTULO VI  
DISPOSICIONES ESPECIALES**

**Artículo 24: No discriminación**

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no estarán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9, del párrafo 6 del Artículo 11, o del párrafo 6 del Artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio sometido a imposición de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

4. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar o ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

5. No obstante lo dispuesto en el Artículo 2, las disposiciones

del presente artículo se aplican a todos los impuestos cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

### Artículo 25: Procedimiento de Acuerdo Mutuo

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantea la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.

5. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán acordar no resolver un procedimiento de acuerdo mutuo, en los casos en que se aprecie la posible existencia de dolo, culpa o negligencia.

### Artículo 26: Intercambio de Información

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos comprendidos en el ámbito de este Convenio, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de este Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con los mismos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para dichos fines.

Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- (a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;
- (b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la

base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante; y

- (c) suministrar información que revele un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional o un proceso industrial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público (ordre public).

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios.

La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 excepto cuando tales limitaciones impidieran a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

### Artículo 27: Miembros de Misiones Diplomáticas y de Oficinas Consulares

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las representaciones consulares de acuerdo con las normas generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

### Artículo 28: Limitación de beneficios

1. Los beneficios establecidos en este Convenio no se reconocerán a las personas que no tengan una causa legítima para aplicarlos. Se entiende que una persona no tiene una causa legítima para aplicar los beneficios del Convenio si:

- (a) Las condiciones específicas establecidas en el Convenio no se cumplen.
- (b) No se acredita debidamente la residencia en uno de los Estados contratantes.
- (c) Si el propósito o uno de los principales propósitos de dicha persona es exclusivamente obtener ventaja del Convenio.

2. Las disposiciones de este Convenio no impedirán a los Estados contratantes aplicar las disposiciones anti abuso establecidas en su legislación interna.

## CAPÍTULO VII DISPOSICIONES FINALES

### Artículo 29: Entada en vigor

1. El presente Convenio se ratificará en cada uno de los Estados contratantes y los instrumentos de ratificación se intercambiarán lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor transcurridos tres meses desde la fecha de recepción de la última notificación a que se refiere el párrafo 1 y sus disposiciones surtirán efecto:

(a) En el caso de impuestos de devengo periódico, respecto de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio correspondientes al año fiscal que comience o termine a partir del 30 de diciembre del año de entrada en vigor del Convenio.

(b) En los demás casos, el día de la entrada en vigor del Convenio.

### Artículo 30: Denuncia

El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar el Convenio por vía diplomática, transcurrido un plazo de cinco años a partir de la fecha de su entrada en vigor, notificándolo por escrito al menos con seis

meses de antelación al término de cualquier año civil. En tal caso, el Convenio dejará de surtir efecto:

- (a) En el caso de impuesto de devengo periódico, respecto de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio correspondientes al año fiscal que comience transcurridos tres meses desde la fecha en que se comuniquen la denuncia del Convenio.
- (b) En los demás casos, a los tres meses de la fecha en que se comuniquen la denuncia del Convenio.

**En fe de lo cual**, los signatarios, debidamente autorizados al efecto, han firmado el presente Convenio.

**Hecho** en Lima, el 6 del mes de abril del año 2006, por duplicado, en idioma español.

## PROTOCOLO DEL CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DEL PERÚ Y EL REINO DE ESPAÑA

En el momento de proceder a la firma del Convenio entre la República del Perú y el Reino de España para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, los signatarios han convenido en las siguientes disposiciones que forman parte integrante del Convenio:

**I.** Las disposiciones de este Convenio, siempre que mantengan el criterio establecido en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, se interpretarán de acuerdo a los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE.

### II. Con referencia a los artículos 2, 4, 21, 22, 23, 27 y 28

Las disposiciones relativas a los impuestos sobre el patrimonio se aplicarán únicamente en la medida en que ambos Estados contratantes establezcan un impuesto sobre el patrimonio (Impuesto sobre el Patrimonio Neto).

### III. Con referencia al artículo 4

A fin de acreditar la residencia en un Estado contratante a efectos de este Convenio, se expedirá certificado de residencia en el que deberá constar expresamente que la persona es residente en el Estado contratante a efectos del Convenio. La autoridad competente para la expedición de dichos certificados será:

En el caso del Perú, el Superintendente Nacional de la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria –SUNAT– o persona en quien delegue.

En el caso de España, el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria –AEAT– competente por razón del territorio o persona en quien delegue, o su homólogo o persona en quien delegue en el caso de las Diputaciones Forales del País Vasco y Navarra. El domicilio fiscal de la persona determinará la competencia territorial.

### IV. Con referencia al artículo 4 párrafo 3

La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman sustancialmente las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades empresariales o profesionales de la entidad. La sede de dirección efectiva será en general el lugar donde la persona o grupo de personas que ejerce las funciones directivas (por ejemplo, un Consejo de Administración) toma sus decisiones, el lugar donde se determinan las líneas de acción de la entidad como un todo.

### V. Con referencia al artículo 7 párrafo 3

Sin perjuicio del artículo 24, párrafo 2, se entiende que las disposiciones del párrafo 3 del artículo 7 se aplican sólo si los gastos pueden ser atribuidos al establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de la legislación tributaria del Estado contratante en el cual el establecimiento permanente esté situado.

### VI. Con referencia al artículo 12

El tipo impositivo aplicable a que se refiere el párrafo 2 del artículo 12 durante los cinco primeros años de vigencia del Convenio será el siguiente:

- Primer año: 30%
- Segundo año: 26%
- Tercer año: 22%
- Cuarto año: 18%
- Quinto año: 15%

### VII. Con referencia al artículo 18


Las disposiciones de este artículo no se aplicarán si el percceptor de la renta, siendo residente en Perú, no está sujeto a imposición o está exento en relación con esta renta de acuerdo con las leyes de Perú. En este caso, esta renta puede estar sujeta a imposición en España.

### VIII. En relación con el artículo 26

Las Administraciones Tributarias se comprometen a intercambiar toda la información que puedan obtener de acuerdo con su legislación interna. A los efectos del intercambio de información, los expedientes de fiscalización iniciados en un Estado contratante tendrán la misma consideración que los iniciados en el Estado requerido.

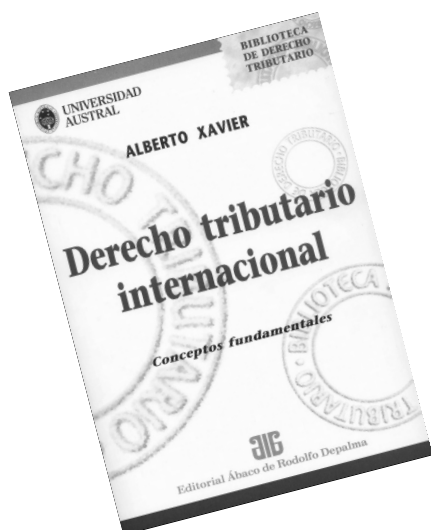
**IX.** Nada en este Convenio impedirá la aplicación de lo dispuesto en los Decretos Legislativos 662, 757 y 109 y Leyes 26221, 27342, 27343, conforme se encuentren vigentes a la fecha de la firma del presente convenio y todas aquellas normas modificatorias que no alteran su principio general ni la naturaleza opcional de la suscripción de contratos de estabilidad jurídica de acuerdo a las normas antes citadas. Una persona que es parte de un contrato que otorgue estabilidad tributaria conforme a las disposiciones legales antes mencionadas debe, no obstante las tasas establecidas en este convenio, permanecer sujeta a las tasas de impuestos estabilizadas por el contrato, mientras éste dure o hasta la renuncia al mismo de acuerdo a la legislación de la materia.

**En fe de lo cual**, los signatarios, debidamente autorizados al efecto, han firmado el presente Protocolo.

**Hecho** en doble ejemplar en Lima, el 6 de abril de 2006 en idioma español. 

# Derecho Tributario Internacional

## Conceptos fundamentales



XAVIER, Alberto  
Editorial Ábaco Universidad Austral,  
Buenos Aires, 2005, 472 págs.

La obra del profesor Alberto Xavier aborda cuestiones esenciales del Derecho Tributario Internacional con una metodología y coherencia que redundan en beneficio de todo aquel estudioso que anhele encontrar respuestas a las interrogantes de este sector del derecho.

Se trata de una obra enraizada en el mundo jurídico de habla portuguesa que ahora llega a nuestras manos como una obra colosal y actual, meditada y aguda, profunda y necesaria, tanto para los operadores jurídicos como para los investigadores y estudiosos de habla hispana.

El autor inicia la obra destacando que el estudio de los problemas del Derecho Tributario Internacional se derivan del debilitamiento de las soberanías nacionales a favor de la integración supranacional sobre la base de instituciones jurídicas internacionales. En esta línea, el profesor Xavier desgana en detalle la más variada gama de temas del Derecho Tributario Internacional.

En la **primera y segunda** partes de la obra, el autor analiza la naturaleza y el objeto del Derecho Tributario Internacional. Se plantea, de esta forma, que esta rama del derecho tiene por objeto situaciones internacionales (*cross-border situations*), o sea, situaciones de la vida que tienen contacto, por cualquiera de sus elementos, con más de un ordenamiento jurídico dotado del poder de tributar siendo susceptible de desencadenar la incidencia y la aplicación de leyes tributarias internas en más de un Estado. Siendo ello así, su contenido está constituido por todos los tipos de normas que corresponden a tales situaciones más allá de su fuente (interna o internacional), su naturaleza (directa o indirecta) y su función (sustancial o instrumental). Asimismo, el profesor Xavier hace una distinción entre el ámbito de incidencia y el ámbito de eficacia de las leyes tributarias en el espacio.

En lo que concierne a la naturaleza, el Derecho Tributario Internacional contiene normas indirectas o de conflicto (normas de conexión), pero también comprende normas de regulación directa o material.


En la **tercera parte** se analizan las fuentes del Derecho Internacional como son las normas, la costumbre y la jurisprudencia, así como los límites y la concurrencia de las mismas que generan el efecto de la doble imposición, la misma que se configura cuando existe identidad del hecho y pluralidad de normas, problema que puede ser encarado a la luz de los convenios para evitar la doble imposición internacional, siendo éste el eje central de esta parte del estudio.

En la **cuarta parte**, se hace un repaso de los elementos de conexión consistentes en las relaciones o vínculos que

existen entre las personas, los objetos y los hechos con los ordenamientos tributarios, pudiendo ser subjetivos, si se refieren a las personas (como la nacionalidad o la residencia), u objetivos, si se refieren a las cosas o a los hechos (como la fuente de producción o pago de la renta, el lugar del ejercicio de la actividad, el lugar o situación de los bienes, el lugar del establecimiento permanente y el lugar de celebración de un contrato); no obstante, existe otro tipo de conexión compleja o múltiple que puede revestir tres modalidades como son: subsidiaria, alternativa y acumulativa.

En esta sección se examinan los elementos de conexión entre el Impuesto a la Renta (IR) y el Impuesto sobre el capital, los principios de universalidad y de territorialidad. Del mismo modo, se ocupa del estudio de la elusión fiscal internacional enmarcada en estos elementos de conexión, estableciéndose que la esencia de la figura de la elusión fiscal reside precisamente en la facultad de elección del orden tributario aplicable, no por una vía directa, sino por la vía indirecta de "localizar" ciertos hechos en un determinado ordenamiento o territorio, ejerciendo una influencia voluntaria en el elemento de conexión de la norma de conflictos, en términos tales que el hecho jurídico en que éste se traduce arrastre la aplicación del ordenamiento más favorable, valiéndose de instrumentos como los paraísos fiscales y los regímenes preferenciales fiscales; estructuras y tipos societarios, como sociedades "holding" y "sociedades off-shore", los "Treaty Shopping o Abuso de los Convenios", entre otros.

Finalmente en el marco de los elementos de conexión, aborda la relación entre la ley interna y la ley internacional y su aplicación en la tributación de residentes y no residentes.

En la **quinta y última parte**, el autor se dedica al estudio del modelo de la OCDE en materia del IR, haciendo referencia al reconocimiento y limitación de las normas de competencia internacional para finalmente concluir en la competencia internacional y relevancia de los actos públicos extranjeros. 

# Infracciones y Sanciones

## Comisión de la infracción del artículo 175.5° del CT cuando el período o la fecha de detracción no han sido requeridos previamente

**INFORME N° 129-2006-SUNAT**

**Lima, 29 de mayo de 2006**

**MATERIA:**

Se consulta si procede aplicar la sanción correspondiente a la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 175° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, cuando el período o la fecha de detección no han sido requeridos previamente.

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF<sup>(1)</sup>, y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT<sup>(2)</sup>, que establece plazos máximos de atraso con que los deudores tributarios pueden llevar libros de contabilidad u otros y registros, y normas modificatorias.

**ANÁLISIS:**

En principio, y en lo que corresponde a la configuración de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario, esto es «llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación»<sup>(3)</sup>, deben tenerse en consideración los criterios vertidos en el Informe N° 131-2002-SUNAT/K00000 y el Informe N° 233-2005-SUNAT/2B0000<sup>(4)</sup>.

Así, conforme se indica en el Informe N° 131-2002-SUNAT/K00000<sup>(5)</sup>, dicha infracción se configura si el registro de las operaciones en los libros y registros señalados en el numeral 7 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT se realiza con un atraso mayor a tres meses -contados desde el mes siguiente de efectuadas las operaciones-, aun cuando este incumplimiento se subsane antes de realizarse un procedimiento de verificación o fiscalización.

Vale decir, y como regla general, la referida infracción se configura cuando la anotación de las operaciones en el libro o registro correspondiente no se haya realizado dentro del plazo máximo de atraso señalado en el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT, bastando esa sola circunstancia para la configuración de la infracción.

Complementando dicho pronunciamiento, el Informe N° 233-2005-SUNAT/2B0000 señala que en el caso en que se registren operaciones en los libros o registros contables legalizados con posterioridad a la realización de aquellas operaciones, y cuyos plazos de anotación hubieran vencido con anterioridad a la existencia del libro o registro correspondiente, la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario se configurará en la fecha en que se empieza a llevar con atraso los libros o registros contables, esto es, en la fecha a partir de la cual tenga existencia el libro o registro contable respectivo.

Así, conforme fluye de los pronunciamientos antes citados, la detección por parte de la Administración Tributaria de la circunstancia de que el deudor tributario no haya anotado sus operaciones en el libro o registro correspondiente dentro del plazo máximo de atraso establecido en la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT, resulta irrelevante para efectos de determinar la fecha de comisión de la infracción materia de análisis en tanto ésta se configura al vencimiento del plazo antes mencionado.

Teniendo en cuenta lo anterior, corresponde ahora determinar si el hecho de que el período tributario en que se cometió la referida infracción no se encuentre comprendido dentro de los períodos materia del procedimiento de verificación o fiscalización<sup>(6)</sup> constituye un impedimento para que se aplique la sanción respectiva.

Al respecto, cabe señalar que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del numeral 1 del artículo 62° del TUO del Código Tributario, en ejercicio de su función fiscalizadora, la Administración Tributaria dispone de, entre otras, la facultad discrecional de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; facultad que guarda correspondencia con la obligación impuesta a los administrados en el numeral 4 del artículo 87° del aludido TUO.

En efecto, la referida norma señala que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes; como es el caso de la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT.

Así pues, tal como fluye de las normas antes glosadas, la Administración Tributaria está facultada para que en el procedimiento de verificación o fiscalización de determinada obligación tributaria solicite al deudor tributario la exhibición de sus libros y registros vinculados con la tributación, los cuales deben ser llevados por aquél de acuerdo con las normas respectivas; lo que a su vez implica la facultad de la Administración Tributaria de verificar la observancia de dichas normas y, en su caso, sancionar el incumplimiento que configure infracción tributaria, no existiendo norma alguna que condicione la aplicación de la sanción respectiva a que el período de comisión de la infracción sea uno materia del procedimiento de verificación o fiscalización.

En consecuencia, el hecho de que el período tributario en que se haya configurado la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario no se encuentre comprendido dentro de los períodos materia del procedimiento de verificación o fiscalización no constituye impedimento para la aplicación de la sanción correspondiente a dicha infracción.

**CONCLUSIÓN:**

El hecho de que el período tributario en que se haya configurado la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario no se encuentre comprendido dentro de los períodos materia del procedimiento de verificación o fiscalización no constituye impedimento para la aplicación de la sanción correspondiente a dicha infracción.

Atentamente

**CLARA ROSSANA URTEAGA GOLDSTEIN**  
Intendente Nacional  
Intendencia Nacional Jurídica

(1) Publicado el 19.8.1999.

(2) Publicada el 20.8.1998.

(3) La cual se encuentra sancionada con multa equivalente al 40% de la UIT, 10% de la UIT, o 0.6% de IC o cierre, según corresponda la aplicación de la Tabla I, II o III, respectivamente.

(4) Disponibles en la página web de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

(5) Si bien este Informe fue elaborado en base a la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 175° del TUO del Código Tributario vigente al 5.2.2004, el criterio recogido en el mismo resulta de aplicación a la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario actualmente vigente, toda vez que ambos dispositivos contienen redacción similar.

(6) Supuesto al cual entendemos referida la consulta.

# Emisión y Notificación conjunta de la REC y la Orden de Pago

¿Afecta el Debido Procedimiento Administrativo?

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL<sup>(1)</sup>

EXPEDIENTE N°: 0417-2005-AA/TC  
 PROCEDENCIA: JUNÍN  
 INTERESADO: HENRY SMITH BONILLA  
 TOLENTINO

### PROCESO DE AMPARO

En Juliaca, a los 31 días del mes de marzo de 2005, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los señores magistrados Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen y Gonzales Ojeda, pronuncia la siguiente sentencia.

### ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por don Henry Smith Bonilla Tolentino contra la sentencia de la Primera Sala Mixta de la Corte Superior de Justicia de Junín, de fojas 252, su fecha 29 de noviembre de 2004, que declara infundada la acción de amparo de autos.

### ANTECEDENTES

Con fecha 30 de enero de 2004, el recurrente interpone acción de amparo contra la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el ejecutor coactivo de la misma entidad, solicitando que se suspenda el procedimiento de ejecución coactiva (Expediente N° 13306018251) que se generó en la Orden de Pago N° 133-001-0003689. Refiere que la orden de pago mediante la cual se determinó la deuda tributaria jamás le fue notificada y que tomó conocimiento de su existencia con la notificación de la Resolución Coactiva N° 133-006-0002544 (23 de octubre de 2003) vulnerándose de esta manera sus derechos relativos al debido proceso, de defensa, y a la legalidad y no confiscatoriedad de los tributos.

La emplazada contesta la demanda manifestando que el emitir y notificar la orden de pago impugnada se ha cumplido con lo establecido en el numeral 1 del artículo 78° y el inciso a) del artículo 104° del TUO del Código Tributario, respectivamente, y que el demandante tenía expedito su derecho para interponer los recursos administrativos que la ley prevé. Con respecto a la Resolución de Ejecución Coactiva N° 133-006-0002544, sostiene que el hecho de haber sido notificada el mismo día que la orden de pago no vulnera ningún derecho del actor pues lo que se ha pretendido es tomar todas las medidas necesarias para asegurar la cancelación de la deuda.

El Segundo Juzgado Especializado en lo Civil de Huancaayo, con fecha 16 de abril de 2004, declara fundada la demanda por considerar que

al notificarse el mismo día la orden de pago y la Resolución de Ejecución Coactiva se han transgredido las garantías del debido proceso, consagrado en el artículo 109°, inciso 3, de la Constitución Política del Perú y, además, se le ha recortado su derecho de defensa, regulado por la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444.

La recurrida, revocando la apelada, declara infundada la demanda estimando que el hecho de notificar en la misma fecha la orden de pago y la Resolución de Ejecución Coactiva no violentan el debido procedimiento administrativo, ya que el actor gozó del derecho para interponer los recursos que la ley contempla. Arguye, además, que la notificación de las referidas resoluciones el mismo día no significa, necesariamente, que se sigan dos procedimientos administrativos paralelos, ya que el procedimiento de ejecución coactiva prevé la posibilidad de suspensión según lo perceptuado por el Código Tributario.

### FUNDAMENTOS

1. La demanda tiene por objeto que se suspenda el procedimiento de ejecución coactiva relacionado con el Expediente N° 133-006-0002544, el que se originó en la deuda tributaria contenida en la Orden de Pago N° 133-001-0003689, emitida por la Administración Tributaria ante la omisión total y/o parcial al pago de la deuda por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 1998.

2. En el presente caso, la Administración, en la misma fecha (23 de octubre de 2003), notificó al demandante la orden de pago y la resolución de cobranza coactiva en cuestión. Por tanto, corresponde determinar si con este acto se ha vulnerado alguno de los derechos constitucionales invocados.

De conformidad con el artículo 74° de la Constitución, el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los derechos fundamentales de la persona. La Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución y el artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional (Ley N° 28237) establecen que la interpretación de los derechos constitucionales protegidos se realiza de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados de derechos humanos, y las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constituidos según tratados de los que el Perú es parte. De ello se desprende que, en concordancia con los artículos 139°, inciso 3), de la Constitución y 8.1. de la Convención Americana de Derechos Humanos, toda persona tiene derecho al debido proceso para

la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal o de cualquier otra índole. Del mismo modo, como lo ha señalado reiteradamente este Tribunal, las garantías del debido proceso son plenamente aplicables a los procedimientos administrativos, entre los cuales se encuentra el procedimiento de ejecución coactiva.

3. De autos, a fojas 49 y 51, se observa que la orden de pago cuestionada indica al recurrente que se deja a salvo el derecho para interponer reclamación bajo las condiciones previstas en el artículo 136° del TUO del Código Tributario, es decir, acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que se efectúe el pago, excepto en los casos establecidos en el segundo y tercer párrafos del artículo 119°. Sin embargo, en la misma fecha (23 de octubre de 2003), según consta a fojas 52, la Administración le notifica el inicio de la cobranza coactiva del monto consignado en la orden de pago, no obstante que, como lo indica el referido valor, conforme a los artículos 132°, 135° y 136° del Código Tributario, el recurrente tenía la facultad de formular reclamación contra la mencionada orden de pago.

4. Por tanto, en este caso se acredita la vulneración al debido proceso y del derecho de defensa en sede administrativa tributaria, no solo al no haberse esperado el plazo señalado por la propia Administración para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva sino, además, por abusar de la facultad que se le otorga para asegurar la cancelación de las deudas tributarias, tal como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia 0790-2003-AA/TC.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú.

### HA RESUELTO

Declarar **FUNDADA** la demanda; en consecuencia, inaplicables la Orden de Pago N° 133-001-0003689 y la Resolución de Ejecución Coactiva N° 1330070002303, ambas notificadas con fecha 23 de octubre de 2003.

Publíquese y notifíquese.

SS.  
 ALVA ORLANDINI  
 BARDELLI LARTIRIGOYEN  
 GONZALES OJEDA

(1) Publicada el 13 de marzo de 2006 en el Diario Oficial El Peruano.

## COMENTARIO:

La eficacia, más que una situación deseable, es un elemento central en la actuación de la Administración Tributaria, de modo que la evaluación y revisión permanente de los procesos y procedimientos internos, y toda forma de identificar y propiciar medidas para mejorar la eficiencia también deben ser parte de los esfuerzos para cumplir con la misión encomendada a esta institución<sup>(1)</sup>.

La emisión y notificación conjunta de la Orden de Pago (OP) y la Resolución de Ejecución Coactiva (REC) por parte de la Administración Tributaria, más allá de su validez sobre la base de una interpretación de la norma legal, debería ser conforme a la perspectiva de eficacia y eficiencia de las relaciones tributarias, al respeto de los derechos de los administrados y al cumplimiento de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario y Administrativo.

En esa perspectiva, a continuación plantearemos algunas reflexiones en torno a la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) recaída en el Expediente N° 417-2005-AA/TC (en adelante la "Resolución") que declara fundada la demanda interpuesta con la finalidad de suspender el Procedimiento de Cobranza Coactiva (en adelante "PCC") iniciado por una REC notificada conjuntamente con la OP correspondiente.

Este fallo llega a conocimiento del TC debido a que la Sala de la Corte Superior había revocado la resolución de primera instancia, declarando infundada la demanda al estimar que notificar en la misma fecha la OP y la REC no originaba la conculcación del Debido Procedimiento Administrativo, como había resuelto el Juzgado de origen.

### 1. Las disposiciones del Código Tributario

#### a) Una práctica convalidada

Desde hace años la SUNAT notifica la OP y la REC el mismo día, bajo una interpretación de las disposiciones del Código Tributario (CT), avalada por el Tribunal Fiscal (TF), conforme se desprende de la RTF N° 693-4-99 que tiene el carácter de Observancia Obligatoria.

En efecto, el TF señaló en dicha resolución, entre otras afirmaciones, que no resulta ilegal el inicio del PCC, por haberse notificado la REC junto con la OP, ya que las notificaciones surten efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción; en esa medida, la cobranza coactiva se inicia desde el día siguiente de la notificación, cuando la OP ya es exigible.

En su momento criticamos el criterio asumido por el TF, advirtiendo que su vigencia originaría la restricción de algunos beneficios a favor del contribuyente, como la rebaja de sanciones del artículo 179° del CT<sup>(2)</sup>. Entonces, corresponde analizar si aún se mantienen vigentes nuestras críticas, ya que el CT ha sido modificado reiteradas veces en los últimos años.

#### b) El artículo 179° del CT

El Régimen de Incentivos previsto en el artículo 179° del CT, hoy sólo es aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178° del mismo Código, con el fin de obtener alguna rebaja de la sanción correspondiente según la oportunidad en que sea cancelada (en un 90, 70 ó 50 por ciento, según corresponda).

Antiguamente, en dicho artículo se indicaba que no procedía ninguna rebaja "antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva". Ahora, con la modificación operada por el Dec. Leg. N° 953, vigente a partir del 6 de febrero de 2004, se establece que no procede ninguna rebaja si se cancela la sanción correspondiente con posterioridad al plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del CT.

De esta manera se ha extendido la oportunidad de acogerse (con una rebaja máxima del 50 por ciento), hasta siete días luego de iniciado el PCC, que es el término límite para pagar lo adeudado, el mismo que una vez vencido, posibilita a la SUNAT dictar medidas cautelares o iniciar la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado.

Entonces, bajo el régimen vigente, la interpretación de SUNAT y el TF ya no traen como consecuencia la pérdida casi "automática"<sup>(3)</sup> del beneficio del artículo 179°, como era antes.

#### c) La validez de la REC

Ahora bien, como vemos, aquél problema de "consecuencias negativas" de la interpretación de SUNAT y el TF ha sido superado, mas no el problema de fondo: la validez de la REC que fue emitida sin un acto previo y válido a ella misma, es decir, la OP que no ha surtido sus efectos.

El TF y la SUNAT son de la opinión de que lo importante para la validez de la REC es que ésta surta efectos, por lo menos a la vez que la OP en la que se sustenta, momento en que ésta es exigible y es cuando, además, se da inicio a la cobranza coactiva.

Al respecto, nuestra posición siempre ha sido en el sentido que para emitir válidamente una REC debe existir un acto administrativo previo que se pretende hacer efectivo, el cual debe tener validez y exigibilidad. En efecto, la naturaleza del PCC tiene entre sus presupuestos la existencia de un acto administrativo (que determine la obligación incumplida o practique la liquidación) que tenga consecuencias jurídicas para el deudor tributario, es decir, que haya sido de su conocimiento (para darle la posibilidad de proceder al pago voluntario de lo adeudado o impugnarlo), pero a su vez que sea exigible, lo cual sólo puede ocurrir con posterioridad a su notificación válida.

Ahora, como nuestro CT no ha regulado la eficacia de los actos administrativos tributarios, resulta válido recurrir a la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444 (LPAG).

Así, un acto administrativo emitido por la Administración Tributaria que cumpla con los requisitos que exige el CT y la LPAG puede considerarse válido, mas no necesariamente eficaz. Al respecto, el artículo 16° de la LPAG ha previsto que el acto administrativo será eficaz cuando la notificación del mismo surta efectos; en buena cuenta, un acto administrativo tributario no surtirá efectos sino hasta el momento en que su notificación surta efectos, lo cual, de conformidad con el artículo 106° del CT, ocurre desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

Bajo este contexto, podemos afirmar que el literal d) del artículo 155° del CT no sólo supone el acto de comunicar al deudor tributario el valor emitido por la SUNAT, sino la exigencia de que el acto produzca sus efectos jurídicos, es decir recién al día siguiente a que es notificado. Así nos hemos pronunciado en el pasado, señalando que "Recién a partir de aquel momento, el Ejecutor Coactivo tendrá la vía expedita para cobrar la deuda tributaria y, entonces, podrá emitir la Resolución de Cobranza Coactiva. Será Nula la Resolución si se emite con anterioridad a la exigibilidad de la Orden de Pago, pues el valor sobre el que aquélla se basa aún no tendría efectos jurídicos frente a terceros"<sup>(4)</sup>.

(1) Ver "37ª Asamblea General del CIAT: Estrategias e instrumentos para el incremento de la eficacia y eficiencia de la Administración Tributaria". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 185, junio de 2003, pág. 27.

(2) Cfr. *Jurisprudencia Tributaria de Observancia Obligatoria (Comentarios)*, "Procedencia de la Emisión Conjunta de OP y Resolución de Ejecución Coactiva", Biblioteca AELE, Lima 1999, págs. 66 a 71.

(3) Ver "Emisión Conjunta de Orden de Pago con la Resolución de Ejecución Coactiva: Algunos comentarios". EN: Informe Especial *Informe Tributario*, N° 112, setiembre de 2000, págs. 2 y 3.

(4) Ver "Emisión Conjunta de Orden de Pago y Resolución de Ejecución Coactiva". EN: Suplemento Especial *Informe Tributario*, N° 100, setiembre de 1999, pág. 11.

**2. La Lectura del TC del régimen establecido en el CT**

En la Resolución materia de comentario, el pedido constitucional del demandante era suspender el PCC, porque tomó conocimiento de la OP con la notificación de la REC, con lo cual –alegaba– se habría vulnerado sus derechos relativos al Debido Proceso, de Defensa, y la Legalidad y No Confiscatoriedad de los tributos.

La parte demandada sostuvo que al emitir y notificar la OP se ha cumplido con lo previsto en el CT, de modo que el demandante tenía expedito su derecho para interponer los recursos que dicho Código prevé. Además, señala que al notificar la REC el mismo día que la OP, lo que se ha pretendido es tomar todas las medidas necesarias para asegurar la cancelación de la deuda, sin que ello implique la vulneración de algún derecho del contribuyente.

Debe observarse que a lo largo de la Resolución no se hace referencia a la RTF N° 693-4-99, señalada líneas arriba, con lo cual podría pensarse que ni la SUNAT la mencionó en su contestación, ni el TC la evaluó en su análisis.

Ahora bien, el TC concluye, asombrosamente, que la notificación del inicio (sic) de la cobranza coactiva no es constitucional cuando el deudor tributario aún tiene la posibilidad de reclamar una OP (bajo los alcances del artículo 136° del CT). Así señala el colegiado: “... en este caso se acredita la vulneración al debido proceso y del derecho de defensa en sede administrativa tributaria, ... al no haberse esperado el plazo señalado por la propia Administración para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva”.

En vista que el TC no brinda mayores alcances sobre aquel supuesto “plazo” que la SUNAT no respetó, tendríamos dos posibles interpretaciones:

a) *Que la REC tenía un plazo de eficacia diferida:*

En el pasado, la SUNAT, al notificar la OP y la REC, señalaba que la falta de pago de aquélla en el término de tres días hábiles daba lugar a que la REC se haga efectiva (momento en que empezaba a correr el plazo del artículo 117° del CT). Esto guardaba concordancia con el penúltimo párrafo del artículo 13° del ahora derogado Reglamento del PCC de la SUNAT, aprobado por la R. de S. N° 016-97/SUNAT, que señalaba, respecto a la REC, que la nulidad debía ser deducida dentro del tercer día hábil de conocido el acto.

Posiblemente el TC se refirió a este plazo y, por tanto, estimó que no podía notificarse el inicio (sic) de la cobranza, durante estos tres días hábiles de conocido este valor.

Cabe señalar que el vigente reglamento del PCC de la SUNAT, aprobado por la R. de S. N° 216-2004/SUNAT, indica en el último párrafo de su artículo 13° que: “La Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad, los requisitos a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 117° del Código”. De esta manera se distingue, con propiedad, a dos actos administrativos tributarios susceptibles de impugnación mediante el recurso de reclamación (la OP) y/o mediante una solicitud de nulidad (la REC), según corresponda.

b) *Que el TC confundió OP con otros valores:*

El TC habría considerado que para iniciar la cobranza coactiva debe haber vencido, previamente, el plazo para la impugnación de la OP, como sucede con las Resoluciones de Determinación o de Multa. Bajo esta forzada interpretación, no se habría tomado en consideración lo dispuesto por el artículo 115° del CT, que establece los supuestos en que las deudas se consideran exigibles coactivamente, entre ellos, el señalado en el inciso d) conforme al que será deuda exigible para efectos de la cobranza “la que conste

en Orden de Pago notificada conforme a ley”. En efecto, basta que exista una OP notificada válidamente para iniciar el PCC, como hemos indicado líneas arriba.

Por otro lado, el TC también señala que esta notificación (sic) es un abuso de la facultad que tiene la SUNAT para asegurar la cancelación de las deudas tributarias, citando para tal afecto su Sentencia recaída en el Expediente N° 790-2003-AA/TC (en adelante la “Sentencia”).

Cabe señalar que la Sentencia<sup>(5)</sup> invocada está referida al régimen del PCC correspondiente a los tributos administrados por los Gobiernos Locales (a cargo de las municipalidades), que en algunos aspectos difiere del establecido para los tributos administrados por el Gobierno Nacional (a cargo de la SUNAT); no obstante, en este punto contienen disposiciones muy similares.

Así, tratándose de una OP, el legislador en estos dos Regímenes habría considerado que la suspensión de la cobranza coactiva operaría excepcionalmente<sup>(6)</sup> cuando el contribuyente ha interpuesto recurso de reclamación dentro del plazo de 20 días hábiles, sólo en los supuestos contemplados en el numeral 3 del literal a) del artículo 119° del CT (en los procedimientos de SUNAT), y el numeral 31.2 del artículo 31° de la Ley del PCC – Ley N° 26979 (tratándose de procedimientos en las municipalidades). De este modo, consideramos que de no haberse producido el reclamo del contribuyente respecto de una OP, en el sentido expuesto, legalmente es procedente continuar con la Cobranza Coactiva siempre que la OP y la REC correspondiente hubieran sido válidamente emitidas y notificadas en su oportunidad.

Debemos precisar que antes de la vigencia del Dec. Leg. N° 953, excepcionalmente la SUNAT estaba facultada a disponer la mencionada suspensión del PCC. En la actualidad el artículo 119° distingue, de mejor manera, entre suspensión temporal y conclusión del PCC. Así, del numeral 3 del literal a) del primer párrafo de dicho artículo se desprende que ahora ya no se considera como una facultad esta suspensión, lo que origina una obligación impositiva al Ejecutor Coactivo.

En la Sentencia se declaró fundada la demanda de Amparo y, en consecuencia, inaplicables las OP y sus correspondientes REC, así como las RTF N°s. 258-4-2001 y 818-4-2001<sup>(7)</sup>. En este caso las OP cuestionadas indicaban al demandante que disponía de un plazo de cinco días hábiles para cancelar la deuda, bajo apercibimiento de iniciar la cobranza coactiva. Sin embargo, en la misma fecha de notificación de la OP, la Municipalidad le notificó el inicio (sic) de la cobranza. Así, el TC advierte que la posible reclamación no se permitió por el prematuro inicio de la cobranza coactiva.

Al respecto, no nos queda claro si durante el plazo de cinco días, la eficacia de la REC estuvo diferida, tal como acostumbraba disponer la SUNAT con el plazo de tres días o, por lo contrario, surtió sus efectos; por ello, no podemos saber si realmente se inició el PCC.

Entonces, en la sentencia citada, el TC concluyó que no es dable que las Órdenes de Pago otorguen un plazo para su cancelación y luego se notifique la REC el mismo día que aquéllas. En todo caso se debió desarrollar la implicancia constitucional de dicho proceder. Pensamos que, en este caso, existió la lesión de derechos en la medida que se emitió las OP y no se pudo probar que hubo una liquidación previa del Impuesto Predial. Por tanto,

(5) Publicada por el Tribunal Constitucional en su página web el 30 noviembre del 2004.

(6) Con ello, se evita la regla *solve et repete* en el caso de las órdenes de pago, puesto que en las resoluciones de determinación se establece un plazo razonable para reclamar sin pagar.

(7) Debe resaltarse que en los considerandos de estas RTF se cita a la RTF N° 693-4-99, de Observancia Obligatoria, con lo cual podría pensarse que el TC sí examinó esta resolución.

la situación fáctica de la Sentencia y la Resolución difieren sustancialmente como para relacionarlas tan estrictamente.

De otro lado, en la Resolución bajo comentario, el TC señala que la SUNAT abusó de su facultad para asegurar la cancelación de las deudas tributarias. En nuestra edición de junio de 2004 precisábamos que la Administración Tributaria no cuenta con derechos subjetivos, sino que ejerce las facultades (o mejor, funciones) determinadas en el CT y otras normas.

Ahora bien, en el ejercicio del PCC deben respetarse los derechos reconocidos en el CT y la propia Constitución Política. En tal sentido, a efectos de constatar que en el inicio y/o consecución de dicho procedimiento se ha producido alguna afectación o amenaza de los derechos de los administrados, habría que verificar si los actos que lo conforman fueron emitidos y/o ejecutados en un procedimiento administrativo regular<sup>(8)</sup>. Esto supone necesariamente que se analice si las disposiciones y/o mandatos resultan acordes a la Constitución o, siéndolas, se verifique si la aplicación de dichas normas puede haberse realizado violentando principios o derechos constitucionales.

En efecto, el examen constitucional sería incompleto si nos circunscribiéramos a analizar y constatar que la SUNAT haya actuado conforme a las normas del Reglamento del PCC, las disposiciones del CT e incluso a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en alguna resolución, aunque sea ésta de Observancia Obligatoria. Bajo esta perspectiva, y de acuerdo con las resoluciones que hemos citado, podemos constatar que el TC no ha cumplido cabalmente su rol de supremo intérprete de la Constitución y de la constitucionalidad de las normas, pues no ha ejercido la interpretación constitucional sobre la controversia.

### 3. Nuestra perspectiva constitucional del problema

El pensamiento constitucional de los derechos fundamentales ha tomado como punto de partida las necesidades de libertad, igualdad y justicia de una sociedad en un momento determinado. En esa perspectiva, la labor del TC no sólo debe limitar los poderes que afectan los valores imprescindibles como son los derechos humanos, sino viabilizar, desde una óptica constitucional, el cumplimiento de las finalidades institucionales en un Estado y, de esta manera, contribuir al desarrollo armónico de sus habitantes.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos con una actuación criticada por no pocos administrados, la misma que es producto de una interpretación de las normas del CT. En principio sería ideal que el mismo Tribunal Fiscal varíe su postura; empero, esto no sería suficiente para garantizar una tutela procedimental efectiva a los administrados, pues las normas del CT dejan un amplio margen de actuación en el PCC, que las Administraciones Tributarias de seguro no van a dejar de aprovechar. En esa medida, su revisión jurisdiccional es necesaria.

Como sabemos, para la revisión de una actuación en un proceso constitucional debemos identificarla como manifiestamente arbitraria, es decir, que lesione o amenace algún derecho fundamental líquido y concreto, de manera indubitable, clara y evidente. Además, los procesos constitucionales de la libertad (como el Amparo) sólo están habilitados para proteger derechos de origen constitucional.

El TC ha manifestado que sólo procede el Amparo en caso de afectación directa de los derechos fundamentales expresos o implícitos (STC N° 1217-2005-AA/TC), lo cual guarda concordancia con el diseño de los procesos constitucionales en el Código Procesal Constitucional (CPC). Entonces, ¿a qué derecho fundamental nos debemos referir en el problema que venimos comentando?

El Debido Procedimiento Administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la Administración Pública o Privada– de todos los principios y derechos normalmente protegidos en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los

cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución Política (STC N° 4289-2004-AA/TC). Este derecho está compuesto de otros derechos destinados a garantizar un proceso o procedimiento justo y, desde nuestra perspectiva, no deriva del artículo 139° de la Constitución como ha sostenido el TC (ver STC N°s. 1034-96-AA/TC, 043-96-AA/TC y 03-2004-AI/TC), sino de la cláusula de los derechos no enumerados contenida en el artículo 3° de la misma, ya que aquél artículo se refiere expresamente al ámbito jurisdiccional, el mismo que de ninguna manera incluye a los órganos administrativos.

La LPAG desarrolla, como un principio aplicable a todas las entidades de la Administración Pública, el Debido Procedimiento, para tutelar el interés general y garantizar los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general. Así, se señala que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al Debido Procedimiento Administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Se añade que este principio se rige por los principios del Derecho Administrativo.

Sabemos que el derecho de Defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del Debido Procedimiento, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, el TC ha considerado que, en tanto derecho fundamental, éste se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés.

En nuestro caso, aparece en la Resolución que el TC concluye que se ha acreditado la vulneración del Debido Proceso (sic) y del derecho de Defensa en sede administrativa tributaria. Coincidimos con esta conclusión, aunque con fundamentos distintos.

La vulneración del derecho de Defensa quedaría fehacientemente constatada si se comprobase que entre el lapso en que el deudor tributario tiene conocimiento de la OP y el inicio del PCC, existe indefensión o imposibilidad real de contar con mecanismos que aseguren los medios de defensa que el ordenamiento le proporciona. No sólo eso, sino que ocurriría esa vulneración si en dicho lapso sucediera un desmedro, perjuicio o daño a la integridad patrimonial del deudor tributario, ya que dicha exacción puede linder con la afectación de su derecho a la propiedad.

En la Sentencia recaída en el Expediente N° 649-2002-AA/TC, el TC ha sostenido que "(...) el derecho de Defensa consiste en la facultad de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercerlo en todo tipo de procesos, incluidos los administrativos, lo cual implica, entre otras cosas, que sea informada con anticipación de las actuaciones iniciadas en su contra".

Nos preguntamos si al notificarse en un mismo día, y conjuntamente, la OP y la REC, con el claro propósito de iniciarse el PCC, el deudor tributario tendría la oportunidad de recurrir a una asesoría especializada que le oriente sobre sus derechos y le advierta sobre los efectos y alcances que significan el inicio del PCC. Sin duda que no, ya que dicho plazo se reduce a pocas horas, en el caso que se haya realizado una notificación temprana y sin errores.

Como sabemos, en el artículo 115° del CT, modificado por el Dec. Leg. N° 953, se indica que también es deuda exigible coactivamente, los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas, al amparo de lo dispuesto en los artículos 56° al 58° del mismo Código, siempre que se hubiera iniciado el PCC, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas.

(8) Ver "Alcances de la Facultad Sancionadora de la Administración Tributaria". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 197, junio de 2004, págs. 28 a 30.

Por su lado, el artículo 117° del citado Código prescribe que el ejecutado está obligado a pagar a la Administración las costas y gastos originados en el PCC desde el momento de la notificación de la REC, salvo que la cobranza se hubiese iniciado indebidamente.

Como se podrá notar, estas son dos muestras de que el ejecutado es irrazonablemente sometido a perjuicios patrimoniales, sin que exista posibilidad real de recurrir a algún mecanismo de defensa efectivo, en caso considere que la Administración ha cometido excesos en el mandato de pago o el inicio del PCC. Así, el contenido esencial del derecho de Defensa queda afectado cuando, en el seno de un procedimiento, el administrado resulta impedido realmente, por actos concretos de la Administración, de hacer uso de los medios necesarios, suficientes y eficaces para ejercer la defensa de sus derechos e intereses legítimos. Pensamos que no se encuentra plenamente garantizado el derecho de Defensa al existir la posibilidad de interponer reclamación contra la OP, ya que ésta se realizaría una vez iniciado el PCC. En ese sentido, consideramos que esta actuación violenta principios rectores de la potestad que se le ha conferido a la Administración Pública para ejecutar por sí misma sus decisiones, sin necesidad de recurrir a la tutela judicial, es decir, el PCC.

Cabe señalar que el derecho de Defensa ha sido reconocido reiteradamente por el TC, pero a su vez el CPC prevé, en el inciso 16 del artículo 37°, que el Amparo procede en defensa del derecho a la Tutela Procesal Efectiva y que el derecho de Defensa forma parte de la tutela procesal, de conformidad con el artículo 4° de ese mismo Código.

Por otro lado, debe garantizarse la plena eficacia de los actos y procedimientos tributarios de la Administración Tributaria. Así, por ejemplo, si bien culminado el proceso de fiscalización o verificación la SUNAT debe emitir el valor correspondiente; en el caso de la OP, esto no implica que deba iniciarse el PCC simultáneamente con su eficacia, ya que no sólo se vulnera un principio de dicho procedimiento, pues la REC se encuentra viciada de nulidad, sino que se pierde la oportunidad de obtener dos reacciones favorables a la tributación: (i) La coerción o exigencia (mas no coacción) del pago de la obligación tributaria, sin el inicio del PCC, y, (ii) la posibilidad de que el deudor tributario tenga un margen de acción, bien para obtener el dinero para el pago de lo adeudado, ante el inminente inicio de un PCC o, de ser el caso, que recurra a un asesor especializado o la propia SUNAT para que lo orienten adecuadamente respecto a cómo cumplir sus obligaciones tributarias o accionar los medios de defensa que el ordenamiento le habilitan, sin que existan sanciones o perjuicios patrimoniales y morales que, contraproducentemente, afecten la eficiencia y productividad del deudor tributario, como las funciones de la SUNAT.

#### 4. Efectos de la Resolución del TC

##### a) En el caso concreto

El proceso en el cual ha recaído la Resolución fue iniciado bajo la vigencia de la Ley de Hábeas Corpus y Amparo – Ley N° 23506, donde se indicaba que las acciones de garantía debían reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional. Igualmente el CPC, vigente desde diciembre de 2004, señala que la finalidad del proceso de Amparo es proteger los derechos constitucionales reponiendo las cosas al estado anterior a la violación de un derecho constitucional. En ese sentido, se supone que cuando se haya advertido en un acto la lesión de un derecho fundamental, éste sea objeto de una declaración de nulidad y, consiguientemente, se repondrán las cosas al estado inmediatamente previo a cuando se reali-

zó la violación del derecho fundamental (ver STC N° 4227-2004-AA/TC).

Ahora, el mismo TC, en el primer Fundamento de la Resolución señala que la demanda tiene por objeto que se suspenda el PCC; sin embargo, al resolver no se pronuncia sobre dicho pedido, aunque eso no sea óbice para que en el caso en que se haya iniciado el PCC, corresponda –al dejarse sin efecto la REC– que el Ejecutor Coactivo dé por concluido el indebido PCC, de conformidad con el numeral 6 del literal b) del artículo 119° del CT.

En efecto, si un acto que conforma un proceso o procedimiento es declarado nulo, se configura –igualmente– la nulidad de los actos sucesivos, lo que significa retrotraerse al momento inmediato anterior al acto viciado de nulidad; no obstante, como hemos dicho en una anterior oportunidad: “Lógicamente que debe existir una relación de causa y efecto (conector lógico) entre dichos actos, cualquiera que sea, principalmente el temporal. Entonces, de tratarse de actos sin relación alguna, es decir autónomos, la declaración de nulidad no debe operar a los “actos sucesivos”<sup>(9)</sup>”. En nuestro caso, sin duda que la Nulidad de la REC conlleva la nulidad de todo el PCC, ya que éste se inicia con dicha resolución.


Debemos señalar, como apostilla, que en aplicación del principio de Conservación del acto administrativo, no debió inaplicarse la OP sino disponerse una nueva notificación de la misma.

##### b) Para casos futuros

Como sabemos, en nuestro ordenamiento se reconoce la pluralidad de intérpretes jurídicos con relación a la Constitución; pero, como bien ha afirmado el TC, también debe reafirmarse el lugar privilegiado que ocupa él mismo para efectuar una interpretación de la Constitución con carácter jurisdiccional y, sobre todo, vinculante para los poderes del Estado, órganos constitucionales, entidades públicas y privadas, y para los ciudadanos (ver STC N° 0004-2004-CC/TC).

Antes de la vigencia del CPC, el artículo 9° de la Ley N° 23506 delimitaba, bajo un criterio sustantivo, los alcances de lo que debía entenderse por jurisprudencia obligatoria sobre las resoluciones recaídas en procesos de Hábeas Corpus y Amparo. Así, se prescribía que dichos alcances ocurrirían cuando de ellas se podían desprender “principios o preceptos de alcance general”, los mismos que podían ser asumidos en posteriores casos por los jueces y tribunales de la República.

Ahora, de acuerdo al artículo VII del CPC, y conforme ha sido establecido por el TC en la resolución recaída en el Expediente N° 1255-2003-AA/TC, las sentencias que adquieren la calidad de cosa juzgada constituirán precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Según dicho principio, el juez constitucional basará sus futuras decisiones en las reglas de jurisprudencia previas que los vinculen de manera obligatoria, cuando así lo indique expresamente la sentencia que establezca el precedente, lo que no ha sucedido en la Resolución bajo comentario<sup>(10)</sup>.

No obstante, el criterio vertido por el TC trae como consecuencia que futuros demandantes que se encuentren en una similar situación que el demandante de este caso, puedan utilizarlo para sustentar sus posiciones de manera más persuasiva. Finalmente, consideramos que el legislador, igualmente, debería tomar en cuenta estas reflexiones e intentar la modificación de las normas correspondientes del CT. 

(9) Ver Revista *Análisis Tributario*, N° 219, abril de 2006, pág. 36.

(10) Ver “Los Derechos en serio: los requerimientos constitucionales en materia tributaria”. EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 210, julio de 2005, pág. 5.

# La Compensación y la Infracción por no pagar los tributos retenidos o percibidos

RTF N°: 9536-1-2004  
 EXPEDIENTE N°: 6623-2004  
 INTERESADO: VOLCÁN COMPAÑÍA MINERA S.A.A.  
 ASUNTO: MULTAS  
 PROCEDENCIA: LIMA  
 FECHA: Lima, 7 de diciembre de 2004

**Vista** la apelación interpuesta por **VOLCÁN COMPAÑÍA MINERA S.A.A.** contra la Resolución de Intendencia N° 0150140001641 emitida el 30 de abril de 2004 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara infundada la reclamación contra las Resoluciones de Multa N°s. 011-02-0022215, 011-02-0022216 y 011-02-0022233 a 011-02-0022236, giradas por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99 EF;

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que con fecha 5 de abril de 2002, presentó una solicitud de devolución por el pago en exceso efectuado por concepto del Impuesto a la Renta de 2001, ascendente a S/. 7 751 288,00, monto que sería aplicado vía compensación, a las deudas tributarias correspondientes a los meses de enero a mayo de 2002, de conformidad con los artículos 38°, 39° y 40° del Código Tributario;

Que habiendo solicitado en forma oportuna la devolución, considera que no procede que la Administración le aplique una sanción de multa por no haber pagado los tributos en la fecha de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a las retenciones por el Régimen de Pensiones, Impuesto a la Renta de segunda, cuarta y quinta categorías e Impuesto Extraordinario de Solidaridad, pues dicho saldo a favor debe ser aplicado vía compensación a los mencionados tributos correspondientes al mes de mayo de 2002;

Que asimismo indica que la apelada no ha tenido en cuenta que la Resolución de Intendencia N° 012-018-0001231/SUNAT del 12 de marzo de 2004, que resolvió su solicitud de devolución, ha sido impugnada, encontrándose pendiente de pronunciamiento, y que ha cumplido con pagar las órdenes de pago correspondientes a los tributos acotados y las multas respectivas, lo que no ha sido considerado en la apelada;

Que discrepa de la interpretación del numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario efectuada por la Administración, en el sentido que es irrelevante la solicitud de devolución y/o compensación en trámite, pues de ser así, el contribuyente estaría en desventaja frente a la Administración Tributaria;

Que la apelada refiere que la recurrente presentó dentro de los plazos de ley las declaraciones correspondientes a las retenciones del Impuesto a la Renta de segunda, cuarta y quinta categorías y de no domiciliados, así como del Impuesto Extraordinario

de Solidaridad y del Régimen de Pensiones, correspondientes a mayo de 2002, no obstante ello no efectuó los pagos por los tributos declarados, incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, que se encuentra sancionada con el 50% del tributo omitido, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, que como anexo forma parte del referido código;

Que además señala que mediante Resolución de Intendencia N° 012-018-0001231/SUNAT se declaró procedente en parte la solicitud de devolución, y asimismo se dispuso la compensación del monto a devolver con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en cuanto a que debió compensarse el pago en exceso contra sus deudas correspondientes al mes de mayo de 2002;

Que de conformidad con el numeral 5 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, el no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, la cual es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no pagado, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por la Ley N° 27335;

Que los elementos constitutivos de la referida infracción son los siguientes: (i) la retención o percepción del tributo y (ii) la omisión al pago, dentro de los plazos establecidos, de los tributos que se hayan retenido o percibido;

Que obra en autos, el reporte informático de las declaraciones presentadas por la recurrente el 20 de junio de 2002 por concepto de retenciones del Impuesto de la Renta de cuarta y quinta categorías, Impuesto Extraordinario de Solidaridad, así como del Régimen de Pensiones-Decreto Ley N° 19990, mediante Formularios 621 N° 2058841 y 600 N° 2107813 correspondientes al período mayo de 2002;

Que asimismo obra en autos, el reporte informático de la declaración presentada por la recurrente el 24 de junio de 2002, por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta de segunda categoría y No Domiciliados, mediante Formulario 617 N° 2013395 también correspondiente al período mayo de 2002;

Que el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 144-2001/SUNAT establece que los deudores tributarios, incluyendo a los comprendidos en el Régimen Único Simplificado, cumplirán con realizar el pago de los tributos de liquidación mensual, cuotas, anticipos o pagos a cuenta mensuales, tributos retenidos o percibidos, así como presentar las declaraciones relativas a tributos a su cargo, administrados y/o recaudados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, correspondientes a los períodos tributarios de enero a diciembre del año 2002, de acuerdo con el cronograma detallado en el anexo 1;

Que el aludido cronograma para el pago de obligaciones tributarias correspondiente al año 2002, estableció que los contri-

buyentes cuyo último dígito de número de Registro Único de Contribuyentes (R.U.C) fuese el 7, como es el caso de la recurrente, debían presentar la declaración y efectuar el pago de los tributos retenidos correspondientes al mes de mayo de 2002, hasta el 24 de junio de 2002, advirtiéndose de los actuados, que en su oportunidad, la recurrente declaró las retenciones efectuadas por los conceptos mencionados en los considerandos precedentes;

Que teniendo en cuenta lo indicado, se tiene que la recurrente cumplió con la presentación de las declaraciones juradas correspondientes respecto de los tributos retenidos, por lo que a continuación corresponde establecer si tales tributos fueron cancelados a través de cualquiera de los medios de extinción de las obligaciones tributarias, en específico a través de la compensación, lo que llevará finalmente a determinar si le corresponde la aplicación de la sanción por no pagar los tributos retenidos dentro de los plazos establecidos;

Que al respecto, previamente debe indicarse que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03281-2-2003 del 12 de junio de 2003, emitida en un caso similar al de autos y respecto de la misma recurrente, se ha establecido que de haber operado la compensación de la deuda tributaria, no existiría la obligación de pago de los tributos acotados y por lo tanto, no se habría configurado la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario;

Que en relación a lo señalado, se advierte que en el recurso de reclamación presentado por la interesada, ésta indicó como argumento para que se dejen sin efecto las resoluciones de multa impuestas, que con fecha 5 de abril de 2002 había solicitado la devolución del importe de S/. 7 751 288,00 por el exceso de pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 así como la compensación con las deudas tributarias generadas por los períodos enero y febrero de 2002, solicitud que fue reiterada el 5 de junio de 2002 (Exp. 009259) y el 9 de julio de 2002 (Exp. 011164), habiendo solicitado en esta última que se devuelvan los pagos en exceso y se apliquen a las deudas tributarias de enero a mayo de 2002, por lo que al haberse solicitado la aplicación vía compensación de un exceso pagado a la Administración, la recurrente indicó que no se podía afirmar que no había retenido o percibido los tributos de los cuales derivaban las resoluciones de multa;

Que los mismos argumentos han sido referidos por la recurrente en su recurso de apelación, correspondiendo a continuación establecer si la recurrente solicitó la compensación de pagos en exceso según ella generados por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, con la deuda tributaria correspondiente a las retenciones del Impuesto a la Renta de segunda, cuarta y quinta categorías y de no domiciliados, así como del Impuesto Extraordinario de Solidaridad y del Régimen de Pensiones del mes de mayo de 2002;

Que de los documentos que acompañó la recurrente a su recurso de reclamación, se advierte que en efecto, el 5 de abril de 2002, a través del Formulario 4949 con N° de Orden 00588329 solicitó la devolución del pago en exceso del Impuesto a la Renta anual de Tercera Categoría Cuenta Propia del ejercicio 2001 por el importe de S/. 7 751 288,00, así como la compensación con deudas generadas por diciembre de 2001, enero y febrero de 2002 (folios 5 y 6);

Que el 5 de junio de 2002, mediante Exp. 009259 solicitó la suspensión de la cobranza coactiva y la aplicación de la compensación de los pagos en exceso aludidos en el párrafo precedente respecto de la deuda tributaria generada por diversos tributos correspondientes a los períodos enero a abril de 2001 y diciembre de 2001 (folios 4 y 5 vuelta);

Que el 9 de julio de 2002, mediante Exp. 011164 reiteró las solicitudes del 5 de abril y del 5 de junio de 2002, indicando en el cuadro que obra en el folio 3 del expediente, que había solicitado la compensación del pago en exceso con las deudas tributarias

generadas por diciembre, enero y febrero de 2001 y marzo y abril de 2002;

Que de los documentos que se han referido, no se puede establecer que la recurrente haya solicitado la compensación del pago en exceso del Impuesto a la Renta del año 2001 con alguna deuda tributaria correspondiente al mes de mayo de 2002, por lo que no habría operado la cancelación de las retenciones del Impuesto a la Renta de segunda, cuarta y quinta categorías y de no domiciliados, así como del Impuesto Extraordinario de Solidaridad y del Régimen de Pensiones a través del mecanismo de compensación, encontrándose por tanto acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario, consistente en no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos;

Que en cuanto a la aplicación del régimen de incentivos, cabe indicar que para acceder al incentivo a que hace referencia el artículo 179° del Código Tributario, tratándose de tributos retenidos o percibidos, se exigía la cancelación de las órdenes de pago y de las resoluciones de multa, por lo que al haber efectuado la recurrente pagos parciales tanto por concepto del tributo como por las sanciones (por cuanto ella misma ha indicado que no le corresponde el pago de intereses), no le corresponde el descuento en el monto de las sanciones, debiéndose imputar los pagos realizados a los montos de las sanciones establecidas en las resoluciones de multa acotadas;

Que finalmente y en torno al argumento esbozado por la recurrente referido a que también tiene pendiente una solicitud de devolución en el Tribunal Fiscal por el importe de S/. 1 550 000,00, se ha verificado en el Expediente N° 1959-2003 que se tramita ante esta instancia, que la recurrente no ha solicitado la compensación del pago en exceso con deudas tributarias del mes de mayo de 2002<sup>(1)</sup> por lo [que] en virtud del criterio establecido, se confirma que en el caso de autos se encuentra acreditada la comisión de la infracción imputada a la recurrente;

Que con fecha 28 de octubre de 2004, se llevó a cabo el informe oral solicitado por la recurrente, con asistencia de ambas partes, conforme a la Constancia de Informe Oral N° 0921-2004-EF/TF que corre en autos;

Con los vocales Cogorno Prestinoni, Lozano Byrne, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli;

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140001641 del 30 de abril de 2004.

**REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE** a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

COGORNO PRESTINONI  
VOCAL PRESIDENTA

CASALINO MANNARELLI  
VOCAL

LOZANO BYRNE  
VOCAL

Velásquez López Raygada  
Secretario Relator

(1) Según la solicitud de reiteración de una solicitud de devolución presentada por la recurrente el 9 de julio de 2002 (folios 74 y 75 del Expediente del Tribunal Fiscal N° 1959-2003).

## COMENTARIO:

### INTRODUCCIÓN

Comúnmente, se asocia la cancelación de obligaciones con el pago, que consiste en la entrega de dinero. Si bien el pago constituye el medio por excelencia para satisfacer dichas obligaciones, éste no representa el único mecanismo para extinguirlas, pues tal finalidad se puede llevar a cabo mediante cualquier otro medio.

El Código Tributario (CT) recoge algunas instituciones del derecho común como medios de extinción de obligaciones tributarias. De esta forma, el artículo 27° del CT señala que la obligación tributaria se extingue por el pago, la compensación, la condonación, la consolidación, entre otros.

Varias pueden ser las razones que justifiquen la admisión de la compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias. Por un lado, busca evitar algún perjuicio patrimonial al contribuyente, que puede generarse por los dilatados plazos para hacer efectiva la devolución de tributos, pagos en exceso o indebidos. En segundo lugar, busca evitar cualquier perjuicio económico al Estado por el pago de intereses que deba abonar a los contribuyentes por la devolución de dichos conceptos. Finalmente, la compensación evita un doble pago que efectuaría el deudor tributario, por la deuda pendiente, y la Administración Tributaria por el monto a devolver por los pagos indebidos o en exceso, con lo que simplifica la labor de esta última en cuanto a sus labores de recaudación.

### I. NUESTROS COMENTARIOS

A continuación desarrollaremos algunos puntos no analizados por el Tribunal Fiscal pero que podrían ser útiles, especialmente si, como se recuerda, la compensación ha sido regulado de manera escueta en nuestro CT.

#### 1. Concepto

La compensación es una figura que posibilita la extinción de obligaciones. En palabras de Mario Castillo y Felipe Osterling, *“La compensación es un medio de extinción de obligaciones que opera cuando una persona es simultánea y recíprocamente deudora y acreedora de otra, respecto de créditos líquidos, exigibles y de prestaciones fungibles entre sí”*<sup>(1)</sup>. Según la doctrina civilista, la compensación puede ser unilateral o convencional, es decir, puede ser aplicada a solicitud de parte o de común acuerdo entre ellas. Como se verá más adelante, en materia tributaria, la compensación operará sólo unilateralmente.

Particularmente, para propósitos tributarios la compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias, a diferencia de los demás medios de cancelación, implica previamente la incoación de un procedimiento administrativo no contencioso, que supone la verificación o constatación por parte de la Administración Tributaria de los pagos indebidos o en exceso efectuados por el contribuyente y que concluirá en la expedición de un acto administrativo, el cual admitirá o denegará lo solicitado.

#### 2. El derecho a exigir la compensación de deudas tributarias

El artículo 92° del CT dispone que los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes. La referida disposición no ha comprendido dentro de sus alcances a la compensación de deudas tributarias con dichos pagos. Sin embargo, el artículo 40° del CT faculta a los contribuyentes a compensar total o parcialmente la deuda tributaria con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente que correspondan a periodos no prescritos y que sean administrados por el mismo órgano administrador, cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.

Ahora bien, según el artículo 40° del CT, la compensación podrá efectuarse de tres formas:

- a) La compensación automática, que opera únicamente en los casos establecidos expresamente por Ley, como son la compensación de los créditos por saldo a favor del IR.
- b) La compensación de oficio, que es efectuada por la Administración Tributaria: (i) Durante una verificación y/o fiscalización, determinando la existencia de una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos por saldos a favor del exportador, reintegro tributario y cualquier otro concepto similar, y, (ii) si de acuerdo a los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pago, se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago.
- c) La compensación a solicitud de parte, que deberá ser efectuada por la Administración, previo cumplimiento de los requisitos, forma y condiciones que ésta señale.

Cabe advertir que, hasta la fecha, la SUNAT no ha dictado los requisitos, forma y condiciones para la presentación de la solicitud de compensación de parte, lo que origina la falta de uniformidad de los criterios que mantienen sus funcionarios sobre los requisitos que debe contener dicha solicitud, de modo que en algunos casos podrían estar actuando de manera discrecional ante casos similares. En efecto, en caso hubiera regulación al saber los contribuyentes con certeza cuáles son esos requisitos de tramitación, podrían optar por un procedimiento alternativo, como es la devolución, a fin de aplicar el pago indebido o en exceso.

Pese a ello, en la práctica la SUNAT viene admitiendo a trámite las solicitudes de compensación, aunque ésta no se encuentra prevista en su TUPA. Al respecto, la Administración, mediante Informe N° 004-2003-SUNAT, menciona que a la fecha resulta válido efectuar la compensación a solicitud de parte en aplicación del numeral 3 del artículo 40° del CT, pues no se han establecido los requisitos que deben ser cumplidos previamente por los solicitantes a los que se refiere este numeral, sin perjuicio que se deban cumplir los señalados en el propio artículo 40° del CT.

El referido artículo 40° del CT no indica el plazo que tiene la Administración para resolver la solicitud de compensación. Sin embargo, el artículo 162° señala que *“Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria”*. Agrega, a su vez que *“Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas se tramitarán de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General”*.

No es ésta la oportunidad para efectuar una revisión y análisis respecto del procedimiento de compensación, pero no podemos dejar de señalar que el procedimiento no contencioso supone en principio la falta de materia controvertida entre la Administración y el contribuyente, es decir, existe la ausencia de controversia, debido a que se trata simplemente de esclarecer una incertidumbre jurídica o declarar un derecho controvertido.

No cabe duda que la compensación a pedido de parte es en estricto una solicitud no contenciosa, aunque la controversia consiste en si ésta determina o no obligación tributaria. Algunos sostienen que la compensación es una solicitud no contenciosa que no influye en la determinación de la obligación tributaria, debido a que la determinación de la obligación se relaciona con el acaecimiento de hechos gravados, mas no con la aplicación de créditos en exceso o indebidos, como sucede en el supuesto bajo análisis. En cambio, una segunda postura, a la cual nos adherimos, afirma que la compensación es una solicitud no contenciosa vinculada con la determinación de la obligación, pues de lo contrario, estas solicitudes se regularían conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG).

(1) CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe. *Tratado de las Obligaciones*. PUCP. Lima. Tomo IX. Pág. 20.

### 3. Momento en que opera la compensación

En la Resolución materia de comentario, el Tribunal Fiscal señala que corresponde "establecer si tales tributos fueron cancelados a través de cualquiera de los medios de extinción de obligaciones tributarias, en específico a través de la compensación, lo que llevará finalmente a determinar si le corresponde la aplicación de la sanción por no pagar los tributos retenidos dentro de los plazos establecidos".

Se podría interpretar de la Resolución que, operada la compensación, se entiende cancelado el pago de los tributos con efectos retroactivos, esto es, en el plazo exigido. Cabe advertir, que el acto de compensación implica la constatación por parte de la Administración de los créditos a favor del contribuyente por pagos indebidos o en exceso.

Para algunos autores la compensación surte efectos desde la fecha en que coexisten los créditos exigibles. Para otros, si bien la compensación se verifica en virtud de la declaración recepticia de una de las partes, aquella produce efectos retroactivos a la fecha de la coexistencia de ambos créditos, tal como ocurre en el derecho alemán y la legislación italiana. Entre tanto, también se hallan autores y legislaciones que sólo reconocen eficacia a la compensación a partir de la fecha en que una de las partes la opone a la otra<sup>(2)</sup>.

En materia tributaria la compensación tiene efectos retroactivos, pues ésta surtirá efecto en la fecha en que la deuda y el crédito empezaron a coexistir. Así lo ha previsto, el segundo párrafo del artículo 40° del CT al señalar que "...la compensación de oficio y a pedido de parte surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos por pagos en exceso o indebidamente, empezaron a coexistir y hasta el agotamiento de éstos últimos". En la misma línea, Bravo Cuccini afirma que "La compensación es un modo de extinción de las obligaciones, que implica la existencia previa de dos sujetos que son acreedores y deudores el uno del otro (...). El efecto extintivo se producirá ipso iure en el momento en que ambas coexistan"<sup>(3)</sup>.

Ahora bien, para determinar el momento en que ocurre la compensación en materia tributaria, cabe preguntarnos si la compensación opera antes de la fecha de vencimiento o transcurrido dicho plazo.

Si bien el artículo 40° del CT no indica si la compensación es aplicable entre deudas exigibles o deudas declaradas y créditos por pagos en exceso o indebidos, a fin de adoptar nuestra posición revisemos algunas Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre el tema. La RTF N° 120-2-98 precisa que "Si se determina que el contribuyente cuenta con un crédito liquidado y exigible procede que la Administración efectúe la compensación contra deudas exigibles de cargo del contribuyente para evitar así un enriquecimiento indebido". Por otro lado, la RTF N° 6568-3-2002, señala que "...la Administración Tributaria ha compensado créditos con deudas aún no exigibles, por lo que dichas compensaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40° del Código Tributario, devienen en improcedentes".

Expuesto el criterio del Tribunal Fiscal sobre éste tema, cabe indicar que la falta de enunciación y precisión sobre las deudas materia de compensación no debe evitar buscar una salida legal ante el problema. En este contexto, en virtud al principio de supletoriedad prescrito en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que señala que "En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen.", resulta de aplicación lo previsto en el artículo 1288° del Código Civil, que permite la compensación entre obligaciones líquidas, exigibles, fungibles y homogéneas.

Entonces, aplicando supletoriamente el artículo citado, cabe sostener que las deudas tributarias materia de compensación deben ser líquidas y exigibles. Excepcionalmente, en los casos de solicitudes de devolución de pagos en exceso o indebidos, la Administración se encuentra facultada no sólo a verificar la existencia de dichos pagos sino el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario y efectuar la acotación correspondiente por los reparaos determinados a partir de tales solicitudes, pudiendo compensar dichas deudas con los importes por pagos en exceso o indebidos cuya devolución se solicita, sin que dicha deuda necesariamente

tenga el carácter de exigible, criterio recogido en la RTF N° 1147-4-2003.

El requisito de liquidez supone que la deuda sea cuantificada, bien por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, en cambio, la deuda es exigible cuando nace la obligación de pago. En materia tributaria, la exigibilidad está definida en el artículo 3° del CT, de modo que la obligación tributaria resultaría exigible:

- Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el artículo 29° de este Código.
- Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo del pago para el monto que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria.

En resumen, el efecto de la compensación se retrotrae al momento en que la deuda y el crédito coexisten, lo que hace suponer que la compensación ocurre al día siguiente de transcurrida la fecha de vencimiento.

### 4. ¿La compensación de deudas tributarias exime de la aplicación de sanciones por no pagar dentro del plazo tributos retenidos o percibidos?

De lo señalado por el Tribunal Fiscal, se podría interpretar que operada la compensación de la obligación tributaria, no existirá obligación de pagar los tributos acotados y, por tanto, no se habría configurado la infracción por "no pagar dentro de los plazos los tributos retenidos o percibidos" (en adelante la infracción).

Como sabemos, el artículo 165° del CT dispone que las infracciones se configuran objetivamente, es decir, que no se toma en cuenta la intencionalidad de los contribuyentes. Sin embargo, hay quienes sostienen que al operar la compensación retroactivamente, por ejemplo, contra el pago de tributos retenidos o percibidos, implica que la obligación ha sido cancelada dentro del plazo, por ende, no se configuraría la infracción. Pareciera que éste es el criterio seguido por el Tribunal en la presente Resolución, aunque no existe claridad sobre su postura, debido a la falta de análisis.

Según lo dicho en el punto anterior, la compensación opera sólo contra deudas exigibles, por lo que el pago de tributos retenidos o percibidos se efectúa transcurrida la fecha de vencimiento. Siendo esto así, se configuraría la infracción por "no pagar dentro del plazo los tributos retenidos o percibidos", al no ser posible la extinción de la obligación tributaria dentro del plazo por medio de la compensación. En otras palabras, la compensación no puede operar dentro de la fecha de vencimiento, ya que ésta requiere de una deuda exigible, salvo en el caso de las solicitudes de devolución antes indicado. En este sentido, tampoco quedaría exenta la infracción si el contribuyente presenta su solicitud de compensación con anterioridad a la deuda que va a vencer. En resumen, por su diseño normativo actual, la compensación es un medio que extingue obligaciones tributarias, intereses y multas, mas no exime la comisión de infracciones.

De otro lado, cabe advertir que hay quienes sostienen que la compensación no libera de la infracción por no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, dado que "el pago" a que se hace referencia consiste en "dar sumas de dinero". En este sentido, la compensación al no tener el efecto cancelatorio en los términos literales del tipo infractorio establecido hoy en el numeral 4 del artículo 178° del CT no desvirtúa la comisión de la infracción mencionada. ☞

(2) CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe. *Tratado de las Obligaciones*. PUCP. Lima. Tomo IX, págs. 42 a 43.

(3) BRAVO CUCCI, Jorge. "Fundamentos de Derecho Tributario". Palestra Editores, Lima, 2003, pág. 372.

## Calendario Tributario y de otros Conceptos

R. de S. N° 257-2005/SUNAT (24.12.2005) y normas especiales

- ① PERÍODO AL QUE CORRESPONDE EL TRIBUTO  
② MES DE VENCIMIENTO PARA EL PAGO

CONCEPTO	ULTIMO DÍGITO DEL RUC DEL CONTRIBUYENTE																			
	0		1		2		3		4		5		6		7		8		9	
	① JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.	JUN. JUL.	JUN. AGO.
• Declaración Jurada y Pago del IGV, IVAP e ISC (1) (2)	11.07.06	12.07.06	14.08.06	13.07.06	15.08.06	16.08.06	17.07.06	18.07.06	19.07.06	20.07.06	21.08.06	22.08.06	23.08.06	24.08.06	25.08.06	26.08.06	27.08.06	28.08.06	29.08.06	30.08.06
• ESSALUD (2) – Régimen General (3) – Grupos Especiales (3)	11.07.06	12.07.06	14.08.06	13.07.06	15.08.06	16.08.06	17.07.06	18.07.06	19.07.06	20.07.06	21.08.06	22.08.06	23.08.06	24.08.06	25.08.06	26.08.06	27.08.06	28.08.06	29.08.06	30.08.06
• ONP (2) (3)	11.07.06	12.07.06	14.08.06	13.07.06	15.08.06	16.08.06	17.07.06	18.07.06	19.07.06	20.07.06	21.08.06	22.08.06	23.08.06	24.08.06	25.08.06	26.08.06	27.08.06	28.08.06	29.08.06	30.08.06
• Pagos a Cuenta y Retenciones del Impuesto a la Renta, incluye RER (2)	11.07.06	12.07.06	14.08.06	13.07.06	15.08.06	16.08.06	17.07.06	18.07.06	19.07.06	20.07.06	21.08.06	22.08.06	23.08.06	24.08.06	25.08.06	26.08.06	27.08.06	28.08.06	29.08.06	30.08.06
• Retenciones de CEPAP D. L. N° 20530	11.07.06	12.07.06	14.08.06	13.07.06	15.08.06	16.08.06	17.07.06	18.07.06	19.07.06	20.07.06	21.08.06	22.08.06	23.08.06	24.08.06	25.08.06	26.08.06	27.08.06	28.08.06	29.08.06	30.08.06
• SENCICO (2)	11.07.06	12.07.06	14.08.06	13.07.06	15.08.06	16.08.06	17.07.06	18.07.06	19.07.06	20.07.06	21.08.06	22.08.06	23.08.06	24.08.06	25.08.06	26.08.06	27.08.06	28.08.06	29.08.06	30.08.06
• SENATI (4)	18.07.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06	16.08.06	18.07.06
• APORTES A LAS AFP: – En Cheque (5) – En Efectivo (6) – Declaración sin pago (6)	05.07.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06	03.08.06	05.07.06
– Pago de la deuda hasta ... (7)	07.07.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06	07.08.06	07.07.06
– Pago de la deuda hasta ... (7)	21.07.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06	21.08.06	21.07.06
• R.U.S. (2)	11.07.06	12.07.06	14.08.06	13.07.06	15.08.06	16.08.06	17.07.06	18.07.06	19.07.06	20.07.06	21.08.06	22.08.06	23.08.06	24.08.06	25.08.06	26.08.06	27.08.06	28.08.06	29.08.06	30.08.06
• CONAFONICER (8)	17.07.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06	15.08.06	17.07.06

(1) Rige también para el ISC, salvo que se aplique un calendario especial, como en el caso del ISC que afecta a los combustibles (ver Cronograma en página ...). (2) Salvo que se trate de contribuyentes considerados como «Buenos Contribuyentes» (ver Calendario en página ...). (3) Los plazos para la presentación y/o pago en este caso son los mismos que para los tributos administrados por la SUNAT. (4) Doce primeros días hábiles del mes. (5) Tres primeros días hábiles del mes. (6) Cinco primeros días hábiles del mes. (7) ... Diez días hábiles siguientes luego de presentar la Declaración sin Pago; en este caso, se reduce en 50% el pago de intereses. (8) Quince primeros días calendario.

## Cronograma de Pagos y/o Declaraciones Tributarias

A. PAGOS A CUENTA DEL ISC <sup>(1)</sup>				
MES AL QUE CORRESPONDE LA OBLIGACIÓN	VENCIMIENTO SEMANAL			
	N°	SEMANA		Vencimiento
		DESDE	HASTA	
JULIO 2006	1	02 de Julio de 2006	08 de Julio de 2006	04 de Julio de 2006
	2	09 de Julio de 2006	15 de Julio de 2006	11 de Julio de 2006
	3	16 de Julio de 2006	22 de Julio de 2006	18 de Julio de 2006
	4	23 de Julio de 2006	29 de Julio de 2006	25 de Julio de 2006
AGOSTO 2006	1	30 de Julio de 2006	05 de Agosto de 2006	01 de Agosto de 2006
	2	06 de Agosto de 2006	12 de Agosto de 2006	08 de Agosto de 2006
	3	13 de Agosto de 2006	19 de Agosto de 2006	15 de Agosto de 2006
	4	20 de Agosto de 2006	26 de Agosto de 2006	22 de Agosto de 2006
	5	27 de Agosto de 2006	02 de Setiembre de 2006	29 de Agosto de 2006

(1) Según Anexo 2 de la R. de S. N° 257-2005/SUNAT publicada el 24 de diciembre de 2005.

B. PARA BUENOS CONTRIBUYENTES <sup>(2)</sup>		
PERÍODO AL QUE CORRESPONDE LA OBLIGACIÓN	FECHA DE VENCIMIENTO PARA DECLARACIÓN Y PAGO <sup>(3)</sup>	
	0 - 4	5 - 9
MARZO 2006	26 de Abril de 2006	26 de Abril de 2006
ABRIL 2006	24 de Mayo de 2006	25 de Mayo de 2006
MAYO 2006	26 de Junio de 2006	23 de Junio de 2006
JUNIO 2006	24 de Julio de 2006	25 de Julio de 2006
JULIO 2006	24 de Agosto de 2006	23 de Agosto de 2006

(2) Según R. de S. N° 257-2005/SUNAT. Aplicable a contribuyentes expresamente considerados como tales por la SUNAT respecto a tributos recaudados y/o administrados por esta entidad.

(3) Según último dígito del RUC.

C. ENTIDADES ESTATALES SOBRE INFORMACIÓN DE ADQUISICIONES <sup>(4)</sup>		
ADQUISICIONES DEL MES DE:	ÚLTIMO DÍGITO DEL RUC	
	0 - 4	5 - 9
Mayo	26 de Junio de 2006	23 de Junio de 2006
Junio	25 de Julio de 2006	24 de Julio de 2006
Julio	24 de Agosto de 2006	23 de Agosto de 2006
Agosto	25 de Setiembre de 2006	26 de Setiembre de 2006
Setiembre	25 de Octubre de 2006	24 de Octubre de 2006
Octubre	24 de Noviembre de 2006	27 de Noviembre de 2006

(4) Según D. S. N° 053-97-PCM (modificado por D. S. N° 063-97-PCM, D. S. N° 048-98-PCM), R. M. N° 083-2001-EF/10, R. de S. N° 023-2006/SUNAT y R. de S. N° 094-2006/SUNAT.

D. PARA EL PAGO DEL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS-ITF <sup>(5)</sup>			
FECHA DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES	ÚLTIMO DÍA PARA REALIZAR EL PAGO	ÚLTIMO DÍA PARA REALIZAR EL PAGO	
		Del	Al
01 de Julio de 2006	21 de Julio de 2006	15 de Julio de 2006	21 de Julio de 2006
16 de Julio de 2006	07 de Agosto de 2006	31 de Julio de 2006	07 de Agosto de 2006
01 de Agosto de 2006	22 de Agosto de 2006	15 de Agosto de 2006	22 de Agosto de 2006
16 de Agosto de 2006	07 de Setiembre de 2006	31 de Agosto de 2006	07 de Setiembre de 2006
01 de Setiembre de 2006	22 de Setiembre de 2006	15 de Setiembre de 2006	22 de Setiembre de 2006
16 de Setiembre de 2006	06 de Octubre de 2006	30 de Setiembre de 2006	06 de Octubre de 2006
01 de Octubre de 2006	20 de Octubre de 2006	15 de Octubre de 2006	20 de Octubre de 2006

(5) Según R. de S. N° 257-2005/SUNAT.

## Programa de Declaración Telemática - Versiones vigentes

TIPO DE DECLARACIÓN	PDT	FORMULARIO VIRTUAL	INICIO DE VIGENCIA
DECLARACIONES DETERMINATIVAS	Impuesto a la Renta Anual 2005 – Personas Naturales <sup>(1)</sup> .	655 – versión 1.0	09.01.2006
	Impuesto a la Renta Anual 2005 – Tercera Categoría <sup>(2)</sup> e ITF.	656 – versión 1.0	09.01.2006
	Impuesto Temporal a los Activos Netos.	648 – versión 1.1	04.04.2005 <sup>(3)</sup>
	Fondo y Fideicomisos.	618 – versión 1.1	05.09.2005
	IGV - Renta mensual (IGV mensual y pago a cuenta del IR).	621 – versión 4.4	03.04.2005
	Impuesto Selectivo al Consumo.	615 – versión 2.0	26.08.2004
	Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional.	634 – versión 1.0	06.08.2003
	Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas.	693 – versión 1.0	18.01.2003
	Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.	1690 – versión 1.0	15.05.2005
	Impuesto a las Transacciones Financieras (Agentes de retención o percepción).	695 – versión 1.5	05.04.2004
	Trabajadores Independientes (pago a cuenta de IR de cuarta categoría).	616 – versión 1.3	01.01.2005
	Otras Retenciones (IR de segunda categoría –incluyendo dividendos–, IR de No Domiciliados, y Retenciones de IGV).	617 – versión 1.5	01.03.2004
	Agentes de Retención del IGV.	626 – versión 1.1	18.01.2003
	Agentes de Percepción del IGV (conforme a la R. de S. N° 128-2002/SUNAT).	633 – versión 1.2	01.05.2005
	Agentes de Percepción del IGV a las Ventas Internas (conforme a la R. de S. N° 058-2006/SUNAT).	697 – versión 1.4	26.01.2006
	Retenciones y Contribuciones sobre Remuneraciones.	600 – versión 4.5	01.02.2006
	Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo.	610 – versión 3.4	01.09.2003
DECLARACIONES INFORMATIVAS	Modificación de Coeficiente o Porcentaje para el cálculo de pagos a cuenta del IR de tercera categoría.	625 – versión 1.0	21.07.2004
	Declaración de Operaciones con Terceros.	3500 – versión 3.3	30.12.2005
	Declaración de Notarios.	3520 – versión 3.0	14.08.2005
	Declaración de Predios.	3530 – versión 1.0	19.10.2003
	Declaración Jurada Informativa de las Embarcaciones de Recreo.	1691 – versión 1.0	01.07.2005
	Declaración de Ingreso de Bienes a la Región Selva	1647 – versión 1.0	01.01.2006
Baleto de Transporte Aéreo.	3540 – versión 1.0	15.07.2004	
OTROS	Regalía Minera.	698 – versión 1.1	26.09.2005
	Programa de Declaración de Beneficios (PDB) - Exportadores.	versión 2.0	01.03.2006
	Aplazamiento y/o Fraccionamiento 36° C.T.	687 – versión 1.1	23.01.2006
	Régimen Excepcional de Aplazamiento y/o Fraccionamiento Tributario (REAF)	686 – versión 1.2	15.11.2005
	Boleto de Entrega de importes retenidos por embargo en forma de retención	1661 – versión 1.0	30.01.2006

(1) Se utiliza los Formularios Virtuales 675 – versión 1.5 para el 2000, 677 – versión 1.0 para el 2001, 679 – versión 1.0 para el 2002, 651 – versión 1.0 para el 2003 y 653 versión 1.0 para 2004.

(2) Se utiliza los Formularios Virtuales 672 – versión 2.0 para 1998, 674 – versión 2.0 para 1999, 676 – versión 1.1 para el 2000, 678 – versión 1.1 para el 2001, 680 – versión 1.0 para el 2002 y 652 – versión 1.1 para el 2003 y 654 versión 1.0 para 2004.

(3) Para quienes efectúen declaraciones en bancos será desde el 10 de abril de 2006.

# Impuesto a la Renta 2006-Personas Naturales

## A. DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA GLOBAL (RNG)

RENTA BRUTA (RB)	DEDUCCIONES PERMITIDAS	RENTA NETA (RN)
Primera Categoría (1C)	(-) 20% de RB1C	= RN1C
Segunda Categoría (2C) <sup>(1)</sup>	(-) 10% de RB2C	= RN2C
Cuarta Categoría (4C)	(-) 20% de RB4C <sup>(2)</sup>	= RN de 4C y 5C
Quinta Categoría (5C)	(-) S/. 23,800 (7 UIT)	

## B. DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA GLOBAL ANUAL (RNGA)<sup>(3)</sup>

$$RNGA = (RNG - (ITF^{(4)} + GxD^{(5)} + Pérdidas de 1C^{(6)} + Pérdidas de 2C^{(7)})) + RNFE$$

Donde:

ITF: Impuesto a las Transacciones Financieras; GxD: Gastos por donaciones; RNFE: Renta neta de fuente extranjera

(1) No se incluye los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, los mismos que se calculan bajo el sistema cedular.

## C. TABLA PARA CALCULAR EL IMPUESTO

RNGA		TASA %	Fórmula para calcular el Impuesto (I)
Base de Cálculo	Equivalencia en Nuevos Soles		
Hasta 27 UIT	Hasta S/. 91,800	15%	$I = (0.15 \times RNGA)$
Más de 27 UIT hasta 54 UIT	Más de S/. 91,800 hasta S/. 183,600	21%	$I = (0.21 \times RNGA) - S/. 5,508$
Más de 54 UIT	Más de S/. 183,600	30%	$I = (0.30 \times RNGA) - S/. 22,032$

(2) Aplicable sólo para rentas indicadas en el inciso a) del artículo 33° de la UR. El límite deducible es S/. 81,600 (24 UIT).

(3) Después de las deducciones admitidas.

(4) El monto pagado en el ejercicio hasta el límite de la RNG sin considerar la RB5C.

(5) Gasto por donaciones realizadas conforme a lo señalado en el inciso b) del artículo 49° de la UR y en el artículo 28°-B del Reglamento.

(6) Pérdidas extraordinarias y/o de ejercicios anteriores de 1C.

(7) Pérdidas de capital originadas en la enajenación de inmuebles bajo las reglas del artículo 36° de la UR.

## Factores para el Ajuste Integral de los Estados Financieros (índice de Precios al Por Mayor)<sup>(1)</sup>

PARTIDA DEL MES DE:	MES DE ACTUALIZACIÓN											
	2005						2006					
	Jul.	Ago.	Set.	Oct.	Nov.	Dic.	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Diciembre	1.010	1.014	1.022	1.027	1.027	1.036	1.005	1.003	1.007	1.011	1.009	1.010
Enero	1.006	1.011	1.018	1.024	1.023	1.032	1.000	0.998	1.002	1.006	1.004	1.005
Febrero	1.010	1.014	1.022	1.027	1.027	1.036		1.000	1.004	1.008	1.006	1.007
Marzo	1.006	1.011	1.018	1.024	1.023	1.032			1.000	1.004	1.002	1.003
Abril	1.005	1.010	1.017	1.023	1.022	1.031				1.000	0.998	0.999
Mayo	1.003	1.007	1.015	1.020	1.020	1.029					1.000	1.001
Junio	1.000	1.005	1.012	1.018	1.018	1.027						1.000
Julio	1.000	1.005	1.012	1.018	1.017	1.026						
Agosto		1.000	1.007	1.013	1.012	1.021						
Setiembre			1.000	1.006	1.005	1.014						
Octubre				1.000	0.999	1.008						
Noviembre					1.000	1.009						
Diciembre						1.000						

(1) El ajuste ha sido suspendido para el ejercicio 2005 por R. de C. N° 031-2004-EF/93.01 (contable) y Ley N° 28394 (tributario). Mantenemos este indicador para aquellos que hubieran estabilizado el IR con ajuste y para efectos del ITAN.

## Valor de la UIT 1996 - 2006

AÑO	PERÍODO APLICABLE MESES	VALOR (S/.)	BASE LEGAL
	Febrero - Diciembre	2,200	D. S. N° 012-96-EF
	Promedio	2,183(1)	D. S. N° 012-96-EF <sup>(2)</sup>
1997	Enero - Diciembre	2,400	D. S. N° 134-96-EF
1998	Enero - Diciembre	2,600	D. S. N° 177-97-EF
1999	Enero - Diciembre	2,800	D. S. N° 123-98-EF
2000	Enero - Diciembre	2,900	D. S. N° 191-99-EF
2001	Enero - Diciembre	3,000	D. S. N° 145-2000-EF
2002	Enero - Diciembre	3,100	D. S. N° 241-2001-EF
2003	Enero - Diciembre	3,100	D. S. N° 191-2002-EF
2004	Enero - Diciembre	3,200	D. S. N° 192-2003-EF
2005	Enero - Diciembre	3,300	D. S. N° 177-2004-EF
2006	Enero - Diciembre	3,400	D. S. N° 176-2005-EF

(1) Aplicable para la determinación anual del IR de ese año.

(2) Vigente a partir de febrero de 1996.

## Índice de Precios - INEI

### A. Índice de Precios al Consumidor (IPC) de Lima Metropolitana y Variación Porcentual

MES	ÍNDICE PROMEDIO MENSUAL				VARIACIÓN PORCENTUAL					
	2005		2006		MENSUAL		ACUMULADA		ANUAL (1)	
	Base 1994	Base 2001	Base 1994	Base 2001	2005	2006	2005	2006	2005	2006
Enero	169.37	107.77	172.58	109.81	0.10	0.50	0.10	0.50	3.03	1.89
Febrero	168.96	107.51	173.54	110.42	-0.23	0.55	-0.13	1.05	1.68	2.71
Marzo	170.06	108.21	174.32	110.92	0.65	0.46	0.51	1.51	1.87	2.50
Abril	170.27	108.34	175.22	111.49	0.12	0.51	0.63	2.03	2.02	2.91
Mayo	170.49	108.48	174.29	110.90	0.13	-0.53	0.76	1.49	1.79	2.23
Junio	170.93	108.76	174.05	110.75	0.26	-0.13	1.03	1.36	1.48	1.83
Julio	171.12	108.88			0.10		1.13		1.40	
Agosto	170.80	108.68			-0.18		0.95		1.22	
Setiembre	170.64	108.58			-0.09		0.86		1.11	
Octubre	170.90	108.74			0.14		1.00		1.29	
Noviembre	171.01	108.81			0.07		1.07		1.06	
Diciembre	171.73	109.27			0.42		1.49		1.50	

(1) Respecto al mismo mes del año anterior.

FUENTE: INEI - Dirección General de Indicadores Económicos y Sociales - Dirección de Índices.

### B. Índice General de Precios al Por Mayor (IPM) a Nivel Nacional y Variación Porcentual

MES	ÍNDICE PROMEDIO MENSUAL (1)			VARIACIÓN PORCENTUAL					
	2004	2005	2006	MENSUAL		ACUMULADA		ANUAL (2)	
				2005	2006	2005	2006	2005	2006
Enero	158.365409	165.790508	171.973343	0.36	0.49	0.36	0.49	4.69	3.73
Febrero	160.383658	165.210516	171.652587	-0.35	-0.19	0.00	0.30	3.01	3.90
Marzo	161.963973	165.757078	172.301372	0.33	0.38	0.34	0.68	2.34	3.95
Abril	162.939923	165.952521	173.036455	0.12	0.43	0.45	1.11	1.85	4.27
Mayo	163.993424	166.362855	172.670986	0.25	-0.21	0.70	0.89	1.44	3.79
Junio	165.021318	166.717217	172.895914	0.21	0.13	0.92	1.02	1.03	3.71
Julio	165.372829	166.783260		0.04		0.96		0.85	
Agosto	165.072105	167.556812		0.46		1.42		1.51	
Setiembre	165.236458	168.797211		0.74		2.18		2.15	
Octubre	165.203606	169.731131		0.55		2.74		2.74	
Noviembre	165.781568	169.645947		-0.05		2.69		2.33	
Diciembre	165.203249	171.142562		0.88		3.60		3.60	

(1) Base año 1994. (2) Respecto al mismo mes del año anterior.

FUENTE: INEI - Dirección General de Indicadores Económicos y Sociales - Dirección de Índices.

### Tasas de Interés Moratorio

CONCEPTO	TRIBUTOS INTERNOS Y ADUANEROS			
	DEL 07.02.2003 AL 31.01.2004		DEL 01.02.2004 A LA FECHA <sup>(1)</sup>	
	M. N.	M. E.	M. N.	M. E.
Tasa de Interés Mensual	1,5%	0,84%	1,5%	0,75%
Tasa de Interés Diario <sup>(2)</sup>	0,05%	0,028%	0,05%	0,025%

**ACUMULACIÓN:** Los intereses acumulados al 31 de diciembre se agregarán al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente. Los intereses moratorios correspondientes a los anticipos y pagos a cuenta mensuales, se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre.

M.N. = Moneda Nacional. M.E. = Moneda Extranjera.

(1) Según la R. de S. N° 028-2004/SUNAT.

(2) De acuerdo a lo establecido en la R. de S. N° 025-2000/SUNAT a partir del 25 de febrero de 2000 se consideran cinco decimales.

### Tasa de Interés para Devolución de Pagos indebidos o en exceso

CONCEPTO		TRIBUTOS INTERNOS Y ADUANEROS					
		DEL 01.01.2005 AL 31.12.2005 <sup>(1)</sup>		DEL 01.01.2006 AL 14.07.2006 <sup>(2)</sup>		DEL 15.07.2006 AL 31.12.2006 <sup>(2)</sup>	
		M. N.	M. E.	M. N.	M. E.	M. N.	M. E.
General	Tasa de Interés Mensual	0,60%	0,15%	0,60%	0,20%	0,60%	0,20%
	Tasa de Interés Diario <sup>(3)</sup>	0,02%	0,005%	0,02%	0,00667%	0,02%	0,00667%
Retenciones y/o Percepciones de IGV no aplicadas <sup>(4)</sup>	Tasa de Interés Mensual	0,60%	0,15%	0,60%	0,20%	1,20%	0,20%
	Tasa de Interés Diario <sup>(3)</sup>	0,02%	0,005%	0,02%	0,00667%	0,04%	0,00667%

M.N. = Moneda Nacional. M.E. = Moneda Extranjera.

(1) Según R. de S. N° 005-2005/SUNAT.

(2) Según R. de S. N° 009-2006/SUNAT y R. de S. N° 093-2006/SUNAT.

(3) Según la R. de S. N° 025-2000/SUNAT y la R. de S. N° 116-2000/SUNAT, se aplica el interés diario con cinco decimales.

(4) Según la Ley N° 28053, se aplica esta tasa por los primeros 45 días, luego de los cuales se aplicará la TIM.

### Tasas de Interés Internacional Diaria

Del 01.06.2006 al 05.07.2006

DÍA	FECHA	LIBOR				PRIME RATE
		1 MES	3 MESES	6 MESES	1 AÑO	
Jueves	01.06.06	5,129	5,271	5,388	5,506	8,00
Viernes	02.06.06	5,138	5,270	5,380	5,483	8,00
Sábado	03.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	04.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	05.06.06	5,130	5,236	5,318	5,394	8,00
Martes	06.06.06	5,145	5,270	5,369	5,456	8,00
Miércoles	07.06.06	5,150	5,283	5,380	5,472	8,00
Jueves	08.06.06	5,170	5,300	5,391	5,474	8,00
Viernes	09.06.06	5,176	5,310	5,405	5,493	8,00
Sábado	10.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	11.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	12.06.06	5,184	5,319	5,418	5,501	8,00
Martes	13.06.06	5,199	5,329	5,420	5,500	8,00
Miércoles	14.06.06	5,208	5,341	5,436	5,516	8,00
Jueves	15.06.06	5,252	5,396	5,516	5,618	8,00
Viernes	16.06.06	5,267	5,414	5,530	5,630	8,00
Sábado	17.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	18.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	19.06.06	5,279	5,424	5,550	5,661	8,00
Martes	20.06.06	5,294	5,437	5,553	5,662	8,00
Miércoles	21.06.06	5,302	5,449	5,567	5,680	8,00
Jueves	22.06.06	5,323	5,460	5,572	5,689	8,00
Viernes	23.06.06	5,335	5,480	5,604	5,733	8,00
Sábado	24.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	25.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	26.06.06	5,341	5,490	5,619	5,750	8,00
Martes	27.06.06	5,350	5,500	5,626	5,751	8,00
Miércoles	28.06.06	5,350	5,499	5,618	5,738	8,00
Jueves	29.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Viernes	30.06.06	5,334	5,481	5,589	5,693	8,25
Sábado	01.07.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	02.07.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	03.07.06	5,334	5,480	5,580	5,678	8,25
Martes	04.07.06	5,334	5,486	5,590	5,690	8,25
Miércoles	05.07.06	5,337	5,489	5,592	5,693	8,25

FUENTE: Bloomberg

N/P = No publicado

### Tasas Activa y Pasiva de Interés:

(Mercado Promedio Ponderado: Circulares B.C.R. N° 006 y 007-91-EF/90)

Del 01.06.2006 al 05.07.2006

DÍA	FECHA	TAMN (Moneda Nacional)			TAMEX (Moneda Extranjera)			TIPMN (N)	TIPMEX (N)
		%A	FD	FA(1)	%A	FD	FA(1)	%A	%A
Jueves	01.06.06	24,55	0,00061	479,77603	10,60	0,00028	7,61192	3,44	1,96
Viernes	02.06.06	24,72	0,00061	480,07052	10,59	0,00028	7,61405	3,38	1,94
Sábado	03.06.06	24,72	0,00061	480,36518	10,59	0,00028	7,61618	3,38	1,94
Domingo	04.06.06	24,72	0,00061	480,66003	10,59	0,00028	7,61831	3,38	1,94
Lunes	05.06.06	24,56	0,00061	480,95334	10,57	0,00028	7,62044	3,39	1,94
Martes	06.06.06	24,47	0,00061	481,24587	10,56	0,00028	7,62256	3,39	1,90
Miércoles	07.06.06	24,36	0,00061	481,53740	10,56	0,00028	7,62469	3,39	1,94
Jueves	08.06.06	24,35	0,00061	481,82899	10,56	0,00028	7,62682	3,40	1,93
Viernes	09.06.06	24,25	0,00060	482,11968	10,55	0,00028	7,62894	3,39	1,96
Sábado	10.06.06	24,25	0,00060	482,41055	10,55	0,00028	7,63107	3,39	1,96
Domingo	11.06.06	24,25	0,00060	482,70159	10,55	0,00028	7,63319	3,39	1,96
Lunes	12.06.06	24,08	0,00060	482,99097	10,56	0,00028	7,63532	3,41	1,96
Martes	13.06.06	24,14	0,00060	483,28118	10,53	0,00028	7,63744	3,39	1,95
Miércoles	14.06.06	24,26	0,00060	483,57285	10,53	0,00028	7,63957	3,39	1,92
Jueves	15.06.06	24,32	0,00060	483,86535	10,53	0,00028	7,64169	3,39	1,97
Viernes	16.06.06	24,40	0,00061	484,15889	10,52	0,00028	7,64382	3,39	1,87
Sábado	17.06.06	24,40	0,00061	484,45261	10,52	0,00028	7,64594	3,39	1,87
Domingo	18.06.06	24,40	0,00061	484,74651	10,52	0,00028	7,64807	3,39	1,87
Lunes	19.06.06	24,17	0,00060	485,03809	10,54	0,00028	7,65020	3,39	1,97
Martes	20.06.06	24,38	0,00061	485,33213	10,52	0,00028	7,65232	3,37	1,97
Miércoles	21.06.06	24,39	0,00061	485,62645	10,53	0,00028	7,65445	3,36	1,97
Jueves	22.06.06	24,47	0,00061	485,92183	10,53	0,00028	7,65658	3,28	1,99
Viernes	23.06.06	24,25	0,00060	486,21499	10,51	0,00028	7,65870	3,38	2,00
Sábado	24.06.06	24,25	0,00060	486,50833	10,51	0,00028	7,66083	3,38	2,00
Domingo	25.06.06	24,25	0,00060	486,80184	10,51	0,00028	7,66296	3,38	2,00
Lunes	26.06.06	24,11	0,00060	487,09401	10,62	0,00028	7,66511	3,37	2,02
Martes	27.06.06	24,06	0,00060	487,38580	10,53	0,00028	7,66724	3,38	1,99
Miércoles	28.06.06	24,29	0,00060	487,68028 <sup>(*)</sup>	10,62	0,00028	7,66939 <sup>(*)</sup>	3,38	2,02
Jueves	29.06.06	24,29	0,00060	487,97493 <sup>(*)</sup>	10,62	0,00028	7,67154 <sup>(*)</sup>	3,38	2,02
Viernes	30.06.06	24,23	0,00060	488,26912 <sup>(*)</sup>	10,55	0,00028	7,67368 <sup>(*)</sup>	3,45	2,03
Sábado	01.07.06	24,23	0,00060	488,56347 <sup>(*)</sup>	10,55	0,00028	7,67581 <sup>(*)</sup>	3,45	2,03
Domingo	02.07.06	24,23	0,00060	488,85801 <sup>(*)</sup>	10,55	0,00028	7,67790 <sup>(*)</sup>	3,45	2,03
Lunes	03.07.06	24,24	0,00060	489,15283	10,62	0,00028	7,68011	3,43	2,01
Martes	04.07.06	24,68	0,00061	489,45264	10,66	0,00028	7,68227	3,28	1,86
Miércoles	05.07.06	24,66	0,00061	489,75241	10,66	0,00028	7,68443	3,37	2,02

(1) Circular B.C.R. N° 041-94-EF/90. Acumulado desde el 1 de abril de 1991.

FD= Factor Diario. FA= Factor Acumulado. A= Anual. TAMN= Tasa Activa en Moneda Nacional.

TAMEX= Tasa Activa en Moneda Extranjera. TIPMN= Tasa Pasiva en Moneda Nacional.

TIPMEX= Tasa Pasiva en Moneda Extranjera. (N)= Tasa Nominal. N/P= No Publicado.

(\*) Tomado de la página web de la SBS.

## Tipo de Cambio (en S/.): Del 01.06.2006 al 05.07.2006

FECHA	DÓLAR NORTEAMERICANO						EURO						LIBRA ESTERLINA		YEN JAPONÉS		FRANCO SUIZO	
	Promedio Ponderado al Cierre de Operaciones R.C. Nº 007-91-EF/90		Promedio Ponderado a la fecha de publicación <sup>(1)</sup>		Libre al Cierre de Operaciones		Promedio Ponderado al Cierre de Operaciones		Promedio Ponderado a la fecha de publicación <sup>(1)</sup>		Promedio Ponderado al Cierre de Operaciones		Promedio Ponderado al Cierre de Operaciones		Promedio Ponderado al Cierre de Operaciones		Promedio Ponderado al Cierre de Operaciones	
	C	V	C	V	C	V	C	V	C	V	C	V	C	V	C	V	C	V
J. 01.06.06	3,2791	3,2786	3,2935	3,2933	3,265	3,275	4,186	4,217	4,189	4,280	6,024	6,172	0,028	0,028	2,634	2,754		
V. 02.06.06	3,270	3,272	3,2791	3,2786	3,265	3,280	4,201	4,241	4,186	4,217	6,112	6,230	0,029	0,030	2,681	2,725		
S. 03.06.06	N/P	N/P	3,270	3,272	N/P	N/P	N/P	N/P	4,201	4,241	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
D. 04.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
L. 05.06.06	3,252	3,256	N/P	N/P	3,250	3,260	4,154	4,230	N/P	N/P	6,125	6,348	N/P	0,029	2,692	2,761		
M. 06.06.06	3,255	3,257	3,252	3,256	3,260	3,265	4,148	4,206	4,154	4,230	6,020	6,163	0,029	0,029	2,675	2,729		
M. 07.06.06	3,262	3,262	3,255	3,257	3,250	3,260	4,155	4,211	4,148	4,206	6,004	6,144	0,029	0,029	2,628	2,711		
J. 08.06.06	3,265	3,267	3,262	3,262	3,260	3,265	4,097	4,152	4,155	4,211	5,975	6,138	0,029	0,029	2,648	2,697		
V. 09.06.06	3,260	3,261	3,265	3,267	3,255	3,260	4,080	4,187	4,097	4,152	5,884	6,084	0,029	0,029	2,649	2,666		
S. 10.06.06	N/P	N/P	3,260	3,261	N/P	N/P	N/P	N/P	4,080	4,187	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
D. 11.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
L. 12.06.06	3,260	3,262	N/P	N/P	3,258	3,263	4,061	4,173	N/P	N/P	5,970	6,031	0,029	0,029	N/P	2,714		
M. 13.06.06	3,263	3,263	3,260	3,262	3,265	3,270	4,089	4,127	4,061	4,173	5,945	6,079	0,028	0,029	2,552	2,681		
M. 14.06.06	3,263	3,264	3,263	3,263	3,260	3,265	4,072	4,120	4,089	4,127	5,985	6,058	0,028	0,029	2,631	2,697		
J. 15.06.06	3,263	3,264	3,263	3,264	3,255	3,265	4,076	4,157	4,072	4,120	5,992	6,128	0,028	0,029	2,604	2,682		
V. 16.06.06	3,263	3,264	3,263	3,264	3,258	3,263	4,085	4,149	4,076	4,157	5,981	6,090	0,028	0,029	2,597	2,721		
S. 17.06.06	N/P	N/P	3,263	3,264	N/P	N/P	N/P	N/P	4,085	4,149	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
D. 18.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
L. 19.06.06	3,263	3,264	N/P	N/P	3,260	3,265	4,060	4,146	N/P	N/P	5,954	6,042	0,028	0,028	2,588	2,667		
M. 20.06.06	3,264	3,265	3,263	3,264	3,260	3,265	4,093	4,132	4,060	4,146	5,960	6,026	0,028	0,029	2,631	2,659		
M. 21.06.06	3,263	3,264	3,264	3,265	3,260	3,265	4,086	4,127	4,093	4,132	5,975	6,208	0,028	0,029	2,623	2,657		
J. 22.06.06	3,263	3,264	3,263	3,264	3,260	3,265	4,086	4,148	4,086	4,127	5,924	6,039	0,028	0,028	2,623	2,667		
V. 23.06.06	3,268	3,269	3,263	3,264	3,260	3,270	4,052	4,134	4,086	4,148	5,945	6,018	0,028	0,029	2,619	2,692		
S. 24.06.06	N/P	N/P	3,268	3,269	N/P	N/P	N/P	N/P	4,052	4,134	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
D. 25.06.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
L. 26.06.06	3,267	3,268	N/P	N/P	3,260	3,270	4,088	4,150	N/P	N/P	5,865	5,989	0,028	0,029	2,585	2,669		
M. 27.06.06	3,267	3,268	3,267	3,268	3,265	3,270	4,069	4,156	4,088	4,150	5,946	6,008	0,028	0,028	2,592	2,661		
M. 28.06.06	3,264	3,265	3,267	3,268	3,260	3,265	4,057	4,143	4,069	4,156	5,884	6,004	0,028	0,028	2,563	2,652		
J. 29.06.06	N/P	N/P	3,264	3,265	N/P	N/P	N/P	N/P	4,057	4,143	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
V. 30.06.06	3,259	3,260	N/P	N/P	3,255	3,270	4,110	4,188	N/P	N/P	5,955	5,992	0,028	0,029	2,593	2,691		
S. 01.07.06	N/P	N/P	3,259	3,260	N/P	N/P	N/P	N/P	4,110	4,188	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
D. 02.07.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P		
L. 03.07.06	3,259	3,260	N/P	N/P	3,250	3,260	4,085	4,148 <sup>(1)</sup>	N/P	N/P	5,920	6,123	N/P	0,029	2,620	2,688		
M. 04.07.06	3,256	3,258	3,259	3,260	3,255	3,260	4,127	4,184	4,085	4,148	5,907	6,106	N/P	0,029	2,618	2,687		
M. 05.07.06	3,257	3,257	3,256	3,258	3,255	3,260	4,129	4,213	4,127	4,184	5,928	6,063	0,028	0,028	2,615	2,670		

Fuente: Superintendencia de Banca y Seguros. C = Compra; V = Venta; N/P = No publicado.

(1) En el IGV, para la conversión en moneda nacional de operaciones realizadas en moneda extranjera se utiliza el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado correspondiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria (numeral 17 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV e ISC).

(2) En la página web de la SBS se consigna el valor SI. 4, 178.

## Declaración de base imponible en ADUANAS

### Factor de conversión

País	Moneda	Equivalencia en US\$		País	Moneda	Equivalencia en US\$	
		Del 17.05.2006 al 21.06.2006 <sup>(1)</sup>	A partir del 22.06.2006 <sup>(2)</sup>			Del 17.05.2006 al 21.06.2006 <sup>(1)</sup>	A partir del 22.06.2006 <sup>(2)</sup>
		US\$	US\$			US\$	US\$
Unión Europea	Euro	1,263100	1,281300	Israel	Shekel	0,223414	0,221337
Angola	Kwanza	0,012474	0,012474	Japón	Yen Japonés	0,008786	0,008886
Antillas Holandesas	Dólar de Las Antillas			Malasia Fed. de	Dólar Malasio o Ringgit	0,275938	0,275558
	Holandesas	0,561798	0,561798	México	Nuevo Peso Mexicano	0,090428	0,088207
Argentina	Peso Argentino	0,328677	0,324044	Nigeria	Naira	0,007859	0,007813
Australia	Dólar Australiano	0,758898	0,752615	Noruega	Corona Noruega	0,162546	0,164425
Bolivia	Boliviano	0,125786	0,125786	Panamá	Balboa	1,000000	1,000000
Brasil	Real	0,478813	0,434783	Paraguay	Guaraní	0,000175	0,000176
Bulgaria	Lev	0,646078	0,655136	Reino Unido (Inglaterra)	Libra Esterlina	1,825100	1,869900
Canadá	Dólar Canadiense	0,895415	0,908843	Rusia Fed. de	Rublo	0,036697	0,037027
Chile	Peso Chileno	0,001943	0,001880	Singapur	Dólar de Singapur	0,632791	0,634397
China Rep. Pop. de	Yuan	0,124822	0,124665	Suecia	Corona Sueca	0,136103	0,138454
Colombia	Peso Colombiano	0,000422	0,000404	Suiza	Franco Suizo	0,807624	0,820614
Corea República de	Won	0,001061	0,001058	Tailandia	Baht	0,026660	0,026261
Dinamarca	Corona Danesa	0,169359	0,171889	Taiwan (China Nac.)	Nuevo Dólar de Taiwan	0,031344	0,031260
Ecuador	Sucre	0,000040	0,000040	Turquia	Lira	0,756716	0,636132
Guatemala	Quetzal	0,132100	0,132153	Ucrania	Hryvnia	0,200000	0,199601
Hong Kong	Dólar de Hong Kong	0,128984	0,128911	Uruguay	Peso Uruguayo	0,041929	0,041929
India	Rupia de la India	0,022292	0,021636	Venezuela	Bolívar Venezolano	0,000466	0,000466
Indonesia	Rupia de Indonesia	0,000114	0,000108	Viet Nam	Dong	0,000063	0,000063

(1) Según R. de S. NAA N° 254-2006/SUNAT/A.

(2) Según R. de S. NAA N° 336-2006/SUNAT/A.

## Índice de Reajuste Diario<sup>(\*)</sup>

Para deudas que refiere el Art. 240° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros  
Para los convenios de reajuste de deudas según Art. 1235° del Código Civil

Días	2005					2006						
	Agosto	Setiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio
1	6,20667	6,21258	6,20161	6,19638	6,20519	6,21011	6,23641	6,26756	6,30177	6,33065	6,36077	6,32803
2	6,20688	6,21221	6,20142	6,19668	6,20532	6,21095	6,23752	6,26866	6,30273	6,33169	6,35965	6,32776
3	6,20709	6,21183	6,20124	6,19698	6,20546	6,21178	6,23863	6,26977	6,30368	6,33273	6,35852	6,32749
4	6,20730	6,21146	6,20105	6,19728	6,20559	6,21262	6,23974	6,27087	6,30464	6,33377	6,35740	6,32722
5	6,20751	6,21109	6,20087	6,19757	6,20573	6,21346	6,24085	6,27198	6,30560	6,33481	6,35628	6,32695
6	6,20772	6,21072	6,20069	6,19787	6,20587	6,21430	6,24196	6,27309	6,30656	6,33585	6,35516	6,32668
7	6,20793	6,21034	6,20050	6,19817	6,20600	6,21514	6,24307	6,27419	6,30752	6,33689	6,35404	6,32641
8	6,20813	6,20997	6,20032	6,19847	6,20614	6,21598	6,24418	6,27530	6,30848	6,33792	6,35292	6,32613
9	6,20834	6,20960	6,20013	6,19877	6,20628	6,21682	6,24530	6,27641	6,30944	6,33897	6,35180	6,32586
10	6,20855	6,20923	6,19995	6,19907	6,20641	6,21766	6,24641	6,27751	6,31040	6,34001	6,35067	6,32559
11	6,20876	6,20886	6,19976	6,19937	6,20655	6,21849	6,24752	6,27862	6,31136	6,34105	6,34955	6,32532
12	6,20897	6,20848	6,19958	6,19967	6,20668	6,21933	6,24863	6,27973	6,31232	6,34209	6,34843	6,32505
13	6,20918	6,20811	6,19940	6,19997	6,20682	6,22017	6,24974	6,28084	6,31328	6,34313	6,34731	6,32478
14	6,20939	6,20774	6,19921	6,20026	6,20696	6,22101	6,25086	6,28194	6,31424	6,34417	6,34619	6,32451
15	6,20960	6,20737	6,19903	6,20056	6,20709	6,22185	6,25197	6,28305	6,31520	6,34521	6,34507	6,32424
16	6,20981	6,20700	6,19884	6,20086	6,20723	6,22269	6,25308	6,28416	6,31616	6,34625	6,34395	6,32397
17	6,21002	6,20662	6,19866	6,20116	6,20737	6,22353	6,25420	6,28527	6,31712	6,34729	6,34284	6,32370
18	6,21023	6,20625	6,19848	6,20146	6,20750	6,22437	6,25531	6,28638	6,31808	6,34833	6,34172	6,32343
19	6,21044	6,20588	6,19829	6,20176	6,20764	6,22521	6,25642	6,28749	6,31904	6,34938	6,34060	6,32316
20	6,21065	6,20551	6,19811	6,20206	6,20777	6,22605	6,25754	6,28859	6,32000	6,35042	6,33948	6,32289
21	6,21086	6,20514	6,19792	6,20236	6,20791	6,22689	6,25865	6,28970	6,32096	6,35146	6,33836	6,32262
22	6,21107	6,20476	6,19774	6,20266	6,20805	6,22773	6,25976	6,29081	6,32192	6,35250	6,33724	6,32235
23	6,21128	6,20439	6,19756	6,20296	6,20818	6,22857	6,26088	6,29192	6,32288	6,35355	6,33612	6,32208
24	6,21149	6,20402	6,19737	6,20326	6,20832	6,22941	6,26199	6,29303	6,32384	6,35459	6,33501	6,32181
25	6,21170	6,20365	6,19719	6,20355	6,20845	6,23025	6,26311	6,29414	6,32481	6,35563	6,33389	6,32154
26	6,21191	6,20328	6,19700	6,20385	6,20859	6,23109	6,26422	6,29525	6,32577	6,35667	6,33277	6,32126
27	6,21211	6,20291	6,19682	6,20415	6,20873	6,23194	6,26534	6,29636	6,32673	6,35772	6,33165	6,32099
28	6,21232	6,20253	6,19664	6,20445	6,20886	6,23278	6,26645	6,29747	6,32769	6,35876	6,33054	6,32072
29	6,21253	6,20216	6,19645	6,20475	6,20900	6,23362	----	6,29859	6,32865	6,35980	6,32942	6,32045
30	6,21274	6,20179	6,19627	6,20505	6,20914	6,23446	----	6,29970	6,32961	6,36085	6,32830	6,32018
31	6,21295	----	6,19608	----	6,20927	6,23530	----	6,30081	----	6,36189	----	6,31991

(\*) El índice de reajuste de deudas se ejerce respecto de pasivos de las empresas contraídos a plazo no menor de noventa días (90). No es aplicable para el cálculo de intereses ni para determinar el valor al día del pago de las prestaciones a ser restituidas por mandato de la Ley o Resolución Judicial, según el artículo 1236° del Código Civil.

FUENTE: Banco Central de Reserva.

# Principales Dispositivos Legales

Del 22 de junio al 05 de julio de 2006

**ACTUALIZAN LISTA DE MEDICAMENTOS E INSUMOS PARA EL TRATAMIENTO ONCOLÓGICO Y VIH/SIDA LIBRES DE PAGO DEL IGV Y DERECHOS ARANCELARIOS (22.06.2006 – 322150)**

**DECRETO SUPREMO  
N° 093-2006-EF**

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

**CONSIDERANDO:**

Que, de conformidad con la Ley N° 27450, la relación de medicamentos e insumos que se utilizan en la fabricación nacional de equivalentes terapéuticos para el tratamiento de enfermedades oncológicas y del VIH/SIDA, será anualmente evaluada y actualizada a propuesta del Ministerio de Salud;

Que, mediante Decreto Supremo N° 041-2005-EF, se aprobó la actualización de la relación de medicamentos e insumos para el tratamiento oncológico y el VIH/SIDA, para efecto de la liberación del pago del Impuesto General a las Ventas y de los Derechos Arancelarios, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley N° 27450;

Que, en este sentido, el Ministerio de Salud ha actualizado la relación de los precitados medicamentos e insumos, por lo que corresponde aprobar su actualización;

De conformidad con lo previsto en la Ley N° 27450 y en el numeral 8 del artículo 118° de la Constitución Política del Perú;

**DECRETA:**

**Artículo 1°.- Aprueban relación actualizada de medicamentos e insumos para el tratamiento oncológico y el VIH/SIDA**

Apruébese la actualización de la relación de medicamentos e insumos para el tratamiento oncológico y el VIH/SIDA, contenida en el Anexo que forma parte integrante del presente Decreto Supremo, para efecto de la liberación del Impuesto General a las Ventas y de los Derechos Arancelarios, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley N° 27450.

**Artículo 2°.- Norma derogada**

Déjese sin efecto el Decreto Supremo N° 041-2005-EF.

**Artículo 3°.- Refrendo**

El presente Decreto Supremo será refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y la Ministra de Salud.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los

veintiún días del mes de junio del año dos mil seis.

ALEJANDRO TOLEDO  
Presidente Constitucional de la República

FERNANDO ZAVALA LOMBARDI  
Ministro de Economía y Finanzas

PILAR MAZZETTI SOLER  
Ministra de Salud

**ANEXO  
MEDICAMENTOS E INSUMOS  
PARA EL TRATAMIENTO ONCOLÓGICO**

1. ácido clodronico
2. ácido pamidronico
3. ácido zoledronico
4. aldesleukina (interleukina-2 recombinante)
5. alemtuzumab
6. alitretinoína
7. amifostina
8. anastrozol
9. asparaginasa
10. bevacizumab
11. bexaroteno
12. bicalutamida
13. bleomicina
14. bortezomib
15. busulfano
16. capecitabina
17. carboplatino
18. carmustina
19. cetuximab
20. ciclofosfamida
21. ciproterona
22. cisplatino
23. citarabina
24. dacarbazina
25. dactinomicina
26. daunorubicina
27. dexrazoxano
28. dietilestilbestrol
29. docetaxel
30. doxorubicina
31. epirubicina
32. erlotinib
33. etoposido
34. exemestano
35. filgrastim
36. fludarabina
37. fluorouracilo
38. flutamida
39. folinato cálcico (leucovorina calcica)
40. gefitinib
41. gemcitabina

42. goserelina
43. hidroxicarbamida (hidroxiurea)
44. idarubicina
45. ifosfamida
46. imatinib
47. interferon alfa-2a
48. interferon alfa-2b
49. irinotecan
50. letrozol
51. leuprorelina (leuprolida)
52. levamisol
53. medroxiprogesterona (\*)
54. megestrol
55. mercaptopurina
56. mesna
57. metotrexato
58. mitomicina (mitomicina c)
59. mitoxantrona
60. molgramostim
61. nilutamida
62. octreotida
63. oprelvekina
64. oxaliplatino
65. paclitaxel
66. pemetrexed
67. rasburicasa
68. rituximab
69. sargramostim
70. talidomida
71. tamoxifeno
72. tegafur + uracilo
73. temozolomida
74. tioguanina
75. topotecan
76. trastuzumab
77. tretinoína
78. triptorelina
79. vacuna BCG para administración intravesical
80. verteporfina
81. vinblastina
82. vincristina
83. vinorelbina

(\*) Medroxiprogesterona/medroxiprogesterona acetato tableta en concentraciones mayor o igual a 200 mg.  
Medroxiprogesterona/medroxiprogesterona acetato inyectable en concentraciones mayor o igual a 400 mg.

**MEDICAMENTOS E INSUMOS  
ANTIRRETROVIRALES  
PARA EL TRATAMIENTO DEL VIH/SIDA**

1. abacavir
2. abacavir + lamivudina
3. abacavir + lamivudina + zidovudina
4. adefovir dipivoxil
5. atazanavir
6. didanosina
7. efavirenz

8. enfuvirtida
9. estavudina
10. estavudina + lamivudina
11. estavudina + lamivudina + nevirapina
12. indinavir
13. lamivudina
14. lamivudina + nevirapina + zidovudina
15. lamivudina + zidovudina
16. lopinavir + ritonavir
17. nelfinavir
18. nevirapina
19. ritonavir
20. saquinavir
21. zalcitabina
22. zidovudina

**MODIFICAN EL REGLAMENTO DEL SISTEMA ESPECIAL DE ACTUALIZACIÓN Y PAGO DE DEUDAS TRIBUTARIAS EXIGIBLES AL 30.08.2000 (22.06.2006 – 322151)**

**DECRETO SUPREMO  
Nº 095-2006-EF**

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante Decreto Legislativo Nº 914 se aprobó el Sistema Especial de Actualización y Pago (SEAP) para las deudas exigibles al 30 de agosto de 2000 y que se encuentren pendientes de pago;

Que, el inciso b) del numeral 10.4 del Artículo 10º del Reglamento del Decreto Legislativo Nº 914 - Decreto Supremo Nº 101-2001-EF, señala que la presentación de la solicitud implicará el reconocimiento de las deudas incluidas en la misma;

Que, el literal c) del numeral 10.4 del artículo 10º del Reglamento antes mencionado establece que se considerará como deudas acogidas al Sistema únicamente a las consignadas en la solicitud de acogimiento y como fecha de acogimiento a la señalada en el numeral 1.9 del Artículo 1º, no siendo posible la presentación de solicitudes sustitutorias, rectificatorias o complementarias; asimismo el literal d) del precitado artículo establece que para presentar nuevas solicitudes, el deudor tributario deberá haber cancelado íntegramente la deuda tributaria materia del Sistema anterior; Que, resulta necesario establecer los supuestos en los cuales por excepción se puede presentar más de una solicitud de acogimiento; En uso de las facultades conferidas por el numeral 8) del Artículo 118º de la Constitución Política del Perú;

**DECRETA:**

**Artículo 1º.- Inclusión del literal f) al numeral 10.4 del artículo 10º del Decreto Supremo Nº 101-2001-EF**

Inclúyase el literal f) en el numeral 10.4 del artículo 10º del Reglamento del Decreto Legislativo Nº 914, aprobado por Decreto Supremo Nº 101-2001-EF:

«f) Los deudores tributarios que por mandato de norma legal expresa hubieren pagado las obligaciones tributarias de más de un contri-

buyente, y que hubieren determinado conjuntamente con las Instituciones obligaciones exigibles a julio de 1999, podrán presentar por dichas obligaciones el mismo número de solicitudes de acogimiento como deudas materia del Sistema se encontraren pendientes de pago, sin que ello contravenga lo establecido en los literales precedentes».

**Artículo 2º.- Refrendo**

El presente Decreto Supremo será refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los veintidós días del mes de junio del año dos mil seis.

ALEJANDRO TOLEDO  
Presidente Constitucional de la República

FERNANDO ZAVALA LOMBARDI  
Ministro de Economía y Finanzas

**REMITEN AL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DOCUMENTACIÓN REFERENTE AL CONVENIO SUSCRITO ENTRE PERÚ Y BRASIL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA RENTA (23.06.2006 – 322226)**

**RESOLUCIÓN SUPREMA  
Nº 213-2006-RE**

Lima, 21 de junio de 2006

Remítase al Congreso de la República, la documentación referente al «Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación con el Impuesto a la Renta», suscrito el 17 de febrero de 2006, en la ciudad de Lima, República del Perú, para los efectos a que se contraen el artículo 56º inciso 2 y el artículo 102º inciso 3 de la Constitución Política del Perú.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

Rúbrica del Dr. ALEJANDRO TOLEDO  
Presidente Constitucional de la República

OSCAR MAÚRTUA DE ROMAÑA  
Ministro de Relaciones Exteriores

**MODIFICAN LAS DISPOSICIONES PARA LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CON EL GOBIERNO CENTRAL AL TRANSPORTE DE BIENES REALIZADO POR VÍA TERRESTRE (01.07.2006 – 322817)**

**RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA  
Nº 110-2006/SUNAT**

Lima, 28 de junio de 2006

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante Resolución de Superintenden-

cia Nº 073-2006/SUNAT y norma modificatoria se reguló la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central de transporte de bienes realizado por vía terrestre, la cual entraría en vigencia a partir del 1 de julio de 2006;

Que a fin de asegurar la correcta implementación del referido Sistema de Pago, resulta conveniente prorrogar la entrada en vigencia de la citada resolución;

En uso de las facultades conferidas por el artículo 13º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 940, aprobado por Decreto Supremo Nº 155-2004-EF y norma modificatoria, y de conformidad con el artículo 11º del Decreto Legislativo Nº 501 y normas modificatorias, y el inciso q) del artículo 19º del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 115-2002-PCM;

**SE RESUELVE:**

**Artículo 1º.- MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 18º DE LA RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA Nº 073-2006/SUNAT**

Sustitúyase el artículo 18º de la Resolución de Superintendencia Nº 073-2006/SUNAT y norma modificatoria, por el siguiente texto:

«Artículo 18º.- VIGENCIA

La presente norma entrará en vigencia a partir del 17 de julio de 2006, siendo de aplicación a las operaciones cuya obligación tributaria del IGV se genere a partir de dicha fecha».

**Artículo 2º.- VIGENCIA**

Lo dispuesto en la presente resolución regirá a partir del día de su publicación.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

NAHIL LILIANA HIRSH CARRILLO  
Superintendente Nacional  
Superintendencia Nacional  
de Administración Tributaria

# Legislación Tributaria

Del 06 de junio al 05 de julio de 2006

## 1. AGRICULTURA – Condonación de deudas (06.06.2006 – 320296).

Mediante Ley N° 28752 se establece la condonación de todas las deudas que mantengan productores agrarios provenientes de créditos otorgados a través del programa de Fondos Rotatorios del Ministerio de Agricultura.

## 2. IGV E IPM – Recuperación Anticipada del Impuesto (06.06.2006 – 320306)<sup>(1)</sup>.

Por Ley N° 28754 se eliminan sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada.

## 3. SANCIONES PENALES – Administración Fraudulenta (06.06.2006 – 320307)<sup>(1)</sup>.

Mediante Ley N° 28755 se modifican los artículos 198°, 244° y 245° del Código Penal respecto a las sanciones vinculadas a la administración fraudulenta de empresas.

## 4. TRABAJO – Control de Asistencia (06.06.2006 – 320316).

Mediante D. S. N° 011-2006-TR se modifica el D. S. N° 004-2006-TR que establece las disposiciones sobre el registro de control de asistencia y de salida en el régimen laboral de la actividad privada.

## 5. IGV E IPM – Régimen de Retenciones del Impuesto (06.06.2006 – 320334)<sup>(1)</sup>.

Por R. de S. N° 091-2006/SUNAT se designan y excluyen agentes de retención del IGV.

## 6. VIVIENDA – Reglamento Nacional de Edificaciones (08.06.2006 – 320471).

Mediante D. S. N° 011-2006-VIVIEN-

DA se aprueba el Reglamento Nacional de Edificaciones. La fe de erratas fue publicada el 21 de junio de 2006 en la página 322123.

## 7. IMPUESTO A LA RENTA – Anticipo Adicional del Impuesto (08.06.2006 – 320625)<sup>(1)</sup>.

Por R. de S. N° 092-2006/SUNAT se establece un nuevo plazo para acogerse al procedimiento que permite cumplir con la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró Inconstitucional el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

## 8. IGV E IPM – Tasas de devolución para retenciones y/o percepciones (09.06.2006 – 320854)<sup>(1)</sup>.

Mediante R. de S. N° 093-2006/SUNAT se fijan tasas de interés para las devoluciones por las retenciones y/o percepciones no aplicadas del IGV.

## 9. DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Declaraciones Determinativas (09.06.2006 – 320855)<sup>(1)</sup>.

Por R. de S. N° 094-2006/SUNAT se establece un nuevo cronograma para el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes a los periodos tributarios de mayo a diciembre del año 2006 para las Unidades Ejecutoras del Sector Público.

## 10. TRABAJO – Disposiciones sobre Planillas (10.06.2006 – 321022)<sup>(1)</sup>.

Mediante R. M. N° 219-2006-TR se aprueba el Lineamiento "Presentación del formulario Declaración Jurada sobre información de planilla(s) de pago del mes de junio de 2006".

## 11. SANCIONES PENALES – Delito de Secuestro (14.06.2006 – 321448).

Por Ley N° 28760 se modifica los artí-

culos 147°, 152° y 200° del Código Penal y el artículo 136° del Código de Procedimientos Penales.

## 12. TRANSPORTE – Disposiciones reglamentarias (14.06.2006 – 321461).

Mediante D. S. N° 019-2006-MTC se modifica el Reglamento Nacional de Administración de Transporte con la finalidad de promover la renovación del parque vehicular.

## 13. ADUANAS – Devolución por pagos indebidos o en exceso (14.06.2006 – 321501).

Por R. de S. NAA N° 323-2006-SUNAT/A se aprueba el Procedimiento IFGRA-PG.05 Devoluciones por pagos indebidos o en exceso (versión 2) cuyo texto forma parte de esa resolución.

## 14. ADUANAS – Sanciones Aduaneras (15.06.2006 – 321541).

Mediante R. de S. NAA N° 315-2006/SUNAT/A se aprueba el Procedimiento Específico Inmovilización-Incautación y sanciones aduaneras.

## 15. IGV E IPM – Régimen de Percepciones del Impuesto (17.06.2006 – 321754)<sup>(1)</sup>.

Por R. de S. N° 104-2006/SUNAT se modifica el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta interna de bienes.

## 16. TRIBUTOS MUNICIPALES – Disposiciones legales (20.06.2006 – 321959)<sup>(1)</sup>.

Mediante Ley N° 28762 se establece un plazo excepcional para publicación

(1) Publicado en el Suplemento Especial Informe Tributario N° 181, junio de 2006.

de Ordenanzas municipales que aprueban arbitrios municipales.

**17. CONGRESO DE LA REPÚBLICA – Reglamento del Congreso (21.06.2006 – 322080).**

Por Resolución Legislativa N° 021-2005-CR se modifica el artículo 57° del Reglamento del Congreso de la República respecto a las clases de votaciones.

**18. IGV E IPM – Inafectaciones (22.06.2006 – 322150)<sup>(2)</sup>.**

Mediante D. S. N° 093-2006-EF se actualiza la lista de medicamentos e insumos para el tratamiento oncológico y VIH/SIDA libres de pago del IGV y derechos arancelarios.

**19. ADUANAS – Franja de Precios (22.06.2006 – 322151).**

Por D. S. N° 094-2006-EF se precisa la vigencia de las tablas aduaneras del maíz, arroz, lácteos y azúcar.

**20. BENEFICIOS TRIBUTARIOS – Sistema Especial de Actualización y Pago (22.06.2006 – 322151)<sup>(2)</sup>.**

Mediante D. S. N° 095-2006-EF se modifica el D. S. N° 101-2001-EF que reglamentó el Sistema Especial de Actualización y Pago de las deudas tributarias exigibles al 30.08.2000.

**21. ENERGÍA Y MINAS – Comiso de Bienes (22.06.2006 – 322169).**

Por Resolución N° 253-2006-OS/CD se aprueba el Reglamento de Procedimiento de Comiso de Bienes.

**22. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL – Organización interna (23.06.2006 – 322192).**

Mediante Ley N° 28764 se modifica el artículo 8° de la Ley N° 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional referido a la conformación de dicha institución.

**23. TASAS – Derechos registrales (23.06.2006 – 322201).**

Por D. S. N° 013-2006-JUS se aprueban tasas aplicables al Registro Mobiliario de Contratos y al Sistema Integrado de Garantías y Contratos.

**24. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL – Suscripción de CDI (23.06.2006 – 322226)<sup>(2)</sup>.**

Mediante R. S. N° 213-2006-RE se remite al Congreso de la República la documentación referente al Convenio suscrito entre Perú y Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta.

**25. ADUANAS – Importación temporal (23.06.2006 – 322262).**

Por Circular N° 016-2006/SUNAT/A se precisa el trámite para aplicar la Ley N° 28714 y acogerse al régimen de Importación Temporal previsto en la Ley N° 28525.

**26. ADUANAS – Importación temporal (25.06.2006 – 322487).**

Mediante R. de S. NAA N° 341-2006/SUNAT/A se modifica y prorroga la entrada en vigencia del Procedimiento de Importación Definitiva INTSA-PG.01 (V.4).

**27. TRATADOS – Acuerdo de Promoción Comercial con EE.UU. (29.06.2006 – 322683).**

Por R. Leg. N° 28766 se aprueba el Acuerdo de Promoción Comercial Perú – Estados Unidos.

**28. TRATADOS – Acuerdo de Promoción Comercial con EE.UU. (29.06.2006 – 322684).**

Por R. Leg. N° 28767 se aprueba la Carta de Intercambio en Asuntos MSF para el TLC entre los Estados Unidos y el Perú.

**29. TRATADOS – Acuerdo de Promoción Comercial con EE.UU. (29.06.2006 – 322684).**


Por R. Leg. N° 28768 se aprueba la Carta de Intercambio adicional en Asuntos MSF/OTC para el Acuerdo de Promoción Comercial Perú- Estados Unidos.

**30. RÉGIMEN DE DETRACCIÓN DE IMPUESTOS – Aplicación al transporte de bienes realizado por vía terrestre (01.07.2006 – 322817)<sup>(2)</sup>.**

Mediante R. de S. N° 110-2006/SU-

NAT se ha establecido una prórroga de la entrada en vigencia del Régimen de Deduciones aplicables al servicio de transporte de bienes por vía terrestre hasta el 17 de julio próximo.

**31. MINERÍA – Cierre de minas (05.07.2006 – 322951).**

Por D. S. N° 035-2006-EM se modifica el D. S. N° 033-2005-EM que aprueba el Reglamento de la Ley que regula el cierre de minas. 

**NOTA:** Las referencias a páginas se refieren a las de la sección NORMAS LEGALES del Diario Oficial "El Peruano", salvo indicación expresa.

**ABREVIATURAS:**

D. S.	: Decreto Supremo
Dec. Leg.	: Decreto Legislativo
R. Adm.	: Resolución Administrativa
R. D.	: Resolución Directoral
R. G.G.	: Resolución de Gerencia General
R. I. N. ADUANAS	: Resolución de Intendencia Nacional de Aduanas
R. J.	: Resolución Jefatural
R. Leg.	: Resolución Legislativa
R. M.	: Resolución Ministerial
R. P.	: Resolución Presidencial
R.P.C.E.N.	: Resolución del Presidente del Consejo Ejecutivo Nacional
R.P.D.I.	: Resolución de la Presidencia del Directorio de INDECOPI
R. S.	: Resolución Suprema
R. VM.	: Resolución Viceministerial
R. de A.	: Resolución de Alcaldía
R. de Cons. Direc.	: Resolución de Consejo Directivo
R. de C.	: Resolución de Contaduría
R. de CONASEV	: Resolución de CONASEV
R. de I.	: Resolución de Intendencia
R. de O.Z.	: Resolución de Oficina Zonal
R. de Pres. Ejec.	: Resolución de Presidencia Ejecutiva
R. de S.	: Resolución de Superintendencia
R. de S. NAA	: Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas
R. de S. NATI	: Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos
R. de SBS	: Resolución de Superintendencia de Banca y Seguros
R. de SUNARP	: Resolución del Superintendente Nacional de los Registros Públicos
R. de CNC	: Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad

(2) Publicado en el presente número de la Revista Análisis Tributario.