

Análisis Tributario

Vol. XIX N° 227 Diciembre 2006

Tributos Laborales

IMPUESTOS		
IR 5ta Categoría	15/21/30% ⁽¹⁾	Toda retribución por los servicios personales del trabajador.
CONTRIBUCIONES		
ONP (SNP) ⁽²⁾	13%	Los ingresos remunerativos del trabajador ⁽³⁾ .
ESSALUD-General	9% ⁽⁴⁾	Los ingresos remunerativos del trabajador ⁽⁵⁾ .
ESSALUD-Agro	4%	
SCTR (Sólo actividad de riesgo)	Variable ⁽⁶⁾	Los ingresos remunerativos del trabajador ⁽⁵⁾ .
SENCICO (Sólo Industria de la Construcción)	0.2%	Los ingresos que el empleador perciba o facture al cliente por concepto de materiales, mano de obra, gastos generales, utilidad y cualquier otro elemento.
CONAFOVICER (Sólo Construcción Civil)	2%	El jornal básico del trabajador que presta servicios en la actividad de Construcción Civil.
SENATI (Sólo Trabajo Industrial)	0.75%	Los ingresos remunerativos del trabajador ⁽³⁾ .

- (1) Conforme al procedimiento señalado en la sección Indicadores de la presente edición.
 (2) Alternativo al Sistema Privado de Pensiones (AFP) cuyo porcentaje es en promedio de 12.80%, incluyendo la comisión porcentual y la Prima de Seguro correspondiente, conforme a las cotizaciones de cada AFP.
 (3) Conforme al artículo 614 de la LPCL (D. S. N° 003-97-TR) y los artículos 1914 y 2014 del TUO del Dec. Leg. N° 650.
 (4) En caso se aplique contratación con una Entidad Prestadora de Salud (EPS), el 6.75% irá a ESSALUD y el 2.25% a la EPS.
 (5) Conforme al artículo 614 de la LPCL (D. S. N° 003-97-TR) y/o los artículos 1914 y 2014 del TUO del Dec. Leg. N° 650. En el caso de trabajadores que perciban una remuneración menor a la RMY, no se aplica esta última.
 (6) El porcentaje depende de si la cobertura por salud se contrata con ESSALUD o una EPS y de la cobertura por invalidez, sobrevivencia o sepelio se contrata con una compañía privada de seguros o con la ONP.

227

Análisis Tributario

Volumen XIX Diciembre 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
Haydé 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

- Otra reforma tributaria: ¿Para qué?, ¿hacia dónde?

6 APUNTES TRIBUTARIOS

- Perspectivas económicas para América Latina: Mayor crecimiento, pero ...
- Tribunal Fiscal: Designan nueva Presidenta.
- Sanciones: Modificación de criterio de Circular de SUNAT.

7 ENTREVISTA

- Constitución y Tributación: Entrevista al doctor Francisco Eguiguren Praeli.

11 COMENTARIOS A LA LEGISLACIÓN

- CETICOS: Disposiciones Reglamentarias (Decreto Supremo N° 015-2006-MINCETUR).
- Beneficios Tributarios: Régimen de Amazonía (Decreto Supremo N° 022-2006-PRODUCE).
- Ministerio de Economía: Manual de Producción Normativa (Resolución Ministerial N° 639-2006-EF/67).
- Declaraciones Tributarias: Facilidades al departamento de San Martín (Resolución de Superintendencia N° 192-2006/SUNAT).
- Aduanas: Beneficios a la importación (Ley N° 28905).
- Declaraciones Tributarias: Declaraciones determinativas (Resolución de Superintendencia N° 203-2006/SUNAT).
- Declaraciones Tributarias: Declaraciones determinativas (Resolución de Superintendencia N° 204-2006/SUNAT).
- Comprobantes de Pago: Autorización para el uso de sistemas informáticos para la emisión de tickets y para la presentación del Formulario N° 845 (Resolución de Superintendencia N° 207-2006/SUNAT).

15 INFORME TRIBUTARIO

- Los Deberes de Colaboración Tributaria. (Primera Parte).
Luis Alberto Durán Rojo
- Impuesto Temporal a los Activos Netos: Empresas mineras en etapa exploratoria.
Gerardo Novoa Herrera
- La exportación de bienes en el Impuesto General a las Ventas: Apuntes para replantear el problema. (Segunda Parte).
Alfredo Guerra Arce
- Inventario físico de fin de año.
Alberto Nué Bracamonte
- Régimen Tributario de los Contratos Asociativos. (Primera Parte).

31 PERSPECTIVA

- Un impuesto sobre las transacciones cambiarias: Como instrumento de lucha contra la pobreza. (Primera Parte).
John Williamson

34 CONSULTA INSTITUCIONAL

- Deducciones en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

37 CASUÍSTICA

- Impuesto a la Renta: Ingresos por cesión gratuita de acciones.
- IGV-Retenciones: ¿Es aplicable la retención del Impuesto General a las Ventas (IGV) al recargo al consumo?

39 JURISPRUDENCIA COMENTADA

- La prestación empresarial de servicios gratuitos: ¿Los gastos por concepto de viaje y estadía asumidos por el domiciliado califican como retribuciones por servicios gravados con el Impuesto a la Renta de No Domiciliados (IRND)?

45 SÍNTESIS DE JURISPRUDENCIA

- Base Presunta en la determinación de la obligación tributaria.

47 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.

53 PROYECTOS DE LEY

- Principales Proyectos de Ley: Del 8 de noviembre al 11 de diciembre de 2006.

54 LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

- Textos de los Principales Dispositivos Legales: Del 24 de noviembre al 5 de diciembre de 2006.
- Sumillas de Legislación Tributaria: Del 6 de noviembre al 5 de diciembre de 2006.

Otra Reforma Tributaria

¿Para qué?, ¿hacia dónde?

LAS CONSTANTES DE LAS REFORMAS

No mentiríamos si dijéramos que desde que esta revista se fundó hasta el día de hoy, casi con regularidad suiza, hemos visto cada año aludir a la reforma tributaria y, por ende, a la necesidad de que esta trate de ser equitativa o que desande los despropósitos legislativos, sea que fueran hechos para beneficiar las ansias recaudadoras, facilitar los procesos de fiscalización o verificación y, por qué no decirlo, beneficiar ciertos sectores o grupos de contribuyentes que han cabildeado alrededor de los gobiernos. Las llamadas a la reforma a su vez han sido más claras cuando se trata de nuevos gobierno, como si el acto económico inaugural de una administración gubernamental fuera el generar un "paquete tributario".

Entre las grandes modificaciones podemos señalar unas cuatro: la de 1991-1993, 1995, 2000 y 2003. La primera sentó las bases del régimen actual, las dos siguientes –con menos técnica– quisieron cerrar lagunas impositivas, y la última, complementando a la primera, estableció mayores y más complejas reglas para la lucha contra el fraude y la evasión tributaria.

En todas estas, y la gran mayoría de las demás, el trabajo de reforma se hizo al interior del Poder Ejecutivo y a puertas cerradas o semiabiertas. En buena cuenta, el Poder Legislativo abdicó de una de sus funciones centrales como parte del Estado Democrático, lo que –como hemos señalado en otra oportunidad– supone una disociación entre tributación y democracia, puesto que pareciera que establecer un sistema tributario eficiente y justo se encuentra en las antípodas de la promoción y el desarrollo de un proceso democrático de recojo de los intereses de los ciudadanos y sus miradas respecto de lo tributario. La razón de la relación disfuncional podría provenir de la falta del desarrollo de un sistema democrático justo, pues prevalecería la idea de que la democracia solo es una regla de acceso y mantenimiento en el poder estatal, pues más allá de eso puede crear caos o dispersión en la medida que las acciones resulten menos eficientes.

En todas las reformas participaron ilustres funcionarios estatales que pensaron –no nos cabe la menor duda de que con las mejores intenciones– los cambios necesarios para poder generar mayor recaudación y poder disminuir la baja presión tributaria que las estadísticas

muestran que tenemos. Estuvieron con ellos ilustres tributaristas sirviendo de canal con el sector privado, especialmente con los gremios empresariales, dando vigorosos, interesantes y –en algunos casos– interesados aportes de cambio. Habrá que historiar en algún momento si estos técnicos independientes fueron suficientemente escuchados y si los encargados de la reforma tuvieron la sagacidad de ir recogiendo las críticas y los estudios que en centros de investigación como este o en las universidades se fueron realizando.

En todas las reformas estuvo ausente el ciudadano de a pie, el gestor empresarial y el trabajador asalariado, a quienes sucesivamente se les ha ido aumentando el gravamen y las obligaciones formales, con la anuencia de una opinión pública que poco habla de ello. Estuvo ausente también la obsesión por la justicia, que supone ser creativos en optimizar el gravamen sobre las ganancias y no resignarse a ser recaudadores de impuestos indirectos⁽¹⁾.

... LA QUE SE NOS VIENE

El presente gobierno pospuso el inicio de su reforma tributaria hasta estos días, posiblemente para poder tener más claridad de cómo y hasta dónde actuar, dadas las circunstancias de gobernabilidad que recibió. Quizá porque no tiene agenda clara de cómo utilizar y hasta dónde aplicar la potestad tributaria que le hemos concedido los ciudadanos al Estado a través de la Constitución Política. La "descoordinación" entre el Ministro de Economía y el resto del Poder Ejecutivo en torno a la gravabilidad de los ahorros en las entidades bancarias es una simple muestra de esa situación.

Ahora, esta reforma, como lo fueron las anteriores, se hará al interior del Poder Ejecutivo, en vista de que el Congreso de la República prácticamente le concederá facultades legislativas por un lapso de 90 días, con ciertas limitaciones o parámetros que más bien están pensados en la platea ciudadana.

Como en varias otras, esta vez se han planteado las reformas sobre el diálogo con deter-

(1) La mayor parte de las modificaciones de esta década se orientó a fortalecer la imposición indirecta, mejorando los mecanismos de cruce de información y regímenes de intervención (retenciones, percepciones y detracciones), entre otros.

minados representantes gremiales, pidiéndoseles que señalen cuáles serían los puntos a agendar en el cambio, pero nada más. Si la historia va en esa línea, seguiremos viendo a la sociedad civil participando, a título de comparsa y bajo las evidentes reglas de cabildero.

A decir de sus promotores, con la reforma se quiere:

1. Establecer un marco general que defina, en forma transparente, los principios y reglas que se deberán cumplir para la dación de las normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias.
2. Modificar el Código Tributario a fin de perfeccionar la normatividad vigente y lograr un marco normativo más equitativo, mejorando los procedimientos que regulan el pago de la deuda tributaria, agilizando los procedimientos de devolución y compensación de obligaciones tributarias, entre otros.
3. Modificar la Ley del Impuesto a la Renta a fin de perfeccionar su regulación, estructura y administración, especialmente en lo que respecta a los instrumentos financieros derivados, las rentas y ganancias de capital, los servicios digitales, el tratamiento de las diferencias de cambio, las tasas aplicables, entre otros.
4. Modificar la Ley del IGV a fin de perfeccionar su regulación, estructura y administración, actualizar la normatividad vigente y cubrir los vacíos legales que actualmente distorsionan los impuestos.
5. Prorrogar o eliminar las exoneraciones o beneficios tributarios sujetos a plazo, previa evaluación de la necesidad de su permanencia.
6. Perfeccionar el Nuevo RUS y el RER.
7. Actualizar y perfeccionar el Régimen de Recuperación Anticipada del IGV.
8. Modificar las normas que regulan el ITAN y el ITF, a fin de lograr mayor eficiencia, equidad y simplicidad en el Sistema Tributario Nacional.

¿Y EL FUTURO?

Seguimos reclamando planificación y discusión deliberativa, dos elementos centrales de un Estado democrático eficiente.

Planificación de lo que se ha de hacer y cómo se ha de articular ello al desarrollo del país y al cumplimiento de los fines, objetivos, metas globales y estrategia nacional de desarrollo; en buena cuenta, ello es decidir en términos políticos el sentido de la tributación, los elementos que ello supone y hacia dónde queremos navegar.

De hecho, no basta la decisión técnica si no hay en la base una mirada del país y de los

objetivos que se persiguen en el Estado y el sentido de sus acciones, lo que incluye ciertamente una visión respecto al papel de la tributación en el desarrollo del país. A su vez, la reforma debe provenir de un análisis sistemático, lo que podría permitir rediseñarla y aprobar profundas mejoras en la sistemática interna de cada tributo.

Discusión deliberativa, que supone asumir que la tributación no solo contiene elementos técnicos alejados de los ciudadanos, sino que es parte de las políticas públicas destinadas al bien común, de modo que todos tenemos derecho a opinar y plantear soluciones. En ese sentido, es legítima la discusión pública, ciudadana y colectiva.

A su vez, lo que hay que hacer es plantear la discusión transparentemente, de modo que la ciudadanía conozca desde dónde o por qué se plantean las propuestas tributarias.


En el fondo de lo que se trata es de recuperar el procedimiento racional de establecer reglas de juego que hagan posible acuerdos de calidad entre todas las partes de cada fenómeno social; en nuestro caso significa que las reglas respecto a lo tributario surjan del necesario consenso entre los intereses del Estado y de los particulares y no bajo la imposición de una de las partes.

Habrá que prever, cada cual desde su lugar, que en el futuro las reformas se hagan de otra manera.

COLOFÓN

Que no se nos escape señalar que hay que reducir el recurso a lo "antitécnico" de un tributo. ¿Nos hemos puesto a pensar qué es un impuesto antitécnico? ¿Qué impuesto es "técnico"? No hay respuestas a las interrogantes planteadas, ya que para el ejercicio de la potestad tributaria no hay, previamente, categorías ideales o técnicas que sirven de inspiración absoluta para crear normas jurídicas tributarias.

Ciertamente que a nivel de la legislación comparada y la doctrina se puede tomar como referencia algunos diseños impositivos y opiniones calificadas, pero ello no los hace "técnicos"; en buena cuenta, la regulación interna se puede alejar de dichos planteamientos si se argumenta cuál es la racionalidad y utilidad de su existencia.

No obstante, la función del legislador en materia tributaria sí tiene un límite importante: la denominada "Constitución Tributaria", es decir, el bloque de constitucionalidad en materia tributaria. Por eso, sería más útil exigir que los tributos y los deberes formales sean inconstitucionales, porque ahí existirá un parámetro valorativo en términos colectivos que verificar. 

Apuntes Tributarios

• PERSPECTIVAS ECONÓMICAS PARA AMÉRICA LATINA:

Mayor crecimiento, pero ...

Según el último Informe del Fondo Monetario Internacional (FMI) sobre *Perspectivas de la economía mundial*, la región de América Latina mantendrá, por tercer año consecutivo, un fuerte crecimiento que podrá coadyuvar a la reducción del desempleo y la pobreza.

Entre otras razones, debe tomarse en cuenta que, entre el 2002 y el 2006, los precios de los productos primarios combustibles y no combustibles han aumentado en alrededor de un 170 y un 70 por ciento, respectivamente. A su vez, debe verse que la inflación se ha mantenido a raya durante la fase de expansión, a pesar del continuo aumento del precio de los productos básicos⁽¹⁾.

Ahora, en el Informe se concluye que el crecimiento ha sido bastante diversificado, y se prevé que la demanda interna seguirá siendo el principal motor de la expansión a corto plazo. Así, se estima que el consumo privado representará más de las dos terceras partes del crecimiento regional en 2006 y 2007, y los coeficientes de inversión privada seguirán aumentando.

Los buenos resultados macroeconómicos se han fundado en una mejor política fiscal y una reducción de los coeficientes de endeudamiento. Sin embargo, se advierte que en varios países se ha comenzado a acelerar el gasto público que podría afectar la estabilidad económica, junto con otros factores, como una posible contracción de los mercados financieros mundiales, una desaceleración más pronunciada de lo previsto en la economía estadounidense, la volatilidad del precio de los productos básicos y el riesgo de que los gobiernos de la región dejen de lado la disciplina macroeconómica⁽²⁾.

Como se sabe, el corte ideológico de los nuevos gobiernos en América Latina provoca una mayor inversión social, la cual debería ir acompañada de una política tributaria que le corresponda. En lo que respecta a nuestro país aún queda por definir un marco de política económica estable que guarde un equilibrio entre el gasto y el ingreso públicos, lo que esperamos se concrete pronto.

• TRIBUNAL FISCAL:

Designan nueva Presidenta

Como se sabe, por R. S. N° 091-2006-EF, publicada el 14 de noviembre de 2006, y luego de más de seis años de trabajo, se aceptó la renuncia de María Eugenia Caller al cargo de Presidenta del Tribunal Fiscal (TF). El mismo día se publicó la R. S. N° 092-2006-EF, por la que se nombra a la doctora Zoraida Alicia Olano Silva como nueva presidenta de esa institución.

En los últimos años hemos ido comentando los problemas por los que viene pasando el Tribunal Fiscal, especialmente respecto a la transitoriedad de las vocales actuales, la falta de elementos humanos y físicos para afrontar adecuadamente la carga de expedientes sin resolver, que se ha incrementado exponencialmente por el aumento de litigios producto del aumento de la acción fiscalizadora de SUNAT y el activismo tributario de muchas municipalidades del país. Está claro que desde el Poder Ejecutivo debería agendarse y promoverse una estrategia que permita superar estas limitaciones.

Ahora bien, en esta publicación hemos mantenido siempre la crítica sana y alturada a la labor de doña María Eugenia Caller, especialmente en cuanto a las decisiones de gestión con las que no concordábamos, pero también hemos señalado y aplaudido los esfuerzos desplegados para cumplir adecuadamente los lineamientos de mejora de la calidad del TF, establecidos por el Estado –a través de un convenio con el BID– ya hace varios años. No nos cabe duda que, pasado el periodo necesario de evaluación, ella volverá con éxitos a la actividad profesional privada, en la que le deseamos los mayores éxitos.

Ahora, la doctora Olano Silva es funcionaria de carrera en el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), abogada egresada de la PUCP, ex Vocal de la Sala 5 del TF, ex Directora de Estudios Fiscales y Sub-Directora de Tributos al Consumo y al Comercio Exterior de la Dirección General de Política Fiscal (hoy Dirección General de Política de Ingresos Públicos) del propio MEF.

Nuestra revista seguirá colaborando, como lo ha hecho desde su creación, a la correcta y confiable divulgación de las actividades del TF, especialmente en lo que respecta a las Resoluciones que emite frente a las controversias entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias. Asimismo, seguiremos criticando cuando percibamos que se establecen recortes presupuestarios u otras limitaciones a la actividad del TF, que podrían ocasionar la disminución de su actividad o el recorte de su independencia y/o eficiencia.

La motivación, como puede leerse, es la creencia profunda de que el TF debe ser una instancia de resolución de conflictos imparcial, altamente especializada y cuyos pronunciamientos deben basarse en una correcta aplicación del Derecho Tributario.

Por eso, desde esta tribuna le auguramos éxitos a la Dra. Olano en su gestión y esperamos que prontamente se tome medidas que permitan la mejora en la rapidez y calidad de su servicio y sus resoluciones.

• SANCIONES:

Modificación de criterio de Circular de SUNAT

En el último OPE LEX⁽³⁾ informamos que la SUNAT había emitido una Circular en la que, sin ninguna pauta, criterio, razón u otro que lo justi-

fique, se habría instruido a las áreas de auditoría y de control de la deuda para que no se aplique la multa correspondiente al numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (CT) en ningún caso a partir del 17 de noviembre pasado, inclusive cuando la resolución estuviese emitida pero aún no notificada.

A pesar de su carácter beneficioso, nos pareció que la medida excedía la facultad discrecional, pues viola el principio de razonabilidad o interdicción de la arbitrariedad y no solo favorecía a quienes resulten alcanzados por la Circular sino incluso a quienes a la fecha de su aplicación ya hubiesen sido sancionados, pues estos podrían alegar la violación del principio de igualdad de trato. En ese sentido, pensamos que debía ser dejada sin efecto.

Ello efectivamente ocurrió el 24 de noviembre pasado, cuando por medio de una nueva Circular –vigente hasta hoy– se establecieron nuevas disposiciones al respecto. Así, se ha señalado que la falta de perjuicio económico al Estado así como las circunstancias de la comisión de la infracción son aspectos que, como criterio de gestión en la administración de sanciones, pueden ser considerados por SUNAT a efectos de aplicar la discrecionalidad sancionadora.

En ese sentido, no se aplicará la sanción cuando objetivamente se presente:

- En el IGV:
 1. Cuando haya una disminución del débito fiscal o aumento indebido del crédito fiscal en un determinado periodo que no origine perjuicio económico y que el deudor tributario no haya compensado o solicitado la devolución del saldo a favor, de corresponder.
 2. El deudor tributario haya presentado la declaración rectificatoria (sin que se le haya iniciado un proceso de fiscalización o verificación respecto del tributo vinculado a la infracción) correspondiente al periodo en que tuvo lugar la declaración del débito o crédito fiscal inexistente y, a su vez, no haya aplicado o arrastrado el saldo a favor indebido en la declaración original del periodo siguiente o los subsiguientes.
- Cuando, como consecuencia de la no legalización o legalización extemporánea del Registro de Compras, la SUNAT por ese único motivo hubiere efectuado reparos al crédito fiscal del contribuyente.

En la nueva Circular se señala que debe procederse a emitir las Resoluciones de Multa que no ses hicieron cuando la anterior circular estuvo vigente, salvo que se trate de los criterios señalados anteriormente. ☑

(1) Tras reducirse al 6 por ciento en 2005, se pronostica que seguirá disminuyendo en 2006 y ya en 2007 bajará a alrededor del 5 por ciento.
 (2) Fondo Monetario Internacional, FMI *Boletín*, N° 18, Volumen 5, octubre de 2006, pág. 287.
 (3) "SUNAT A CONTRAPASO. Arbitrariedad en sanciones". EN: Suplemento Especial *Informe Tributario* N° 186, noviembre de 2006, pág. 1.

Constitución y Tributación

Entrevista al doctor Francisco Eguiguren Praeli

Hay un proceso de revaloración de los aspectos constitucionales de la tributación, fundamentalmente por una mayor acción del Tribunal Constitucional, el que también viene jugando un importante papel en el desarrollo de las instituciones jurídicas del país. Por ello, presentamos una entrevista realizada a Don Francisco Eguiguren, renombrado constitucionalista, presidente de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional y Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1. ¿Cuál es su lectura de la actuación del Tribunal Constitucional (TC)?, ¿está cumpliendo adecuadamente su función?, ¿cuál es el escenario próximo?

Desde 2001 en adelante, luego de la reposición de tres magistrados y la designación de otros cuatro –cuyas funciones culminarán próximamente–, el TC ha marcado una clara diferencia con el pasado. Los miembros actuales, dado el carácter independiente y la preparación académica de cada uno, más allá de los puntos de acuerdo o desacuerdo que en algunas sentencias se pueda tener, le han dado al TC un lugar y una gravitación jurídica y política en el país muy importante, convirtiéndolo en un referente nacional y en un órgano con prestigio, al menos hasta ahora.

De hecho, muchas veces percibo que cuando una persona o institución tiene un conflicto, se siente mucho más interesada o tranquila cuando se trata de un proceso constitucional, pues puede acceder al TC y salir del ámbito del Poder Judicial, porque se piensa que el debate jurídico ante el TC es más elevado y que existe la posibilidad de una decisión más motivada.

Ahora, algunas veces el TC ha pecado de activismo, aprovechando un caso concreto para emitir pronunciamientos más generales que sientan una línea de interpretación y de pensamiento que permite conocer el temperamento del TC, especialmente en las denominadas sentencias interpretativas de tipo instructivo.

De hecho, no tiene que contentar a todos, a veces alguien podrá decir que algunas sentencias son demasiado extensas, otros que son demasiado teóricas o doctrinarias. Puede ser que desde el punto de vista de la eficacia del proceso tenga unos bemoles, pero mi opinión, en general, es que la labor del TC es bastante positiva y aprobatoria, lo cual no quiere decir que en algunos casos pueda tener ideas contrapuestas, lo cual es normal, pero creo que no se puede –ni debe– supeditar un juicio evaluativo sobre el lugar que viene ocupando el TC según una sentencia en particular o a la satisfacción de intereses o pretensiones particulares, que es lo que a veces algunos hacen.

Me preocupa, como es obvio, lo que pasará el próximo año, cuando se tenga que designar cuatro nuevos magistrados. Veo con preocupación que más de la mitad del TC va a ser elegido por este Congreso de la República que está fraccionado, lo que puede originar un reparto político de los cargos; ojalá que el acuerdo político que se necesita para designarlos no sacrifique la calidad de los magistrados a elegirse ni su independencia.

También me preocupa, y lo he cuestionado, los intentos de dictar una ley desde el Congreso que limite el margen de auto-

nomía e independencia del TC para interpretar la Constitución Política. Creo que el TC debe ser respaldado y sus atribuciones, como supremo intérprete de la Constitución, deben ser preservadas sin afectación ni interferencia de ninguna clase.

2. Hay en cierto sector de opinión –vinculado al mundo empresarial– la idea de que el TC está mutando la Constitución Política, especialmente en lo que se refiere a los derechos de propiedad y la seguridad jurídica. ¿Cree que sea una crítica seria?, ¿cuál es su balance en términos del aporte del TC a la gobernabilidad?

Creo que a quienes emiten opiniones, más aún si pretenden hacerlo con cierta autoridad o solvencia, hay que exigirles un mínimo de congruencia, consistencia y seriedad. No puede ser que cuando el TC dicta una sentencia, que en muchos aspectos es bien recibida por la comunidad y todos dicen que es correcta, se lo perciba como maravilloso; y cuando en un punto concreto se discrepa con la decisión, o si perjudica los intereses de ciertas personas, estas piensen que el TC se excede y quiere ser un súper poder o actúa arbitrariamente.

En EE.UU. hay una famosa frase según la cual la Constitución es aquello que los jueces dicen que es, y si algo ha hecho la Corte Suprema de ese país, y ha caracterizado a la judicatura, es tener la capacidad de desarrollar y adaptar la Constitución a cada momento histórico a partir de sus interpretaciones, y por eso es –con sus enmiendas– muy longeva. Su interpretación y cambios muchas veces han hecho innecesaria la reforma de los artículos, porque la función jurisdiccional no es ajena a su tiempo. El magistrado judicial o constitucional, si bien realiza un análisis jurídico, es obvio que es una persona con concepciones jurídicas, morales y críticas, que en muchos tipos de temas no pueden estar ausentes, de modo que ese magistrado debe tomar en cuenta el impacto social, económico y político de sus decisiones.

Los problemas constitucionales muchas veces son de poder político, de conflicto de intereses a gran nivel o donde la interpretación de una norma o su constitucionalidad no genera una sola opinión válida que hay que desentrañar, como quien resuelve una adivinanza, sino que sobre una misma norma constitucional o sobre una norma legal y su compatibilidad con la Constitución hay más de una lectura, más de una interpretación y el intérprete, en este caso el TC, escoge una de ellas que no tiene que ser la única, a veces, de repente, ni siquiera sea la mejor, pero el TC considera que lo es.

Ahora, yo creo que efectivamente, en ciertos asuntos, el TC ha ido desarrollando interpretaciones que podrían ser vistas como ir "más allá de la Constitución", pues ha variado la interpretación de algunas normas constitucionales, como es el caso de la reforma constitucional, el tema del antejuicio, en los que el TC ha dado interpretaciones donde antes no existían y yo creo que, en general, en estos temas, lo ha hecho bien.

Ahora, en el tema económico hay que tener en cuenta que la Constitución de 1993 tiene un régimen económico que si bien puede tener algunos artículos importantes, en lo esencial es uno con una clara orientación neoliberal, casi anti-Estado, que es la postura que sostiene y que entusiasma a un importante sector empresarial. Pero esta concepción no es muchas veces compatible con la idea de un Estado Social y Democrático de Derecho (ESDD), que también plasma la Constitución, y con la de una Economía Social de Mercado (ESM), que no es lo mismo que una mera economía de mercado, que no es precisamente lo que la mayoría de la población quiere y espera de la Constitución, y me remito para ello a los recientes resultados del proceso electoral; es decir, si bien a los grupos económicos más poderosos o dominantes en el mercado, o a sectores ideológicos neoliberales fundamentalistas, les entusiasma el modelo económico de la Constitución de 1993, hay otro importante sector de opinión y de población (dentro del cual me ubico y que en mi opinión es mayor) que no comparte esa interpretación y que se orienta más hacia un ESDD y una ESM.

A su vez, creo que la mayoría de integrantes del TC tiene una visión jurídica mucho más cercana a la idea de este ESDD y a esta ESM que a la mera visión neoliberal fundamentalista; ese es el problema y esa es la diferencia, no hay razón para ocultarla.

Obviamente, la Constitución tiene un esquema a favor de la libertad económica, pero hay también un conjunto de valores que la Constitución no excluye y que el TC no puede ignorar en cuanto al régimen económico, por eso es que algunas veces los empresarios se ven preocupados porque están defendiendo no solo la postura ideológica sino sus intereses económicos concretos, que muchas veces entran en conflicto con los de otros sectores, con los de la sociedad o con el papel de la economía social de mercado; yo creo que ahí está el problema y el origen de algunos de los desencuentros, no en vano una de las razones que ha impedido que se encare con firmeza una reforma constitucional es el tema del régimen económico que muchos no quieren tocar, incluidos el anterior y el actual gobierno.

Yo creo que es un tema sensible y sería un falso dilema decir que hay una discusión, con una visión estatista o no, con una visión anacrónica de la década del 80 que hoy no se tiene. El punto en discusión es el concepto de un ESDD, el papel que le corresponde en un país pobre como el nuestro con profundas desigualdades en todos los ámbitos, con una exclusión marcada; el papel que le tiene que corresponder al Derecho y a la Constitución como factores que consoliden la democracia, la unidad nacional y la integración.

En esa perspectiva, creo que el TC se ha enmarcado, en general, en una línea de pensamiento jurídico que yo comparto; pero, claro, lo distancia de quienes tienen una visión neoliberal fundamentalista, de un modelo que si bien pudo haber tenido virtudes, su continuidad genera problemas que se tienen que resolver y que explica en parte lo que se viene viviendo en el país hace mucho tiempo, lo que se expresa cada vez que se realizan elecciones.

3. Desde el punto de vista de los abogados tributaristas, la estruc-

tura de la interpretación jurídica tiende a la literalidad, proscribiendo la extensión. ¿Cómo ve usted esto?

Claro, está más cerca al Derecho Penal por entender que el tributo impone un tipo de obligación y una carga al contribuyente que no debe interpretarse de manera extensiva y porque una garantía para el contribuyente es el control de la potestad tributaria y de su ejercicio, y también a la aplicación de las normas.

Es la aplicación del típico principio de legalidad que no permite la interpretación analógica, lo que comparto.

4. Entonces, ¿cómo se podría entender la interpretación constitucional en el ámbito del Derecho Tributario?

Si tenemos que interpretar la constitucionalidad de una norma tributaria, es evidente que van a darse los dos elementos, es decir, los típicos criterios de interpretación constitucional general, pero también hay que tomar en cuenta las particulares características que la ley tributaria impone al momento de realizarla, porque la Constitución circunscribe ciertos límites a la potestad tributaria del Estado y a los tributos, recogiendo principios que vienen del Derecho Tributario, como la reserva de ley, la igualdad, la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad, que, si bien son conceptos constitucionalizados, han sido emanados del Derecho Tributario y elevados a rango constitucional.

Puede haber casos donde el tipo de discusión está en marcha pero se encuentra más cerca de una interpretación genérica, por ejemplo, si crear o no crear determinado tributo es o no es constitucional, pero cuando ya se pasa al terreno de analizar la forma en que se ha regulado ese tributo, obviamente hay que atenernos a la luz de la interpretación tributaria que está plasmada constitucionalmente.

Entonces, hay una parte valorativa del proceso y otra parte legal, en el sentido más estricto.

“INTERPRETAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA NO ES CUALQUIER COSA, ES UNA TAREA TÍPICAMENTE JURISDICCIONAL QUE REQUIERE DE UNA CIERTA SOLVENCIA TÉCNICA JURÍDICA DEL ÓRGANO QUE LO HACE”.

5. En el caso del principio de igualdad, el TC tendría que evaluar una norma o un beneficio tributario a favor de una región o de un sector, ¿su interpretación tendría que basarse en contrastar ese beneficio contra la igualdad general y hacer un análisis de valoración constitucional típica?

En verdad, el otorgamiento de un beneficio o de una exoneración son decisiones políticas y si bien hay un margen político de la decisión, porque no hay obligación de hacerlo y nadie tiene derecho *per se* a que se le otorgue una exoneración y un beneficio, se enmarcan dentro de las decisiones económicas y políticas de un régimen. En cambio, una vez que se conceden, sí se tiene que evaluar varias cosas, por ejemplo, de un lado, si ese margen de discrecionalidad debe tener límites, porque no puede ser inconstitucional, discriminatorio y atentatorio contra la igualdad; es decir, si se otorgará un beneficio y al momento de analizarlo y ponderarlo resultará injustificado porque los fines que persigue no son compatibles con la Constitución o conlleva una violación a la igualdad y una exclusión a otros, que es peor que el beneficio que se quiere obtener u ofrecer para algunos, o también analizar si es congruente o no excluir a ciertos sectores del beneficio que se otorga a otros, porque si se da un beneficio tributario tendría que hacerlo a todos los que están en la misma

situación, y si se excluye a algunos, a pesar de estar en la misma situación, obviamente eso sería discriminatorio, atentaría contra la igualdad y sería inconstitucional.

6. El TC acaba de señalar que el control difuso debe ser aplicado por los tribunales administrativos de alcance nacional. Hay mucha crítica contra esa decisión por el temor de que un órgano del Poder Ejecutivo se dedique a hacer una interpretación valorando la Constitución sobre la ley, lo que históricamente estaba proscrito. ¿Qué opina al respecto?

En el fondo, mientras no se cuente con una "jurisdicción administrativa" que tenga una cierta solvencia, independencia y carácter técnico, no se puede pretender equipararla con un órgano judicial. No es lo mismo hablar de los tribunales administrativos en el Perú que del Consejo de Estado colombiano.

En segundo lugar, y aunque suena muy grave, yo creo que no ha sido bien recibida esta interpretación del TC acerca de que órganos administrativos o colegiados (no cualquier funcionario) puedan ejercer control de constitucionalidad de las normas, pues rompe toda la tradición de sometimiento de la Administración a la Ley. No obstante, mas allá de ello, creo que es un criterio que el TC tendría que revisar vistas sus consecuencias prácticas: el criterio del TC es para que un órgano administrativo de corte tribunalicio pueda eventualmente, en un caso concreto, inaplicar una Ley y eso casi no va ocurrir.

Por las características que tienen los Tribunales Administrativos, su composición, su forma y su inserción dentro del aparato del Estado, habría que perfeccionar mucho más una estructura técnica, administrativa, de corte cuasi jurisdiccional. Interpretar la constitucionalidad de una norma no es cualquier cosa, es una tarea típicamente jurisdiccional que requiere de una cierta solvencia técnica jurídica del órgano que lo hace, tanto por sus integrantes como por el órgano, su especialidad y los asesores que apoyen, no se puede entregar a cualquiera esta potestad, pues no son jueces y hay que ver su forma de selección, reclutamiento y calificación.

7. En algunas sentencias del TC, como la del ITF, hay un reconocimiento de que los ciudadanos tenemos algunos deberes de colaborar con el Estado, como el caso de los bancos, que tienen que coadyuvar en administrar este tributo.

Yo estuve involucrado profesionalmente en la defensa de la constitucionalidad del ITF y siempre dije que puede discutirse el carácter técnico, su conveniencia en términos políticos o económicos; pero lo que no me cabía duda es que era constitucional porque si bien se sacrificaban o restringían ciertas cosas, se hacía de una manera todavía tolerable y razonable y en función de otros objetivos superiores.

Por ejemplo, ahí el TC interpretaba cuál es el límite del secreto bancario y se logró que la Ley de la materia perfeccionara la versión original, de modo que el suministro de información por parte de los Bancos y Entidades Financieras que va a la Administración Tributaria para la lucha contra la evasión y la informalidad no destruyera el núcleo central del secreto bancario; es decir, que la información que se proporcione no supiera revelar, por ejemplo, cuánto tenía una persona en sus cuentas bancarias ni el detalle concreto de sus movimientos bancarios, simplemente otorgaba una información de diferencia entre los impuestos generados por operaciones activas y pasivas.

Claro que eso da cierta información de movimiento económico, pero como lo hacen otras normas, como las de la SBS,

donde los bancos tiene que reportar el cobro o movimiento de cantidades superiores a determinados montos y nadie considera que sea una violación al secreto bancario, creo que allí el TC pudo precisar bien el contenido del secreto bancario y que ese deber de bancarizar ciertas operaciones no genera un perjuicio excesivo, aunque suponía cierta limitación a los ciudadanos, mas sí ayudaba a formalizar la situación económica de un país donde hay un serio problema de evasión, donde existe todo un sector informal que mueve ingentes cantidades de dinero y que muchas veces incumple todo tipo de obligaciones económicas, tributarias y sociales, pues los que sí estamos en el lado de la legalidad tenemos el derecho por igualdad a exigir a que si hay informalidad se combata, y creo que este era un medio incómodo pero razonable.

“HABRÍA QUE EVALUAR SI ALGUNA DE ESTAS EXIGENCIAS, A LA LARGA, POR FACILITARLE LA TAREA INFORMATIVA, PUEDE ESTAR DISMINUYENDO EL GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS”.

8. En materia tributaria, hay muchas obligaciones formales que se le cargan al contribuyente, ¿cuál es su apreciación al respecto?

Ese es un tema que la Administración Tributaria debe reflexionar, porque no se puede obligar al sujeto a llevar las cosas más allá del justo límite permitido.

Me explico. Para las personas que tenemos un mayor nivel de formación y de educación y que por nuestro trabajo profesional estamos familiarizados con el uso de las computadoras y el internet –que no es la mayoría del país–, probablemente la utilización de formularios o la presentación de declaraciones juradas por internet no es demasiado complicada. Pero a veces se pide cosas que supone un tiempo o la necesidad de que se contrate a un profesional que lo ayude para algo que, si bien era trabajoso, ya se empieza a convertir en un verdadero martirio, lo que supone un gasto adicional. Ahí la Administración obviamente está cargando parte de su labor, gratis, al contribuyente. Cuando se trata de obligaciones para las empresas, impone tener todo un personal, toda una burocracia cumpliendo tareas que resultan útiles para la Administración y que le facilitan la tarea, pero que generan una carga de trabajo, un costo que la Administración, como es obvio, no lo reconoce ni lo descuenta. No se trata de hacer las cosas más engorrosas. Por eso, simplemente, hay gente que decide incumplir totalmente sus obligaciones, optando deliberadamente por la informalidad y a veces por la evasión con el argumento de que si estás fuera es más difícil que te detecten.

Habría que evaluar si alguna de estas exigencias, a la larga, por facilitarle la tarea informativa, puede estar disminuyendo el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Hay que ponderar los beneficios de una mayor fiscalización o información para luchar contra la evasión sin hacer tan oneroso el costo de la legalidad, porque si ello ocurre va a ver muchos que van a querer escaparse por la ventana.

9. Con relación al tema de los arbitrios municipales, entendemos que usted tiene una posición definida.

Bueno, yo intervine en el caso de Miraflores cuando ya se había emitido la sentencia de Surco y el tema estaba casi resuelto y compartía lo que decía el TC, pero lo que me parecía es que se debía moderar un poco y de alguna manera eso se hizo. El TC

debió haber evaluado más algunas cosas como la legislación, que en algunos casos era ambigua o un poco injusta. Por ejemplo, yo podía demostrar que muchas veces el distrito había cumplido con aprobar la Ordenanza dentro del tiempo pertinente y remitirla oportunamente a la Municipalidad Provincial y quien había excedido el plazo de la aprobación era la Provincial, sin embargo, y sin que nada pudiera hacer, la Municipalidad Distrital se veía afectada y su Ordenanza perdía validez.

Ahora, se puede decir que no es del todo razonable tomar en cuenta el valor del predio para fijar la tasa de un arbitrio de limpieza o de recojo de basura, sino lo que debe primar es el uso del bien, y si quiero tomar en cuenta el recojo de basura no es el valor del predio, además de su uso, sino también la ubicación o su fachada, que puede ser razonable, como puede serlo el fijar el monto de la tasa del serenazgo en función de la UIT.

Pero hay que asumir que no había una norma que fijara criterios, entonces, si yo parto de un supuesto que estuviera en temas opinables o discutibles en su razonabilidad, puede ser excesivo descalificarlo y decir que todo lo que fue hecho es nulo, porque respecto a qué parámetro tendría yo enfrente, no había nada, ninguna norma ni ningún criterio preciso que me dijera cómo hacerlo, entonces yo puedo hacerlo ahora, pero liquidarlo desde el principio era excesivo.

Luego el TC se metió con algunas criterios que pueden estar bien desde el punto de vista teórico pero que son absolutamente inmanejables. Me explico, al decir que los arbitrios son una tasa y hay que pagar el costo del servicio, lo cual es razonable, y que un criterio de solidaridad es inexistente o subalterno, pero llevado al extremo digamos, si hoy tengo que hacer caso al TC, en verdad tendríamos que llegar a un sistema en el cual el cobro de arbitrios por el recojo de basura casi tendría que ser de tal modo que el servidor al recoger mi basura tendría que individualizarla respecto de la mi vecino, pesarla y todo esto porque el TC plantea conceptos que son inmanejables o engorrosos, pero que significan el verdadero costo del servicio; entonces hay que establecer criterios generales y al hablar del uso del bien es un criterio válido pero ciertamente llevado al extremo, ni siquiera es estricto y, como alguna vez se dijo, tendríamos que determinar también (en el ejemplo) si es una familia, cuántos son sus miembros y de repente si son más pobres o ricos para ver cuánto más comen y cuánto más basura producen.

Toda fórmula tiene una dosis básica de arbitrariedad y por eso el TC señalaba criterios que eran prevalecientes pero tampoco únicos, pudo haber sido muy drástico al descalificar otros criterios.

En el tema de los parques, es razonable decir que quien está más cerca pague más en el entendido de que el parque otorga un beneficio por lo menos visual, pero alguien puede decir que no va al parque y que, por el contrario, le estorba porque va un montón de gente que no vive ahí y esa es su zona, por tanto se le cobra por un servicio que no usa. Con esto quiero decir que hay una cierta dosis de arbitrariedad al decir que la cercanía a un parque le otorga un mayor valor o beneficio, porque puede haber personas que, al contrario, son perjudicadas o no se les otorga mayor beneficio; sin embargo, se entiende y se acepta que es razonable que pague más quien está más cerca de un parque que quienes están más lejos.

Es cierto que la Municipalidad cometía excesos, como el querer cobrar el serenazgo en función del valor del bien, del tamaño del mismo o del número de personas, pero el servicio de serenazgo no era una protección individualizada de la casa o de la persona sino una protección preventiva de la calle, y

ello no tenía nada que ver con el costo del servicio; en fin, hay una cierta dosis de arbitrariedad.

Yo creo que el TC hizo bien en señalar criterios pero quizás fue un poco estricto en sancionar prácticas que a veces los municipios no estaban en capacidad de evitar o de corregir, ya sea porque no dependía de ellos sino de la Municipalidad Provincial, o porque no había normas de carácter general, pues, si bien pudo haber un amparo por ahí, no había una norma de carácter general que señalara principios.


“LAMENTABLEMENTE NUESTRA CONSTITUCIÓN
SIGUE DICIENDO QUE AL TC SOLO PODRÁN
LLEGAR LOS AMPAROS DENEGADOS EN SEDE JUDICIAL”.

10. Con relación al Impuestos a los Juegos y Casinos y Máquinas Tragamonedas hubo jueces que fallaban de manera distinta a las sentencias del TC.

Lamentablemente nuestra Constitución sigue diciendo que al TC solo podrán llegar los amparos denegados en sede judicial y yo creo que tal postura pudo tener una razón de ser en su momento, pero con el tiempo ha demostrado que ha sido contraproducente porque afecta al derecho de igualdad entre las partes e impide un papel unificador del TC. Entonces, en estos casos judiciales donde segundas instancias fallan violando la Ley, el Código Procesal Constitucional y la norma anterior, puesto que están inaplicando normas cuya constitucionalidad ha sido confirmada por el TC, lo que resulta un fallo prevaricador, requeriría que el Tribunal pueda conocer de todo amparo sin importar que la decisión judicial haya sido favorable o no al demandante, estableciéndose un mecanismo de admisión donde el TC pueda no admitir ciertos recursos por considerar que ya es un caso que ha sido resuelto plenamente por la jurisprudencia, ahí se requiere de una reforma constitucional porque al TC le están incumpliendo la sentencia y no puede hacer nada.

Pero en segundo lugar, hay un tema también de control judicial, es decir, si en esos casos se presume que hay un tema de corrupción porque hay intereses económicos. Un juez está fallando de manera manifiesta desconociendo sentencias del TC, yo creo que sería indispensable un sistema de control y que inmediatamente ese magistrado sea sometido a un procedimiento administrativo, suspendido de su función y que se evalúe si es un caso de corrupción porque, o por corrupto o por ignorante, está violando la ley y sin embargo hay impunidad y se conoce que hay juzgados que saben sistemáticamente que tienen esta conducta y no les pasa nada, es obvio que hay mucha corrupción y el sistema judicial no está atacando este problema.

Hoy en día, quien sepa de ese tipo de fallas sabrá también que por violar la ley va a ser sometido a un procedimiento administrativo, va a ser suspendido de su función y eventualmente va a ser destituido y condenado por prevaricato y todo, de esta forma lo va a pensar dos veces.

Obviamente hay un tema de desconocimiento, porque no se puede pretender que una persona conozca todo lo que se ha resuelto, quizás en el futuro, con el precedente, ello cambie y más aún si los magistrados están tomados por su trabajo, y no hay una judicatura especializada en materia de derecho constitucional y derecho público como sí la hay en lo civil, penal, laboral, etc. 

Comentarios a la Legislación

Del 06 de noviembre al 05 de diciembre de 2006

CETICOS: Disposiciones Reglamentarias (Decreto Supremo N° 015-2006-MINCETUR)

Como se recuerda, los Dec. Leg. N°s. 842 y 864 y normas modificatorias, declararon de interés prioritario las zonas sur y norte del país, creándose los CETICOS de Ilo, Matarani y Paita. En este sentido, el literal a) del artículo 7° del Reglamento de los CETICOS, aprobado por D. S. N° 023-96-ITINCI estableció que los usuarios de dichos centros pueden desarrollar las actividades de manufactura o producción de mercancías no comprendidas, entre otros, en el CIU (Revisión 2) N° 3720.

Ahora bien, al existir interés por invertir y desarrollar actividades de producción de los bienes antes mencionados, ha sido conveniente dictar las medidas necesarias para permitir en los CETICOS el desarrollo de las actividades anteriormente señaladas. En este sentido, mediante D. S. N° 015-2006-MINCETUR, publicado el 9 de noviembre de 2006, se excluye del inciso a) del artículo 7° del Reglamento de los CETICOS, los siguientes bienes, comprendidos en el CIU (Revisión 2), Clase 3720:

- Subpartida 7411.10.00.00 Tubos de cobre refinado; y,
- Subpartida 7412.10.00.00 Accesorios de tubería de cobre refinado.

BENEFICIOS TRIBUTARIOS: Régimen de Amazonía (Decreto Supremo N° 022-2006-PRODUCE)

Como se recuerda, la Ley N° 28264 autorizó la creación del Parque Industrial Tingo María (PIT), ubicado en el departamento de Huánuco, con el objeto de apoyar a la micro y pequeña empresa, generar empleo sostenible y promover el desarrollo económico y social descentralizado.

Mediante D. S. N° 022-2006-PRODUCE, publicado el 15 de noviembre de 2006, se derogan los artículos 67° y 68° del Reglamento de la referida Ley, aprobado por D. S. N° 006-2006-PRODUCE, que dispuso que: (i) las actividades que se desarrollan en el PIT gozarán de los beneficios tributarios señalados en los artículos 12°, 13°, 14° y 15° de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (LPIA); y, (ii) las empresas que se establezcan en el PIT podrán acogerse a todos los beneficios otorgados a las Empresas Productivas Capitalizadas (EPC), previstas en la Ley N° 28298⁽¹⁾.

Como podrá apreciarse, los artículos derogados devienen en innecesarios, toda vez que de la Ley N° 28298 se desprende que los beneficios tributarios establecidos por ésta y por la LPIA son aplicables inclusive a las actividades que se desarrollen en el PIT, siempre que cumplan con las condiciones según las zonas geográficas ubicadas en la Amazonía y los requisitos prescritos en las citadas normas.

MINISTERIO DE ECONOMÍA: Manual de Producción Normativa (Resolución Ministerial N° 639-2006-EF/67)

En vista a los serios problemas que viene causando en muchos países la manera como se legisla, la OCDE viene delineando grandes principios de una política normativa moderna. En el caso de nues-

tro país, el INDECOPI ha hecho lo propio, sin que logre mayores resultados en toda la Administración Pública.

En ese esquema, en el plano legislativo contamos con la Ley N° 26889 – Ley Marco para la Producción y Sistematización Legislativa y su Reglamento, aprobado por D. S. N° 008-2003-JUS, las mismas que lamentablemente no siempre son cumplidas por nuestros legisladores.

Ahora bien, el 16 de noviembre de 2006 se publicó la R. M. N° 639-2006-EF/67, por la que se aprueba el “Manual para el Análisis Económico y Legal de la Producción Normativa en el Ministerio de Economía y Finanzas” (en adelante el “Manual”), el mismo que será de aplicación obligatoria a 90 días de publicada dicha norma.

Ello es especialmente bueno para el ámbito tributario pues, como se sabe, en su mayoría las normas tributarias son reglamentadas por dispositivos emitidos por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

1. La normativa del MEF

En el Manual se definen como lineamientos de Política Normativa del MEF a:

- a) El uso de criterios y procedimientos homogéneos para la creación de normas dentro del Ministerio.
- b) La implementación de filtros eficaces y confiables en el proceso de creación de normas.
- c) La propuesta de soluciones a problemas y no a síntomas, a través de evaluación de opciones que incluyan criterios de análisis económico.

Con ello el MEF busca implementar internamente un proceso de creación eficiente de normas, que se apoya en la aplicación de los principios de necesidad, efectividad, proporcionalidad, transparencia y consecuencia.

Para asegurar que las normas existentes y en proceso de elaboración guarden consistencia con los principios antes referidos, se establecerá un sistema de controles cuantitativos y cualitativos de índole económico y legal. Tres serían dichos controles:

1. Control jurídico previo, bajo la premisa de que si la redacción de una norma es confusa o su estructura es innecesariamente compleja, inevitablemente surgirán problemas al momento de su entrada en vigencia o para su cumplimiento. En esa medida, todo proyecto de norma debe ser revisado por la Oficina General de Asesoría Jurídica del MEF, con el objetivo de verificar la constitucionalidad de la propuesta, su coherencia general con la legislación vigente y su forma jurídica.
2. Evaluación previa de los impactos económicos, no sólo con el objetivo de evitar aprobar normas con efecto nulo sobre el bienestar de la sociedad, sino impedir que ellas tengan costos de instrumentación para el gobierno y costos de cumplimiento para los particulares, superiores a los beneficios esperados. Bajo esta perspectiva, será necesario identificar el problema que se pretende corregir, la evaluación inicial de alternativas que permitan alcanzar los objetivos de política pública, sin la necesidad de algún cambio legal y, si fuera el caso, la evaluación de alternativas que varíen dicho marco normativo.
3. Transparencia para establecer un ambiente institucional y normativo

(1) Cabe precisar, que los artículos 12°, 13°, 14° y 15° de la Ley N° 27037 establecen beneficios tributarios a favor de los contribuyentes ubicados en la Amazonía, respecto del Impuesto a la Renta, IGV, Impuesto al Gas Natural, Petróleo y sus derivados.

predecible y accesible que promueva la competencia, el comercio, la inversión y ayude a erradicar la indebida o excesiva influencia de intereses particulares. De esta manera se permitiría asegurar la legitimidad e imparcialidad de los procesos normativos:

- Los procesos para la elaboración y revisión de las normas.
- La publicación previa.
- La recepción de comentarios y consultas, en particular de los sectores que se verían afectados por la norma, en la medida de lo practicable.
- La difusión de las normas.

2. El Informe de Impacto Normativo (IIN)

El IIN es un instrumento que describe las etapas del proceso de creación de una norma con miras a solucionar un problema determinado, mostrando la intención (objetivo) de la entidad, los efectos (análisis costo beneficio) y la opinión de los ciudadanos interesados (consultas), el mismo que servirá como documento de referencia para la Alta Dirección del MEF, previo a la aprobación e implementación de cualquier norma en dicha institución.

Se tiene pensado que el IIN sea de fácil acceso y entendimiento para el público general, con un lenguaje claro y sencillo, sin recurrir de modo exagerado al uso de términos técnicos.

Expresamente se ha señalado que a las normas relacionadas al ámbito tributario y arancelario se les aplicará exhaustivamente el IIN, pero se les exceptuará de la consulta pública y publicación previa. Consideramos que este último punto sin duda no contribuye a la transparencia y conocimiento de la normativa tributaria.

DECLARACIONES TRIBUTARIAS: Facilidades al Departamento de San Martín (Resolución de Superintendencia N° 192-2006/SUNAT)

Debido a las inundaciones producidas por el río Huallaga, mediante D. S. N° 083-2006-PCM se declaró el Estado de Emergencia en algunas localidades del departamento de San Martín. Es por ello que a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores afectados resultó necesario establecer con carácter excepcional nuevos plazos de vencimientos.

En este sentido, la R. de S. N° 192-2006/SUNAT, publicada el 18 de noviembre de 2006, estableció nuevos plazos para que los deudores tributarios cuyo domicilio fiscal se encuentre ubicado en alguno de los distritos del departamento de San Martín, consignados en el Anexo de dicha Resolución, puedan cumplir con sus obligaciones tributarias⁽²⁾.

ADUANAS: Beneficios a la Importación (Ley N° 28905)

Por Ley N° 28905 (en adelante la "Ley"), publicada el 24 de noviembre de 2006, se establecen algunas disposiciones para facilitar el despacho de mercancías provenientes del exterior que ingresan al país en el marco de la cooperación internacional no reembolsable a título de donación.

1. Normas Vigentes

En ese sentido, las disposiciones de la Ley que se encuentran vigentes a partir del 25 de noviembre del mismo año son las siguientes:

- La SUNAT podrá disponer, mediante la entrega al sector o entidad correspondiente, de las mercancías objeto de abandono voluntario por parte del consignatario o de la entidad receptora de las donaciones. Así, se ha señalado que el abandono voluntario consiste en la declaración expresa, por parte de la entidad receptora de donaciones, de permitir a la SUNAT disponer, mediante la entrega al sector o entidad correspondiente, de las mercancías que fueron objeto de donación.
- La SUNAT dará por regularizados los despachos aduaneros de mercancías donadas que han sido entregadas a los beneficiarios

hasta el 23 de noviembre de 2006 y se encuentren pendientes de aceptación o aprobación por el sector o la entidad correspondiente, sin perjuicio de las acciones administrativas, civiles, penales y de cualquier otra índole que correspondan. La regularización implica la condonación de la deuda tributaria aduanera que pudiera existir. Es importante mencionar que por las mercancías donadas pendientes de retiro al 24 de noviembre de 2006 no se cobrará la tasa por el almacenaje a cargo de la SUNAT.

- Mediante decreto supremo refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros, el Ministro de Economía y Finanzas, y el Ministro de Relaciones Exteriores, se dictará las disposiciones reglamentarias que correspondan.

2. Normas de eficacia diferida

De otro lado, la Ley bajo comentario ha incorporado algunos beneficios para la importación que necesariamente deberán esperar a las correspondientes normas reglamentarias para su vigencia. Entre estas disposiciones podemos mencionar:

a) Inafectación al pago de derechos arancelarios:

- Se modifica el artículo 15° de la Ley General de Aduanas, cuyo TUO fue aprobado por D. S. N° 129-2004-EF, para señalar que están inafectas del pago de derechos arancelarios las donaciones, aprobadas por resolución ministerial del sector correspondiente, efectuadas a favor de las entidades del sector público con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado, así como a favor de Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Internacional - ENIEX, Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo Nacionales - ONGD - PERU, e Instituciones Privadas sin fines de lucro receptoras de Donaciones de Carácter Asistencial o Educativo - IPREDAS, inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional - APCI. Si bien la norma modificada ya contemplaba este supuesto, ahora se ha incluido como requisito para gozar de la inafectación referida la aprobación de la donación por resolución ministerial y que la misma sea a favor de una entidad del sector público o de las ENIEX, ONGD - PERU, IPREDAS, siempre que estén inscritas en la APCI.

- Se ha reformulado la redacción de la inafectación a las entidades religiosas y fundaciones, quedando definido que las donaciones inafectas son las efectuadas a las entidades religiosas, así como a las fundaciones legalmente establecidas cuyo instrumento de constitución comprenda alguno o varios de los siguientes fines: educación, cultura, ciencia, beneficencia, asistencia social u hospitalaria. Queda la duda si las entidades religiosas, con la modificación, deberán cumplir con los requisitos que la norma parecería señalar sólo para las fundaciones. Por nuestra parte pensamos que sí le serían exigibles dichos requisitos.

b) Despachos con trato preferencial

- Se ha dispuesto que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atienda de manera preferencial el despacho de mercancías donadas provenientes del exterior, cuya importación se encuentre inafecta del pago de los tributos aplicables previo cumplimiento de las formalidades correspondientes.

Se precisa que es responsabilidad de las entidades receptoras de donaciones efectuar el trámite de despacho aduanero de las mercancías.

Además se ha previsto que transcurridos 30 días, desde la fecha de levante de las mercancías, sin que el sector haya emitido la resolución de aceptación y/o aprobación según corresponda, se considerará que la donación ha sido aceptada o aprobada y se procederá a regularizar el despacho para efectos tributarios y aduaneros, sin perjuicio de las ac-

(2) El Anexo que establece la relación de distritos del departamento de San Martín afectados con el desborde del río Huallaga fue publicado el 25 de noviembre de 2006.

ciones administrativas, civiles y penales y de cualquier índole que correspondan a la entidad que debió aprobar o aceptar la donación.

- Las mercancías donadas provenientes del exterior, inafectas al pago de los tributos aplicables a la importación, que lleguen al país junto con el equipaje acompañado de los miembros de las Misiones Profesionales Humanitarias, deben ingresar cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la norma bajo comentario.
- Respecto a los permisos, las autorizaciones, las licencias, los registros y cualquier otro documento exigido por la normatividad vigente para el ingreso de mercancías restringidas que sean donadas, se expedirán y entregarán al solicitante a través de los sectores competentes, en un plazo no mayor de 7 días hábiles, computados desde la fecha de presentación de la solicitud, bajo responsabilidad del sector que debió emitir los documentos antes señalados.
- Transcurridos 30 días calendario, desde la fecha de presentación de la solicitud, sin que los sectores o entes competentes hayan emitido el permiso, la autorización, la licencia, el registro o cualquier otro documento que se requiera para el ingreso de las mercancías restringidas donadas, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiere lugar, se considerará que éstas han obtenido dicha autorización.
Se ha señalado que, excepcionalmente, para el caso de mercancías donadas ingresadas por las Misiones Profesionales Humanitarias que lleguen al país junto con el equipaje acompañado de sus miembros, y para el ingreso temporal de sus equipos e instrumentos que estas Misiones traen consigo para el desempeño de sus actividades, el permiso, la autorización, la licencia, el registro o cualquier otro documento que se requiera para el ingreso de las mercancías restringidas donadas, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiere lugar, serán expedidos y entregados al solicitante en un plazo no mayor de los 3 días hábiles, computados desde la fecha de presentación de la solicitud, bajo responsabilidad. En este caso, transcurridos 7 días calendario, desde la fecha de presentación de la solicitud, sin que los sectores o entes competentes hayan emitido los citados documentos, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiere lugar, se considerará que éstas han obtenido dicha autorización.
- Tratándose de donación de vehículos automotores de transporte terrestre el sector a quien corresponda aceptar o aprobar la donación, debe solicitar un informe previo del Ministerio de Transportes y Comunicaciones sobre las condiciones de uso de los mismos, conforme a lo señalado por las normas sobre la materia y por el TUPA de dicho Ministerio; siendo el plazo de entrega no mayor de 7 días hábiles, bajo responsabilidad del citado sector.
- Cabe señalar que los funcionarios o los servidores públicos que no emitan la resolución de aceptación y/o aprobación de la donación, los permisos, las autorizaciones, las licencias, los registros y cualquier otro documento exigido por la normatividad vigente para el ingreso de mercancías que sean donadas, dentro de los plazos antes señalados, incurren en responsabilidad administrativa, civil, penal, según corresponda.
- Finalmente se dispone derogar el Decreto Ley N° 21942.

DECLARACIONES TRIBUTARIAS: Declaraciones determinativas (Resolución de Superintendencia N° 203-2006/SUNAT)

Mediante R. de S. N° 203-2006/SUNAT, publicada el 25 de noviembre de 2006 y vigente a partir del 1° de diciembre de 2006,

se actualiza los supuestos en que se exceptuará a los deudores tributarios de presentar las declaraciones mensuales del IGV, de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Régimen General, del Régimen Especial de Renta (RER), y del Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS), así como modificar la oportunidad en que se aplicará la excepción referida a los deudores tributarios que comuniquen la suspensión temporal de sus actividades o alguno de los hechos contemplados para la baja de inscripción en el RUC y en lo referido a las disposiciones que regulan la suspensión temporal de actividades y baja de tributos.

La Resolución bajo comentario se aplicará a las declaraciones juradas correspondientes al periodo tributario de diciembre 2006 en adelante, quedando derogadas la R. de S. N° 060-99/SUNAT y la R. de S. N° 044-2000/SUNAT, a partir de dicha fecha.

1. Deudores exceptuados de presentar declaraciones mensuales

El dispositivo exceptúa a los deudores tributarios de la obligación de presentar las declaraciones mensuales correspondientes a:

- a) Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Régimen General y del IGV siempre que estén en alguno de los siguientes supuestos:
 - Se encuentren exonerados del IR y realicen únicamente operaciones exoneradas del IGV.
 - Perciban exclusivamente rentas exoneradas del IR y realicen, únicamente, operaciones exoneradas del IGV.

En este caso, la excepción a la presentación de las declaraciones surtirá efecto desde el periodo tributario en que el deudor tributario se encuentre en alguna de las situaciones señaladas anteriormente, aun cuando este último comunique dichos hechos a la SUNAT en un plazo posterior previsto en el Reglamento del RUC, sin perjuicio de las sanciones correspondientes.

- b) Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Régimen General, del IGV, del RER, del NRUS, según corresponda, cuando hubieran suspendido temporalmente sus actividades o dejado de realizar las actividades generadoras de obligaciones tributarias.

En este caso, la excepción a la presentación de las declaraciones surtirá efecto a partir del periodo tributario siguiente a la fecha en que el deudor tributario suspendió temporalmente sus actividades, o se produjo alguno de los supuestos previstos en el artículo 27° del Reglamento del RUC para la baja de inscripción, según corresponda, aun cuando el deudor tributario comunique dichos hechos a la SUNAT en un plazo posterior previsto en el Reglamento del RUC, sin perjuicio de las sanciones correspondientes.

Las excepciones previstas en los acápite a) y b) no son aplicables a los exportadores ni a los sujetos afectos al Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), ni eximen a los deudores tributarios de declarar otros conceptos contenidos en un mismo formulario u otros, salvo que hubieran comunicado la baja de tributos. Tampoco los exceptúa de la declaración anual del IR.

A su vez, se señala que la excepción de la presentación de las declaraciones mensuales para los sujetos comprendidos en el NRUS, Categoría Especial, se regirán por lo dispuesto en la R. de S. N° 032-2004/SUNAT.

Si los deudores tributarios se encuentran exonerados del IR o perciben exclusivamente rentas exoneradas de dicho tributo pero se encuentran gravados con el IGV, deberán declarar en el PDT 621 IGV Renta Mensual como si estuvieran en el sistema b) del artículo 85° de la LIR, consignando en la casilla N° 315 el monto cero (00) y en la casilla 301, el monto de sus ingresos netos. Si dichos deudores presentan el Formulario N° 119 - Régimen General, deberán consignar en la casilla B la cifra cero (00) y en la casilla 301 el monto de sus ingresos netos.

Finalmente, se precisa que los sujetos acogidos al NRUS que comunicaron la suspensión temporal de sus actividades o presentaron la solicitud de baja de inscripción en el RUC durante la vigencia de la

R. de S. N° 060-99/SUNAT, están exceptuados a la presentación de sus declaraciones correspondientes al periodo tributario siguiente a la fecha en que hubieran comunicado la referida suspensión o presentado la solicitud de baja de inscripción.

2. Reinicio de actividades

Como se recuerda, el artículo 24° del Reglamento de la Ley del RUC – R. de S. N° 210-2004/SUNAT, señaló que el contribuyente y/o responsable o su representante legal deberán comunicar a la SUNAT, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de producidos, entre otros hechos, el reinicio de actividades.

Ahora bien, la Primera Disposición Complementaria Modificatoria de la Resolución materia de comentario establece que el reinicio de actividades deberá ser comunicado a la SUNAT hasta la fecha en que se produzca el reinicio. En otras palabras, en el caso de reinicio de actividades la comunicación debería efectuarse en la fecha que ocurre dicho hecho como máximo.

Se entiende por fecha de reinicio de actividades, aquella en la que el sujeto inscrito, después de un periodo de suspensión temporal de actividades, vuelve a efectuar las operaciones a que se refiere el literal e) del artículo 1° del citado Reglamento.

3. Suspensión de actividades

La Segunda Disposición Complementaria Modificatoria de la Resolución reseñada modifica el artículo 26° del Reglamento de la Ley del RUC referido a la suspensión temporal de actividades. En este sentido, los sujetos inscritos podrán comunicar la suspensión temporal de sus actividades hasta dos (2) veces durante un mismo ejercicio cuando hubieran reiniciado actividades dentro del citado ejercicio. Antes de la modificación sólo se permitía suspender temporalmente actividades una sola vez durante un mismo ejercicio gravable.

El periodo de la suspensión temporal de actividades no será superior a doce (12) meses calendarios consecutivos contados a partir de la fecha en que empezó la referida suspensión, esto es, a partir del periodo tributario siguiente a la fecha en que el deudor tributario comunica a la Administración dicha suspensión de actividades.

4. Otras comunicaciones al registro

La Resolución en comentario modifica los numerales 2.12 y 2.20 del rubro "Requisitos Específicos" del Anexo N° 2 del Reglamento del RUC, referido a la comunicación de suspensión temporal, reinicio de actividades y baja de tributos. A su vez, modifica el numeral 12 del Anexo N° 4 del citado Reglamento, en cuanto a los datos a ser actualizados y/o modificados a través de SUNAT Virtual.

DECLARACIONES TRIBUTARIAS: Declaraciones determinativas (Resolución de Superintendencia N° 204-2006/SUNAT)

Como se recordará, la Ley N° 28791 modificó los artículos 6°, 10° y 12° de la Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud. En esa medida, se estableció que el aporte de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, sería equivalente al nueve por ciento de la remuneración o ingreso, y que la base imponible mínima mensual no podría ser menor a la Remuneración Mínima Vital vigente.

Al respecto, mediante R. de S. N° 204-2006/SUNAT, publicada el 30 de noviembre de 2006, se aprobó una versión del PDT Remuneraciones, Formulario Virtual N° 600 – versión 4.6, con la finalidad de adecuar los cambios introducidos al artículo 6° de la citada Ley. Asimismo, se aprobó la versión 1.6 del PDT 617 – Otras Retenciones.

Las nuevas versiones de los Formularios Virtuales N°s. 600 y 617, están a disposición de los interesados en SUNAT Virtual desde el 1 de diciembre de 2006. Por ende, los sujetos obligados a presentar dichas declaraciones determinativas deben utilizarlas desde el 1 de diciembre de 2006, independientemente del periodo al que correspondan las declaraciones. Es decir, que lo señalado anteriormente también será

de aplicación a las declaraciones rectificatorias correspondientes a todos los periodos por los cuales exista la obligación de presentar la declaración a través de los referidos formularios virtuales.

COMPROBANTES DE PAGO: Autorización para el uso de sistemas informáticos para la emisión de tickets y para la presentación del Formulario N° 845 (Resolución de Superintendencia N° 207-2006/SUNAT)

Por R. de S. N° 207-2006/SUNAT, publicada el 30 de noviembre de 2006, se modifica la Segunda DCT de la R. de S. N° 064-2006/SUNAT con la finalidad de ampliarse los plazos para el uso de sistemas informáticos y para la presentación del Formulario N° 845.

1. Nuevos plazos

Se ha autorizado hasta el 30 de junio de 2008 el uso de sistemas informáticos para la emisión de tickets, incluso de aquellos aplicativos informáticos que hubieren sido declarados como máquinas registradoras, siempre que hasta el **31 de diciembre de 2006** los usuarios de tales sistemas presenten ante los Centros de Servicios al Contribuyente o dependencias de la SUNAT, o a través de SUNAT Operaciones en Línea, el Formulario N° 845.

La SUNAT ha preparado una guía para quienes opten por presentar el Formulario N° 845 a través de SOL. Además, si son muchos equipos por declarar se ha previsto la facilidad de registrarlos mediante la preparación de un "archivo plano" con los datos solicitados de cada equipo, el cual deberá comprimirse en un archivo ZIP, e importarse desde el Formulario Virtual. La información requerida podría registrarse individualmente hasta por un máximo de 10 equipos.

2. Información a consignar

En el Formulario N° 845 se consignará la siguiente información detallada en el Instructivo publicado en SUNAT Virtual, el mismo que se refiere a:

- Número de RUC del contribuyente.
- Datos del software de emisión de tickets.
- Apellidos y nombres, denominación o razón social del fabricante o proveedor nacional o extranjero del software, según corresponda.
- Lugar de almacenamiento informático de información de los tickets emitidos.
- Características del número correlativo.
- Datos por dispositivo de impresión a declarar, en relación al software.

Se debe presentar un Formulario por cada software que se utilice para la emisión de tickets.


3. Modificaciones en el Formulario N° 845

Para modificar cualquier dato del Formulario N° 845 presentado y/o añadir información al mismo, según sea el caso, los contribuyentes presentarán un nuevo Formulario N° 845, que deberá contener la información previamente declarada con las modificaciones y/o altas de equipos efectuadas. La información consignada en el último formulario presentado sustituirá en su totalidad a la consignada en el(los) Formulario(s) N° 845 que se haya(n) presentado con anterioridad.

4. Número de serie de máquinas registradoras

En los tickets que se emitan mediante los referidos aplicativos, se consignará el número de serie del dispositivo de impresión, con lo cual se entenderá cumplido el requisito a que se refiere el numeral 5.3 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

5. Regulación supletoria

A los sistemas informáticos para la emisión de tickets cuyo funcionamiento sea autorizado, le son aplicables –en lo que no se contraponga con la R. de S. N° 207-2006/SUNAT– las disposiciones del Reglamento de Comprobantes de Pago referidas a los tickets emitidos por máquinas registradoras. 

Los Deberes de Colaboración Tributaria

(PRIMERA PARTE)

Luis Alberto Durán Rojo (*)

La actividad de las Administraciones Tributarias en la gestión tributaria ha aumentado considerablemente en los últimos cuarenta años, al punto que se han ido incorporando instrumentos para optimizar la actividad fiscalizadora y mejorar la lucha contra el fraude de ley y la evasión tributaria. Algunos de esos instrumentos se han implementado incluyendo a los ciudadanos en actividades de colaboración, muchas de las cuales son realmente costosas.

En el presente trabajo se muestra los avances teóricos actuales que permiten reordenar los deberes de colaboración de manera que, sirviendo a los fines constitucionales, no violenten los derechos y libertades de las personas.

I. EL ESQUEMA CLÁSICO DEL TRIBUTO

a. Hacia una teoría del Tributo

Como sabemos, la lucha contra la arbitrariedad estatal fue una de las proezas más importante que se ha librado –y se sigue librando– en el Derecho en los tres últimos siglos, a partir del sostenimiento de los derechos de propiedad, libertad e igualdad⁽¹⁾.

En el ámbito tributario, esa lucha ha partido de la situación real y cotidiana de que “*todos los ciudadanos son contribuyentes, hasta el punto que tanto da llamarlos contribuyentes que ciudadanos...*”, de modo que cada “*...contribuyente está sometido a un ordenamiento prolijo y complejo que lo pone en las más variadas y diferentes situaciones jurídicas a lo largo de su vida, porque claro está que contribuir es mucho más que pagar los tributos. Práctica y jurídicamente, vivir exige contribuir*”⁽²⁾.

El resultado de este proceso, conforme señala Plazas, ha sido la delimitación formal de la actividad tributaria en tres aspectos⁽³⁾: (i) en la producción de la norma jurídica a través de reglas constitucionalizadas sobre los detentadores del poder tributario, los alcances globales e individuales de su acción y los correspondientes mecanismos de ejercicio⁽⁴⁾; (ii) en la producción de la norma jurídica a través de parámetros –muchos ya constitucionalizados– sobre la potestad reglamentaria en el Estado⁽⁵⁾; y, (iii) en el establecimiento de las competencias y funciones de recaudación a través de reglas⁽⁶⁾ –poco constitucionalizadas– sobre la actividad de verificación y fiscalización tributaria.

Para ello, durante el siglo XX, se ha debido ir definiendo una estructura del fenómeno tributario que lo haga único y diferente. La justificación racional del tributo fue una etapa importante de ese proceso.

Efectivamente, muchos juristas empezaron a plantear la profunda necesidad de que el tributo no sólo se justificara en términos generales en la necesidad de concederle poder al Estado sino en una situación particular. Bajo esa perspectiva, Griziotti señaló que para aplicar el tributo resultaba necesario que se analice si hay, entre un contribuyente en concreto y el Estado, una relación suficiente que justifique la recaudación, es decir, si existe la causa jurídica de la obligación⁽⁷⁾.

Como señala Rampoldi, citando a Griziotti “*todo sistema equitativo debe estar estructurado de tal manera que la carga que él implica esté en relación con la riqueza del contribuyente... (de modo que) cuando su riqueza aumenta y puede satisfacer cualquier necesidad sin disminuir su patrimonio, se halla en condiciones de ayudar al Estado a proveer a las necesidades y gastos públicos*”⁽⁸⁾.

En buena cuenta estamos ante el establecimiento de la limitación económica al hecho de contribuir, sobre la base de la idea de que “*la causa primera o remota del tributo está constituida por las ventajas que los ciudadanos obtienen por los servicios que el Estado presta, mientras que la causa última e inmediata radica en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacer los tributos*”⁽⁹⁾ de modo que el puente entre ambas causas, conforme señala Griziotti, “*es aquel que la Ciencia de la Hacienda (desde Ferrara a De Viti de Marco y Einaudi, por limitarnos a algunos autores italianos de pura teoría financiera) señala, afirmando que el Estado es productor de riqueza mediante la organización de servicios públicos, porque éstos aumentan las posibilidades de ganancia, disminuyendo los costes de producción de los particulares e incrementan el poder de adquisición del dinero gastado por los consumidores*”⁽¹⁰⁾. De esta manera se inició un proceso que llevó a reconocer a la capacidad contributiva como límite a la actuación del Estado en su función impositiva⁽¹¹⁾.

(*) Editor de la Revista peruana Análisis Tributario. Jefe del Área de Impuestos de Grupo AELE. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional, del IPIDET y de la IFA-Grupo Peruano.

(1) Los alcances generales de este proceso pueden revisarse en el muy interesante texto de CAZORLA, Luis María. El poder tributario en el Estado Contemporáneo: un Estudio. IEF, Madrid, 1981, 313 págs. A su vez, una mirada desde el principio de legalidad ha sido planteado en la monumental obra de CASÁS, José Osvaldo. Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, AD-HOC, Buenos Aires, 2002, 1111 páginas.

(2) CORTÉS, Matías. “El Equilibrio Constitucional y el Equilibrio Jurídico Tributario”. EN: Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros, Civitas, Madrid, 2001, pág. 18.

(3) Cfr. PLAZAS, Mauricio. “Potestad, competencia y función tributaria. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”. EN: DE BARROS CARVALHO, Paulo. Tratado de Derecho Tributario, Palestra, Lima, 2003, págs. 175 a 192.

(4) Aquí podemos nombrar a los Derechos Humanos, especialmente a los de propiedad y libertad, y también los principios tributarios de Igualdad, de Legalidad y/o de Reserva de Ley.

(5) Aquí se puede hablar del principio de Reserva de ley, conforme a los alcances establecidos por la jurisprudencia constitucional peruana (por ejemplo en la Sentencia del Tribunal Constitucional peruano recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC).

(6) Como las que corresponden al contenido del debido procedimiento, especialmente el derecho a probar.

(7) Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto. Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze, CEDAM, Padova, 1929. La versión en castellano que conozco es Principios de la Ciencia de las Finanzas, Depalma, Buenos Aires, 1959.

(8) RAMPOLDI, Luis Humberto. “Consideraciones acerca de la capacidad contributiva”. EN: LASCANO, Marcelo. Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 79.

(9) TEJERIZO LÓPEZ, Manuel. “La Causa de los Tributos”. EN: Hacienda Pública Española, IEF, N° 64, Madrid, 1980, pág. 205.

(10) Citado por TEJERIZO LÓPEZ, Manuel. Loc. Cit.

(11) Para conocer el proceso de forma panorámica, ver nuestro texto “La noción del deber constitucional de contribuir: un estudio introductorio”. EN: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra, Lima, 2006, págs. 51 a 95.

En el proceso de construcción teórico del tributo, el otro punto importante fue la delimitación de los alcances del fenómeno tributario. En un proceso de reflexión, desarrollado por Blumenstein en Suiza, Hensel en Alemania y Giannini en Italia, se fue construyendo una estructura del fenómeno tributario enmarcada en lo que se ha dado en denominar "esquema dogmático clásico", que "enmarcan las instituciones relativas a la tributación en el concepto de relación jurídica adaptando el esquema propio del derecho privado al derecho tributario"⁽¹²⁾.

Posteriormente, con los aportes de Berliri, entre otros, en Italia, de Jarach⁽¹³⁾ y Giuliani Fonrouge⁽¹⁴⁾ en Argentina y de Gómez de Souza y Ataliba⁽¹⁵⁾ en Brasil, se completó el esquema dogmático, lográndose distinguir claramente entre el momento de la creación del tributo y el momento de su aplicación, como dos expresiones paralelas de la gestión del ente público⁽¹⁶⁾.

Como se puede haber percibido, este notable esfuerzo conceptual "... fue vertebrado esencialmente a través de una relación de derecho y del sometimiento a la ley de los sujetos en igualdad de derechos y obligaciones, como una reacción a la antigua relación de fuerza entre el estado omnímodo y el contribuyente sometido"⁽¹⁷⁾. El resultado final fue la emancipación del Derecho Tributario a partir de: (i) la conceptualización del tributo como institución, (ii) su decantamiento ontológico en la obligación tributaria, y, (iii) el establecimiento de reglas limitantes en su aplicación, constitucionalmente reconocidas.

b. La Estructura Clásica del Tributo

La estructura clásica del tributo partió de asumir que el fenómeno tributario tiene una naturaleza especial aunque provenga de la misma estructura jurídica común a cualquier otro fenómeno con contenido normativo. Dicha situación especial, se señaló, no esta dada solamente por el comportamiento de llevar dinero a las arcas públicas, sino por la existencia de la hipótesis legal de mandamiento (mandato jurídico) y su incidencia en la realidad (ocurrencia de la obligación tributaria).

En ese sentido, se decantó casi inmediatamente que la columna vertebral del Derecho Tributario sea el tributo, que en una primera aproximación, se podría decir que es "... una obligación, pecuniaria, ex lege, en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización por éste de un acto o hecho indicativo de capacidad económica"⁽¹⁸⁾. Con ello, el Derecho Tributario pasó a entenderse como "... un sistema conceptual que se construye a partir del concepto de tributo que, a su vez, sólo puede ser erigido jurídicamente en un contexto determinado, informado por principios que lo trascienden, ya que son de naturaleza constitucional"⁽¹⁹⁾.

La teorización respecto a la distinción entre el momento de la creación del tributo y el momento de su aplicación, trajo consigo establecer que el fenómeno tributario tiene cuanto menos tres planos:

1. **EL PLANO FÁCTICO:** Es el plano de los hechos de la realidad cotidiana, que no tiene consecuencias jurídicas sino hasta cuando ocurre la incidencia de la norma.

La incidencia produce, de manera directa, el denominado hecho imponible que es la materialización del arquetipo establecido en la hipótesis de incidencia, convirtiéndose en un hecho productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley.

El fenómeno de la incidencia también da origen, de manera indirecta, a la obligación tributaria (modernamente denominada como relación jurídica tributaria), que para lo que hasta aquí importa podemos conceptualizar como una obligación cuyo objeto es una prestación de dar con carácter definitivo una suma de dinero.

Ahora bien, tal como señala Jarach, "...la obligación nace de

la ley, cuando se verifica el hecho imponible, por la existencia, en la vida real, de un hecho imponible que se puede subsumir en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea, por sí sólo, la obligación, sino que lo hace a través de la ley"⁽²⁰⁾.

2. **EL PLANO NORMATIVO:** Es claro que por medio de leyes, el legislador introduce normas al ordenamiento jurídico, las mismas que estructurarán las relaciones establecidas entre el Estado y el ciudadano contribuyente. El Tribunal Constitucional (TC) peruano, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC, ha señalado que podemos hablar hasta de tres tipos de normas jurídicas, tomando en cuenta el género institucional al que pertenecen:

a) Las *normas productoras*, que -en un sentido amplio- son aquellas que revelan la expresión y ejercicio de un poder legislativo (originario o derivado), que promueven y condicionan la expedición de otras normas a las cuales se les asigna una jerarquía inferior. Es el caso de la Constitución y de buena parte de las leyes.

En el caso tributario, se trataría de normas que establecen los principios limitativos o propositivos para la producción jurídica tributaria.

b) Las *normas ejecutoras-productoras*, que son las que cumplen la tarea productora y a la vez dan cumplimiento a lo dispuesto en una norma productora. Tal el caso de una buena parte de las leyes y los decretos.

En el caso tributario, se trataría de aquellas normas "que definen la incidencia del tributo, describiendo los hechos y los sujetos de la relación, las exoneraciones y las infracciones y sanciones"⁽²¹⁾ que corresponden.

c) Las *normas ejecutoras*, las mismas que dan cumplimiento a lo dispuesto o establecido en una norma productora. Tal es el caso de las resoluciones.

En materia tributaria serían las disposiciones reglamentarias sobre aspectos operativos, "... tales como la determinación tributaria, fiscalización, los procedimientos contenciosos, etc."⁽²²⁾

Sobre el segundo tipo de normas es que se juega el plano de significancia normativa del tributo. Efectivamente, en este tipo de norma habrá una hipótesis de afectación (o descriptor) y una consecuencia normativa (o prescriptor), relacionados específicamente, en términos jurídicos, por el "enlace formal entre los hechos condicionantes y condicionados"⁽²³⁾, al que Ataliba ha denominado "relación normativa resultante de la voluntad del legislador"⁽²⁴⁾.

A su vez, según el propio Ataliba, habrá un elemento coactivo o sancionador en sentido lato, que se desencadena en caso de desobediencia el mandato principal de una norma, de modo que

(12) ASOREY, Rubén. "Estado actual de las teorías del derecho tributario". EN: LASCANO, Marcelo. Op. Cit., págs. 487 a 491.

(13) JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª edición, 2001, 238 págs.

(14) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. 2 vol., Depalma, Buenos Aires, 6ª edición, 1997, 1275 págs..

(15) ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de Incidencia Tributaria, IPDT, Lima, 1987, 218 págs.

(16) Cfr. PLAZAS, Mauricio. Op. cit., pág. 488.

(17) ASOREY, Rubén. Op. Cit., págs. 487-488.

(18) QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y, TEJERIZO LÓPEZ, José. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 13ª edición, 2002, págs. 39 a 40.

(19) ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 40.

(20) Citado por ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 82.

(21) BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario, Palestra, Lima, 2003, págs. 145.

(22) Loc. Cit.

(23) KELSEN, Hans. Teoría Pura del Derecho, Eudeba, Buenos Aires, 4ª edición, 1999.

(24) ATALIBA, Geraldo. Op. cit., pág. 46.

una vez incumplido el mandato de pago al Estado, "...inciden automáticamente los preceptos que incrementan el volumen del débito con intereses, multas, corrección monetaria, etc., y tiene lugar la ejecución coactiva del total"⁽²⁵⁾. Este elemento coactivo es considerado por otros autores, entre los que se encuentra De Barros, como otra norma de derecho, con otro descriptor y prescriptor, a la que se denominaría como norma secundaria en oposición a la primera que sería la norma tributaria propiamente dicha⁽²⁶⁾.

En la hipótesis de afectación aparecerá previsto un determinado hecho, descrito por sus aspectos: material (el comportamiento de la persona), espacial (el territorio en el que ocurrirá el hecho), temporal (el lapso temporal de ocurrencia del hecho) y personal (el sujeto que realiza la conducta que la norma quiere afectar). Se trata en buena cuenta de la formulación hipotética previa y genérica, establecida en la norma legal, de un hecho determinado.

A su vez, en la consecuencia normativa se prevé la realización del hecho, que exteriorizándose crea derechos y deberes. Conforme a ello, "la consecuencia normativa, por tanto, identificará a la propia relación jurídica, a partir de la materialización del presupuesto de hecho"⁽²⁷⁾, por lo que son necesarios los aspectos personal (los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica), cuantitativo (la base imponible y la tasa) y temporal (el momento del nacimiento de la obligación tributaria).

En este punto cabe hacer notar que en el diseño teórico original el aspecto personal pasivo de la hipótesis de incidencia era similar al aspecto personal pasivo de la consecuencia jurídica⁽²⁸⁾, lo que como se verá más adelante, fue objeto de modificación con la finalidad de incluir en la dinámica a algunos terceros.

3. EL PLANO DE LA INCIDENCIA: Se suele llamar, como bien indica Ataliba, incidencia a aquel fenómeno "...específicamente jurídico de subsunción de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuente y automática comunicación al hecho de las virtudes jurídicas previstas en la norma"⁽²⁹⁾.

Empero, tal como ha hecho notar De Barros, "... la llamada incidencia jurídica se reduce, por el prisma lógico, a dos operaciones formales: la primera, de subsunción o de inclusión de clases, en las que se reconoce que una ocurrencia concreta, localizada en un determinado punto del espacio social y en una específica unidad de tiempo, se incluye en la clase de los hechos previstos y en el supuesto de la norma general y abstracta. En la segunda, de implicación, la fórmula normativa prescribe que el antecedente implica la tesis, vale decir, el hecho concreto, ocurrido hic et nunc, hace surgir una relación jurídica también determinada, entre dos o más sujetos de derecho"⁽³⁰⁾.

En buena cuenta, la incidencia de la norma tributaria permite efectos inmediatos, que son la juridificación del hecho de la realidad, trocándolo en imponible, y mediatos, que son la instauración de la relación jurídica obligatoria.

Ahora bien, producto del proceso descrito en los párrafos anteriores, surge la relación jurídica tributaria, que originalmente fue desarrollada tomando como referentes los conceptos del Derecho de las Obligaciones del ámbito civil.

En dicha rama del Derecho se llegó a establecer que la obligación es la *relación jurídica patrimonial* entre dos sujetos, en la cual el *deudor* debe ejecutar una *prestación* de dar, hacer o no hacer, a que tiene derecho su *acreedor*. Sobre dicha relación, se señaló que era jurídica -pese a que nacía de un contrato entre las partes- porque está prevista y amparada en la Ley; a su vez, se señaló que la patrimonialidad reside bien en la posibilidad de valorizar económicamente la prestación, o bien en los bienes y servicios objeto de la prestación. Complementariamente, se señaló que el objeto de la

obligación es la prestación consistente en dar, hacer o no hacer algo.

En lo que respecta a la materia tributaria, se conceptualizó que la obligación tributaria consiste en la relación jurídica tributaria que tiene un contenido esencialmente económico (entrega de una cantidad de dinero al fisco), es decir que el deudor -en virtud al vínculo jurídico existente entre él y el acreedor- debe cumplir la prestación de entregar dinero a este último. A tal efecto, se reconoció como sujeto activo al Estado (nacional, regional o municipal) y como sujeto pasivo a "... quien la ley obliga al pago del tributo por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación fiscal atribuyéndole, en consecuencia, el hecho imponible"⁽³¹⁾, que comúnmente es denominado como contribuyente.

En este punto, debe ir quedando claro que "... razones de adecuación a la terminología legal pueden permitir el mantenimiento de los términos propios del Derecho de obligaciones, pero con la conciencia de que ello no supone poder aplicar a la denominada obligación tributaria el régimen jurídico propio de aquella rama del Derecho, y ni siquiera los principios institucionales que la configuran, que se oponen en su raíz a los definidores del tributo"⁽³²⁾.

Por lo dicho, se señaló que el objeto de la obligación tributaria (o relación jurídica tributaria) es el tributo que puede ser definido como una prestación obligatoria, generalmente en dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, que tiene por fuente la ley, y que no constituye una sanción por un acto ilícito⁽³³⁾. En ese sentido, la patrimonialidad de la obligación tributaria reside en la valorización económica de la prestación, en específico dar un monto dinerario a título de tributo.

Se sugiere que las prestaciones pecuniarias que la ley establece como sanciones por la violación de determinadas normas. En este último caso "... el carácter sancionador de la prestación pecuniaria, cualquiera que sea su denominación (multa, reparación, pena pecuniaria, etc.) califica ulteriormente la coactividad de la sanción y la diferencia de la coactividad del tributo. La primera postula el restablecimiento del orden jurídico violado y en consecuencia la previa violación de dicha norma"⁽³⁴⁾.

Ahora bien, en el auge del proceso de desarrollo de la teoría sobre la estructura del tributo, empezó a ocurrir un hecho curioso consistente en la aparición de leyes que extendían el círculo de los sujetos que debían responder de mejor manera con el pago del tributo, porque se encuentran en relación indirecta con el presupuesto mismo de la prestación tributaria. A la base de tal cambio, está que "el legislador tributario se preocupa de exigir el tributo en

(25) ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 49.

(26) Ver DE BARROS CARVALHO, Paulo Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia. Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2002, 284 págs. El profesor De Barros señala que "... Tanto en la primaria como en la secundaria la estructura formal es una sola (D(p,q)). Varía solamente en el lado semántico, porque en la norma secundaria el antecedente apunta, necesariamente hacia un comportamiento trasgresor del deber previsto en la tesis de la norma primaria, al paso que el consecuente prescribe una relación jurídica en la que el sujeto activo es el mismo, pero ahora el Estado, ejerciendo su función jurisdiccional, pasa a ocupar la posición de sujeto pasivo. Por eso, lo que existe entre ambas es una relación-de-orden no simétrica..." (págs. 66 y 67).

(27) BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., pág. 157.

(28) Cfr. ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 94.

(29) ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 50.

(30) DE BARROS CARVALHO, Paulo. Op. Cit., pág. 45.

(31) SOLER, Osvaldo. Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco. La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 39.

(32) QUERALT, Juan Martín. Op. Cit., pág. 91.

(33) Cfr. CASAS, José Osvaldo. Op. cit., págs. 512 y siguientes. El TC peruano ha indicado que el tributo "... se concibe como la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley; constituyendo sus elementos esenciales son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito" (Punto 4 de los Fundamentos de la Sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC, publicado el 27 de enero de 2005).

(34) MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1974, págs. 40.

el momento en que le es más fácil aunque el sujeto exigido no sea al que se refiere directamente el presupuesto establecido por la ley⁽³⁵⁾.

Pero, evidentemente, el legislador no puede moverse más allá de los límites que justamente son los establecidos por la existencia de cierta conexión entre la posición jurídica del contribuyente (así se denomina generalmente al sujeto pasivo principal) y la del sujeto, en cuya relación no se ha verificado la situación base tomada en consideración por la norma. En buena cuenta es "...la conexión entre posiciones jurídicas la que justifica la ampliación de la esfera de los sujetos pasivos en el derecho tributario y, en concreto, en la ley..."⁽³⁶⁾.

El círculo referido fue extendido a los denominados "responsables" y/o "sustitutos", los mismos que han sido denominados de manera diferente conforme a la regulación de cada ámbito nacional de referencia. Efectivamente, "en el ámbito americano, el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable y dentro de éste último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta. Sin embargo en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele referirse con esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa "en lugar" de éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan "junto a" o "después de" el sujeto pasivo⁽³⁷⁾.

Podemos señalar que son dos, además del contribuyente, los sujetos que normalmente son considerados como sujetos pasivos de la relación jurídica: el responsable solidario y el sustituto tributario⁽³⁸⁾.

El sustituto, figura no recogida en el Código Tributario peruano, puede definirse como aquel sujeto pasivo que no ha realizado el hecho imponible pero que por diversas razones objetivas, reemplaza desde el inicio al destinatario legal del tributo dentro de la relación jurídica, de manera que surge un solo vínculo entre el fisco y el sustituto en tanto sujeto pasivo. En este caso, el destinatario legal del tributo queda liberado del cumplimiento de la prestación tributaria, recayendo la condición de único deudor tributario en el referido sustituto. En este caso, lo que justifica esta ampliación de responsabilidad "... es el nexo de dependencia, establecido por la ley, que liga al sustituto y al sustituido por el que es más fácil al Estado pretender la exacción tributaria a cargo del sustituto en vez del sustituido⁽³⁹⁾.

De otro lado, el responsable solidario es aquél que sin tener la condición de contribuyente (destinatario legal del tributo), debe cumplir con la prestación tributaria atribuida a éste por un imperativo legal; de modo que "... se encuentra al lado o junto con el deudor principal todo lo cual faculta al acreedor tributario a exigir su cumplimiento a todos y cada uno de los deudores, exigiéndoles solidariamente el total o una parte de la deuda y el pago total o parcial de cualquiera de ellos libera a los demás"⁽⁴⁰⁾.

Ahora bien, en algunos casos se ha discutido si los llamados agentes de retención y percepción deben ser considerados en supuestos de responsabilidad o sustitución, lo que no puede sostenerse a priori sino en el marco del derecho nacional material correspondiente.

No obstante lo dicho, en términos generales, se ha establecido que la retención consiste básicamente "... en el deber que se impone a quienes satisfacen los rendimientos sujetos a ella, de retener una parte de su importe para, posteriormente, declararla e ingresarla directamente en la Administración Financiera. En consecuencia, el receptor de esos rendimientos, que es el sujeto gravado... deberá soportar la retención correspondiente"⁽⁴¹⁾. De hecho, lo característico de este instituto es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo que permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo⁽⁴²⁾.

Ahora, cabe precisar que en el proceso de la retención hay dos actos, el de retener (que significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente, con la que se halla en contacto el agente de retención, un determinado importe en concepto de tributo) y el de ingresar (que es el acto de depósito de ese mismo importe a la orden del fisco, es decir, entregar al Estado la suma tributaria detruida al contribuyente). "Ambos procedimientos integran en su conjunto la actuación que cabe al agente de retención, pero terminológicamente toda esa actuación se engloba en el término genérico de "retener"⁽⁴³⁾.

Respecto a la percepción, ésta se produce -en la generalidad de casos- cuando un ciudadano transfiere a otro, a título oneroso, determinados bienes o servicios, lo que genera que el que transfiere agregue al precio el monto dinerario que corresponde tributar. En ese sentido, se considerarán como agentes de percepción a "aquellos que por su profesión, oficio, actividad o función, se hallan en una situación tal que les permite recibir del destinatario legal tributario, un monto tributario que posteriormente deben depositar a la orden del fisco"⁽⁴⁴⁾.

Ahora bien, Villegas ha señalado que las figuras de la retención y percepción se distinguen en tanto en la retención el importe tributario generalmente no proviene del contribuyente sino que es una detracción de un importe mayor que le está destinado mientras en la percepción, al contrario, el monto tributario proviene materialmente del propio contribuyente⁽⁴⁵⁾.

Evidentemente, como bien se ha dicho, para el agente de retención, y por cierto también para el de percepción, la situación descrita es una carga económica y legal, siendo el problema al quien, como y cuando se impone la obligación de actuar como tal. De esa aserción, muy pronto, un sector de la doctrina señaló que en ambos casos nos encontramos ante "cargas públicas", es decir "prestaciones que unilateralmente impone el Estado a los habitantes y cuyo objeto es dar o prestar alguna cosa (generalmente dinero en forma de contribución fiscal), o un servicio personal"⁽⁴⁶⁾.

Empero, para la mayoría de teóricos quedó claro que ambos institutos debían verse a la luz del fenómeno tributario propiamente dicho, pues "... de lo que se trata es de decidir si son las características y las peculiaridades jurídicas del tributo las que fundamentan su existencia como instituto jurídico, o si por el contrario lo relevante es la actuación de los protagonistas que intervienen en su desenvolvimiento y efectividad"⁽⁴⁷⁾. Por eso, mayoritariamente se ha señalado que la obligación que tienen ciertas personas de actuar como agentes de retención o percepción, no supone "... el cumplimiento de un deber formal, sino que ellos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a título ajeno"⁽⁴⁸⁾, posición que compartimos. ☞

(35) MICHELI, Gian Antonio. Op. cit., pág. 193.

(36) MICHELI, Gian Antonio. Op. cit., págs. 193 a 194.

(37) Primer considerando de la Resolución del tema I de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el ILADT en Cartagena - Colombia en el año 1995 (Ver en http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=378).

(38) VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, págs. 327 a 342.

(39) MICHELI, Gian Antonio. Op. cit., pág. 194.

(40) BRAVO CUCI, Jorge. Op. cit., pág. 303. Evidentemente, como bien ha señalado este autor, "... si el responsable solidario cumple con la prestación tributaria en todo o en parte frente al acreedor tributario, se genera una obligación de tipo civil (no una obligación tributaria), en la que ostenta la condición de acreedor respecto del contribuyente quien responde ante él como deudor".

(41) QUERALT, Juan Martín,.... Op. cit., pág. 283.

(42) Cfr. "Principio de lo Devengado y las Rentas de Quinta Categoría (IV Parte)". EN: Revista Análisis Tributario, vol. XV, N° 171, abril de 2002, págs. 10-14.

(43) VILLEGAS, Héctor. Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 26.

(44) VILLEGAS, Héctor. Los Agentes... Op. cit., pág. 253.

(45) VILLEGAS, Héctor. Los Agentes... Op. cit., págs. 257 a 258.

(46) MOREIRA, Eduardo. "¿Pueden los organismos administrativos crear agentes de retención?". EN: LASCANO, Marcelo. Op. cit., pág. 237.

(47) MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario, Editorial Lex Nova, Madrid, 2000, pág. 208.

(48) VILLEGAS, Héctor. Los Agentes de Retención... Op. cit., pág. 40.

Impuesto Temporal a los Activos Netos

EMPRESAS MINERAS EN ETAPA EXPLORATORIA

Gerardo Novoa Herrera (*)

EL AUTOR HACE UN ANÁLISIS RESPECTO A LA EXONERACIÓN DEL ITAN ESTABLECIDA EN EL INCISO A) DE LA LEY N° 28424 Y SU APLICACIÓN A LAS EMPRESAS MINERAS EN ETAPA EXPLORATORIA.

INTRODUCCIÓN

Mediante la Ley N° 28424 se creó el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) que grava a los perceptores de renta de tercera categoría con una tasa anual equivalente al 0.6 por ciento de sus activos netos mayores a 5 millones de soles (sólo por el exceso de dicho monto).

El inciso a) del artículo 3° de la referida Ley exonera del tributo a **las empresas que no hayan iniciado sus operaciones productivas**, es decir que se hallen en etapa pre-productiva.

Concordantemente, el Reglamento de la Ley del ITAN⁽¹⁾ señala que están obligados al pago de este tributo, todas las empresas generadoras de rentas de tercera categoría sujetas al régimen general del Impuesto a la Renta (IR), cualquiera sea la tasa a la que estén afectas, **y que hubiesen iniciado sus actividades productivas con anterioridad al 1° de enero del año en curso**, incluyendo a las sucursales, agencias y establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas.

Por su parte, el inciso a) del artículo 3° del referido Reglamento del ITAN precisa que se considerará que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, salvo las empresas que se encuentren bajo el ámbito de la aplicación del Dec. Leg. N° 818.

Es claro que la interpretación racional y lógica del texto del inciso a) del artículo 3° de la Ley del ITAN es que el inicio de operaciones a que alude la ley se origina con **la primera venta o prestación del servicio que constituye la actividad productiva de la empresa**, esto es en el caso de las empresas mineras, la explotación de minas.

Sin embargo, la Administración Tributaria viene efectuando diversas acotaciones a empresas mineras en etapa de exploración considerando que al haber efectuado la venta de proyectos, información técnica y derechos mineros y/o activos fijos en desuso ya han iniciado operaciones productivas, por lo que estas empresas no se encuentran exoneradas del ITAN.

Como demostraremos a continuación, los fundamentos esgrimidos por la Administración Tributaria para llegar a esa conclusión

no tienen base jurídica ni legal, y se fundamentan en una interpretación arbitraria de las normas y de la realidad.

I. LA INCORRECTA INTERPRETACIÓN DE SUNAT

La Administración Tributaria viene señalando que el inicio de las operaciones productivas de una empresa minera se da con la primera venta de bienes o prestación de servicios, sin distinción de qué tipo de bienes se vendió o servicios se prestó, a tenor de lo establecido en el inciso a) del artículo 3° del Reglamento del ITAN y que sólo las empresas que se encuentran bajo la aplicación del Dec. Leg. N° 818 son las que inician operaciones cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo que se establezca en el mismo.

Añaden que aun cuando fuera cierto que la norma se refiere a la primera venta de bienes o prestación de servicios vinculados a su objeto social, siendo parte del objeto social de las empresas mineras la exploración y prospección, ya han iniciado sus actividades productivas al efectuar la venta de proyectos, información técnica y derechos mineros. Este razonamiento no es correcto como demostraremos a continuación.

De acuerdo con el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería la exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales; mientras que la explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento.

Las empresas mineras tienen una sola actividad productiva que es la explotación y comercialización de minerales. Desarrolla actividades de exploración y prospección con la **finalidad única de descubrir yacimientos mineralizados para explotarlos, si reúnen las características requeridas por las empresas según sus propios estándares**.

Para efectos de la actividad de las empresas mineras, la exploración es necesaria pero meramente "preparatoria", teniendo como objetivo descubrir yacimientos cuya explotación resulte rentable para la empresa, pero de ninguna manera es ésta su actividad productiva ni puede ella, de por sí, considerarse como inicio de producción de la misma.

(*) Abogado, Magíster en Administración. Especialista del Área de Inversión Privada y Tributación del Estudio Grau, Abogados. Miembro del Comité Ejecutivo y del Consejo Directivo de Procapitales.

(1) Aprobado mediante D. S. N° 025-2005-EF.

Dado que muchas empresas mineras se encuentran en busca de yacimientos con ciertas características que les permitan pasar a la explotación minera, estas exploraciones pueden no resultar en un yacimiento con las características necesarias para la explotación según los estándares de la empresa. En tal sentido se abandona el proyecto y se recupera algo de los costos incurridos transfiriendo a terceros que se muestren interesados, los estudios que reflejan las actividades de exploración realizadas. Pero esto último constituye una operación residual de la empresa minera y no el inicio de sus actividades productivas. Menos aún cuando sólo se ha efectuado la venta de activos en desuso, como veremos a continuación.

II. LA INTERPRETACIÓN LÓGICA O *RATIO LEGIS*: Otorgar un beneficio liberatorio a empresas en etapa pre-productiva

El propósito del legislador en la exoneración prevista en el inciso a) del artículo 3° de la Ley N° 28424, es otorgar un beneficio liberatorio a las empresas en etapa pre-productiva, lo cual obliga a la aplicación de otros criterios de interpretación distintos a la que viene efectuando la Administración. En efecto, en este caso es necesario examinar la finalidad o propósito de la norma, para lo cual debemos recurrir a los considerandos y/o a los antecedentes históricos, la naturaleza del tributo, su finalidad, entre otros aspectos.

La exoneración que contiene el inciso a) del artículo 3° de la Ley N° 28424 debe interpretarse en el sentido que una empresa inicia operaciones cuando efectúa la primera transferencia de bienes o prestación de servicios a título oneroso, **que constituye su actividad productiva**.

Es cierto que el ITAN es un tributo que grava al patrimonio y no a las ganancias. Sin embargo, este tributo es crédito contra los pagos a cuenta y de regularización del IR y fue dado únicamente para levantar las objeciones constitucionales por las que el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta. Justamente por este motivo, no es correcto afirmar que para el legislador haya sido irrelevante que el contribuyente se encuentre en etapa pre-operativa o no. En efecto, de haber sido esta situación irrelevante para el legislador, la Ley N° 28424 no hubiese previsto la exoneración contenida en el inciso a) de su artículo 3°.

La interpretación que efectúa la SUNAT de que cualquier venta da lugar al inicio de "operaciones productivas" es contraria a la que siempre se ha efectuado a las normas que regulan los antecedentes del ITAN. El sentido de la inafectación prevista en el inciso a) del artículo 3° de la Ley N° 28424 debe efectuarse conforme a lo establecido en sus antecedentes inmediato, el inciso a) del artículo 125° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), según texto del artículo 53° del Dec. Leg. N° 945, (Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta - AAIR), el artículo 5° de la Ley N° 26777 (Ley del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos - IEAN), el inciso a) del artículo 116° del Dec. Leg. N° 774 (Impuesto Mínimo a la Renta - IMR), el cual a su vez se debe analizar a la luz del régimen del IMR, que se estableció con la LIR⁽²⁾ vigente a partir de 1992.

El fundamento teórico del IMR era que todas las actividades económicas generadoras de rentas de tercera categoría debían tener una rentabilidad mínima y que si un contribuyente no declaraba y tributaba según esta rentabilidad mínima, ello se debía a que incrementaba indebidamente sus deducciones o declaraba menores ingresos que los reales, no teniendo la Administración Tributaria la capacidad para detectarlo. Se pretendió establecer pues, con ciertas excepciones y ajustes, una presunción de renta mínima, en base al valor de los activos netos de la empresa.

Lógicamente, no se podía esperar que una empresa que aún no había iniciado sus actividades u operaciones productivas, es decir en etapa pre-operativa, generase esa rentabilidad mínima. Por ello,

en agosto de 1992 el derogado Decreto Ley N° 25675 declaró que "no están afectas al impuesto mínimo las empresas productivas desde que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio gravable en que inician su actividad de producción". Esta inafectación fue textualmente recogida en el penúltimo párrafo del artículo 118° la LIR para 1993 (Ley N° 25751) y luego, con una ligera variante, en el inciso a) del artículo 116° de la LIR vigente a partir de 1994, Dec. Leg. N° 774⁽³⁾. Posteriormente dicha inafectación se convirtió en exoneración cuando se dio el IEAN aprobado mediante Ley N° 26777 prorrogado por la Ley N° 26907, luego, el AAIR (según la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 e incorporado en el texto de la LIR por el artículo 53° del Dec. Leg. N° 945) y repetido en el ITAN creado por la Ley N° 28424.

Se puede advertir que la tesis de que las operaciones residuales tales como transferencia de bienes derivados de proyectos mineros exploratorios abandonados, también constituyen el inicio de las operaciones productivas de la compañía minera no armoniza con el propósito o "*ratio legis*" de la inafectación a que se refiere el inciso a) del artículo 116° del Dec. Leg. N° 774, antecedente histórico de la exoneración del inciso a) del artículo 3° de la Ley del ITAN.

III. LA INTERPRETACIÓN HISTÓRICA

El antecedente inmediato de la inafectación establecida por el D. L. N° 25675 fue el derogado Dec. Leg. N° 691, Ley Impuesto al Patrimonio Empresarial (IPE), cuyo inciso a) del artículo 11° declaraba inafectas al referido Impuesto a "las empresas productivas, desde que se constituyen o establezcan **hasta el ejercicio gravable en que inician su actividad de producción**".

A su vez, esta inafectación recogía lo establecido para el IPE anterior⁽⁴⁾ por el artículo 32° de la Ley N° 24030 que extendió a todas las empresas productivas la exención al IPE establecida para las industrias por el artículo 59° de la Ley N° 23407 - Ley General de Industrias (LGI)⁽⁵⁾.

Pues bien, al entrar en vigencia el artículo 32° de la Ley N° 24030 se expidió el D. S. N° 176-85-EF⁽⁶⁾ para "precisar el ejercicio en el que se considera iniciada la actividad de producción de tales empresas, en concordancia con las normas reglamentarias y pertinentes del artículo 59° de la Ley General de Industrias - Ley N° 23407". El artículo 3° del referido Decreto Supremo precisó que "se considera que una empresa productiva ha iniciado su actividad de producción en el ejercicio gravable **en que produzca bienes para ser comercializados, luego de haber completado los períodos de prueba y/o exploración**". Se aprecia claramente que según el D. S. N° 176-85-EF el inicio de la actividad productiva está referido a la producción materia del objeto o giro de la empresa productiva y no a operaciones circunstanciales o residuales previas al inicio de su producción.

Esta norma reglamentaria guardaba plena concordancia con lo dispuesto por el artículo 59° de la LGI, Ley N° 23407, el artículo 6° del D. S. N° 074-82-ITI/IND, el mismo que establecía que "para efectos del pago a que se refiere el art. 59° de la Ley, se considera que las empresas industriales han iniciado su actividad productiva en el ejercicio gravable **en que quede inscrito en el Registro de Productos Industriales Nacionales, el primer bien que produzca**".

(2) Artículo 4° de la Ley N° 25381 de diciembre de 1991.

(3) Después se modificó por Dec. Leg. N° 799 únicamente en cuanto al período de la inafectación.

(4) El IPE anterior regulado por el D.L. N° 19654 y modificatorias fue sustituido por el IPE del Dec. Leg. N° 691.

(5) El artículo 59° de la Ley N° 23407 establecía que "las empresas industriales pagarán el Impuesto al Patrimonio Empresarial, a partir del ejercicio siguiente a aquél en que inician su actividad productiva".

(6) El D. S. N° 176-85 se aplicó también como norma reglamentaria del Dec. Leg. N° 691 (Ley del IPE a partir de 1991).

para la venta". En el artículo 6° del Reglamento aprobado por D. S. N° 074-82-EF también se aprecia claramente que el inicio de la actividad productiva de la empresa industrial está referido a su producción industrial y no a operaciones circunstanciales o residuales previas al inicio de esta producción.

Así pues, podemos concluir que la opinión de que cualquier venta constituye el inicio de operaciones productivas desconoce los antecedentes de la inafectación a que se refiere el inciso a) del artículo 116° del Dec. Leg. N° 774, del cual parte y se origina la exoneración del ITAN a las empresas que no han iniciado operaciones productivas.

IV. LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y JERARQUÍA NORMATIVA

Cuando el artículo 3° del Reglamento del ITAN aprobado por D. S. N° 025-2005-EF señala que una empresa *"inicia sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios"*, no es posible entender que se trata de cualquier transferencia de bienes o prestación de servicios.

La tesis de que basta realizar cualquier venta de activos no necesarios o prestación de servicios eventuales fuera del giro social para que se consideren iniciadas las operaciones productivas **re-cortaría los alcances de la exoneración** que contempla el inciso a) del artículo 3° de la Ley N° 28424 e implicaría vulnerar el principio de jerarquía normativa consagrado en la Constitución Política, según el cual ésta prevalece sobre toda norma legal, la Ley sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente. Al respecto, el inciso 8 del artículo 118° de la Constitución Política del Perú establece que el Poder Ejecutivo ejerce la potestad de reglamentar las Leyes **sin transgredirlas ni desnaturalizarlas**. Así, la definición de "inicio de actividades productivas" contenida en el Reglamento debe ser entendida de tal manera que no trasgreda la Ley, pues se excluiría ilegalmente de la exoneración a muchas empresas que aún no han iniciado las actividades productivas, de la exoneración prevista en la Ley para esos casos.

Ello, además, afectaría el principio de legalidad establecido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú y recogido en la Norma IV del Código Tributario, según el cual determinados aspectos de las relaciones jurídicas a que da lugar la aplicación de tributos sólo pueden ser objeto de regulación por la Ley.

Dado que el texto de la exención de las normas anteriores al IMR era casi idéntico al de inafectación previsto en las normas del IMR⁽⁷⁾ las normas reglamentarias de estas leyes no podrían ser sustancialmente distintas pues como hemos señalado, el inciso 8) del artículo 118° de la Constitución de 1993, al igual que el inciso 20) del artículo 211° de la Constitución de 1979, faculta al Presidente de la República a *"reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas, y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones"*.

Hemos visto que los antecedentes del artículo 3° del D. S. N° 025-2005-EF son el D. S. N° 176-85-EF y el D. S. N° 074-82-ITI/IND. Sin embargo, ni el Reglamento del ITAN ni el Reglamento del IMR contienen la misma definición de operaciones productivas que el artículo 3° del D. S. N° 176-85-EF o que el artículo 6° del Reglamento aprobado por D. S. N° 074-82-ITI/IND. Ello se explica únicamente porque el Reglamento del IMR calificó como empresas productivas para efectos de la inafectación a **"aquellas que tienen por objeto producir bienes o prestar servicios"**. Así, la definición de empresa productiva, que en las regulaciones anteriores estuvieron restringidas a las empresas que tenían por objeto realizar ciertas actividades⁽⁸⁾, fue ampliada a todas aquellas que tuvieran por objeto producir bienes o prestar servicios.

Evidentemente, con la nueva calificación de empresa productiva, que incluye no solamente aquellas empresas cuyo objeto es de-

dicarse a actividades extractivas de recursos naturales o a actividades industriales sino también todas aquellas cuyo objeto es realizar actividades comerciales o prestar servicios o, en general, realizar actividades generadoras de rentas de tercera categoría⁽⁹⁾, la oportunidad de inicio de las operaciones productivas no podía ser descrita únicamente como aquella *"en que quede inscrito en el Registro de Productos Industriales el primer bien que produzca para la venta" o "en que (la empresa productiva) produzca bienes para ser comercializados, luego de haber completado los periodos de prueba y/o exploración"*. Naturalmente, las empresas cuyo objeto fuese prestar servicios inician sus operaciones productivas con la primera prestación de estos servicios y, a su vez, las empresas cuyo objeto fuese comercializar bienes inician sus operaciones productivas con la primera transferencia de estos bienes.

Al referirse únicamente a *"la primera transferencia de bienes o prestación de servicios a título oneroso"* el inciso a) del artículo 3° del Reglamento del ITAN no entró en mayores precisiones⁽¹⁰⁾ pero ello no significa que el inicio de las operaciones productivas para una empresa cuyo objeto o giro es la exploración y explotación minera sea el mismo que para una empresa comercial o de servicios. Naturalmente, en la primera el inicio de operaciones productivas ocurrirá con la primera venta **de minerales**, mientras que en las otras será la primera venta de bienes o la primera prestación de servicios, según se trate de una empresa comercial o de servicios.

Dado que, como hemos visto, el inciso 8 del artículo 118° de la Constitución de 1993 faculta al Presidente de la República a *"reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas, y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones"*, y que la Norma VI del Código Tributario establece que las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior, el inciso a) del artículo 3° del Reglamento del ITAN⁽¹¹⁾ **debe interpretarse de manera tal que el inicio de las operaciones productivas para efectos del ITAN no ocurra antes que las empresas productivas realicen las actividades productivas propias de su giro de negocio**.

(7) Inciso a) del artículo 116° del Dec. Leg. N° 774 e inciso a) del artículo 125° de la Ley del Impuesto a la Renta según el artículo 53° del Dec. Leg. N° 945.

(8) El artículo 6° del D. S. N° 074-82-ICTI se refiere exclusivamente a las empresas industriales y el artículo 1° del D. S. N° 176-85-EF definió como empresas productivas para los efectos del artículo 32° de la Ley N° 24030, únicamente a aquellas que tuviesen por objeto realizar las siguientes actividades según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas:

- Gran División 1: Producción agropecuaria (111), silvicultura (121), extracción de madera (122) y pesca (130).
- Gran División 2: Explotación de minas de carbón (210) y producción de petróleo crudo y gas natural, incluyendo la realizada bajo contrato de servicios a favor de terceros en que se estipule que el íntegro de la retribución se abonará en base a una participación sobre la producción (220); extracción de minerales metálicos (230) y extracción de otros minerales (290).
- Gran División 3: Todas las industrias manufactureras comprendidas en ella.
- Gran División 4: Generación, transmisión y distribución de electricidad (4101) y producción; distribución de gas (4102), obras hidráulicas y suministro de agua (420).

(9) La Primera Disposición Final del D. S. N° 125-96-EF precisó que el inciso a) del artículo 116° del Dec. Leg. N° 774 *"es aplicable a todos los contribuyentes del Impuesto a la Renta que obtienen rentas de tercera categoría."* El inciso a) del artículo 2° del Reglamento del IEAN aprobado por D. S. N° 067-97-EF, el inciso a) del artículo 4° del Reglamento del IEAN aprobado por D. S. N° 36-98-EF y el artículo 2° del D. S. N° 025-2005-EF ya no se refieren a "empresas productivas" sino a "contribuyentes del Impuesto a la Renta que obtienen rentas de tercera categoría".

(10) Evidentemente el inicio de operaciones productivas en empresas cuyo objeto sea manufacturero o extractivo, ocurre con la manufactura del primer bien o la extracción de recursos naturales, para la venta. Sin embargo, dado que la venta es el último paso del ciclo productivo y entre la producción y la venta media un breve plazo, el inicio de actividades productivas se darían con la venta. El comentado inciso a) del artículo 3° del Reglamento aprobado por D. S. N° 025-2005-EF, no contiene una norma especial que se refiera a la producción o extracción para el caso de empresas productivas o extractivas.

(11) Al igual que el inciso b) del artículo 64° del Reglamento aprobado por D. S. N° 122-94-EF y, consecuentemente, el inciso a) del artículo 21° del Reglamento aprobado por D. S. N° 067-97-EF y el inciso a) del artículo 4° del Reglamento aprobado por D. S. N° 036-98-EF.

La imprecisión de la norma reglamentaria no puede ser aprovechada para interpretarla de tal manera que desnaturalice la "exoneración" prevista en la Ley.

V. ALCANCES DE LA MENCIÓN AL DEC.

LEG. N° 818

Por su parte, la mención que hace el Reglamento del ITAN a empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Dec. Leg. N° 818, no enerva esta sólida interpretación. El hecho de que la norma haya adoptado una definición distinta para configurar el inicio de operaciones a los contribuyentes bajo el Dec. Leg. N° 818, que se aparta del criterio general de arranque de las operaciones señaladas en el objeto estatutario de la empresa no desvirtúa nuestra interpretación como vemos a continuación.

Las empresas que explotan recursos naturales y que gozan de los beneficios del Dec. Leg. N° 818 se regulan por las estipulaciones de un contrato de inversión, que suscriben con el Estado al amparo de leyes sectoriales, para la exploración, desarrollo y/o explotación de recursos naturales.

Como se sabe, el artículo 1° del Dec. Leg. N° 818 establece que las empresas que celebren contratos con determinadas características, con el Estado, considerarán iniciadas sus operaciones productivas **"cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato"**. Idéntica disposición se ha incluido en el inciso a) del artículo 3° del Reglamento del ITAN.

Ello ha inducido a la Administración Tributaria a interpretar erróneamente el referido inciso a) del artículo 3° del Reglamento del ITAN en el sentido que sólo las empresas acogidas al Dec. Leg. N° 818 pueden considerar iniciadas sus actividades productivas con la primera operación propia de su giro productivo y que "las otras" deben considerar que inician sus operaciones productivas con la primera transferencia de bienes o prestación de servicios sin importar si ella constituye o no su giro productivo.

En esta materia el artículo 1° del Dec. Leg. N° 818 regula **los casos en que una empresa celebre un contrato con el Estado que tuviera un objeto u objetivo principal y otro(s) secundario(s)**. Esta es la hipótesis de la exoneración prevista en el artículo 1° del Dec. Leg. N° 818. En tal caso, el referido artículo 1° dispone que se considere iniciadas las operaciones productivas en cuanto la empresa realice las operaciones de explotación comercial referida al objetivo principal del Contrato⁽¹²⁾.

Ello no implica, en manera alguna, que "las otras" deben considerar que inician sus operaciones productivas con la primera operación ajena a su giro productivo.

Así, lo único que hace el inciso a) del artículo 3° del Reglamento del ITAN es recoger el mismo criterio de exoneración contenido en el artículo 1° del Dec. Leg. N° 818 vigente desde el 24 de abril de 1996. En efecto, repetimos que el artículo 1° señalaba que para efectos del IMR, las empresas bajo el ámbito del referido Decreto considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato.

VI. EL CRITERIO ESTABLECIDO POR EL TRIBUNAL FISCAL EN SU RESOLUCIÓN N° 106-3-2000

Amparando el criterio que exponemos en el presente Informe, el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 106-3-2000, del 16 de febrero del 2000, al interpretar el alcance del inciso a) del artículo 116° del Dec. Leg. N° 774 (texto idéntico al inciso a) del artículo 3° de la Ley del ITAN), estableció que **"el inicio de operaciones de las em-**

presas productivas está referido a aquellas operaciones vinculadas con el carácter productivo que precisamente otorga dicho calificativo a tales empresas..." y que **"... para conocer cuándo la recurrente inicia operaciones, deberá tenerse en cuenta las particulares características de las actividades desarrolladas por esta..."**.

En el caso citado, la Administración Tributaria había aducido que el Reglamento no distinguía entre uno u otro tipo de operaciones (las del giro del negocio y las transacciones ocasionales), por lo que el Tribunal declaró que **"... el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta pertenece al género de lo que en doctrina se conoce como reglamento subordinado o de ejecución, cuya función es el cumplimiento de la ley, sin desnaturalizarla"**. De allí, concluyó el Tribunal estableciendo que **"... la Administración Tributaria, a fin de realizar el cómputo del plazo de vigencia de la inafectación contenida en el artículo 116° de la Ley del Impuesto a la Renta, considerará las operaciones de transferencia de bienes o de prestación de servicios, a título oneroso, relacionadas directamente con su actividad productora..."**.

Es claro que el criterio jurisprudencial sentado por el Tribunal Fiscal, resulta perfectamente aplicable en la actualidad a la exoneración del ITAN a las empresas mineras en etapa exploratoria por que se trató de una exoneración legal idéntica a la que es materia del presente análisis.

No pretendemos igualar el tratamiento del IMR e IEAN al del ITAN. Sin embargo, no puede obviarse el hecho que tanto el IMR como el IEAN han sido los tributos antecesores del ITAN, siendo el objeto de todos ellos el gravar los activos de las empresas, resultando estos pagos créditos de los pagos a cuenta y de regularización del IR.

Es en razón de esta continuidad temporal y dado el mismo objeto perseguido por dichos tributos, que los criterios de interpretación aplicados al IMR y IEAN son aplicables al ITAN.

CONCLUSIÓN

La exoneración del ITAN contemplada en la Ley N° 28424 a favor de las empresas en etapa pre-operativa viene siendo desnaturalizada por la Administración Tributaria en el caso de las empresas mineras en etapa de exploración, considerado que al haber efectuado la venta de proyectos, información técnica y derechos mineros o activos fijos en desuso ya han iniciado sus operaciones productivas, lo cual no resiste el más mínimo análisis jurídico. Es tiempo que el Ejecutivo dicte las normas pertinentes que precisen esta exoneración, terminando de una vez con esta arbitraria e ilegal interpretación que está generando sobrecostos innecesarios no sólo a las empresas mineras, sino también a la propia Administración Tributaria. ☑

(12) El Dec. Leg. N° 818 se dictó considerando el Contrato de Licencia celebrado entre PERUPETRO y el Consorcio Shell-Mobil para la explotación de Hidrocarburos Lotes 88A y 88B (Camisea). En aquel Contrato de Licencia se estipuló expresamente cuál era el objeto principal del contrato. El Dec. Leg. N° 818 tenía por finalidad que en estos casos, aun cuando se iniciara actividad productiva, en la medida en que aquella no fuese el objeto principal del contrato, se considerará iniciada la actividad productiva para efectos del Impuesto Mínimo a la Renta (en aquel entonces ese era el Impuesto a los Activos Netos).

La exportación de bienes en el Impuesto General a las Ventas

APUNTES PARA REPLANTEAR EL PROBLEMA

(SEGUNDA PARTE^(*))

Alfredo Guerra Arce ^(**)

EL AUTOR CONCLUYE CON EL ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL IGV AL SUPUESTO DE EXPORTACIÓN DE BIENES.

IV. INAFECTACIÓN DE LA EXPORTACIÓN EN LA LIGV

Si bien la exportación tributaria está definida implícitamente como una venta en el país inafecta, sí existe una omisión en la LIGV acerca del requisito para tal inafectación. Al respecto, es necesario indicar que no es posible aplicar la LGA para determinar este aspecto pues prevé un supuesto normativo totalmente distinto y tampoco existe una remisión expresa de la LIGV que lo permita. Así, de acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, supletoriamente debemos aplicar los Principios Generales del Derecho Tributario. Esto no resulta demasiado complicado porque en la doctrina de la imposición sobre el valor agregado la desgravación de las exportaciones es un tópico bastante desarrollado, tanto que constituye un principio general que podemos emplear para determinar cuándo una venta en el país está inafecta. Dicha doctrina está inmersa dentro de conceptos económicos que generalmente no son explícitos en la normativa legal pero que no por ello pueden dejarse de lado para la aplicación del derecho⁽¹¹⁾. En este sentido, empezaremos por dar una breve descripción de la base económica que sustenta a la LIGV para aterrizar en un concepto legal que sea útil para establecer la inafectación de una exportación tributaria.

En la imposición al valor agregado, el tributo que grava las ventas se traslada en el precio a todo sujeto en la cadena de producción y distribución hasta llegar al consumidor final. Ahora, quien traslada el impuesto no entrega el total al Estado sino sólo parte del mismo al restarle el impuesto

pagado por sus compras (crédito fiscal). Tal diferencia es equivalente a calcular el impuesto sobre el valor que una empresa agrega a los bienes adquiridos de otras empresas⁽¹²⁾⁽¹³⁾. De este modo, (i) en cada venta el Estado recauda de cada empresa una parte del aumento de valor total de los bienes; y, (ii) el total de ese incremento es pagado por el consumidor final, último en la cadena y al cual está destinado el impuesto⁽¹⁴⁾. Efectivamente, el tributo que pagó en su compra no puede restarlo como las empresas. De esta forma, mediante el método o técnica de gravar el valor agregado en las empresas, indirectamente, se afecta al consumo final producido en el territorio nacional. Sin embargo, en una exportación tributaria la cadena se rompe, no termina en dicho territorio esto es, el consumo se realiza en territorio extranjero. Entonces, gravar las ventas pierde sustento legal porque el consumidor final no estará bajo jurisdicción nacional. En este sentido, la imposición sobre la venta respectiva (imposición en origen) debe interrumpirse

(*) La primera parte de este Informe fue publicado en la Revista Análisis Tributario N° 226, noviembre de 2006, págs. 22 a 24.

(**) Abogado graduado en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Post Título en Derecho Tributario por la misma universidad.

(11) Es un carácter particular de la tributación sobre el valor agregado que las normas legales expliciten solamente algunas de las técnicas o métodos de imposición, quedando escondidas las ideas básicas que sustentan el impuesto. Así, es necesario tenerlos en cuenta aunque no estén expresados en la literalidad de la ley porque "...en razón de las diversas formas técnicas aplicables al impuesto, el concepto básico puede quedar oculto, resultando más complejos los problemas a resolver o procurarse la solución por una vía equivocada." COSCIANI, Cesare. *El impuesto al valor agregado*. Traducción por C.M. Giuliani Fonrouge. Depalma. Buenos Aires, 1969, págs. 61-62.

(12) Bajo el método de sustracción financiera de impuesto contra impuesto que es el más generalizado y que utiliza la LIGV. Al respecto, cabe tener en cuenta que el "...crédito fiscal no es más que un método [o técnica] para determinar el valor agregado". CASALINO, Mariella y PADRÓN, Carmen. *La evolución del Impuesto General a las Ventas en el Perú*. Tesis Bch. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1986, pág. 83.

(13) GARCÍA - MARGALLO Y MARFIL, José Manuel. *El impuesto sobre el valor añadido*. EDESA, Madrid, 1985, pág. 43.

(14) BALBI, Rodolfo Alberto. "Aspectos técnicos de la generalización del IVA". EN: *El impuesto al valor agregado y su generalización en América Latina*. Organización de Estados Americanos (Centro Interamericano de Estudios Tributarios). Interocéánicas, Buenos Aires, 1993, pág. 93.

inafectando la operación⁽¹⁵⁾⁽¹⁶⁾. De esta manera, el país importador grava el ingreso de la mercadería a su territorio (imposición en destino) y la cadena prosigue su curso con el impuesto propio de este país hasta encontrar al consumidor final en su jurisdicción. Como puede apreciarse, el requisito de la inafectación de acuerdo con la doctrina es el consumo final de la mercadería en el exterior. Consecuentemente, el supuesto de hecho de la exportación en la LIGV puede definirse como una venta en el país inafecta cuando el bien se consume en el extranjero⁽¹⁷⁾.

Habiendo determinado el supuesto normativo (derecho), cuando éste se produzca en la realidad (hecho) será necesario probarlo ante la Administración. Así, será preciso acreditar el consumo en el exterior, concepto que puede entenderse de dos maneras. Como consumo efectivo, en que el comprador *dispone* del bien, lo aplica a una finalidad particular, destruyéndolo o desgastándolo; o como consumo potencial en que el vendedor pone el bien a *disposición* del comprador de manera que éste pueda determinar qué consumo efectivo le dará. No obstante, la legislación también puede establecer una ficción legal de consumo efectivo, disponiendo que éste se cumpla mediante un hecho distinto⁽¹⁸⁾.

Al respecto, sería imposible aportar prueba del *consumo efectivo* porque habría que seguir toda la cadena de producción y distribución hasta encontrar al consumidor final en el extranjero. Ante ello, en teoría, podría probarse que la importación del bien en otro país implica su consumo en el exterior. Al igual que en nuestro país, la importación significa un destino a consumo en el territorio respectivo. Si bien no resultaría imposible, para la fluidez del comercio internacional resultaría impráctico y costoso tener que probar un hecho sucedido en una jurisdicción extranjera y realizado por otra persona (comprador). Otro criterio podría ser la residencia o el domicilio del comprador. Si este es extranjero, probablemente el consumo efectivo o la importación se produzca en el exterior. Sin embargo, no sería una prueba suficiente por cuanto solamente alcanzaría como indicio del consumo efectivo que debería apreciarse en conjunto con otros medios probatorios. En este contexto, el concepto de *consumo potencial* en que el vendedor pone la mercadería a disposición del comprador, permitiría al primero probar la inafectación de la venta en origen. Este sería el concepto detrás de las legislaciones extranjeras que desgravan la *"venta de exportación"* o la *"venta que sale del país"*. Sin embargo, este tratamiento no es aplicable a nuestra legislación como hemos indicado en el numeral 3 precedente. De este modo, queda la *ficción legal* de consumo de los bienes en el exterior. La exportación aduanera interviene en este aspecto para complementar a la LIGV. Como se puede apreciar, la LGA tiene que ver con una cuestión de hecho mas no de derecho. La LGA no está supliendo ningún vacío de la normativa tributaria sino que ayuda a acreditar el consumo de los bienes en el exterior. En efecto, no es un requisito legal de cada operación de venta, como veremos a continuación.

V. COMPLEMENTARIEDAD DE LA LGA

En la exportación aduanera la mercadería con destino a *"su uso o consumo definitivo en el exterior"* debe ser embarcada dentro de los 10 días de la numeración de la declaración de exportación o, presentando ésta, dentro de los 15 días posteriores al embarque. De este manera, el control ejercido por Aduanas a dicha mercadería mediante el trámite respectivo es una prueba suficiente de que se consumirá en el extranjero puesto que el régimen mismo le imprime legalmente ese destino a los bienes. Se trata pues de una ficción legal porque mediante el hecho de su salida de territorio aduanero se prueba otro hecho que es el consumo efectivo en territorio extranjero. Ciertamente, el bien *"no será consumido en el país a no ser que sea nuevamente nacionalizado"*⁽¹⁹⁾.

Sin embargo, es importante notar que la exportación aduanera *"es un régimen aduanero aplicable a las mercaderías"*. Si bien debe existir un responsable del despacho ante Aduanas, el régimen no está previsto en función a una persona determinada ni tampoco a esta o aquella operación. Así, no resulta exigible el destino en mención a una venta o entrega en particular porque son los bienes los que tienen ese destino no la transacción sobre éstos. Podrían existir varias operaciones de venta sucesivas sobre la misma mercadería y, sin embargo, los bienes mantendrían el destino de consumo final en el exterior⁽²⁰⁾. En otras palabras, puede existir un solo trámite de exportación aduanera que sustente la inafectación de varias ventas o exportaciones tributarias. Recordemos que no es correcto confun-

(15) SHOUP, Carl S. "Choosing among types of VATs" EN: *Value added taxation in developing countries*. Banco Mundial, Washington D.C., 1990, pág. 5. Adicionalmente, "...es indispensable evitar, sin excepción ni limitación de ninguna naturaleza, que en forma adicional a la recaudación efectuada por el país de consumo los países de origen recauden para sí, de modo definitivo y a título de impuesto, sumas relacionadas con los valores agregados por los agentes económicos productores [empresas]". PLAZAS VEGA, Mauricio. "Relatoría General. El IVA en los negocios internacionales". EN: *Memorias. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario XVII*, Cartagena, octubre de 1995. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Santa Fe de Bogotá, 1995, pág. 504.

(16) Adicionalmente, el vendedor obtiene la devolución del impuesto que pagó por sus compras (saldo a favor del exportador) porque todo el valor agregado hasta ese instante no se traslada al consumidor en su territorio. En otras legislaciones, se aplica otro método o técnica que es gravar la venta pero con una tasa de 0% de modo que el exportador tiene derecho al crédito fiscal como cualquier contribuyente y al no tener débito fiscal contra el cual aplicarlo, solicita su devolución.

(17) Las demás operaciones consideradas como exportación en el artículo 33° de la LIGV tienen en común carecer del requisito de que el bien o servicio sea consumido en territorio extranjero por diferentes razones. En su lugar, se exige requerimientos diferentes. En este sentido, la previsión de dichas operaciones no obedece a que la exportación aduanera o la salida del país es imposible en esos casos.

(18) En otro artículo hemos desarrollado en extenso estos conceptos con relación a los servicios. Véase GUERRA ARCE, Alfredo. "¿Qué es la utilización de servicios? (Primera Parte)". EN: *Análisis Tributario* N° 221, junio de 2006, pág. 12 y GUERRA ARCE, Alfredo. "¿Qué es la utilización de servicios? (Segunda Parte)". EN: *Análisis Tributario* N° 222, julio 2006, pág. 15.

(19) 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. 93.

(20) La compra para revender no es una operación de consumo final en el país, sino una típica transacción empresarial que puede generar valor agregado. Aunque el valor agregado se produzca en el país, no se justifica su imposición debido a que el bien será consumido en el extranjero. A mayor abundancia, cabe señalar que de acuerdo con el literal d) del numeral 1 del artículo 8° de las normas de valoración de la Organización Mundial del Comercio, el país importador incorporará en el valor de importación todos los valores agregados referidos.

dir, combinar o relacionar ambos conceptos como “una venta de exportación” o “una venta que sale del país”. En este orden de ideas, la exportación aduanera es un medio probatorio de un aspecto de hecho de la exportación tributaria (el consumo de los bienes) pero nunca puede ser entendido como un requisito legal exigible para cada transferencia.

VI. EFECTOS TEÓRICOS Y PRÁCTICOS

En términos teóricos, lo expuesto expulsa de la definición de exportación de la LIGV aquellos elementos aduaneros que la desnaturalizan. Efectivamente, concebir la exportación tributaria como una “venta de exportación” o una “venta que sale del país”, impide apreciar que el verdadero requisito legal para su inafectación es el consumo en el exterior, no el lugar o las condiciones de la entrega de la mercadería (dentro o fuera del país, o con el embarque) y, menos aún, la ubicación del bien o las circunstancias del pago del precio (antes o después de la entrega). Adicionalmente, al situar la exportación aduanera fuera de la definición de la exportación tributaria, la primera toma su real dimensión como medio probatorio de la última, entre otros; pero nunca como requisito sustancial o condición *sine qua non* de cada venta. No se trata solamente de un aspecto técnico del impuesto sino legal y constitucional. La Administración en vía de interpretación está exigiendo requisitos no establecidos en la ley tributaria violando el principio de legalidad.

En términos prácticos, lo anterior permite probar que una venta y su reventa puedan estar inafectas cuando se acredita que la misma mercadería finalmente fue embarcada. Si el vendedor logra acreditar que el mismo bien que entregó al comprador, sea domiciliado o no⁽²¹⁾, completó una exportación aduanera pese a ser revendida en su camino de salida del país, tanto la primera como las posteriores operaciones de venta en el país califican como exportaciones para la LIGV en la medida que el despacho de exportación prueba el destino de consumo final de los bienes en el extranjero para todas las operaciones en que son transferidos. Por el mismo motivo, si la venta se pactó en términos EXW, FAS o FCA (entregas en el territorio nacional) y el vendedor puede probar que la misma mercancía culmina posteriormente en el despacho aduanero de exportación, la operación también estará inafecta para efectos de la LIGV. De otro lado, las mercaderías que no cuentan con un régimen aduanero de exportación definitiva por estar en regímenes aduaneros especiales, en teoría podrían acreditar el consumo final en el exterior a través de otros medios distintos a la exportación aduanera⁽²²⁾.

CONCLUSIONES

1. Partiendo de que la LIGV no define “exportación” la Administración Tributaria se remite supletoriamente

a la LGA. Así, su criterio explícito consiste en considerar una venta como exportación inafecta del IGV solamente cuando la mercadería sale del territorio nacional mediante su embarque.

2. El criterio implícito de la Administración Tributaria supone que la exportación inafecta es una “venta de exportación” o una “venta que sale del país”. De esta manera, grava toda transferencia cuya entrega se realiza antes del embarque porque el bien no ha salido del país; o, aquéllas que carecen de un régimen aduanero de exportación definitiva y no tienen un tratamiento especial en la LIGV.
3. Sin embargo, la LGA no es supletoria de la LIGV porque ésta sí contiene un concepto propio de exportación. La exportación tributaria es una venta en el país, inafecta cuando el bien se consume en el exterior. Por su parte, la exportación aduanera es un trámite de salida legal de mercaderías para su uso o consumo en el exterior.
4. Los supuestos normativos de la exportación tributaria y la exportación aduanera son muy diferentes y no existe remisión expresa de la LIGV a la LGA o viceversa, como en legislaciones extranjeras, por lo que no puede asumirse que en el Perú la exportación inafecta del IGV es una “venta de exportación” o una “venta que sale del país”.
5. La exportación aduanera es un medio probatorio, entre otros, de que los bienes serán consumidos en el exterior pero no es un requisito legal de las transacciones sobre los mismos. Así, una sola exportación aduanera puede acreditar la inafectación de una o más exportaciones tributarias.
6. Siempre que se pueda probar que la mercancía se consume en el exterior, la Administración Tributaria no tiene sustento legal para gravar las exportaciones tributarias en que existe una entrega o pago de precio antes del embarque de la mercadería, ni tampoco aquéllas que carecen de una correlativa exportación aduanera y no tienen un tratamiento especial en la LIGV. ☞

(21) Del mismo modo que una venta a un comprador extranjero no es prueba suficiente de que el consumo final se realiza fuera del país, una venta a un comprador domiciliado tampoco es prueba definitiva para determinar la afectación de la operación. Este hecho debe apreciarse en conjunto con los demás medios probatorios.

(22) Sería casi imposible probar, por ejemplo, que el rancho de nave se consume efectivamente en territorio extranjero, toda vez que los bienes se gastan durante el viaje (parte en territorio nacional, parte en zonas internacionales) y el saldo es probable que no pase por un despacho aduanero de importación en destino. Si no fuera por su inafectación expresa en la LIGV mediante requisitos distintos al consumo en el exterior (ver nota 17), este caso no podría desgravarse.

Inventario Físico de Fin de Año

Alberto Nué Bracamonte (*)

EL AUTOR ANALIZA LAS OBLIGACIONES DE REALIZAR INVENTARIOS FÍSICOS A FIN DE AÑO PLANTEANDO RECOMENDACIONES Y CRITERIOS QUE PODRÍAN USARSE.

I. NECESIDAD DEL INVENTARIO FÍSICO

Como ocurre en todo proceso de cierre contable, y por qué no también tributario, una de las fases importantes corresponde a las acciones a seguir con respecto al inventario físico de las existencias de fin de año. Aunada a esta acción por procedimiento y eficiencia en los tiempos, debe practicarse paralelamente un inventario de los activos fijos, al menos, los más importantes.

Toman aquí especial importancia las normas contables como la NIC 2 – Existencias (Modificada en 2003) y la NIC 16 – Propiedad, Planta y Equipo, y las disposiciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y en el Código Tributario. Conviene, entonces, hacer un breve recorrido para tomar en cuenta lo que éstas nos señalan.

En primer lugar, tengamos en cuenta que **no** suele ser práctica contable actual tomar los inventarios físicos **al cierre del año** sino generalmente al 30 de noviembre o 31 de octubre. Incluso en fecha interina si se cuenta con un buen sistema computarizado del kardex físico - valorizado que permita la comprobación, a fecha determinada, entre las cantidades halladas físicamente y las que constan en dicho kardex, el cual está entrelazado con la contabilidad financiera y la contabilidad de costos en donde ésta fuera aplicable.

II. EL PROCEDIMIENTO DE TOMA DE INVENTARIO

El primer paso del **Procedimiento de Toma de Inventario Físico** consiste en la formulación escrita de la Directiva en la cual se describirán:

- El **responsable** de todo el procedimiento. Puede ser uno de los ejecutivos de nivel del área de producción, en el caso del almacén, o administración, en el caso del proceso productivo.

El personal contable sólo debe participar para apoyar en los procedimientos mas no en la toma porque, siendo los responsables de la información financiera, no pueden ser juez y parte. Es decir, si la toma del inventario físico también ayuda a determinar la confiabilidad del sistema de registro permanente del movimiento del inventario por compras o producción, salidas para ventas, muestras, etc. ésta resulta ser una suerte de examen a dicho sistema confiado al área contable. Tampoco pue-

de ser el responsable del almacén porque sustancialmente es una prueba al manejo diario de las existencias.

- El **personal** que participará estratificado en responsables por áreas o sectores del almacén o etapas de producción, supervisores y personal de conteo. Si hubiera auditoría externa, se indicará su participación sin necesidad de señalar los nombres por razones prácticas, por ejemplo, disposición de personal.
- La **fecha y horas de inicio y término** del inventario físico así como la ubicación de los **almacenes y planta**. Si por el volumen involucrado será necesario más de un día, esta instrucción debe ser precisa a fin de evitar error de compilación final o movimientos en el almacén.
- El **procedimiento de conteo**, bien sea al barrer, por lotes específicos, al peso, etc. lo que se evidenciará en hojas de control así como *stickers* adhesivos indicando que el ítem ha sido contado para evitar duplicaciones o indicar si corresponde a una segunda toma.

Cuando se usa código de barras, el conteo se hace con lectoras ópticas en las cuales se almacena la información que luego es ingresada digitalmente al sistema de compilación por cómputo.

Parte importantísima de este procedimiento consiste en indicar el estado físico de los ítems para informar sobre activo deteriorado, usado parcialmente o como muestra ya que determinará los ajustes contables del caso.

De otro lado, si existe inventario en tránsito o en poder de terceros, como puede ser el inventario en consignación, muestra o prueba, se indicará las cantidades y, de ser el caso, el **procedimiento** para compilar este inventario con el que se ubica en almacenes o planta, como podría ser una comunicación escrita del tercero con indicación de las cantidades involucradas. Si el volumen lo amerita, es recomendable que personal de la compañía se apersona al local del caso para efectuar el conteo físico, previas coordinaciones del caso.

- La **suspensión de todo movimiento físico así como el corte documentario** durante la toma del inventario físico. Ello permite que el conteo sea confiable y todo el personal involucrado se dedique a esta tarea. El **corte documentario** tomará, de preferencia, los 3 últimos documentos utilizados (fecha, proveedor o cliente, etc.) y los 3 siguientes en blanco. Tales son las guías de remisión, facturas, boletas de venta, notas de débito y crédito y cualquier otro, de carácter interno, relacionado con el movimiento de inventarios.

(*) Contador Público Colegiado, con estudios de Maestría en Política y Administración Tributaria. Ex vocal del Tribunal Fiscal. Consultor Tributario.

- El **resultado final** del inventario físico que resulta de la compilación de todas las hojas de conteo o información digital transferida al sistema de cómputo. Informará por artículo, cantidad inventariada físicamente y estado de los mismos. Este informe también contendrá la data que arroja el sistema contable de control de manera que se establezcan las diferencias calificándolas en **sobrantes y faltantes** así como los procedimientos seguidos para obtener las razones de las diferencias. Por ejemplo, error en digitación del código, duplicidad de registro o falta del mismo, entrega de un producto por otro de características similares a fin de atender los pedidos.
- Las **recomendaciones** para una mejor toma del inventario físico en próxima oportunidad.
- Las **firmas del responsable del inventario y un representante legal** dándole la validez e importancia a ese **resultado final**. Este es un requisito exigido, además, en el antepenúltimo párrafo del artículo 35° del Reglamento de la LIR para todos los casos en que se practique inventario físico. Al efecto, los incisos a), b), c) y d) del precitado artículo 35°, que regula los **Inventarios Físicos y la Contabilidad de Costos**, según el volumen de ingresos, señala la obligatoriedad de practicar al menos un inventario físico al año.

III. ASPECTOS TRIBUTARIOS

En el caso de **faltantes**, el Reglamento de la LIR permite su deducción si se lleva **contabilidad de costos** siempre que los **inventarios físicos y su valorización** hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución –inciso f) del ya citado artículo 35°– añadiendo que debe cumplir lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21° del mismo Reglamento, que trata de la obligación de contar con un informe técnico emitido por profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, informe que debe contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. Aunque este dispositivo alude a la forma de sustentar las **mermas y desmedros de existencias** que menciona el inciso f) del artículo 37° de la LIR (deducibilidad de gastos), debe interpretarse que en el caso de **faltantes** el informe técnico expresará las razones por las que ocurre esta circunstancia de manera que la deducción esté suficientemente sustentada, por ejemplo, interpolaciones, manipuleo, porcentaje mínimos aceptable de diferencias según la naturaleza del ítem.

Como se observa, la norma impositiva **no se refiere a la deducción de sobrantes** habida cuenta que estos presumen la existencia de una línea paralela de negocios no incorporada a la contabilidad. El numeral 1 del artículo 69° del Código Tributario se relaciona a la ejecución de la facultad que tiene la Administración Tributaria para la Toma de **Inventario Físico**, de cuya lectura se deduce que es el que practique al cierre del ejercicio, considerando los resultados como de los primeros días del año siguiente a fin de que, determinados los **sobrantes y faltantes** se atribuya la presunción por **ventas omitidas** al año anterior. Si existen **sobrantes**, a la cantidad fiscalizada se le aplica un coeficiente de rotación de inventarios a precios de venta promedio anual de manera que se obtenga la **presunción de ventas omitidas** por compras presuntas no registradas.

No obstante, el numeral 2 del citado artículo 69° del Código Tributario se refiere al **Inventario por Valorización** que es el que ejecuta la Administración Tributaria en cualquier momento del ejercicio cuando, por *“causa atribuible al contribuyente”*, no puede tomar el **Inventario Físico** de inicios de año. En este caso, establece que las cifras de dicho inventario se retrotraerán al 1 de enero, de manera que pueda establecer las diferencias. Sin embargo, no señala que para el caso de **sobrantes** deba aplicarse el “coeficiente de rotación” por lo que, no exigiéndolo explícitamente la norma, no cabría su aplicación en vía de interpretación extensiva. Esto mismo se aplica para el procedimiento de **Inventario documentario** o compulsas de libros que indica el numeral 3 del nombrado artículo 69° del Código Tributario.


La facultad de la Administración Tributaria para tomar inventarios físicos está contenida en el numeral 5 del artículo 62° del Código Tributario sobre Facultades de Fiscalización, el cual señala que puede *“Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos. Las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención”*.

La obligatoriedad de contar con informe técnico de mermas ha sido resaltada a partir de la Declaración Jurada –PDT– del 2005 cuando al preguntar **si existen mermas** y responderse afirmativamente se pide indicar el nombre del perito independiente y otros datos. Si bien el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR establece la acreditación de la merma con informe técnico cuando la SUNAT lo requiera y, en la práctica, ello ha sucedido, durante el desarrollo del proceso de fiscalización, que puede ser una oportunidad desfasada, se entiende que al requerirlo a través de la Declaración Jurada está cumpliendo el presupuesto legal de manera oportuna.

IV. ACTIVO FIJO

Hemos mencionado al inicio que al efectuar la **Toma de Inventario Físico de existencias** debe aprovecharse para inventariar selectivamente los activos fijos más importantes, con el propósito de lograr eficiencia que permita informar el estado de operatividad, condiciones físicas, si se trata de un activo totalmente depreciado, etc. y hacer las exposiciones del caso en los Estados Financieros. Los cambios de la NIC 16 - Propiedad, Planta y Equipo, obligatorios a partir del 2006, establecen la necesidad de informar la vida útil, el método y porcentaje de depreciación. Ahora, los alcances de esta norma contable deben leerse independientemente de la norma tributaria y, si fuera el caso, exponerse la diferencia en los Estados Financieros aplicando la NIC12 – Impuesto a la Renta Diferido.

CONSIDERACIÓN FINAL

Hemos pretendido resaltar los aspectos más importantes a tomar en cuenta en esta parte del proceso de cierre contable del 2006. Empero, hay que considerar las particularidades que ofrece cada actividad económica para hacer las adecuaciones que permitan cumplir con la normatividad contable y la normatividad tributaria. 

Régimen Tributario de los Contratos Asociativos

(PRIMERA PARTE)

INTRODUCCIÓN

Con la denominación de "Contratos Asociativos" se regula en el Libro Quinto de la Ley N° 26887 - Ley General de Sociedades (LGS) aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas en interés común de los intervinientes, no generándose personas jurídicas distintas a las partes ni requiriéndose inscripción en registro alguno.

En ese sentido, Elías Laroza afirma que "(...) los contratos de asociación y de consorcio son clasificados por la Ley en el rubro de contratos asociativos que (...) son aquellos en que la colaboración empresarial se expresa con una característica especial: la existencia de una finalidad común, que es primordial para todos los contratantes"⁽¹⁾. Por tanto, un contrato asociativo al ser el género deberá ser clasificado en alguna de sus especies: sea contrato de Asociación en Participación, Contratos de Colaboración Empresarial o algún otro contrato innominado.

A continuación iniciaremos el estudio del tratamiento tributario de esas figuras contractuales:

I. EL CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

1. NATURALEZA JURÍDICA

Como ya se puede inferir, el contrato de Asociación en Participación es una especie típica de los denominados contratos asociativos, que posee elementos particulares que lo diferencia de los demás contratos asociativos y de los contratos regulados por la legislación civil.

Así, lo que se busca con este tipo de contratos es la participación de una persona (denominada Asociado) en el resultado o en las utilidades de uno o varios negocios o empresas de otra (denominada Asociante), que le permite esta participación a cambio de una determinada contribución. Al Asociante le corresponde en forma exclusiva la gestión de los negocios o empresas materia del contrato, de modo que actúa en nombre propio; mientras que el Asociado participa en el resultado (utilidades o pérdidas) o utilidades del negocio, sin responder o tener vinculación alguna con los terceros.

Los artículos 440° y siguientes de la LGS regulan el régimen de los contratos de Asociación en Participación señalando claramente que el fin de estos es la participación en el resultado o en las utilidades de un negocio o empresa. Son características de estos contratos⁽²⁾ que:

- Tengan como objetivo principal el crear y regular relaciones de participación en empresas o negocios.
- Los intervinientes pueden ser personas naturales o jurídicas que cuentan con un interés común que los unifica.
- Para su ejecución, los Asociados están obligados a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios, conforme a lo establecido en el contrato.
- El Asociante actúe en nombre propio y la Asociación en Participación no tenga razón social ni denominación, pues no se forma una nueva persona jurídica. Por ello, no está sujeto a inscripción registral y la única formalidad que la LGS requiere para su validez es que conste por escrito,
- La gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusiva-

mente al Asociante y no existe relación jurídica entre los terceros y los Asociados. Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los Asociados, ni estos ante aquellos.

- En el contrato se puede determinar la forma de fiscalización o control a ejercerse por los Asociados sobre los negocios o empresas del Asociante que son objeto del contrato y que los Asociados tienen derecho a la rendición de cuentas al término del negocio realizado y al término de cada ejercicio

De lo hasta aquí señalado se desprende que en la Asociación en Participación, el Asociante comparte con el Asociado los resultados o utilidades del negocio que explota a cambio de los aportes de este, quien no participa de la gestión de la empresa o negocio. Así, el Asociante actúa en nombre propio, correspondiéndole exclusivamente la gestión del negocio, y el Asociado no tiene ningún tipo de vinculación con terceros.

En ese sentido, debe tomarse en cuenta que si el Asociante es el titular del negocio participado y a quien corresponde asumir los gastos que su explotación genere, de ocurrir la participación activa de los Asociados, habría una desnaturalización del contrato dado que, en ese supuesto, las partes que participan como Asociados estarían colaborando en el desarrollo del negocio asumiendo cada uno en forma individual directa ciertos gastos, lo que revelaría su mayor participación en la ejecución del negocio. Tal ha sido el criterio del Tribunal Fiscal que en la Resolución (RTF) N° 3199-3-2005 ha señalado que se desnaturaliza el contrato de Asociación en Participación si el Asociado asume:

- Los gastos de mantenimiento, vigilancia, luz, agua y demás gastos de los locales destinados al negocio o empresa.
- La gestión gerencial, administrativa y contable del negocio o empresa.
- La contratación del personal que labora en los locales y en el mantenimiento operativo de las máquinas destinadas al negocio o empresa (gastos de mantenimiento y repuestos).
- La instrucción del personal contratado para el manejo de las máquinas destinadas al negocio o empresa.

Empero, como expresa Talledo Mazú⁽³⁾, aunque el Asociante sea el sujeto de los derechos y obligaciones que la actividad empresarial materia del contrato genere frente a terceros, ello no impide que el Asociado pueda generar dichos vínculos, sobre todo obligaciones, en determinadas situaciones específicas. Por ejemplo, si su contribución consistiera en una obligación al hacer, al ejecutar la prestación objeto de la misma, podría causar daños y perjuicios a terceros, quedando obligado a la indemnización correspondiente.

2. SOBRE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

a) Régimen vigente hasta el ejercicio 1998

Hasta el año 1998, el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la

(1) ELÍAS LAROZA, Enrique. *Derecho Societario Peruano: La Ley General de Sociedades del Perú*, Normas Legales, Trujillo, 2000, pág. 946.

(2) Ver, las reflexiones de HUNDSKOPF, Oswaldo. "La Asociación en Participación como contrato de riesgo compartido y no de prestaciones recíprocas". EN: *Dialogo con la Jurisprudencia*, N° 84, setiembre de 2005.

(3) TALLEDO MAZÚ, CÉSAR. "La Asociación en Participación, el Consorcio y el Joint Venture: Aspectos Contractuales y Tributarios". EN: *Cuadernos Tributarios de IFA - Grupo Peruano*, Diciembre de 1998, Lima, pág. 30.

Renta (LIR) consideraba a la Asociación en Participación entre las entidades obligadas a llevar contabilidad independiente y, conforme al último párrafo del artículo 14° de esa norma, había que aplicar un régimen de transparencia fiscal, por el cual quienes tributaban eran las personas naturales o jurídicas que la integraban.

De acuerdo a dicho esquema normativo, se consideró a los integrantes de la Asociación en Participación como contribuyentes del IR, en vista del régimen de transparencia fiscal señalado, en el que cada parte respondía por el pago del impuesto sobre los resultados obtenidos de ese contrato.

Tal ha sido el criterio establecido por el Tribunal Fiscal –entre otras en la RTF N° 3199-3-2005, en la que indica que, para el ejercicio 1998, la norma optó por el régimen de “transparencia fiscal”, en cuya virtud se entendía que las rentas provenientes de los contratos de Asociación en Participación y de los Consorcios serían atribuidas a las partes que las conformarán, es decir, el legislador optó por no considerar a dichos contratos como contribuyentes del impuesto, sino imputar las rentas que correspondieran según la participación acordada y gravar con el impuesto a cada integrante del contrato.

b) Régimen vigente desde 1999

Con la modificación introducida por la Ley N° 27034, publicada el 28 de diciembre de 1998, se excluyó a la Asociación en Participación a efecto de lo previsto en los artículos señalados anteriormente. Por ende, a partir del 1 de enero de 1999, se dejó sin efecto el régimen de “transparencia fiscal” para este tipo de contrato asociativo, correspondiendo únicamente al Asociante la determinación y pago del IR.

Lo dicho se sustenta en la exposición de motivos de la referida Ley, en la que se señaló que “(...) carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente”. Es decir, que la figura de la atribución de rentas y/o pérdidas se aplica solo a las sociedades irregulares, comunidad de bienes y los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente.

En la misma línea, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 1452-2-2004 señaló que “de las modificaciones dispuestas por la Ley N° 27034 se puede concluir que se excluyó a las asociaciones en participación de los entes comprendidos en el último párrafo del artículo 14° de la LIR, así como de la enumeración de los contratos obligados a llevar contabilidad independiente contemplada por el artículo 65° de la referida ley. Por eso, el inciso k) del artículo 14° de la LIR no consideró a las asociaciones en participación como contribuyentes del impuesto, al no haberlas mencionado expresamente, no pudiéndose colegir que estas estuvieran incluidas en la mención genérica que se hace a los demás contratos de colaboración empresarial”.

• Disposiciones para afrontar el ejercicio 1999

La Séptima Disposición Final y Transitoria del D. S. N° 194-99-EF⁽⁴⁾ precisó que lo establecido en la Ley N° 27034 resultaba aplicable en el ejercicio gravable de 1999 incluso para aquellos contratos asociativos existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma.

En ese sentido, se señaló que tratándose de las Asociaciones en Participación que hubieran llevado contabilidad independiente de la de sus partes contratantes y atribuido los correspondientes ingresos durante el referido ejercicio a las personas naturales o jurídicas que las integran o sean partes contratantes para efecto de los pagos a cuenta, se deberá presentar las declaraciones rectificatorias y el pago respectivo hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Anual de ese ejercicio.

En la norma bajo comentario se autorizó a la SUNAT a dictar las normas complementarias para la mejor aplicación de sus alcances. En tal sentido, dicha Administración Tributaria aprobó la R. de S. N° 042-2000/SUNAT (en adelante “la Resolución”), publicada el 21 de marzo de 2000, por la que dictó normas sobre la declaración jurada anual de los contratos de colaboración empresarial y el procedimiento para que las Asociaciones en Participación soliciten su baja del RUC.

Con la Resolución se buscó que para los contratos de Asociación

en Participación se mantuviera el régimen de transparencia fiscal existente hasta 1998, puesto que en dicha disposición se estableció que:

- Las Asociaciones en Participación consideradas como sujetos del IR, o que hubieren llevado contabilidad independiente, debían dar de baja al RUC presentando la respectiva solicitud hasta el último día hábil de abril de 2000 mediante el Formulario N° 2135.
- El Asociante debía presentar su Declaración Anual del ejercicio 1999 considerando como suyos los ingresos y gastos correspondientes a la Asociación en Participación. A tal efecto, podía utilizar para sustentar gasto o costo, para efecto del IR o crédito fiscal del IGV, los comprobantes de pago emitidos a nombre de la Asociación en Participación por operaciones realizadas hasta el último día hábil del mes de abril de 2000 o hasta la fecha que se hubiera dado de baja el número de RUC del contrato.

A su vez, deduciría como gasto o costo, según correspondía, la participación de los Asociados. Dicha deducción, conforme señaló la RTF N° 732-5-2002, debía sustentarse en el comprobante de pago emitido por el propio Asociante para cumplir con lo señalado en: (i) el literal b) del numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la R. de S. N° 007-99/SUNAT (RCP), referido a la obligación de emitir esos documentos, y, (ii) en el literal j) del artículo 44° de la LIR, que exige que para la deducibilidad de los gastos de tercera categoría debe contarse con el correspondiente comprobante de pago emitido conforme a lo señalado en el RCP.

- Los Asociados debían declarar los montos atribuidos por la Asociación en Participación como renta de tercera categoría, de modo que se realice el pago del IR en cabeza propia. A tal efecto, podían utilizar los pagos a cuenta que hubieren realizado durante el ejercicio 1999 por concepto de los montos que periódicamente le atribuyó la Asociación en Participación.

En ese sentido, aunque la Resolución no lo señalaba, resultaba razonable que el Asociado debía deducir el monto de la depreciación que correspondiera a los bienes que se hubieran cedido en uso a la Asociante para la realización del negocio.

En la práctica, el Tribunal Fiscal ha confirmado la aplicación de la Resolución (y con ello del régimen de transparencia fiscal) al ejercicio 1999, tal como se desprende de lo señalado en las RTF N°s. 732-5-2002 y 1165-3-2004. Empero, es verdad que en esas resoluciones el Tribunal Fiscal aplica erróneamente para el ejercicio 1999 las disposiciones de la LIR vigente hasta 1998, pues no toma en cuenta las modificaciones introducidas a dicha norma por la Ley N° 27034.

• Régimen aplicable a partir de 2000 en adelante

En la doctrina nacional hay quienes han sugerido la aplicación de las disposiciones de la Resolución a periodos posteriores a 1999 y, en concreto, la regla señalada en el artículo 6°, conforme a la cual: “El Asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda”⁽⁵⁾.

Empero, queda claro que las reglas establecidas en la Resolución no aparecen expresamente señaladas en la LIR luego de la modificación operada por la Ley N° 27034 y solo tienen sentido porque desarrollan lo dispuesto en la Séptima Disposición Final y Transitoria del D. S. N° 194-99-EF para el ejercicio 1999, pues nada se había señalado para el tratamiento tributario en ese periodo respecto de los contratos asociativos existentes con anterioridad a ese año. En ese sentido, una interpretación que pretenda dar carácter de regulación permanente a lo señalado en la Resolución devendría en antirreglamentaria, ilegal y por ende inconstitucional.

(4) Norma que modificó el Reglamento de la LIR con la finalidad de adecuarlo a las modificaciones introducidas en la referida LIR por la Ley N° 27034.

(5) Ver el texto de MEDRANO CORNEJO, Humberto. “Impuesto a la Renta y Contratos de Colaboración Empresarial”. EN: *Themis*, Revista de Estudiantes de la Facultad de Derecho de la PUCP; N° 41 Lima, donde se sugiere esa idea. Esa perspectiva es afirmada ligeramente por PICÓN GONZÁLEZ, Jorge Luis, “Un acercamiento al tratamiento tributario de los Contratos Asociativos en la Legislación Peruana”. EN: *Themis*, Revista de Estudiantes de la Facultad de Derecho de la PUCP, N° 41, Lima, págs. 108 y 109.

En el mismo sentido señalado por nosotros se ha pronunciado Medrano Cornejo, que ha indicado que la atribución de SUNAT estaba circunscrita a la expedición de reglas relativas al ejercicio 1999, en vista de la falta de precisión de las disposiciones que estuvieron vigentes, "(...) de modo que podría resultar cuestionable que se pretenda establecer un tratamiento definitivo basándose en tal autorización"⁽⁶⁾.

Conforme a lo dicho, no procedería la aplicación de la Resolución para periodos tributarios distintos al ejercicio 1999 y, especialmente, lo señalado en el artículo 6°.

Por eso, como el Asociante se encarga de la gestión exclusiva del negocio o empresa de la Asociación en Participación, le corresponde registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas o prestación de servicios, así como los gastos incurridos en su generación. En este sentido, a partir del ejercicio 2000, la determinación y pago del IR por las ganancias obtenidas de la Asociación en Participación recaen única y exclusivamente en cabeza del Asociante.

Ahora bien, en este punto es preciso referir que hay quienes amparados en la RTF N° 732-5-2002, que indicaba: "para efectos del pago del Impuesto a la Renta por las ganancias obtenidas a través de una asociación en participación, el asociante no asume ninguna responsabilidad, pues deduce las participaciones que entrega a los asociados, debiendo estos responder ante el fisco por ellas", sostendrían que el Asociante puede seguir deduciendo las participaciones que entrega a los Asociados. Dicha posición resultaría inexacta no solo por el hecho –ya señalado– de que la referida RTF únicamente hace alusión al tratamiento para el ejercicio 1999, incluso sin aplicar las modificaciones a la LIR operadas por la Ley N° 27034, sino porque ello significaría desconocer las modificaciones a los artículos 14° y 65° de la LIR establecidas por la Ley N° 27034, que "eliminaron la referencia expresa a las asociaciones en participación, con lo cual se dejó sin efecto el régimen de «transparencia fiscal» que respecto de ellas establecía la anterior regulación del Impuesto a la Renta, correspondiendo únicamente al asociante la determinación y pago de dicho impuesto"⁽⁷⁾.

Ahora bien, conforme al artículo 440° de la LGS, el Asociado solo puede participar en los resultados (utilidades o pérdidas) o en las utilidades del negocio o empresa que realiza el Asociante, de modo que si la participación fuera respecto de ingresos que obtuviera este último no habría contrato de Asociación en Participación por mucho que las partes lo denominen así. En tal sentido, "(...) llegada la oportunidad en que según el contrato deben determinarse los resultados, surge el derecho del asociado a exigir que ello ocurra. Determinados los resultados, si son utilidades, nacerá el derecho de aquel a exigir su pago; y si son pérdidas, se generará su obligación de reembolsarlas según lo prevea el contrato"⁽⁸⁾.

Así, de lo hasta aquí señalado, surge un dato importante que da cuenta de que aunque la Asociación en Participación sea un contrato oneroso, el Asociado no recibe un contravalor a su contribución al realizar la misma sino un simple derecho expectatio de su participación; es decir, la utilidad que corresponde a los Asociados no son retribuciones de su contribución. En buena cuenta, lo que sucede es que "(...) del contrato nace la obligación de realizar la contribución; de la realización de la contribución nace el derecho abstracto a participar en las utilidades que se obtengan; ese derecho da pie a un derecho de crédito una vez obtenidas las utilidades"⁽⁹⁾, de manera que la utilidad que corresponde al Asociado es el objeto del derecho de crédito mencionado.

En otras palabras, la causa de las utilidades atribuibles al Asociado no reside en la contribución realizada por él, sino en el hecho de que el negocio del Asociante ha dado utilidades. En el mismo sentido, en la sentencia recaída en el Expediente N° 1461-2002 (del 15.12.2002), la Sala Civil de Lima ha señalado que la Asociación en Participación no es un contrato de prestaciones recíprocas, toda vez que el Asociante no está en la obligación de efectuar una prestación a favor del Asociado y viceversa, de modo que el contrato subsiste simplemente en la participación del Asociado en el riesgo del negocio, siempre y cuando este efectúe una contribución para el desarrollo del mismo⁽¹⁰⁾.

Como se ve, la participación de utilidades que confiere el Asociante al Asociado puede calificar como otra forma de distribución de utilidades conforme a los alcances del literal i) del artículo 24° y el artículo 24°-A de la LIR. En efecto, el referido literal i) del artículo 24° señala que se consideran rentas de segunda categoría los dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades.

No estamos hablando de un supuesto de dividendo al que se refiere el literal a) del artículo 24°-A de la LIR, pues este surge con la distribución de las utilidades efectuadas por las sociedades mercantiles a los socios, según se puede apreciar de lo señalado –entre otros– por los artículos 40°, 230° y 231° de la LGS y de la definición de la enciclopedia jurídica OMEBA, que señala: "el dividendo es la cuota proporcional que corresponde a cada acción al distribuir sus ganancias una compañía mercantil (...)". Ello aunque el derecho de participación en los resultados atribuidos al Asociado resulte similar al del socio de una sociedad, pues en ambos casos hay un derecho abstracto a la utilidad que puede generar la empresa y una obligación –también abstracta– de asumir las pérdidas hasta el valor del aporte o contribución, puesto que hay una gran diferencia que se refiere a que el puesto de socio origina un derecho a intervenir en la voluntad social y en el caso de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada hay una unidad de derechos políticos y económicos valorizables en sí mismos y susceptibles de ser transferidos, lo que no ocurre con la participación del Asociado en el contrato de Asociación en Participación.

Ahora bien, la LIR no contiene una definición del término "utilidades" por lo que podrían generarse dudas en torno a sus alcances en el caso materia de comentario. Empero, es claro que la utilidad del ejercicio es el "mayor valor del patrimonio neto obtenido al cierre del mismo por el ingreso de activos adicionales no provenientes de aportes de capital o por la disminución de pasivos de la sociedad"⁽¹¹⁾.

En ese sentido, la participación de los Asociados en las utilidades del negocio o empresa del Asociante podría encuadrarse en los alcances del literal e) del artículo 24°-A de la LIR, que establece como una forma de distribución de utilidades a las participaciones de utilidades que provengan de partes de fundador, acciones de trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora. Efectivamente, en el caso de la Asociación en Participación, el contrato es el título que confiere a los Asociados el derecho a participar en los resultados del negocio o empresa del Asociante⁽¹²⁾.

Ahora, bajo esta perspectiva, en vista de que el segundo párrafo del artículo 24°-B de la LIR establece que: "Las personas jurídicas que perciban dividendos, y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible", las utilidades recibidas por los Asociados como consecuencia de la aplicación del contrato de Asociación en Participación no será materia de gravamen del IR, independientemente de que existan pagos adelantados por participación de utilidades semanales, quincenales o mensuales. Asimismo, dichas utilidades no deberían incluirse para la determinación de los pagos a cuenta mensuales del IR de cargo del Asociado, dado que solo resultan computables los ingresos gravables, lo que no ocurre en este caso. ☞

(6) MEDRANO CORNEJO, Humberto. Op. Cit., pág. 105.

(7) RTF N° 3199-3-2005, pág. 4.

(8) TALLEDO MAZÚ, César. Op. Cit., pág. 28.

(9) Loc. Cit.

(10) HUNDSKOPF, Oswaldo, Op. Cit.

(11) *Manual Societario*, Editorial Economía y Finanzas, Lima, 2006, pags. 406 a 407.

(12) Al señalarse la frase "entidad emisora" se puede notar que este supuesto estuvo pensado principalmente para el caso de las Partes de Fundador señaladas en el artículo 72° de la LGS o para las participaciones de los participacionistas en las Sociedades Colectivas, indicadas en el artículo 270° de la LGS. De ello hay quienes deducirían que no es aplicable a las Asociaciones en Participación, lo que nos parece insuficientemente sustentado.

Un impuesto sobre las transacciones cambiarias

COMO INSTRUMENTO DE LUCHA CONTRA LA POBREZA^(*)

(PRIMERA PARTE)

John Williamson ^(**)

EL AUTOR ANALIZA LA POSIBILIDAD DE APLICAR UN IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES CAMBIARIAS QUE PERMITA UNA RECAUDACIÓN CONSIDERABLE PARA UTILIZARLA EN COMBATIR LA POBREZA. EXAMINA LAS IDEAS DE KENNEN, Y LAS IDEAS POSTERIORES DE SCHMIDT DE QUE LOS AVANCES TÉCNICOS PERMITIRÍAN QUE LAS CINCO AUTORIDADES QUE EMITEN LAS MONEDAS EN LAS QUE SE PAGAN LAS TRANSACCIONES APLIQUEN ESTE IMPUESTO EN FORMA EFICIENTE.

CONCLUYE QUE SERÍA FACTIBLE APLICAR UN IMPUESTO DE UN PUNTO BASE SOBRE LAS TRANSACCIONES CAMBIARIAS Y RECAUDAR ALREDEDOR DE 20,000 MILLONES DE DÓLARES AL AÑO.

INTRODUCCIÓN

La idea de establecer un impuesto "módico" sobre las transacciones cambiarias se remonta a una conferencia presentación que James Tobin, agraciado con el premio Nobel de economía, dictara en 1972⁽¹⁾. Este autor imaginaba una tasa impositiva de quizás un 1 por ciento del valor de las transacciones en divisas, la que, según sostenía, podría satisfacer dos propósitos en forma simultánea. El primero sería dificultar en alguna medida la dinámica de las finanzas internacionales, lo que, según entendía, devolvería cierto grado de independencia a las políticas monetarias nacionales y pondría freno a la destructiva especulación desestabilizadora; el segundo –consecuencia del primero– sería recaudar dinero para destinarlo a alguna buena causa internacional.

Los debates posteriores cuestionaron estas afirmaciones. Muchos han puesto en duda la posibilidad de estabilizar los mercados monetarios mediante la aplicación de un impuesto sobre las transacciones cambiarias, ya que la causa de la inestabilidad es la oferta excesiva de activos de corto plazo más que los grandes flujos de pagos a través de los mercados.

Además, muchos han afirmado que un impuesto como el propuesto por Tobin daría lugar a una evasión tan extendida,

ya sea debido a la sustitución de las transacciones gravadas por otras o al traslado de los mercados a jurisdicciones en las que no se aplique el impuesto, que frustraría el propósito de lograr un grado apreciable de independencia de las políticas monetarias nacionales. Del mismo modo, muchos cuestionan la idea de que pueda establecerse una tasa impositiva de un 1 por ciento –es decir, 100 puntos básicos–⁽²⁾ sin que traiga aparejada una evasión extendida y sin que el actual mercado de compraventa de divisas se vea reemplazado por un mercado de corredores, lo que reduciría enormemente el volumen de transacciones.

No puede calcularse el rendimiento de un impuesto sobre las transacciones cambiarias tomando el 1 por ciento del valor actual de dichas transacciones (que se calcula en casi 1,9 billones de dólares por día en el último estudio del Banco de Pagos Internacionales) y concluir que sería posible recaudar billones de dólares al año para volcarlos a una buena causa internacional.

Además, quizás no sea posible reducir de modo sustancial la probabilidad de que ocurran crisis cambiarias mediante la aplicación del impuesto Tobin (aunque esto aún es objeto de debate), pero una tasa impositiva relativamente elevada (unos 25 puntos básicos) podría incrementar significativamente las diferencias internacionales en las políticas monetarias (Félix y Sau, 1996). Lo más importante para este grupo de autores y, por lo tanto, para este artículo, es que aun mediante la aplicación de una tasa impositiva muy baja se podría recaudar una suma de dinero considerable.

I. ESTABLECIMIENTO DE UNA BASE IMPONIBLE

Una condición clave para que un impuesto sobre las transacciones cambiarias recaude una suma de dinero considerable

(*) Artículo preparado para el Grupo Técnico sobre Mecanismos de Financiación Innovadores y publicado originalmente en la *Revista de la CEPAL* N° 89 (LC/G2312-P/E), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) agosto de 2006. Publicado aquí con la anuencia de CEPAL.

(**) Investigador principal, Instituto de Economía Internacional, Washington, D. C. El autor agradece a Ricardo Ffrench-Davis sus comentarios a un borrador anterior.

(1) TOBIN, J. *The New Economics One Decade Older*, Princeton, Princeton University Press., ampliado en TOBIN, J. "A proposal for monetary reform". EN: *Eastern Economic Journal*, vol. 4, N° 3/4, Middletown, Connecticut, Eastern Economic Association, julio-octubre.

(2) Un punto básico equivale a un centésimo de punto porcentual.

able es que se evite una evasión de importancia y para ello es necesario establecer una base imponible amplia y clara.

Las transacciones cambiarias asumen diversas formas. La operación clásica es una transacción al contado en la que un tenedor cambia, por ejemplo, dólares por euros para su entrega en el día, o al día siguiente. La alternativa tradicional era una transacción a plazo en la que el tenedor acordaba en el momento el precio al que compraría, por ejemplo, euros a cambio de dólares en una determinada fecha tres o más días después. Un exportador que sabe que recibirá un pago en moneda extranjera en una fecha específica en el futuro puede cubrir su recaudación mediante la venta a plazo de la moneda extranjera a la fecha en que la recibirá y la compra de moneda local con el producto de esa venta. El arbitraje de interés cubierto ocurre cuando un agente que vende dólares (por ejemplo) a cambio de euros al contado, invierte por un período definido en activos denominados en euros y simultáneamente vende euros a plazo al vencimiento del período de inversión, de modo tal que la operación no tenga ningún riesgo monetario. La alternativa más reciente es una operación de canje en la que un tenedor de dólares, digamos, toma posesión temporaria de euros pero con un acuerdo de readquirir los dólares en una fecha determinada en el futuro a un precio acordado y entretanto permite que la contraparte use los activos en dólares. Otra forma importante de actividad está constituida por opciones, por las cuales el tenedor de dólares compra un derecho a adquirir euros, por ejemplo, a un precio especificado, pero ejerce ese derecho solamente si el mercado ofrece una tasa que rinda un beneficio (el precio actual en el mercado es inferior al precio del ejercicio de la opción) dentro del período establecido en la opción. Otra alternativa es un contrato a futuro, que es similar a un contrato a plazo en cuanto a que en él se promete la entrega de una moneda especificada a cambio de otra a un tipo de cambio determinado en una fecha futura establecida, pero difiere del contrato a plazo en que el contrato a futuro puede luego negociarse en un mercado. Los contratos a futuro a menudo se pagan con el mero intercambio de la diferencia entre el valor de las dos monedas y, por lo tanto, atraen a quienes participan en la especulación más que en la cobertura de transacciones comerciales; sin embargo, pueden ser un buen sustituto de los contratos a plazo.

La propuesta original de Tobin era que el impuesto sobre las transacciones cambiarias ("CTT" por *currency transactions tax*) se aplicara solamente a las transacciones al contado. Sostenía que esto también alcanzaría a la mayoría de las transacciones a plazo, porque un banco que hace una venta a plazo de una moneda generalmente logra una cobertura mediante la compra de esa moneda al contado. Sin embargo, aunque generalmente esto sea así, probablemente no siga ocurriendo durante mucho tiempo luego de la aplicación de un CTT. Una venta no gravada a un plazo de tres días sería un sustituto demasiado bueno de una venta al contado a dos días gravada como para evitar que la primera sustituya en forma generalizada a la segunda⁽³⁾. Del mismo modo, los autores que le siguieron han propuesto ampliar la base impositiva para alcanzar a todas las transacciones que puedan ser buenos sustitutos de las transacciones al contado.

Durante mucho tiempo el análisis más exhaustivo e influ-

yente sobre estos temas fue el de Kenen (1996). Kenen propuso aplicar el impuesto tanto sobre las transacciones a plazo como sobre las transacciones al contado, con el argumento ya mencionado de que las primeras son sustitutos muy buenos de las segundas y de que, por lo tanto, el gravamen de las transacciones al contado solamente alentaría su sustitución por contratos a plazo. Indicó que deberían gravarse también los contratos a futuro, tanto en el momento en que se pactan por primera vez como cada vez que posteriormente se negocian, puesto que, como ya se indicó, estos podrían convertirse en buenos sustitutos de las transacciones a plazo. En segundo lugar, propuso que el CTT se extendiera también a los canjes, porque estos constituyen un sustituto cercano de las transacciones simultáneas a plazo y al contado que tradicionalmente han tenido que ver con el arbitraje de interés cubierto; por lo tanto, su empleo sería un método eficaz para evitar en forma extendida el pago del impuesto en caso de no gravarse. En tercer lugar, señaló que las partes que participan en una transacción mayorista (definida como la que se lleva a cabo con otro operador registrado que debe ser solamente operador y no actuar también como agente de una institución financiera) deberían pagar este impuesto a la mitad de la tasa estándar que se aplicaría a las transacciones minoristas. En cuarto lugar, propuso que este impuesto se aplique donde se celebran los acuerdos más que donde se registran o se hacen los pagos, ya que las salas de contratación son mucho menos móviles que las computadoras que se emplean para registrar las transacciones y que los pagos se hacen normalmente sobre las deudas netas y no sobre las transacciones brutas que se desearía gravar. Por último —lo que es pertinente al tema que se trata en la próxima sección— propuso que las transacciones con jurisdicciones no cooperantes que no cobren el impuesto sean gravadas con una tasa penal, para desalentar la migración de las salas de contratación a estas jurisdicciones.

El análisis más complejo de Kenen se refiere a la conveniencia de gravar las opciones. Reconoció el peligro de que las opciones no gravadas comenzaran a desplazar a los contratos a plazo y a futuro, pero se mostró reacio a gravarlas, ya que una opción puede no ejercerse nunca y, aunque se ejerciera, el beneficiario igualmente tendría que comprar divisas al contado (por lo que pagaría el impuesto) si su propósito fuese lograr una cobertura, más que especular. También advirtió acerca del peligro de que un impuesto sobre los contratos de opciones clásicos inspirara a los "científicos" de la economía a diseñar contratos monetarios sintéticos y contratos más complejos, los que expondrían a más riesgos a quienes se vieran inducidos a dejar de usar contratos a plazo y contratos a futuro y abordar instrumentos derivados complejos.

Kenen también se ocupa de otros temas. En primer lugar, le preocupa que la estructura que propone suponga fijar impuestos solamente sobre operadores de cambio registrados, lo que significaría que las transacciones minoristas entre entidades no bancarias quedarían sin gravar. Aunque tales transacciones pueden ser pocas en este momento, existe el peli-

(3) Las transacciones al contado son aquellas en las que los pagos vencen dentro de un plazo de dos días, y las transacciones a plazo son aquellas cuyo pago vence en tres días o más. Incluso una tasa impositiva módica constituiría un importante incentivo para posponer en un día el pago en tiempos normales, si eso permitiera evitar el impuesto.

gro de que aumenten rápidamente si no se gravan y si se aplica una tasa impositiva considerable sobre las transacciones entre operadores. En segundo lugar, propone que las transacciones "pequeñas" (que, según indica, podrían definirse como las de menos de un millón de dólares) estén exentas. En tercer lugar, señala (aunque no comparte este punto de vista) que muchos autores han dado por sentado que las transacciones oficiales, específicamente las realizadas por las juntas monetarias, deben estar exentas. Por último, destaca que la estructura que propone establece un doble gravamen para quienes negocian en las divisas menos empleadas, ya que una negociación en la que se cambien reales de Brasil por pesos de México, por ejemplo, normalmente se hace mediante una moneda vehículo (en la práctica, dólares de Estados Unidos), más que en forma directa.

Garber (1996) es uno de los más influyentes escépticos respecto a la factibilidad de aplicar un CTT.

Esto se debe en parte a la dificultad —que se analiza en la siguiente sección— de establecer una participación universal de los gobiernos; pero también sostiene que el mercado encontraría formas de evitar el impuesto. Una de las formas que menciona son las transacciones minoristas entre entidades no bancarias; para limitarlas, según asevera, sería necesario capturar en la red impositiva las entidades no bancarias que tienen una actividad de tesorería intensa. El impuesto también podría evitarse si las transacciones en divisas se definieran como el intercambio de un depósito bancario por otro en una moneda diferente, ya que sería posible sustituirlos por canjes de bonos del tesoro en países con mercados líquidos de estos bonos. O bien ambas partes podrían suministrarse créditos mutuos en las dos monedas, garantizándolo con el crédito que una tiene respecto de la otra. Pero también podrían emplearse otros métodos si los supervisores y las autoridades tributarias advirtieran estos subterfugios y comenzaran a gravarlos. El impuesto dejaría de evitarse sólo si la prima de liquidez sobre los activos menos líquidos equivaliera al impuesto sobre las transacciones.


La recomendación de Kenen de aplicar un CTT teniendo en cuenta el lugar donde se pacta el acuerdo ha sido cuestionada por Schmidt (1999), y la opinión de éste fue respaldada por Clunies Ross (2003). Schmidt sostiene que, en vista de los avances técnicos registrados después del estudio de Kenen, ahora sería factible que las autoridades monetarias que emiten las cinco monedas vehículo del mundo identifiquen y por lo tanto graven el valor bruto de todas las transacciones que se realizan comprando y vendiendo sus monedas⁽⁴⁾. Esto supondría que las autoridades monetarias que recauden el impuesto sean las del país en cuya moneda se pagan las transacciones y no las del lugar donde éstas se pactan. Kenen desestima esta posibilidad y afirma que muchas transacciones son calculadas en forma neta antes de pagarse, pero Schmidt sostiene que las autoridades monetarias de los países con monedas vehículo tienen los medios para obligar a los sistemas de compensación extraterritoriales, así como a sus propios bancos autorizados para operar con divisas, a informarlas de sus transacciones brutas. Esto es posible por los acuerdos ya adoptados para proteger contra el riesgo de no pago a quienes efectúan las transacciones. De hecho, las autoridades monetarias ya imponen cobros sobre los pagos

bancarios de transacciones cambiarias por el uso de los programas informáticos que se emplean en los pagos, y como todas las transacciones se hacen en una de las cinco monedas vehículo por lo menos una vez, bastaría con que estas cinco autoridades cobraran el CTT.

Un acuerdo en el que participaran sólo estas cinco autoridades podría incumplirse si los bancos comenzaran a desplazar sus operaciones a otras monedas.

Para evitar esta práctica, Schmidt sugiere preparar a algunos ocho países más cuyas monedas podrían llegar a usarse como vehículo, para cooperar en la aplicación del impuesto si ocurre una migración del mercado. Sería deseable obtener su consentimiento por adelantado, para desalentar una migración del mercado inducida por la posibilidad de evitar el impuesto.

Se ha sostenido que la factibilidad de aplicar el impuesto en la etapa de pago se ha ampliado aún más con la inauguración del CLS Bank en septiembre de 2002⁽⁵⁾. "CLS" significa sistema de liquidación continua (*continuous linked settlement*) y constituye la respuesta del sector privado a las inquietudes del Grupo de los Diez respecto del riesgo de no pago. De acuerdo con el sistema tradicional, todas las transacciones en divisas que deban pagarse en un centro dado en una fecha determinada se pagan simultáneamente al final de la jornada de trabajo de ese centro. Como muchas transacciones en divisas abarcan más de una zona horaria, los operadores se veían expuestos al riesgo de no recibir sus pagos porque su contraparte podía volverse insolvente en el ínterin (como el Herstatt Bank en septiembre de 1974). El CLS Bank permite evitar este riesgo a quienes emplean sus servicios, porque el pago en una moneda (la que se ha vendido) ocurre simultáneamente con la recepción de la otra moneda (la que se ha comprado). El CLS Bank funciona las 24 horas del día y actúa como cámara de compensación continua. Se calcula que actualmente el CLS Bank registra un volumen de transacciones de aproximadamente un billón de dólares al día, lo que constituiría casi el 45 por ciento del volumen actual del mercado.

Una posibilidad sería limitar la aplicación del CTT a las transacciones en que interviene el CLS Bank. Esto significaría sacrificar más de la mitad del rendimiento del impuesto, por lo menos con los parámetros actuales. También habría que pensar en qué cantidad de transacciones se desviarían del CLS Bank si el impuesto se aplicara sólo a esta institución. Obviamente esto dependería de la tasa impositiva, pero aun con una tasa impositiva muy baja es necesario considerar esta posibilidad. Se supone que un banco miembro o terceras partes registradas no están obligados a canalizar todas sus transacciones por medio del CLS Bank, en cuyo caso cabría esperar que muchos participantes reaccionaran ante un CTT pagando sus transacciones habituales (las que se realizan con participantes muy solventes, en tiempos normales y en la misma zona horaria) fuera del sistema del CLS Bank. 

(4) Dólar estadounidense, euro, yen, libra esterlina y franco suizo.

(5) La casa matriz es suiza y el banco se encuentra en Londres. Ambos están regulados por la Reserva Federal. La sociedad tenedora de acciones tiene 71 accionistas, y ellos y otros 257 terceros liquidan sus transacciones en las 15 monedas que actualmente abarca el sistema a través de los bancos centrales de los países correspondientes (los emisores de las cinco monedas vehículo, además de Australia, Canadá, Dinamarca, Hong Kong, Noruega, Nueva Zelanda, la República de Corea, Singapur, Sudáfrica y Suecia).

Deducciones en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría

• PRORRATA DEL GASTO

INFORME N° 155-2006-SUNAT/2B0000

Lima, 19 de junio de 2006

MATERIA:

Se consulta si para efectos del cálculo de la prorrata de los gastos que inciden conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas a que se refiere el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debe considerarse como parte del «gasto directo» imputable a cada renta, el costo de ventas, el costo de enajenación de valores y/o el costo de enajenación de inmuebles, maquinaria y equipo.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁽¹⁾, y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF⁽²⁾, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

En principio, entendemos que cuando la consulta formulada hace referencia al costo de ventas, el costo de enajenación de valores y/o el costo de enajenación de inmuebles, maquinaria y equipo alude al costo computable de los bienes enajenados determinado conforme al artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 37° del citado TUO, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha Ley; siendo en consecuencia deducibles los conceptos detallados en dicho artículo⁽³⁾.

Por su parte, el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas. Agrega que en los

casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Es preciso destacar que la deducción de gastos regulada por las citadas normas está referida a la determinación de la renta neta de tercera categoría, la cual se obtiene realizando tal deducción de la renta bruta de la misma categoría.

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

Como se puede apreciar, el costo computable de los bienes enajenados debe considerarse para efectos de la determinación de la renta bruta de tercera categoría, de la cual, posteriormente, y a fin de establecer la renta neta, se deducirán los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital.

Fluye de lo anterior que cuando la norma tributaria hace alusión a «gastos» no incluye dentro de este rubro a los conceptos materia de consulta⁽⁴⁾, por cuanto la deducción de los mismos es previa a la deducción de gastos dispuesta por el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

En tal virtud, no debe considerarse a los referidos conceptos como parte del gasto directo a que hace referencia el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

(1) Publicado el 8 de diciembre de 2004.

(2) Publicado el 21 de setiembre de 1994.

(3) La Décimo Octava Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) del artículo 37°; entre otros.

(4) Costo de ventas, el costo de enajenación de valores y/o el costo de enajenación de inmuebles, maquinaria y equipo.

CONCLUSIÓN:

Para efectos del cálculo del gasto deducible de la renta bruta de tercera categoría a que hace referencia el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no debe considerarse como parte del «gasto directo» imputable a las rentas gravadas, el costo computable de los bienes que se enajenan.

Atentamente,

CLARA ROSSANA URTEAGA GOLDSTEIN

Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídica

• **DEPRECIACIÓN DE MAQUINARIA ARRENDADA**

INFORME N° 196-2006-SUNAT/2B0000

Lima, 10 de agosto de 2006

MATERIA:

Se formula la siguiente consulta relacionada con el Impuesto a la Renta:

¿Cuál es el porcentaje de depreciación que correspondería aplicar a una maquinaria de propiedad de una compañía dedicada al arriendo de tales bienes exclusivamente a empresas dedicadas a actividades de construcción?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 21 de setiembre de 1994 y normas modificatorias (en adelante Reglamento del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

Para efecto de la presente consulta, se parte de la premisa que la maquinaria objeto de arriendo es usada exclusivamente en la actividad de construcción. En tal sentido se tiene que:

1. El artículo 38° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en la propia ley.

Agrega que las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Además señala que cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

El artículo 40° del referido TUO señala que los demás bienes⁽¹⁾ afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el Reglamento. Añade que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho Reglamento.

2. Por su parte, el inciso b) del artículo 22° del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para el cálculo de la depreciación, los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL MÁXIMO DE DEPRECIACIÓN
1. Ganado de trabajo y reproducción; redds de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1 de enero de 1991.	10%
6. Otros bienes del activo fijo.	10%

Se indica además que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla antes indicada, para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

3. De las normas glosadas, se tiene que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría autorizados a depreciar los bienes de su activo fijo utilizados en la generación de la renta gravada, deben hacerlo aplicando la depreciación registrada en su contabilidad, considerando como límite a los por-

(1) Toda vez que el artículo 39° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del tres por ciento (3%) anual.

centajes señalados en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, la Tabla que establece los porcentajes anuales máximos de depreciación a los fines de la determinación del Impuesto a la Renta, señala un 20 por ciento anual de depreciación para la maquinaria y equipo utilizados, entre otras actividades expresamente indicadas, en la de construcción.

4. De otro lado, el párrafo 53 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 17-Arrendamientos⁽²⁾⁽³⁾, prevé que la amortización de los activos amortizables arrendados, tratándose de activos tangibles, se calcula con arreglo a lo establecido en la NIC N° 16-Activo Inmovilizado.

Así, el párrafo 6 de la NIC N° 16 señala que la amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil e indica además que, la vida útil es el período durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad, o, el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de la entidad.

En tal sentido, de acuerdo con la NIC citada, el período de amortización de los activos fijos se supedita al período en que se consumen los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

5. Ahora bien, con la finalidad de determinar la depreciación, es necesario tener en cuenta el uso que se da a los activos, pues a partir de ello se puede establecer el período durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener; o, el período en que se consumen los beneficios económicos futuros incorporados en el activo. En consecuencia, desde una perspectiva contable, tratándose de bienes cedidos en arrendamiento, a efectos de determinar la vida útil y el importe de amortización asignable a cada período por el arrendador, se debe tener en cuenta el uso que le da al activo el arrendatario.

En el supuesto materia de consulta los bienes objeto de arrendamiento son utilizados exclusivamente para la actividad de construcción, correspondiendo, consecuentemente la aplicación de 20 por ciento anual como porcentaje anual máximo por depreciación, aun cuando el titular del activo no sea considerado constructor.

6. A mayor abundamiento, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 351-2-98, ha señalado que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza y al uso al cual se destina el activo. En efecto, la indicada Resolución, refiriéndose a un contribuyente que presta servicios a una compañía minera, reconoce que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 068-92-EF, establecía en su artículo 68° que la Maquinaria y Equipo utilizados por las actividades minera y petrolera, excepto muebles, enseres y equipo de oficina, se depreciarían en 5 años a un ritmo de 20 por ciento

en función al método de línea recta (porcentaje de depreciación recogido por el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente como límite).

Del análisis de la indicada resolución se aprecia que no se requiere necesariamente tener el giro de alguna de las actividades antes señaladas para aplicar el porcentaje de depreciación que corresponda a la actividad en la cual se están usando los bienes generadores de renta gravada.

7. En este orden de ideas, tratándose de maquinaria y equipo que son arrendados exclusivamente para su uso en la actividad de construcción, el propietario de dicha maquinaria y equipo, para los fines de la determinación del Impuesto a la Renta de su cargo debe aplicar como porcentaje anual máximo de depreciación el 20 por ciento.

CONCLUSIÓN:

Partiendo de la premisa señalada en el presente Informe, se tiene que tratándose de maquinaria que es arrendada exclusivamente para su uso en la actividad de construcción, el propietario de dicha maquinaria, para los fines de la determinación del Impuesto a la Renta de su cargo debe aplicar como porcentaje anual máximo de depreciación el 20 por ciento.

Atentamente,

CLARA ROSSANA URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídica

(2) De acuerdo con el artículo 223° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (publicada el 9 de diciembre de 1997), los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 1° de la Resolución N° 013-98-EF/93.01 (publicada el 23 de julio de 1998), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223° de la Nueva Ley General de Sociedades comprenden, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

(3) NIC que regula los aspectos vinculados a los bienes cedidos en arrendamiento.

Casos Prácticos

IMPUESTO A LA RENTA: Ingresos por cesión gratuita de acciones

PREGUNTA:

La Empresa B&G no domiciliada en el Perú es titular de acciones de una sociedad constituida en el país. La empresa ha decidido ceder definitivamente y de manera gratuita dichas acciones a una sociedad domiciliada. Nos consultan si la transferencia de acciones se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta (IR) y si existe obligación de retener.

RESPUESTA:

Como sabemos, el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) señala que el IR grava, entre otros conceptos, las ganancias de capital. En este sentido, el artículo 2° de la LIR precisa: "(...) constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa", como en el caso de la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital. De conformidad con el inciso h) del artículo 9° de la LIR, se considera rentas de fuente peruana «las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales (...) cuando las empresas, sociedades (...) que los hayan emitido estén constituidas o establecidas en el Perú».

Ahora bien, según el inciso g) del artículo 56° de la LIR, las personas jurídicas no domiciliadas en el país determinarán el IR aplicando la tasa del 30 por ciento sobre la renta neta en el caso de otras rentas, supuesto que comprenda a la enajenación de acciones de sociedades constituidas en el país. Asimismo, cabe precisar que los no domiciliados tienen derecho a deducir el capital

invertido en los supuestos de enajenación de bienes o derechos, de conformidad con el inciso g) del artículo 76° de la LIR.

De las normas glosadas, se desprende que la enajenación de acciones, participaciones u otros valores mobiliarios se encuentran gravados con el IR. En este sentido, el artículo 5° de la LIR entiende por enajenación "la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso". Por ende, las transferencias a título gratuito de acciones no calificarían como enajenaciones, por lo que dichas operaciones no se encontrarían gravadas con el IR en cabeza del transferente. A su vez, este suceso dispensará de la obligación de retener, según la obligación prevista en el artículo 71° de la LIR, al no existir renta.

No obstante, la transferencia de acciones a título gratuito a favor de la empresa domiciliada constituye un aumento patrimonial, gravado con el IR, al precisar el último párrafo del artículo 3° de la LIR: "En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros (...)" El inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la LIR señala que se entiende por ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros "la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, la proveniente de actividades accidentales, ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor". En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio. Es decir, si las acciones cotizan en el mercado bursátil, el valor de ingreso al patrimonio estará dado por el valor de la última cotización en Bolsa a la fecha de adquisición, en su defecto, será su valor nominal.

IGV-RETENCIONES: ¿Es aplicable la retención del Impuesto General a las Ventas (IGV) al recargo al consumo?

PREGUNTA:

Una empresa ha sido designada por la SUNAT como agente retenedor del IGV. El 15 de junio de 2006, con motivo de su aniversario, la empresa organizó una cena en un restaurante. El valor de venta del servicio de consumo ascendió a S/. 3,000 y el recargo al consumo equivale al diez por ciento del valor de venta. El establecimiento emitió su factura por ambos conceptos, por lo que nos consulta si la retención debe efectuarse sobre el pago total consignado en la factura, incluido el recargo al consumo.

RESPUESTA:

Como se recuerda, la Quinta Disposición Complementaria del Decreto Ley N° 25988 prevé que los establecimientos de hospedaje o expendio de comidas y bebidas, en acuerdo con sus trabajadores, podrán fijar un recargo al consumo no mayor al trece por ciento del valor de los servicios que prestan. Agrega la norma que el recargo al consumo, si fuera el caso, será abonado por los usuarios del servicio en la forma y modo que cada establecimiento fije. Su percepción por los trabajadores no tendrá carácter remunerativo. A su vez, señala que dicho recargo no forma parte de la base imponible del IGV.

De dicha norma se puede inferir que el recargo al consumo es la retribución que abona el usuario (cliente) a los establecimientos de comida, bares, hoteles, entre otros, al amparo de la referida disposición, por el servicio brindado por los trabajadores, con la finalidad de que los consumidores (clientes) reciban un servicio adecuado y de calidad. Todo ello con el ánimo de mejorar los ingresos de los trabajadores y fomentar el trabajo en dichos sectores económicos.

Como puede apreciarse, en este caso

el usuario del servicio deberá pagar el recargo al consumo siempre que los establecimientos y sus trabajadores hayan acordado fijar dicho cargo. Si bien dicha retribución es cobrada por el establecimiento, posteriormente es distribuida entre los trabajadores. En este sentido, puede concluirse lo siguiente: (i) el recargo al consumo es la retribución por el servicio brindado por los trabajadores a los clientes, (ii) el recargo al consumo es ingreso para el trabajador, (iii) el recargo al consumo no constituye ingreso del establecimiento, dado que el pago por dicho concepto es distribuido posteriormente por la empresa entre los trabajadores.

Por su parte, el cuarto párrafo del artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuyo TUO fue aprobado por D. S. N° 055-99-EF (LIGV), establece que en el servicio de alojamiento y expendio de comidas y bebidas no forma parte de la base imponible el recargo al consumo a que se refiere la Quinta Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Ley N° 25988.

Ahora bien, mediante R. de S. N° 037-2002/SUNAT (en adelante "la Resolución"), publicada el 19 de abril de 2002, se implementó el Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores en las operaciones de venta de bienes, primera venta de inmuebles, prestación de servicios y contratos de construcción gravadas con dicho impuesto.

En resumen, este régimen es aplicable a las operaciones gravadas con el IGV cuyo importe de la operación supere los setecientos y 00/100 Nuevos Soles (S/. 700.00) y siempre que no califiquen como operaciones excluidas de la retención, según el artículo 5° de la Resolución.

En este escenario, hay que tener en cuenta el inciso e) del artículo 1° de la Resolución, que define al importe de la operación como la suma que queda obligado a pagar el adquirente o el usuario del servicio en las operaciones gravadas con el IGV. Conforme a dicha norma, las operaciones sujetas a retención son aquellas que se encuentran afectas al IGV. Por lo tanto, al ser excluido el recargo al consumo de la base imponible del IGV por indicación de la

Quinta Disposición Complementaria del Decreto Ley N° 25988 y del artículo 14° de la LIGV, consideramos que la retención no debe operar sobre dichos importes, pues lo único sujeto a retención es aquello que se encuentra afecto al IGV.

Ahora bien, cabe recordar que la Cuarta Disposición Final de la R. de S. N° 037-2002/SUNAT precisa que los comprobantes de pago que se emitan por operaciones gravadas con el IGV que se encuentran comprendidas en el Régimen de Retenciones no podrán incluir operaciones no gravadas con el impuesto. En este sentido, no cabe duda que no se puede incluir en las facturas que contienen operaciones sujetas a retención del IGV el importe por recargo al consumo o cualquier otro concepto no gravado con el impuesto, al no formar parte de la base imponible del impuesto según lo anteriormente expuesto.

Finalmente, debemos cuestionarnos si puede emitirse una factura únicamente por el importe correspondiente al recargo al consumo.

Para la emisión de Comprobantes de Pago (CP) resulta adecuado remitirnos al Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP) en lo que sea pertinente. En este sentido, el numeral 1 del artículo 4° del RCP precisa que se emitirán facturas, entre otros casos, cuando: (i) la operación se realice con sujetos del IGV, (ii) el comprador o usuario lo solicite a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario. Por su parte, el numeral 1 del artículo 8° establece los requisitos mínimos que debe contener la factura, tales como el valor de venta, que no incluye los tributos y otros cargos, y el precio de venta, que sí incluye los tributos y otros cargos adicionales.

Por otro lado, el artículo 14° de LIGV entiende por retribución por servicios la suma que queda obligado a pagar el usuario del servicio. Dicha suma está integrada por el valor total consignado en los CP de los servicios, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquellos y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios.

Si bien hemos señalado que no se puede incluir el recargo al consumo en aquellas facturas sujetas a retención del

IGV, pareciera que por indicación de la disposición antes citada se podría emitir una factura independiente por concepto de recargo al consumo, al permitirse incluir en los CP los cargos adicionales por servicios.

Sin embargo, conforme a las disposiciones del RCP antes citadas, cabe interpretar que los CP que emita el prestador del servicio deben ser por los servicios que efectivamente preste y que constituyan ingresos para sí, o para recuperar costos o gastos que correspondan al comprador o usuario. En este sentido, al ser el recargo al consumo un ingreso de los trabajadores, el establecimiento no debería emitir CP por este concepto.

Ahora bien, como se sabe, el cumplimiento de elementos formales constituye un aspecto importante para la deducción de gastos y, por ende, en la determinación de la renta neta. Según el literal j) del artículo 44° de la LIR, no son deducibles aquellos gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el RCP.

De la norma antes citada cabe interpretar que se debe cumplir con tales requisitos y características en la medida que el gasto deba sustentarse con CP. Por tanto, aquellos gastos por los que no exista la obligación de emitir CP pueden acreditarse con el documento pertinente. Por ejemplo, en el caso de las tasas, el gasto por tributos se acredita con el documento que emite la entidad administrativa correspondiente.

De esta forma, al no encontrarse facultado el establecimiento de comida a emitir CP por el servicio de recargo al consumo, el usuario necesitará contar con un documento que acredite la cancelación de dicho concepto. En este sentido, al no ser posible la emisión de un CP por concepto de recargo al consumo, el establecimiento podría emitir un documento distinto a los CP, en el que se deje constancia del pago por el servicio de recargo al consumo. □

La Prestación Empresarial de Servicios Gratuitos

¿Los gastos por concepto de viaje y estadía asumidos por el domiciliado califican como retribuciones por servicios gravados con el Impuesto a la Renta de No Domiciliados (IRND)?

RTF N°: **0597-1-2005**
 EXPEDIENTE N°: **3225-2003**
 INTERESADO: **COMPAÑÍA ERICSSON S.A. del Perú**
 ASUNTO: **Impuesto a la Renta y otros**
 PROCEDENCIA: **Lima**
 FECHA: **Lima, 28 de enero de 2005**

Vista la apelación interpuesta por **COMPAÑÍA ERICSSON S.A. del Perú** contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-16181 emitida con fecha 27 de febrero de 2003 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-07691 a 012-3-07694 por Impuesto a la Renta de no domiciliados de mayo a diciembre de 1997 y enero a abril de 1998 y el Impuesto General a las Ventas de mayo a diciembre de 1997 y enero a abril de 1998 y las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-17491 a 012-2-17514 por incurrir en las infracciones establecidas en los numerales 1 y 5 del artículo 178° del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que los gastos originados por el viaje y estadía de los técnicos extranjeros que su afiliada ERICSSON S.A. ESPAÑA le enviara en virtud del Contrato de Prestación de Servicios de fecha 24 de marzo de 1995, no constituyen la retribución por un servicio que genere renta o que se encuentre gravado con el Impuesto General a las Ventas, toda vez que se pactó a título gratuito, siendo que a cambio de dicho apoyo asumió los mencionados gastos;

Que agrega que siendo esa la voluntad de las partes expresada en el contrato y en tanto no viola la ley, debe ser respetada, no pudiendo interpretarse que el compromiso de sufragar los aludidos gastos de viaje y estadía constituye una variable de una contraprestación inexistente como lo entiende la Administración;

Que asimismo señala que en otro extremo de la resolución cuestionada se califica el hecho de haber asumido los gastos de viaje y estadía como actos de liberalidad gravados, criterio opuesto al de retribución que se sostiene en la misma resolución, lo que resulta incompatible;

Que precisa que a efecto que los técnicos extranjeros prestaran los servicios contratados, requerían tomar información técnica en el exterior y luego realizar los trabajos de instalación de los equipos en el Perú, bajo su supervisión, por lo que tratándose de servicios técnicos a cargo de una persona jurídica no domiciliada y que requerían la realización de actividades en el país y en el extranjero, resultaba de aplicación lo dispuesto por el inciso c) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que no se consideran ingresos afectos los gastos asumidos objeto de controversia;

Que sostiene que no puede concluirse que los servicios de ERICSSON S.A. ESPAÑA son íntegramente prestados en el Perú por el hecho [que] a su vez ella –la recurrente– los haya utilizado para prestarle servicios a Telefónica del Perú S.A.A. íntegramente en el país, toda vez que las posiciones contractuales en el contrato suscrito con esta última son totalmente distintas;

Que por su parte la Administración señala que de las cláusulas del contrato suscrito entre la recurrente, Telefónica del Perú S.A.A. y ERICSSON S.A. ESPAÑA, puede entenderse que las actividades comprometidas en dicho contrato son entre la sucursal peruana y su casa matriz no domiciliada, y dado que conforme a lo establecido por el artículo 396° de la Ley General de Sociedades, una de las características principales de la sucursal es su carencia de personería jurídica independiente de la principal, concluye que en el caso de los servicios entre las aludidas empresas, se encuentra en realidad frente a la misma persona jurídica y no ante un tercero, por lo que en tal sentido los gastos asumidos por ERICSSON S.A. del Perú como parte de la retribución del servicio prestado por el no domiciliado, están gravados con el Impuesto a la Renta de no domiciliados y con el Impuesto General a las Ventas por utilización de servicios prestados por no domiciliados, agregando que la asunción de los gastos de viaje y estadía establecida en la cláusula tercera del contrato referida a la «retribución», es una manera de corresponder al servicio prestado por el no domiciliado;

Que asimismo indica que atendiendo a las cláusulas del contrato celebrado entre Telefónica del Perú S.A.A., ERICSSON S.A. ESPAÑA y la recurrente, ésta última no es el usuario directo del servicio técnico prestado por el personal de la primera, ni tampoco es quien imparte las directivas, instrucciones y pautas necesarias para cumplir con la instalación de los equipos, siendo en realidad [que] el usuario del servicio es Telefónica del Perú S.A.A., por lo que el contrato de servicios técnicos prestados por personal extranjero no encuadra en la aplicación del inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni del inciso c) del artículo 27° de su Reglamento;

Que en atención a lo expuesto concluye que los gastos asumidos por la recurrente respecto de los técnicos de ERICSSON S.A. ESPAÑA, califican como actos de liberalidad gravados con el Impuesto a la Renta, conforme a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 9°, inciso f) del artículo 14°, inciso e) del artículo 28° y el inciso d) del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo la recurrente sujeto responsable de efectuar el pago del impuesto correspondiente, al establecerse como regla general el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la vía de la retención del impuesto al sujeto no domiciliado;

Que de lo actuado se tiene que la materia en controversia reside en determinar si la calificación como retribución por servicios del importe de los gastos por concepto de viaje y estadía de los técnicos extranjeros, enviados al país por la empresa no domiciliada ERICSSON S.A. ESPAÑA en cumplimiento del contrato de prestación de servicios técnicos suscrito con la recurrente y asumidos por ella, está arreglada a ley;

Que la dilucidación de este asunto determinará si el mencionado importe estaba sujeto al pago del Impuesto a la Renta de no domiciliados por la percepción de renta de fuente peruana y del Impuesto General a las Ventas por utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados;

Que de folios 96 a 98 obra copia simple del contrato de prestación de servicios de fecha 24 de marzo de 1995, celebrado entre la recurrente y ERICSSON S.A. ESPAÑA, en virtud del cual se establece, en la cláusula primera - Antecedentes, que ERICSSON S.A. ESPAÑA

es una empresa constituida y existente bajo las leyes del Estado Español, que se dedica a la fabricación y suministro de equipos de telecomunicaciones, y que la recurrente es una empresa constituida bajo las leyes peruanas, cuyo objeto social es la prestación de servicios de telecomunicaciones y se especializa en el suministro local de materiales de instalación y servicios asociados al suministro de los equipos de telecomunicaciones que comercializa su afiliada ERICSSON S.A. ESPAÑA en el Perú con Telefónica del Perú S.A.A., para el funcionamiento de Sistemas de Conmutación y Energía;

Que se indica, asimismo, que para efectos de cumplir con su objeto social la recurrente requiere el apoyo técnico en la instalación de los equipos que comercializa ERICSSON S.A. ESPAÑA con Telefónica del Perú S.A.A., considerando las instrucciones y pautas que esta última empresa señale, siendo de interés de ERICSSON S.A. ESPAÑA en su condición de fabricante, que sus equipos sean instalados cumpliendo con los estándares de calidad que garanticen un adecuado funcionamiento de los mismos;

Que en la cláusula segunda se acuerda que ERICSSON S.A. ESPAÑA, se obliga a prestar servicios técnicos especializados a la recurrente, para que esta última pueda proveer los servicios técnicos contemplados en su objeto social;

Que se pacta en la cláusula tercera que la prestación de los servicios técnicos a que se obliga ERICSSON S.A. ESPAÑA por el mencionado contrato, es a título gratuito, no obstante lo cual la recurrente se obliga a asumir los gastos de viaje y la estadía (alimentación y hospedaje) en el Perú del personal técnico de aquella asignado para la prestación de los servicios mencionados en dicho contrato;

Que constan también en autos (fs. 631 a 647 y 532 a 551) los Contratos Marco de Obra y Suministro de Sistemas de Conmutación correspondientes a los años 1997 y 1998, celebrados entre Telefónica del Perú S.A.A. y la recurrente quien actúa en nombre propio y representando a ERICSSON S.A. ESPAÑA;

Que en dichos contratos se expresa que Telefónica del Perú S.A.A. es una empresa cuyo objeto social es la prestación de servicios de telecomunicaciones y requiere contar con los equipos que comercializa ERICSSON S.A. ESPAÑA y con los servicios especializados respecto de dichos bienes que ofrece la recurrente, denominándose a estas dos últimas empresas en los contratos por el término de ERICSSON;

Que en la cláusula segunda de dichos contratos se establece que ERICSSON se compromete a suministrar los bienes y equipos que se detallan en anexo adjunto, y a prestar los servicios de instalación y capacitación para la operación y mantenimiento de dichos equipos y funcionamiento de las obras, los que también se detallan en el anexo, obligaciones que si bien asumen de manera indistinta tanto ERICSSON S.A. ESPAÑA como la recurrente, dado el reconocimiento de las actividades de una y otra efectuado en la cláusula primera, cabe entender distribuidos en la misma forma;

Que en consonancia con lo antes expresado, se precisa en el último párrafo de la cláusula tercera que los servicios pactados en el citado contrato serán ejecutados por la recurrente;

Que obra de folios 458 a 460 el documento denominado «Desarrollo de las Actividades de Instalación», cuyo objetivo es determinar las actividades a desarrollarse en relación con la instalación y pruebas de instalación de las Centrales AXE 10 - Equipos de Conmutación, en el que se especifica la realización de labores previas referidas a actividades de «ingeniería de planta», indicándose que las mismas se desarrollarían localmente y en el exterior, «montaje», a ser desarrollada en el Perú, y «pruebas», a ser desarrolladas localmente y en el exterior, señalándose como responsables de su ejecución tanto a la recurrente como ERICSSON S.A. ESPAÑA;

Que fluye de los contratos glosados que los servicios técnicos especializados a ser prestados por ERICSSON S.A. ESPAÑA a la recurrente, pactados con carácter gratuito, se encuentran en estrecha relación con los servicios que a su vez la recurrente debe brindar a la empresa Telefónica del Perú S.A.A., respecto de los bienes que la primera comercializa a ésta, en virtud de los Contratos Marco de Obra y

Suministro de Sistemas de Conmutación;

Que de lo expuesto se observa que las partes han referido en los contratos que los servicios que recibe la recurrente de ERICSSON S.A. ESPAÑA son prestados parte en el país y parte en el extranjero, lo que se encuentra corroborado por el documento denominado «Desarrollo de las Actividades de Instalación», el mismo que no ha sido desvirtuado por la Administración;

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 12° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes domiciliados en el exterior a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48°;

Que de acuerdo a lo dispuesto por el inciso d) del tercer párrafo del artículo 48° de la Ley, se presume sin admitir prueba en contrario que en los servicios técnicos que requieren la realización de actividades parte en el país y parte en el extranjero, prestados por personas jurídicas no domiciliadas, las rentas netas de fuente peruana son iguales al 40% de los ingresos brutos que éstas obtengan;

Que por su parte conforme a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, los servicios técnicos a que se refiere el inciso d) del artículo 48° de la Ley, son aquéllos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión;

Que se precisa además que en los casos previstos en el inciso d) del artículo 48° de la Ley, los ingresos brutos no incluyen los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país;

Que de las normas expuestas se tiene que los servicios prestados por ERICSSON S.A. ESPAÑA a favor de la recurrente para que a su vez ésta brinde los servicios antes referidos, constituyen servicios técnicos que involucran la realización de actividades parte en el país y parte en el exterior;

Que dichos servicios se han pactado en forma gratuita y los gastos de los pasajes y viáticos asumidos por la recurrente no forman parte de los ingresos brutos, conforme a la norma reglamentaria citada, por lo que no se puede sostener como lo hace la Administración que haya surgido la obligación de retener un Impuesto a la Renta de no domiciliado;

Que teniendo en cuenta que los servicios utilizados por la recurrente fueron a título gratuito, no se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas, en tanto de acuerdo a lo señalado por el inciso b) del artículo 1° en concordancia con el numeral 1, inciso c) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, están gravados los servicios entendidos como aquella prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta;

Que la recurrente no es una sucursal de ERICSSON S.A. ESPAÑA, toda vez que conforme se verifica de autos es una sociedad anónima constituida en el país e inscrita como tal en los Registros Públicos con fecha 15 de noviembre de 1946, es decir goza de personería jurídica propia;

Que conforme lo establece el artículo 396° de la Ley General de Sociedades —y la propia Administración lo reconoce—, la sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal, correspondiendo tal calificación a todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social, supuesto que no corresponde al caso de la recurrente;

Que lo expuesto lleva a concluir que la prestación de los servicios técnicos brindados por ERICSSON S.A. ESPAÑA no se da a favor de

Telefónica del Perú S.A.A., toda vez que la relación contractual establecida respecto de tales servicios se da entre dicha empresa del exterior y la recurrente;

Que en cuanto a que sería Telefónica del Perú S.A.A. y no la recurrente la que impartiría las directivas e instrucciones al personal extranjero encargado de la prestación de los servicios técnicos, se debe indicar que no se desprende de las cláusulas de los contratos suscritos con la mencionada empresa, que ésta se haya reservado una facultad como la mencionada por la Administración en la apelada;

Que por el contrario, en el literal n) de la Cláusula V. Obligaciones de ERICSSON, de las cláusulas generales de contratación (fs. 635) se establece que todo el personal que contrate ERICSSON para la ejecución de la obra será de su exclusiva responsabilidad, observándose únicamente el derecho de Telefónica del Perú S.A.A. de (a) mantener reuniones periódicas de seguimiento con la recurrente para intercambiar información y tratar la evolución del cronograma de ejecución, (b) aprobar por escrito las variaciones en las características convenidas con la recurrente en la obra, (c) a ser informada por la recurrente por escrito y con antelación al inicio de las obras, el detalle de la organización de la ejecución de las mismas, con especificación del número de personal de cada categoría, mandos responsables y designación de la persona encargada de realizar coordinaciones con Telefónica del Perú S.A.A., quedando la recurrente obligada a presentar informes periódicos o cualquier documentación requerida por ésta respecto a la ejecución y avances de la obra contratada, y (d) a inspeccionar en cualquier momento la ejecución de la obra (fs. 634 a 637), por lo que carece de fundamento lo señalado por la Administración;

Que de otro lado, en el documento que obra en el folio 459 se observa que el responsable del montaje y cableado de los equipos es la recurrente y no ERICSSON S.A. ESPAÑA;

Que finalmente es preciso señalar que si bien desde el punto de vista económico la prestación gratuita a favor de la recurrente supone la existencia de una renta, durante el período acotado la ley no previó una forma de gravarla y menos aún de atribuirle el valor de los gastos asumidos por la recurrente, por lo que el mantenimiento del reparo contravendría los alcances de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa emitidas como consecuencia del reparo analizado;

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-16181 emitida con fecha 27 de febrero de 2003, debiéndose dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-07691 a 012-3-07694 y las Resoluciones de Multa N°s. 012-2-17491 a 012-2-17514.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE 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

COMENTARIO:

I. EL CASO PLANTEADO

Es materia de comentario la RTF N° 597-1-2005 (en adelante la "Resolución"), en la que el Tribunal Fiscal (TF) analiza si los gastos por concepto de viaje y estadía a favor de los funcionarios de una empresa no domiciliada en el país están sujetos al pago del IRND y del IGV por la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

La recurrente no retuvo el IRND ni gravó con el IGV los servicios técnicos prestados por la empresa no domiciliada, toda vez que el servicio se pactó a título gratuito, y la empresa domiciliada asumió los gastos de estadía y viaje a favor del personal del no domiciliado.

Al respecto, la SUNAT señaló que los referidos gastos asumidos por la recurrente como parte de la retribución del servicio prestado por el no domiciliado están gravados con el IRND y el IGV por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, puesto que la asunción de los gastos de viaje y estadía es una manera de corresponder al servicio prestado. Respecto al período acotado, sostuvo que el contrato de servicios técnicos prestados por el personal de la empresa extranjera no encuadraba en lo señalado en el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) ni en el inciso c) del artículo 27° de su reglamento, al no ser la recurrente el usuario directo del servicio técnico ni tampoco imparte las directivas, instrucciones y pautas necesarias para cumplir con la instalación de los equipos.

De lo expuesto, concluye que los gastos asumidos por la recurrente califican como actos de liberalidad gravados con el Impuesto a la Renta (IR), conforme a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 9°, el

inciso f) del artículo 14°, el inciso e) del artículo 28° y el inciso d) del artículo 76° de la LIR, siendo la recurrente la responsable de efectuar el pago del IR.

Al respecto, el TF señala que los servicios técnicos son aquellos que, suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión. En este sentido, el TF concluye que los servicios prestados por el sujeto no domiciliado a favor de la recurrente constituyen servicios técnicos que involucran la realización de actividades, parte en el país y parte en el exterior, donde los ingresos brutos no incluyen los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país.

Asimismo, el TF advierte que los servicios utilizados por la recurrente no se encuentran gravados con el IR al no existir renta gravada, toda vez que fueron prestados a título gratuito, dado que la ley no previó una forma de gravarla y menos aún de atribuirle el valor de los gastos asumidos por la recurrente, aunque desde el punto de vista económico la prestación gratuita a favor de la recurrente suponga la existencia de una renta.

En cuanto al IGV, se señala que, conforme al artículo 1° y 3° de la Ley del IGV e ISC (LIGV), no se encuentran gravados los servicios realizados a título gratuito.

II. RESPECTO AL IMPUESTO A LA RENTA

a) Alcances del concepto de renta

Como se recuerda, el concepto de "renta" ha sido concebido por

la doctrina financiera como:

- El producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación.
- El total de ingresos materiales que recibe el individuo, que comprendería la renta producto así como los ingresos por ganancias de capital, ingresos por actividades accidentales, eventuales o a título gratuito.
- El total de enriquecimientos del individuo, traducidos en satisfacciones (consumos) o en ahorros. Esta tesis considera renta todo aquello que haya aumentado determinado patrimonio en un lapso de tiempo, computando también aquellos bienes que hayan sido consumidos.

Empero, para que algo sea considerado como renta gravada con el IR debe haberse establecido expresamente en una disposición legal, en virtud de la vigencia del principio de legalidad, y su sucedáneo de Reserva de Ley. Tal ha sido el parecer del profesor Medrano Cornejo, quien ha sostenido que "...la ley no pretende considerar renta gravable cualquier beneficio obtenido por el contribuyente, sino que tal naturaleza se atribuye solo a determinadas operaciones singularizadas que cumplen con determinados requisitos"⁽¹⁾.

En el caso peruano, el artículo 1° de la LIR en aplicación de la teoría de la fuente-producto considera gravadas con el Impuesto a las rentas "... que provengan del capital, trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos".

A su vez, se entiende por renta otros conceptos señalados expresamente en la ley, aun cuando no cumplan con las características de la renta-producto. En este sentido, la LIR considera como renta a:

- (i) las ganancias de capital,
- (ii) otros ingresos que provengan de terceros establecidos por la LIR,
- (iii) las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la LIR.

En el caso de empresas, se ha señalado genéricamente que se considera como renta gravada cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente. A su vez, el primer párrafo del inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la LIR ha señalado que esa ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros es la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Ahora, es en virtud de este último supuesto que, conforme se ha señalado en el citado inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la LIR, constituye renta toda ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, obtenidas en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, como la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor, en el que el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio⁽²⁾.

De una lectura literal del texto señalado, hay quienes han indicado que los servicios prestados a título gratuito se encuentran gravados para el usuario de los mismos. Dicha posición nos parece cuestionable pues que:

- a) La norma reglamentaria habla de "transferencias a título gratuito" sin señalar los alcances de ese término. Se entiende que cuando hablamos de "transferencia" nos referimos a la "acción de pasar o llevar una cosa desde un lugar a otro"⁽³⁾ y, de manera particular, se trataría de la "operación por la que se transfiere una cantidad de una cuenta bancaria a otra". Entonces, transferimos bienes y no "transferimos servicios", como erróneamente se ha señalado.
- b) Incluso si aceptáramos que cabe "transferir servicios", evidentemente ello violentaría la ley pues esa transferencia no podría considerarse como una operación o tarea "propia" de una empresa. Siguiendo a Medrano Cornejo, podríamos señalar que "las <transferencias a título gratuito> a que se refiere el Reglamento implican

<ceder o renunciar en otro el derecho, dominio o atribución que se tiene sobre una cosa>, lo que resulta incongruente con el mandato de la Ley que se remite a ganancia o ingreso derivado de <operaciones con terceros>. En el sentido más pertinente, operar es: <obrar, trabajar; ejecutar diversos menesteres u ocupaciones. Negociar, especular, realizar acciones comerciales de compraventa, etc.>⁽⁴⁾. Así, el gravamen supone no solamente recibir un ingreso sino obtenerlo como consecuencia de operaciones con terceros.

Conforme a lo dicho, nos queda claro que, de una interpretación adecuada, no se encontrarían gravados con el IR, en cabeza del usuario, los servicios de carácter gratuito.

De otro lado, desde hace un buen tiempo hay quienes sostienen que el artículo 32° de la LIR contiene una ficción legal por medio de la cual se imputa una renta inclusive en el supuesto que la operación sea gratuita⁽⁵⁾. En esa perspectiva, a partir del 1 de enero de 2006, con la modificación operada por la Ley N° 28655, también estarían gravadas—como rentas imputadas—los servicios gratuitos puesto que el texto actual del primer párrafo de dicho artículo incluye: "(...) cualquier otro tipo de transacción a cualquier título". Entonces bajo esta tesis se encuentran gravados con el IR los servicios gratuitos al existir una renta imputada en cabeza del prestador del servicio, en la medida que el valor de dichas operaciones será el del mercado.

Al respecto, cabe referir lo siguiente:

1. El inciso d) del artículo 1° de la LIR, al referirse al gravamen sobre las rentas imputadas -incluyendo las de goce o disfrute-, establecidas por esa norma, no define qué es una renta imputada, aunque al describir sus especies (goce o disfrute) la enmarca dentro de la teoría del incremento patrimonial más consumo.

La doctrina ha señalado que dichas rentas se originan en el crecimiento de la potencia económica del contribuyente, visible en la sumatoria entre los consumos efectuados y el cambio en el valor del patrimonio poseído, entre el comienzo y el fin del periodo de que se trate⁽⁶⁾. Por ejemplo, García Mullin señala que "si por gozar de un bien ajeno el individuo tiene que pagar un precio (alquiler), al disfrutar de ese bien como propio experimenta un ahorro. Y que si ese bien propio, en vez de utilizarlo directamente, lo arrendara, obtendría un ingreso inequívocamente categorizable como renta"⁽⁷⁾.

2. Empero, esa disposición enmarca el gravamen dentro del principio de legalidad al establecer que no es renta cualquier supuesto derivado de la teoría del incremento patrimonial más consumo, sino aquella que siéndolo ha sido recogida expresamente en la LIR.

El vehículo técnico legal que puede ser aplicado es el empleo de

(1) MEDRANO CORNEJO, Humberto. "Reflexiones sobre el Impuesto a la Renta". EN: Cuadernos Tributarios, N° 26, mayo de 2000, IFA - Grupo Peruano, pág. 2.

(2) Como podrá observarse, ni la LIR ni su Reglamento señalan qué debe entenderse por ingreso o ganancia. En este sentido, el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) postula una definición, señalando que los ingresos son los aumentos en los beneficios económicos durante el periodo contable producidos en forma de entradas o incrementos en los activos o disminución de pasivos y que, a su vez, producen incrementos en el patrimonio. El ingreso abarca tanto el concepto de ingreso como el de ganancia. El ingreso proviene del curso de las actividades ordinarias de la empresa. Las ganancias representan incrementos en los beneficios económicos, que pueden o no provenir del curso de las actividades ordinarias de la empresa.

(3) Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Primera Edición, Madrid, 1992, pág. 1424.

(4) MEDRANO CORNEJO, Humberto. "Relatoría General sobre el Ámbito de Aplicación del IR en el Perú". EN: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, IPDT, 2004, pag. 1.

(5) Hasta antes de la modificación había consenso en señalar que los servicios gratuitos no se encontraban gravados con el IR, toda vez que la operación escapaba del ámbito de aplicación del impuesto. Cabe advertir que la Administración mediante INFORME N° 055-2003-SUNAT/2B0000, emitido el 12 de febrero de 2003, estableció que "el prestador de servicios gratuitos no se encuentra gravado con el Impuesto".

(6) Ver: GARCÍA BELSUNCE, Horacio. El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario, Desalma, Buenos Aires, 1967; y REIG, Enrique. Impuesto a las Ganancias, Macchio, 2001 Buenos Aires, 2001.

(7) GARCÍA MULLIN, Juan Roque. Manual de Impuesto de Impuesto a la Renta, CIET, 1978, pág. 22.

presunciones o ficciones legales⁽⁸⁾, tomando en cuenta que estas pueden incidir sobre cuatro puntos diferentes: (i) la existencia del presupuesto de hecho (es decir, la hipótesis de incidencia), (ii) la medida de la base imponible (en la que algunos incluirían las reglas de valoración), (iii) la calificación jurídica del presupuesto de hecho, y (iv) los alcances del sujeto pasivo⁽⁹⁾.

En buena cuenta, habrá que tener la precisión técnica de saber diferenciar cuándo una presunción o ficción se refiere a la existencia del presupuesto de hecho o a la medida de la base imponible, pues solo la primera supondrá una decisión legal de gravar. No otra puede ser la interpretación acorde con la Constitución y, especialmente, con los principios establecidos en el artículo 74°. No obstante, hay que precisar que, en algunos casos, las presunciones o ficciones desarrollan la existencia de hecho pero precisando más la medida de la base imponible. En estos casos de presunciones o ficciones "combinadas", el entendimiento de los alcances sobre la medida de la base imponible resulta sustancial para desentrañar los alcances del gravamen⁽¹⁰⁾.

3. Ahora, desde nuestra perspectiva, podemos señalar que hay que diferenciar claramente—cuando ello fuera posible—cuándo nos encontramos ante una ficción y cuándo ante una regla de valoración que, siguiendo a Eserverri, no sería una especie de aquella.

Efectivamente, las normas por las que se establecen criterios de valoración se diferencian de las presunciones en Derecho tanto por su construcción jurídica como por el fin que cumplen. Efectivamente, "(...) la presunción exige la existencia de un planteamiento deductivo del que se haga derivar un juicio lógico, de modo que en sus normas reguladoras ha de existir siempre un hecho base del que se extrae otro que es su consecuencia, debiendo estar acreditado el hecho base. En cambio, la construcción jurídica de una norma de valoración es mucho más sencilla que todo esto, limitándose a fijar un criterio para valorar un elemento o hecho que puede ser objeto de presunción o que puede ser una creación del Derecho, y quizá por ello la única valoración que queda asignarle sea la establecida en la propia norma. La norma de valoración señala el valor de aquello que se pretende medir, valor que, probablemente, ha sido establecido merced a un proceso lógico prejurídico, esto es, que se construye en la mente del legislador sin llegar a trasladarse a los términos de la norma"⁽¹¹⁾.

4. En el caso del artículo 32° de la LIR, conforme hemos indicado, hay quienes ven en dicho artículo complementariamente una ficción y, a la vez, una regla de valoración para quienes se encuentran los servicios gratuitos con el IR al existir una renta imputada en cabeza del prestador del servicio, en la medida que el valor de dichas operaciones será el del mercado⁽¹²⁾.

Al contrario, cabría afirmar que el artículo 32° de la LIR dispondría la valorización de las operaciones o transacciones entre los agentes económicos, que afectará en todo caso el valor de las mismas cuando difiera del de mercado, mas no establece supuestos gravados con el impuesto distintos a los previstos en la LIR mediante la figura de las "rentas imputadas". En verdad, la norma pretendería sencilla y llanamente que las partes no alteren, a su propia conveniencia e interés, el valor de las operaciones para efectos del Impuesto, de modo que estaríamos ante una regla de valoración objetiva para efectos del impuesto y no de una ficción referida a la existencia del presupuesto de hecho⁽¹³⁾.

b) Esquema de gravamen para el sujeto no domiciliado

Como se sabe, para determinar el IR no es suficiente contar con una calificación legislativa del concepto de renta, sino que además es necesario algún tipo de conexión o vinculación con el Estado que pretenda realizar el gravamen.

Existen dos tipos de criterios de vinculación o conexión:

(i) los subjetivos, que atienden a las circunstancias personales de quien realiza el hecho materia de imposición (la nacionalidad o el domicilio en cuanto a las personas físicas, y el lugar de constitución o sede efectiva cuando se trata de personas jurídicas), y

(ii) los objetivos, que atienden a una vinculación entre la renta y el territorio estatal, tomando en cuenta criterios como el lugar de la generación de la renta o el lugar de la ubicación de la fuente productora, entre otros. Las legislaciones nacionales adoptan ambos criterios, incluso realizando mixturas entre los mismos, con la finalidad de gravar con el IR diferentes manifestaciones de riqueza.

En el Perú, el criterio subjetivo adoptado es el del domicilio y el objetivo es el de la fuente. En virtud al primero, las personas domiciliadas en el país tributan por el total de sus rentas (renta de fuente mundial), ya sea que hayan sido obtenidas en el país o en el extranjero. A su vez, para quienes no llegan a ser considerados como domiciliados en el Perú conforme a la LIR, el criterio de fuente será el central, de manera que constituirán rentas de fuente peruana, las que serán consideradas como tales conforme a los artículos 9° y 10° de dicha norma, independientemente de la nacionalidad de las personas que las generen.

En el caso de los sujetos no domiciliados, si califican como establecimiento permanente en el Perú conforme al artículo 7° de la LIR y el artículo 3° de su Reglamento, serán considerados como domiciliados solo por sus rentas de fuente peruana. En cambio, si no califican como tales, el impuesto a cobrar recaerá en los sujetos domiciliados con quienes se relacionan a título de agente de retención, conforme indica el artículo 71° de la LIR, de manera que el IR en estos casos se configuraría instantáneamente.

Por su parte, el artículo 12° de la LIR establece que se presume de pleno derecho que las rentas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas los porcentajes que establece el artículo 48°.

c) Rentas de actividades civiles, comerciales y empresariales

Como hemos señalado, en los artículos 9° y 10° de la LIR se establece qué rentas califican como de fuente peruana. Entre ellas, tenemos a las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional, cualquiera sea la nacionalidad y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 7645-4-2005⁽¹⁴⁾ establece como criterio de observancia obligatoria que "los gastos por concepto de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable para este último". En otras palabras, las retribuciones que pueden otorgarse por la prestación de servicios de no domiciliado en el territorio nacional pueden ser en efectivo o en especie. Por tanto, la renta neta estaría integrada por toda suma que se pague en efectivo y otros conceptos asumidos directamente por el usuario a favor de sujetos no domiciliados con motivo de la realización de actividades en el país, ya que dichos importes representan una ventaja o beneficio patrimonial.

Bajo este esquema, el Tribunal Fiscal entiende que los sujetos no domiciliados deben evaluar los costos y beneficios antes de celebrar un contrato y, en tal sentido, los gastos que tales sujetos efectúen por

(8) Ver: ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *Presunciones Legales y Derecho Tributario*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1995.

(9) MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*, IEF, Madrid, 1980.

(10) Ver: DE BARRÓS CARVALHO, Paulo. *Curso de Derecho Tributario*, Saraiva, Sao Paulo, 2003.

(11) ESEVERRI MARTÍNEZ, ... Op. Cit., pág. 46.

(12) Ver: DELGADO RATTO, Cecilia. "El Concepto de Renta y la libertad de configuración normativa". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 206, marzo de 2005, págs. 21 a 23.

(13) VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. "La regla de valor de mercado, los precios de transferencia y la subcapitalización". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 168, 2002, pág. 28.

(14) Ver nuestro comentario respecto a esta Resolución en "Impuesto a la Renta de no Domiciliados. ¿Es renta gravable los gastos asumidos por el domiciliado (pasajes, hospedaje y viáticos)". EN: Revista *Análisis Tributario* N° 216, 2006, págs. 40 a 44.

trasladarse al lugar de ejecución de sus servicios correspondan a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta contractual. En tal sentido, resultaría claro que para evaluar si la erogación realizada por una parte del contrato es una ventaja o beneficio patrimonial para la otra, debe tomarse en cuenta el criterio de la necesidad del gasto para la beneficiaria a fin de realizar su actividad generadora de renta imponible. Por eso, comentando la RTF N° 237-2-2001, señalamos que al estar los gastos de pasajes y hospedaje vinculados con la realización de la actividad gravada, deberían ser recuperados por el no domiciliado a través del precio o contraprestación del contrato.

Como podrá apreciarse, este criterio general no podría aplicarse a casos similares al que es materia de análisis, dado que en este la prestación de servicios gratuitos no genera renta ni en favor de la prestadora del servicio ni en beneficio de la recurrente, aun cuando la usuaria del servicio se obligue a asumir determinados gastos relacionados con la ejecución de la prestación. Es decir, dichas erogaciones no constituyen una ventaja o beneficio patrimonial para la prestadora del servicio en la medida que de, acuerdo con la actividad económica, no tenían que ser asumidas por esta.

d) Servicios técnicos internacionales y su tratamiento en la norma vigente

Conforme al artículo 12° de la LIR, las rentas netas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país a raíz de actividades que se realizan parte en el país y parte en el extranjero (actividades internacionales) se determinarán aplicando a los ingresos obtenidos los porcentajes que establece el artículo 48° de la ley. En este sentido, el inciso d) de la referida norma, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, dispuso que, en el caso de “servicios técnicos” prestados por personas jurídicas que requieran la realización de actividades parte en el país y parte en el extranjero, las rentas netas de fuente peruana son iguales al 40% de los ingresos brutos que estas obtengan.

El Tribunal Fiscal, en virtud al literal c) del artículo 27° del Reglamento de la LIR vigente en el periodo materia de acotación, señala que los servicios técnicos son aquellos que, suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión.

En esa medida, los servicios materia de controversia constituyen servicios técnicos que involucran la realización de actividades parte en el país y parte en el exterior por las siguientes razones:

- La empresa domiciliada se dedica al suministro local de materiales de instalación y servicios asociados al suministro de equipos de telecomunicaciones que comercializa la empresa no domiciliada. En este sentido, la empresa no domiciliada se obliga a prestar servicios técnicos especializados gratuitamente a favor de la recurrente al existir interés que dichos bienes sean instalados cumpliendo con los estándares de calidad que garanticen un adecuado funcionamiento de los mismos, a fin de que la recurrente pueda proveer los servicios contenidos en su objeto social.
- Los servicios que recibe la recurrente de la empresa no domiciliada son prestados parte en el país y parte en el extranjero, lo que se encuentra corroborado por el documento denominado “Desarrollo de las Actividades de Instalación”, el mismo que especifica que las labores de ingeniería de planta se desarrollarían localmente y en el exterior, montaje a ser desarrollado en el Perú y pruebas a ser desarrolladas localmente y en el exterior, hecho que no ha sido desvirtuado por la Administración.
- La relación contractual de tales servicios es entre la empresa del exterior y la recurrente, toda vez que dichas empresas gozan de personería jurídica independiente.
- La recurrente es el usuario directo del servicio técnico prestado por el personal de la empresa no domiciliada, en la medida que dichos servicios se encuentran en estrecha relación con la presta-

ción de servicios que ofrece la empresa domiciliada respecto de los bienes que la empresa no domiciliada comercializa.

- No se desprende de las cláusulas del contrato que la recurrente no es quien impartía las directivas, instrucciones y pautas necesarias para cumplir con la instalación de los equipos.

Como podrá apreciarse, el Tribunal Fiscal, sin mayores alcances y sin mayor desarrollo del concepto “servicios técnicos”, concluye que los servicios materia de controversia tienen tal naturaleza. Asimismo, sostiene que el servicio ha sido prestado parte en el país y parte en el exterior, hecho corroborado por la recurrente mediante documentos, situación que no fue desvirtuada por la Administración Tributaria.


Según las normas expuestas, los “servicios técnicos internacionales” prestados por personas jurídicas no domiciliadas implica la prestación de servicios en el país mediante la aplicación de conocimientos especializados, que requieren de actividades en el exterior. Asimismo, cabe advertir que la configuración de las “actividades en el exterior” puede emanar del contrato mismo celebrado entre las partes o por la naturaleza de las prestaciones. Por ejemplo, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 903-1-99 desconoce la aplicación de la norma referida a los servicios técnicos, en la medida que la recurrente no acreditó que, de acuerdo a la prestación de servicios, se requería la realización de actividades fuera del país. En el mismo sentido, la Administración Tributaria en el Informe N° 070-2000-2001/SUNAT/K0000 aclaró que *“los servicios técnicos son supuestos distintos al de la transmisión de conocimientos que generan el pago de regalías, pues suponen la aplicación (no su transferencia) de conocimientos especializados que requieren el ejercicio de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario (...), cuando una de las partes se obliga a utilizar sus conocimientos industriales, técnicos o científicos a fin de ejecutar actividades a favor de la otra parte, estamos frente a una prestación de servicios, pues esta no recibe la transferencia de los conocimientos o aptitudes subyacentes en la prestación de los mismos”*.

Cabe advertir que, como consecuencia de la modificación introducida por el Dec. N° 945, se eliminó del artículo 48° de la LIR la presunción de renta neta de fuente peruana en los casos de servicios técnicos que requieren la realización de actividades parte en el país y parte en el extranjero, quedando sin efecto el inciso c) del artículo 27° del Reglamento de la LIR referido a los servicios técnicos. Complementariamente, se modificó el inciso e) del artículo 9° de la LIR para consignar expresamente las actividades empresariales junto a los supuestos de rentas civiles, comerciales y otras, que son rentas de fuente peruana, cuando se lleven a cabo en el territorio nacional. A su vez, se incorporó un inciso j) al referido artículo 9° de la LIR para señalar que es renta de fuente peruana la obtenida por la prestación de asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país.

Conforme a lo dicho, los supuestos recogidos antes como “servicios técnicos internacionales” ahora están subsumidos en los incisos e) y j) del artículo 9° de la LIR, conforme sea el alcance del servicio realizado.

En el caso, el de la asistencia técnica, ya no se aplica el criterio de la ubicación de la fuente productora de riqueza en sentido estricto sino el de utilización económica, por lo que a partir del ejercicio 2004 ya no cabe determinar el impuesto retenido por este tipo de servicios aplicando la tasa del 30 por ciento sobre el 40 por ciento de los ingresos brutos sino que deberá aplicarse dicha alícuota sobre el íntegro de los ingresos si se trata de ingresos de la tercera categoría.

En este supuesto, el quinto párrafo del inciso c) del primer párrafo del artículo 4°-A del Reglamento de la LIR establece que la renta neta por concepto de asistencia técnica no incluye los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país.

A diferencia de ello, para el supuesto señalado en el inciso e) del artículo 9° de la LIR, sí se aplicarían los supuestos establecidos en la Resolución bajo comentario. 

Base Presunta en la determinación de la obligación tributaria

- **CARÁCTER REGLADO DE LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA**
RTF N° 3158-5-2005/20.05.2005

La determinación sobre base presunta es un acto reglado, pues únicamente es aplicable si la presunción y su procedimiento se encuentran previstos expresamente en el Código Tributario o en alguna ley especial.

- **PRELACIÓN ENTRE DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA Y SOBRE BASE PRESUNTA**
RTF N° 3066-1-2005/17.05.2005

El artículo 63° del CT, en el que se establecen las bases (cierta y presunta) que podrá aplicar la Administración para determinar la obligación tributaria, no señala un orden de prelación entre la determinación de la obligación conforme a base cierta y base presunta, indicándose únicamente los supuestos que permiten habilitar a la Administración hacer uso de alguna de ellas.

- **DIFERENCIA ENTRE DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA Y SOBRE BASE PRESUNTA**
RTF N° 3974-1-2006/21.07.2006

Conforme se ha interpretado en el pasado, la diferencia entre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta radica en que en la primera se conoce la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el período al que corresponde y la base imponible, mientras que en la segunda estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria.

- **DIFERENCIA ENTRE DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA Y SOBRE BASE PRESUNTA**
RTF N° 3115-1-2006/07.06.2006

La Administración estaría facultada a determinar la obligación tributaria sobre base cierta, de acuerdo con los elementos proporcionados por la recurrente o por terceros, siempre que se estableciera con exactitud y con pruebas concluyentes que aquella realizó las ventas por el monto reparado. Como ha señalado un sector de la doctrina, la determinación sobre base cierta se da cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haberle llegado los elementos informativos por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada), de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la Administración (investigación y fiscalización), y, por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible, de lo contrario, la determinación sería presuntiva.

- **GASTO POR SERVICIOS NO FEHACIENTES**
RTF N° 3758-1-2006/11.07.2006

En tanto existan dudas acerca de la correcta determinación efectuada por el contribuyente, la Administración se encuentra facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta cuando se produzcan reparos al gasto por servicios no fehacientes, debiendo anotarse, para estos últimos, que no basta la sola declaración de quien presta el servicio y/o los comprobantes emitidos, sino que deben actuarse otros medios probatorios que acrediten fehacientemente la prestación.

- **ACREDITACIÓN DE GASTOS DE LA DECLARACIÓN JURADA DEL IR**
RTF N° 3447-1-2006/23.06.2006

El no haber sustentado con documentación fehaciente la necesidad de los gastos consignados en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta genera una situación que ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud, lo cual configura el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64° del CT. Además, tal acreditación no se encuentra limitada a los libros y registros contables, pues la Administración también solicitó la presentación de los comprobantes de compras, órdenes de compra y en general cualquier otra documentación que sustentara dichos gastos.

- **REGISTRO PARCIAL DE FACTURAS**
RTF N° 3379-2-2006/20.06.2006

La falta de anotación de algunas facturas en el Registro de Compras faculta a la Administración a utilizar el procedimiento de determinación sobre base presunta, toda vez que este hecho hace que la declaración presentada ofrezca dudas respecto de su exactitud y de la determinación de la obligación tributaria.

- **NO ENTREGA DE FACTURAS**
RTF N° 3974-1-2006/21.07.2006

No existiendo explicación o sustento respecto a la necesaria correspondencia entre las guías de remisión y facturas emitidas, o la no emisión de facturas, se encuentra acreditado el supuesto previsto por el numeral 6 del artículo 64° del CT, que también encaja en el supuesto previsto por el numeral 2 del mismo artículo, por cuanto la declaración presentada ofrecería dudas respecto a su veracidad o exactitud.

• **LLEVANZA DE CONTABILIDAD DE COSTOS**
RTF N° 475-4-2005/21.01.2005

Al encontrarse obligado el contribuyente a llevar Sistema de Contabilidad de Costos, al superar sus ingresos brutos anuales las 1500 UIT, y no presentarlo o exhibirlo a pesar del requerimiento de la Administración, corresponde aplicar la determinación sobre base presunta en virtud al numeral 3 del artículo 64° del CT.

• **INVENTARIO FÍSICO**
RTF N° 3159-5-2006/08.06.2006

En el procedimiento Inventario Físico a que se refiere el artículo 69° del CT, la Administración debe realizar una toma de inventario físico, la cual implica el conteo de las unidades de los diferentes bienes que comercializa el contribuyente que se encuentren en sus almacenes, involucrando sólo los bienes de su propiedad. Asimismo, si bien este procedimiento plantea una comparación del inventario físico comprobado con los libros y registros contables, éstos no necesariamente corresponden a la misma fecha, lo cual obliga a efectuar un seguimiento de los inventarios, tabulando los ingresos y salidas de bienes desde la fecha de la toma de inventario a la fecha en que figuren los inventarios detallados en los libros y registros contables, a efecto de realizar la comparación en un mismo momento.

• **INVENTARIO DOCUMENTARIO**
RTF N° 3974-1-2006/21.07.2006

Al no poderse verificar si los montos contenidos en los listados presentados por el contribuyente como inventario inicial y final (hojas sueltas firmadas y selladas y en medios magnéticos), tomados por la Administración en el procedimiento de determinación de diferencias de inventario, tenían una coincidencia o correlato con un libro o registro contable, como son el Libro de Inventarios y Balances o el Registro de Inventario Permanente (no presentados por el contribuyente en la etapa de fiscalización), impide convalidar fehacientemente las cantidades consideradas para la determinación de las diferencias de inventario.

• **INVENTARIO DOCUMENTARIO**
RTF N° 3080-5-2006/06.06.2006

Para que el procedimiento de Inventa-

rio Documentario, al que se alude en el artículo 69° del CT, no adolezca de la nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109° del CT, debe basarse en información proveniente de los libros y registros contables del contribuyente, no así en otros documentos, aun cuando hayan sido proporcionados por dicho sujeto.

• **DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL IR A SUJETO DEL RUS**
RTF N° 3555-1-2006/27.06.2006

A fin de que la Administración pueda aplicar a un sujeto del RUS una determinación presuntiva regulada por la LIR, es necesario que se demuestre previamente que aquel se encontraba en el Régimen General, no siendo posible que se arribe a dicha conclusión en virtud a los resultados de la determinación sobre base presunta.

• **DIFERENCIAS EN CUENTAS DEL SISTEMA FINANCIERO**
RTF N° 3066-1-2005/17.05.2005

No resulta suficiente que el contribuyente alegue las posibles causas que podrían explicar los depósitos encontrados en sus cuentas bancarias (transferencias varias, extornos, canjes, retiros de una cuenta para abonar a otra y, en especial, el eventual retraso de un canje bancario), sino que ante el requerimiento expreso de la Administración –el mismo– está en la obligación de acreditar con el sustento documental pertinente.

• **INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO**
RTF N° 3555-1-2006/27.06.2006

El artículo 52° de la LIR se refiere a aquellos casos en que el patrimonio del contribuyente (inmuebles, vehículos, embarcaciones, acciones, obras de arte, joyas, depósitos en cuentas bancarias, entre otros) haya presentado una variación positiva entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio, sin que se haya acreditado el origen del dinero utilizado para efectuar dichas adquisiciones, siendo que este desbalance en el patrimonio del contribuyente es imputado como renta neta.

• **INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO**
RTF 3486-4-2006/23.06.2006

A efecto de la determinación del incre-

mento patrimonial no justificado, la Administración podía verificar el mismo sobre la base de establecer cuál fue el flujo monetario de la recurrente en el ejercicio sujeto a fiscalización, tomando para ello en cuenta los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquél, llegando a establecer el incremento patrimonial y a partir de éste el importe que resulte no justificado.


• **INCREMENTO PATRIMONIAL Y DEDUCCIÓN DE 7 UIT**
RTF N° 4796-1-2005/02.08.2005

El incremento patrimonial no justificado constituye renta neta no declarada por el deudor, por lo que no procede deducir las 7 UIT previstas en el artículo 46° de la LIR.

• **INCREMENTO PATRIMONIAL Y GASTOS OPERATIVOS**
RTF N° 2727-5-2006/23.05.2006

Los importes percibidos por gastos operativos de un congresista no son sumas de su libre disposición, sino que son otorgados para efectuar desembolsos específicos en el desempeño de sus propias funciones y sujetos a rendición de cuentas, por tanto no pueden considerarse como una renta que justifica el incremento patrimonial.

• **PRESUNCIÓN POR PATRIMONIO NO DECLARADO**
RTF N° 3933-4-2006/19.07.2006

De acuerdo a la conocida ecuación contable, el patrimonio se determina a través de la diferencia entre el activo y el pasivo, entonces, cualquier variación de los saldos de las cuentas del activo o del pasivo, origina que se modifique el monto del patrimonio, por lo que para determinar el patrimonio real, la Administración debe verificar la composición de los saldos. En ese sentido, la existencia de pasivos falsos implican la existencia de un patrimonio no declarado ni registrado, en buena cuenta, la inexistencia parcial del pasivo origina que el patrimonio se incrementa, evidenciando un patrimonio que no fue declarado como tal. 

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 DIGITO DEL RUC DEL CONTRIBUYENTE																				
	0		1		2		3		4		5		6		7		8		9		
	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	NOV. DIC.	DIC. ENE.	
• Declaración Jurada y Pago del IGV, IVP e ISC (1) (2)	19.12.06	19.01.07	20.12.06	22.01.07	21.12.06	23.01.07	22.12.06	10.01.07	11.12.06	11.01.07	12.12.06	12.01.07	13.12.06	15.01.07	14.12.06	16.01.07	15.12.06	17.01.07	18.12.06	18.01.07	
• ESSALUD (2) — Régimen General (3) — Grupos Especiales (3)	19.12.06	19.01.07	20.12.06	22.01.07	21.12.06	23.01.07	22.12.06	10.01.07	11.12.06	11.01.07	12.12.06	12.01.07	13.12.06	15.01.07	14.12.06	16.01.07	15.12.06	17.01.07	18.12.06	18.01.07	
• ONP (2) (3)	19.12.06	19.01.07	20.12.06	22.01.07	21.12.06	23.01.07	22.12.06	10.01.07	11.12.06	11.01.07	12.12.06	12.01.07	13.12.06	15.01.07	14.12.06	16.01.07	15.12.06	17.01.07	18.12.06	18.01.07	
• Pagos a Cuenta y Retenciones del Impuesto a la Renta, incluye RER (2)	19.12.06	19.01.07	20.12.06	22.01.07	21.12.06	23.01.07	22.12.06	10.01.07	11.12.06	11.01.07	12.12.06	12.01.07	13.12.06	15.01.07	14.12.06	16.01.07	15.12.06	17.01.07	18.12.06	18.01.07	
• Retenciones de CEPAP D. L. N° 20530	19.12.06	19.01.07	20.12.06	22.01.07	21.12.06	23.01.07	22.12.06	10.01.07	11.12.06	11.01.07	12.12.06	12.01.07	13.12.06	15.01.07	14.12.06	16.01.07	15.12.06	17.01.07	18.12.06	18.01.07	
• SENCICO (2)	19.12.06	19.01.07	20.12.06	22.01.07	21.12.06	23.01.07	22.12.06	10.01.07	11.12.06	11.01.07	12.12.06	12.01.07	13.12.06	15.01.07	14.12.06	16.01.07	15.12.06	17.01.07	18.12.06	18.01.07	
• SENATI (4)	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	19.12.06	17.01.07	
• APORTES A LAS AFP: — En Cheque (5) — En Efectivo (6) — Declaración sin pago (6) — Pago de la deuda hasta ... (7)	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	05.12.06	04.01.07	
• R.U.S. (2)	19.12.06	19.01.07	20.12.06	22.01.07	21.12.06	23.01.07	22.12.06	10.01.07	11.12.06	11.01.07	12.12.06	12.01.07	13.12.06	15.01.07	14.12.06	16.01.07	15.12.06	17.01.07	18.12.06	18.01.07	
• CONAFUOICER (8)	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	15.12.06	15.01.07	

(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 48). (2) Salvo que se trate de contribuyentes considerados como «Buenos Contribuyentes» (ver Calendario en página 48). (3) Los plazos para la presentación y/o pago en este caso son los mismos que para los tributos administrados por la SUNAT. (4) Diez 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 ⁽¹⁾				
MES AL QUE CORRESPONDE LA OBLIGACIÓN	VENCIMIENTO SEMANAL			
	N°	SEMANA		Vencimiento
		DESDE	HASTA	
DICIEMBRE 2006	1	03 de Diciembre de 2006	09 de Diciembre de 2006	05 de Diciembre de 2006
	2	10 de Diciembre de 2006	16 de Diciembre de 2006	12 de Diciembre de 2006
	3	17 de Diciembre de 2006	23 de Diciembre de 2006	19 de Diciembre de 2006
	4	24 de Diciembre de 2006	30 de Diciembre de 2006	27 de Diciembre 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 ⁽²⁾		
PERÍODO AL QUE CORRESPONDE LA OBLIGACIÓN	FECHA DE VENCIMIENTO PARA DECLARACIÓN Y PAGO ⁽³⁾	
	0 - 4	5 - 9
SETIEMBRE 2006	25 de Octubre de 2006	24 de Octubre de 2006
OCTUBRE 2006	24 de Noviembre de 2006	27 de Noviembre de 2006
NOVIEMBRE 2006	27 de Diciembre de 2006	26 de Diciembre de 2006
DICIEMBRE 2006	24 de Enero de 2007	25 de Enero de 2007

(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 ⁽⁴⁾		
ADQUISICIONES DEL MES DE:	ÚLTIMO DÍGITO DEL RUC	
	0 - 4	5 - 9
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
Noviembre	27 de Diciembre de 2006	26 de Diciembre de 2006
Diciembre	24 de Enero de 2007	25 de Enero de 2007

(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 ⁽⁵⁾			
FECHA DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES	ÚLTIMO DÍA PARA REALIZAR EL PAGO	ÚLTIMO DÍA PARA REALIZAR EL PAGO	
		Del	Al
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
16 de Octubre de 2006	08 de Noviembre de 2006	31 de Octubre de 2006	08 de Noviembre de 2006
01 de Noviembre de 2006	22 de Noviembre de 2006	15 de Noviembre de 2006	22 de Noviembre de 2006
16 de Noviembre de 2006	07 de Diciembre de 2006	30 de Noviembre de 2006	07 de Diciembre de 2006
01 de Diciembre de 2006	22 de Diciembre de 2006	15 de Diciembre de 2006	22 de Diciembre de 2006
16 de Diciembre de 2006	08 de Enero de 2007	31 de Diciembre de 2006	08 de Enero de 2007

(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 ⁽¹⁾ .	655 – versión 1.0	09.01.2006
	Impuesto a la Renta Anual 2005 – Tercera Categoría ⁽²⁾ e ITF.	656 – versión 1.0	09.01.2006
	Impuesto Temporal a los Activos Netos.	648 – versión 1.1	04.04.2005 ⁽³⁾
	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 1.6	01.12.2006
	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 4.6	01.12.2006
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
	Baletos 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 2.1	01.09.2006
	Aplazamiento y/o Fraccionamiento 36° C.T.	687 – versión 1.2	24.07.2006
	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)	= RNG
Primera Categoría (1C)	(-) 20% de RB1C	= RN1C	
Segunda Categoría (2C) ⁽¹⁾	(-) 10% de RB2C	= RN2C	
Cuarta Categoría (4C)	(-) 20% de RB4C ⁽²⁾	= RN de 4C y 5C	
Quinta Categoría (5C)	(-) S/. 23,800 (7 UIT)		

B. DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA GLOBAL ANUAL (RNGA)⁽³⁾

$$RNGA = (RNG - (ITF^{(4)} + GxD^{(5)} + \text{Pérdidas de 1C}^{(6)} + \text{Pérdidas de 2C}^{(7)})) + RNFE$$

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)⁽¹⁾

PARTIDA DEL MES DE:	MES DE ACTUALIZACIÓN											
	2005	2006										
		Dic.	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Oct.
Diciembre	1.036	1.005	1.003	1.007	1.011	1.009	1.010	1.009	1.011	1.013	1.013	1.011
Enero	1.032	1.000	0.998	1.002	1.006	1.004	1.005	1.004	1.006	1.008	1.009	1.007
Febrero	1.036		1.000	1.004	1.008	1.006	1.007	1.006	1.008	1.010	1.010	1.008
Marzo	1.032			1.000	1.004	1.002	1.003	1.003	1.004	1.006	1.007	1.005
Abril	1.031				1.000	0.998	0.999	0.998	1.000	1.002	1.002	1.000
Mayo	1.029					1.000	1.001	1.000	1.002	1.004	1.004	1.002
Junio	1.027						1.000	0.999	1.001	1.003	1.003	1.001
Julio	1.026							1.000	1.002	1.003	1.004	1.002
Agosto	1.021								1.000	1.002	1.002	1.000
Setiembre	1.014								1.000	1.001	0.999	
Octubre	1.008									1.000	0.998	
Noviembre	1.009										1.000	
Diciembre	1.000											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 ⁽²⁾
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	173.75	110.56	0.10	-0.17	1.13	1.18	1.40	1.54
Agosto	170.80	108.68	174.01	110.72	-0.18	0.14	0.95	1.33	1.22	1.88
Setiembre	170.64	108.58	174.05	110.75	-0.09	0.03	0.86	1.35	1.11	2.00
Octubre	170.90	108.74	174.12	110.79	0.14	0.04	1.00	1.40	1.29	1.89
Noviembre	171.01	108.81	173.63	110.48	0.07	-0.28	1.07	1.11	1.06	1.53
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	172.734510	0.04	-0.09	0.96	0.93	0.85	3.57
Agosto	165.072105	167.556812	173.075394	0.46	0.20	1.42	1.13	1.51	3.29
Setiembre	165.236458	168.797211	173.335897	0.74	0.15	2.18	1.28	2.15	2.69
Octubre	165.203606	169.731131	173.442468	0.55	0.06	2.74	1.34	2.74	2.19
Noviembre	165.781568	169.645947	173.100456	-0.05	-0.20	2.69	1.14	2.33	2.04
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 ⁽¹⁾	
	M. N.	M. E.	M. N.	M. E.
Tasa de Interés Mensual	1,5%	0,84%	1,5%	0,75%
Tasa de Interés Diario ⁽²⁾	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 ⁽¹⁾		DEL 01.01.2006 AL 14.07.2006 ⁽²⁾		DEL 15.07.2006 AL 31.12.2006 ⁽²⁾	
		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 ⁽³⁾	0,02%	0,005%	0,02%	0,00667%	0,02%	0,00667%
Retenciones y/o Percepciones de IGV no aplicadas ⁽⁴⁾	Tasa de Interés Mensual	0,60%	0,15%	0,60%	0,20%	1,20%	0,20%
	Tasa de Interés Diario ⁽³⁾	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 01.11.2006 al 05.12.2006

DÍA	FECHA	LIBOR				PRIME RATE
		1 MES	3 MESES	6 MESES	1 AÑO	
Miércoles	01.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Jueves	02.11.06	5,320	5,368	5,354	5,259	8,25
Viernes	03.11.06	5,320	5,370	5,359	5,268	8,25
Sábado	04.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	05.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	06.11.06	5,320	5,375	5,401	5,378	8,25
Martes	07.11.06	5,320	5,375	5,398	5,365	8,25
Miércoles	08.11.06	5,320	5,374	5,381	5,318	8,25
Jueves	09.11.06	5,320	5,376	5,386	5,330	8,25
Viernes	10.11.06	5,320	5,374	5,380	5,311	8,25
Sábado	11.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	12.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	13.11.06	5,320	5,374	5,377	5,300	8,25
Martes	14.11.06	5,320	5,375	5,388	5,336	8,25
Miércoles	15.11.06	5,320	5,373	5,378	5,303	8,25
Jueves	16.11.06	5,320	5,375	5,390	5,338	8,25
Viernes	17.11.06	5,320	5,375	5,390	5,354	8,25
Sábado	18.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	19.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	20.11.06	5,320	5,371	5,370	5,299	8,25
Martes	21.11.06	5,320	5,370	5,370	5,300	8,25
Miércoles	22.11.06	5,320	5,370	5,370	5,300	8,25
Jueves	23.11.06	5,320	5,370	5,369	5,298	8,25
Viernes	24.11.06	5,320	5,370	5,364	5,288	8,25
Sábado	25.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	26.11.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	27.11.06	5,320	5,370	5,361	5,285	8,25
Martes	28.11.06	5,320	5,370	5,354	5,268	8,25
Miércoles	29.11.06	5,349	5,369	5,348	5,240	8,25
Jueves	30.11.06	5,350	5,370	5,347	5,240	8,25
Viernes	01.12.06	5,350	5,366	5,329	5,208	8,25
Sábado	02.12.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Domingo	03.12.06	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
Lunes	04.12.06	5,350	5,353	5,293	5,117	8,25
Martes	05.12.06	5,350	5,350	5,293	5,110	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 01.11.2006 al 05.12.2006

DÍA	FECHA	TAMN (Moneda Nacional)			TAMEX (Moneda Extranjera)			TIPMN (N)	TIPMEX (N)
		%A	FD	FA(1)	%A	FD	FA(1)	%A	%A
Miércoles	01.11.06	23,23	0,00058	525,63581	10,71	0,00028	7,94637	3,32	2,14
Jueves	02.11.06	23,37	0,00058	525,94254	10,65	0,00028	7,94861	3,35	2,16
Viernes	03.11.06	23,71	0,00059	526,25348	10,72	0,00028	7,95086	3,35	2,11
Sábado	04.11.06	23,71	0,00059	526,56460	10,72	0,00028	7,95310	3,35	2,11
Domingo	05.11.06	23,71	0,00059	526,87591	10,72	0,00028	7,95535	3,35	2,11
Lunes	06.11.06	22,76 ^(a)	0,00058	527,17611 ^(b)	10,68 ^(d)	0,00028	7,95760 ^(a)	3,36	2,13
Martes	07.11.06	23,13	0,00058	527,48791	10,72	0,00028	7,95986	3,37	2,12
Miércoles	08.11.06	22,96	0,00057	527,79085	10,70	0,00028	7,96211	3,36	2,13
Jueves	09.11.06	23,28	0,00058	528,09777	10,71	0,00028	7,96436	3,36	2,13
Viernes	10.11.06	23,36	0,00058	528,40583	10,73	0,00028	7,96661	3,34	2,11
Sábado	11.11.06	23,36	0,00058	528,71406	10,73	0,00028	7,96887	3,34	2,11
Domingo	12.11.06	23,36	0,00058	529,02248	10,73	0,00028	7,97112	3,34	2,11
Lunes	13.11.06	23,31	0,00058	529,33047	10,76	0,00028	7,97339	3,34	2,10
Martes	14.11.06	23,46	0,00059	529,64044	10,71	0,00028	7,97564	3,35	2,09
Miércoles	15.11.06	23,52	0,00059	529,95130	10,75	0,00028	7,97790	3,35	2,08
Jueves	16.11.06	23,29	0,00058	530,25960	10,67	0,00028	7,98015	3,35	2,09
Viernes	17.11.06	23,22	0,00058	530,56724	10,67	0,00028	7,98240	3,34	2,09
Sábado	18.11.06	23,22	0,00058	530,87506	10,67	0,00028	7,98465	3,34	2,09
Domingo	19.11.06	23,22	0,00058	531,18306	10,67	0,00028	7,98690	3,34	2,09
Lunes	20.11.06	23,06	0,00058	531,48932	10,75	0,00028	7,98916	3,32	2,11
Martes	21.11.06	23,14	0,00058	531,79671	10,76	0,00028	7,99143	3,32	2,07
Miércoles	22.11.06	23,11	0,00058	532,10393	10,74	0,00028	7,99369	3,33	2,11
Jueves	23.11.06	22,69	0,00057	532,40626	10,74	0,00028	7,99596	3,33	2,13
Viernes	24.11.06	22,43	0,00056	532,70563	10,68	0,00028	7,99821	3,32	2,15
Sábado	25.11.06	22,43	0,00056	533,00516	10,68	0,00028	8,00047	3,32	2,15
Domingo	26.11.06	22,43	0,00056	533,30487	10,68	0,00028	8,00272	3,32	2,15
Lunes	27.11.06	22,63	0,00057	533,60716	10,69	0,00028	8,00498	3,35	2,14
Martes	28.11.06	22,74	0,00057	533,91095	10,72	0,00028	8,00725	3,32	2,12
Miércoles	29.11.06	22,75	0,00057	534,21504	10,73	0,00028	8,00951	3,33	2,16
Jueves	30.11.06	23,10	0,00058	534,52353	10,80	0,00028	8,01180	3,33	2,17
Viernes	01.12.06	23,12	0,00058	534,83244	10,99	0,00029	8,01412	3,26	2,16
Sábado	02.12.06	23,12	0,00058	535,14152	10,99	0,00029	8,01644	3,26	2,16
Domingo	03.12.06	23,12	0,00058	535,45079	10,99	0,00029	8,01876	3,26	2,16
Lunes	04.12.06	23,01	0,00058	535,75890	10,89	0,00029	8,02106	3,28	2,19
Martes	05.12.06	23,11	0,00058	536,06840	10,84	0,00029	8,02336	3,31	2,18

(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.

(a) En la página web de la SBS se consigna el valor 23,35

(b) En la página web de la SBS se consigna el valor 527,18313

(c) En la página web de la SBS se consigna el valor 10,73

(d) En la página web de la SBS se consigna el valor 7,95761

Tipo de Cambio (en S/.): Del 01.11.2006 al 05.12.2006

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(1)		Libre al Cierre de Operaciones		Promedio Ponderado al Cierre de Operaciones		Promedio Ponderado a la fecha de publicación(1)		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
M. 01.11.06	N/P	3,214	N/P	3,216	N/P	N/P	N/P	N/P	4,074	4,141	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
J. 02.11.06	3,210	N/P	3,205	N/P	3,215	3,205	4,144	4,073	N/P	N/P	6,067	6,169	0,026	0,028	2,513	2,646	2,513	2,646
V. 03.11.06	3,216	3,217	3,205	3,211	3,215	3,205	4,107	4,076	4,073	4,144	5,861	6,158	0,027	0,028	2,550	2,603	2,550	2,603
S. 04.11.06	N/P	N/P	N/P	3,217	N/P	N/P	N/P	N/P	4,076	4,107	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
D. 05.11.06	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	N/P	N/P
L. 06.11.06	3,218	3,219	3,210	N/P	3,215	3,210	4,132	4,059	N/P	N/P	6,098	6,179	0,027	0,027	2,530	2,597	2,530	2,597
M. 07.11.06	3,217	3,218	3,210	3,219	3,215	3,210	4,164	4,075	4,059	4,132	5,939	6,252	0,027	0,029	2,542	2,623	2,542	2,623
M. 08.11.06	3,215	3,216	3,210	3,218	3,220	3,210	4,153	4,049	4,075	4,164	6,063	6,196	0,028	0,028	2,562	2,601	2,562	2,601
J. 09.11.06	3,216	3,217	3,210	3,215	3,220	3,210	4,156	4,063	4,049	4,153	6,148	6,235	0,027	0,028	2,541	2,696	2,541	2,696
V. 10.11.06	3,217	3,219	3,210	3,217	3,220	3,210	4,157	4,076	4,063	4,156	6,107	6,166	0,027	0,028	2,577	2,637	2,577	2,637
S. 11.11.06	N/P	N/P	N/P	3,219	N/P	N/P	N/P	N/P	4,076	4,157	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
D. 12.11.06	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	N/P	N/P
L. 13.11.06	3,218	3,219	3,210	N/P	3,220	3,210	4,172	4,096	N/P	N/P	6,119	6,159	0,027	0,028	2,550	2,616	2,550	2,616
M. 14.11.06	3,223	3,223	3,220	3,219	3,230	3,220	4,169	4,086	4,096	4,172	6,042	6,129	0,027	0,028	2,541	2,627	2,541	2,627
M. 15.11.06	3,230	3,231	3,225	3,223	3,235	3,225	4,163	4,101	4,086	4,169	6,012	6,120	0,028	0,028	2,537	2,632	2,537	2,632
J. 16.11.06	3,225	3,226	3,230	3,231	3,225	3,215	4,155	4,096	4,101	4,163	5,907	6,192	0,027	0,028	2,478	2,614	2,478	2,614
V. 17.11.06	3,226	3,227	3,225	3,226	3,225	3,215	4,141	4,107	4,096	4,155	5,827	6,166	0,027	0,028	2,582	2,619	2,582	2,619
S. 18.11.06	N/P	N/P	N/P	3,227	N/P	N/P	N/P	N/P	4,107	4,141	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
D. 19.11.06	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	N/P	N/P
L. 20.11.06	3,225	3,226	3,225	N/P	3,225	3,225	4,181	4,074	N/P	N/P	6,018	6,323	0,028	0,028	2,554	2,618	2,554	2,618
M. 21.11.06	3,225	3,226	3,225	3,226	3,225	3,225	4,149	4,099	4,074	4,181	6,039	6,185	0,026	0,028	2,557	2,671	2,557	2,671
M. 22.11.06	3,229	3,229	3,225	3,226	3,225	3,225	4,141	4,141	4,099	4,149	6,082	6,225	0,028	0,028	2,588	2,645	2,588	2,645
J. 23.11.06	3,226	3,226	3,229	3,229	3,220	3,220	4,134	4,134	4,141	4,196	6,104	6,229	0,027	0,028	2,593	2,654	2,593	2,654
V. 24.11.06	3,225	3,226	3,225	3,226	3,220	3,220	4,144	4,144	4,134	4,203	6,117	6,305	0,028	0,028	2,620	2,677	2,620	2,677
S. 25.11.06	N/P	N/P	N/P	3,226	N/P	N/P	N/P	N/P	4,144	4,255	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
D. 26.11.06	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	N/P	N/P
L. 27.11.06	3,225	3,226	3,220	N/P	3,220	3,220	4,177	4,269	N/P	N/P	6,179	6,288	0,027	0,029	2,652	2,715	2,652	2,715
M. 28.11.06	3,226	3,226	3,225	3,226	3,220	3,220	4,186	4,273	4,177	4,269	5,959	6,350	0,027	0,028	2,632	2,709	2,632	2,709
M. 29.11.06	3,222	3,223	3,226	3,226	3,220	3,220	4,216	4,269	4,186	4,273	6,245	6,352	0,028	0,028	2,661	2,689	2,661	2,689
J. 30.11.06	3,221	3,223	3,222	3,223	3,215	3,215	4,253	4,302	4,216	4,269	6,245	6,396	N/P	0,028	2,674	2,677	2,674	2,677
V. 01.12.06	3,216	3,218	3,221	3,223	3,215	3,215	4,260	4,291	4,253	4,302	6,083	6,418	0,027	0,028	2,655	2,708	2,655	2,708
S. 02.12.06	N/P	N/P	N/P	3,218	N/P	N/P	N/P	N/P	4,260	4,291	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P	N/P
D. 03.12.06	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	N/P	N/P
L. 04.12.06	3,215	3,216	3,210	N/P	3,210	3,210	4,220	4,264	N/P	N/P	6,364	6,404	0,029	0,028	2,670	2,758	2,670	2,758
M. 05.12.06	3,211	3,213	3,215	3,216	3,205	3,210	4,245	4,316	4,220	4,264	6,313	6,355	N/P	0,028	2,652	2,727	2,652	2,727

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 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).

Declaración de base imponible en ADUANAS

Factor de conversión

País	Moneda	Equivalencia en US\$		País	Moneda	Equivalencia en US\$	
		Del 20.10.2006 al 14.11.2006 ⁽¹⁾	A partir del 15.11.2006 ⁽²⁾			Del 20.10.2006 al 14.11.2006 ⁽¹⁾	A partir del 15.11.2006 ⁽²⁾
		US\$	US\$			US\$	US\$
Unión Europea	Euro	1,267400	1,276100	India	Rupia de la India	0,021844	0,022272
Argelia	Díjar Argelino	0,014065	0,013698	Indonesia	Rupia de Indonesia	0,000109	0,000110
Argentina	Peso Argentino	0,322321	0,323625	Japón	Yen Japonés	0,008462	0,008551
Aruba	Florín Arubeño	0,558659	0,558659	Malasia Fed. de	Dólar Malasio o Ringgit	0,271297	0,273898
Australia	Dólar Australiano	0,745879	0,774293	México	Nuevo Peso Mexicano	0,091087	0,093028
Bolivia	Boliviano	0,125945	0,125945	Nigeria	Naira	0,007813	0,007819
Brasil	Real	0,459686	0,468384	Noruega	Corona Noruega	0,153203	0,153036
Bulgaria	Lev	0,648004	0,652656	Panamá	Balboa	1,000000	1,000000
Canadá	Dólar Canadiense	0,894454	0,890710	Paraguay	Guaraní	0,000187	0,000188
Chile	Peso Chileno	0,001863	0,001905	Reino Unido (Inglaterra)	Libra Esterlina	1,871700	1,907400
China Rep. Pop. de	Yuan	0,126494	0,126960	Rusia Fed. de	Rublo	0,037326	0,037443
Colombia	Peso Colombiano	0,000418	0,000434	Suecia	Corona Sueca	0,136409	0,138562
Corea República de	Won	0,001057	0,001062	Suiza	Franco Suizo	0,799680	0,803923
Costa Rica	Colón de Costa Rica	0,001921	0,001940	Tailandia	Baht	0,026624	0,027241
Dinamarca	Corona Danesa	0,170030	0,171292	Taiwan (China Nac.)	Nuevo Dólar de Taiwan	0,030245	0,030075
Ecuador	Sucre	0,000040	0,000040	Ucrania	Hryvnia	0,198334	0,198610
Guatemala	Quetzal	0,131544	0,132153	Venezuela	Bolívar Venezolano	0,000466	0,000466
Hong Kong	Dólar de Hong Kong	0,128345	0,128564	Viet Nam	Dong	0,000062	0,000062

(1) Según R. de S. NAA N° 500-2006/SUNAT/A.

(2) Según R. de S. NAA N° 551-2006/SUNAT/A.

Índice de Reajuste Diario^(*)

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	2006											
	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Setiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
1	6,21011	6,23641	6,26756	6,30177	6,33065	6,36077	6,32803	6,31956	6,30943	6,31799	6,31975	6,32185
2	6,21095	6,23752	6,26866	6,30273	6,33169	6,35965	6,32776	6,31921	6,30973	6,31804	6,31984	6,32128
3	6,21178	6,23863	6,26977	6,30368	6,33273	6,35852	6,32749	6,31887	6,31002	6,31810	6,31994	6,32070
4	6,21262	6,23974	6,27087	6,30464	6,33377	6,35740	6,32722	6,31852	6,31031	6,31815	6,32003	6,32013
5	6,21346	6,24085	6,27198	6,30560	6,33481	6,35628	6,32695	6,31817	6,31060	6,31821	6,32012	6,31955
6	6,21430	6,24196	6,27309	6,30656	6,33585	6,35516	6,32668	6,31782	6,31090	6,31826	6,32021	6,31897
7	6,21514	6,24307	6,27419	6,30752	6,33689	6,35404	6,32641	6,31748	6,31119	6,31832	6,32031	6,31840
8	6,21598	6,24418	6,27530	6,30848	6,33792	6,35292	6,32613	6,31713	6,31148	6,31838	6,32040	6,31782
9	6,21682	6,24530	6,27641	6,30944	6,33897	6,35180	6,32586	6,31678	6,31178	6,31843	6,32049	6,31725
10	6,21766	6,24641	6,27751	6,31040	6,34001	6,35067	6,32559	6,31643	6,31207	6,31849	6,32058	6,31667
11	6,21849	6,24752	6,27862	6,31136	6,34105	6,34955	6,32532	6,31609	6,31236	6,31854	6,32067	6,31609
12	6,21933	6,24863	6,27973	6,31232	6,34209	6,34843	6,32505	6,31574	6,31266	6,31860	6,32077	6,31552
13	6,22017	6,24974	6,28084	6,31328	6,34313	6,34731	6,32478	6,31539	6,31295	6,31866	6,32086	6,31494
14	6,22101	6,25086	6,28194	6,31424	6,34417	6,34619	6,32451	6,31504	6,31324	6,31871	6,32095	6,31437
15	6,22185	6,25197	6,28305	6,31520	6,34521	6,34507	6,32424	6,31470	6,31353	6,31877	6,32104	6,31379
16	6,22269	6,25308	6,28416	6,31616	6,34625	6,34395	6,32397	6,31435	6,31383	6,31882	6,32114	6,31322
17	6,22353	6,25420	6,28527	6,31712	6,34729	6,34284	6,32370	6,31400	6,31412	6,31888	6,32123	6,31264
18	6,22437	6,25531	6,28638	6,31808	6,34833	6,34172	6,32343	6,31365	6,31441	6,31893	6,32132	6,31207
19	6,22521	6,25642	6,28749	6,31904	6,34938	6,34060	6,32316	6,31331	6,31471	6,31899	6,32141	6,31149
20	6,22605	6,25754	6,28859	6,32000	6,35042	6,33948	6,32289	6,31296	6,31500	6,31905	6,32150	6,31092
21	6,22689	6,25865	6,28970	6,32096	6,35146	6,33836	6,32262	6,31261	6,31529	6,31910	6,32160	6,31034
22	6,22773	6,25976	6,29081	6,32192	6,35250	6,33724	6,32235	6,31226	6,31559	6,31916	6,32169	6,30976
23	6,22857	6,26088	6,29192	6,32288	6,35355	6,33612	6,32208	6,31192	6,31588	6,31921	6,32178	6,30919
24	6,22941	6,26199	6,29303	6,32384	6,35459	6,33501	6,32181	6,31157	6,31617	6,31927	6,32187	6,30861
25	6,23025	6,26311	6,29414	6,32481	6,35563	6,33389	6,32154	6,31122	6,31647	6,31932	6,32197	6,30804
26	6,23109	6,26422	6,29525	6,32577	6,35667	6,33277	6,32126	6,31087	6,31676	6,31938	6,32206	6,30746
27	6,23194	6,26534	6,29636	6,32673	6,35772	6,33165	6,32099	6,31053	6,31705	6,31944	6,32215	6,30689
28	6,23278	6,26645	6,29747	6,32769	6,35876	6,33054	6,32072	6,31018	6,31735	6,31949	6,32224	6,30632
29	6,23362	----	6,29859	6,32865	6,35980	6,32942	6,32045	6,30983	6,31764	6,31955	6,32234	6,30574
30	6,23446	----	6,29970	6,32961	6,36085	6,32830	6,32018	6,30949	6,31793	6,31960	6,32243	6,30517
31	6,23530	----	6,30081	----	6,36189	----	6,31991	6,30914	----	6,31966	----	6,30459

(*) 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 Proyectos de Ley

Del 08 de noviembre al 11 de diciembre de 2006

MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO

- FACULTAD PARA LEGISLAR EN MATERIA TRIBUTARIA**
PROYECTO Nº 715/2006-CR (Poder Ejecutivo)/24.11.2006
PROPUESTA: Delegar al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria por un plazo de noventa (90) días, a efectos de introducir modificaciones a los principales impuestos que conforman el Sistema Tributario Nacional, garantizando así su equidad y eficiencia en el tiempo.
 De prosperar la iniciativa, los temas a ser desarrollados normativamente serían referentes a Código Tributario, IR, IGV, Nuevo RUS, RER, ITAN e ITF, entre otros.
 Si bien la finalidad de los cambios estarían orientados a fortalecer el Sistema Tributario y lograr que el mismo resulte racional y coherente con una Política Tributaria, resulta necesario elaborar estudios independientes sobre la materia y, finalmente, un control posterior estricto del propio Poder Legislativo.

CÓDIGO TRIBUTARIO

- COMISIÓN REVISORA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**
PROYECTO Nº 699/2006-CR (AP)/22.11.2006
PROPUESTA: Crear una Comisión Especial Revisora del Código Tributario.
 La iniciativa tiene como propósito convocar a 6 representantes de instituciones públicas y privadas para que en 150 días puedan realizar una revisión del Código Tributario y proponer un texto integral sustitutorio.

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

- EXPORTACIÓN DE SERVICIOS**
PROYECTO Nº 642/2006-CR (PAP)/09.11.2006
PROPUESTA: Modificar el artículo 33° de la LIGV a efectos de que los servicios de reparación a naves de bandera extranjera deban ser considerados como exportación de servicios (Apéndice V de la LIGV).
- EMISIÓN DE DOCUMENTOS CANCELATORIOS PARA EL PAGO DEL IGV**
PROYECTO Nº 703/2006-CR (PAP)/22.11.2006
PROPUESTA: Establecer la emisión de Documentos Cancelatorios – Tesoro Público para el pago del IGV que grave los servicios de transporte aéreo de pasajeros desde o hacia la ciudad de Iquitos. Dichos documentos serían solicitados a la Dirección Nacional de Tesoro Público, los mismos que serán financiados con cargo al presupuesto del Ministerio de Economía y Finanzas.
- NUEVOS PRODUCTOS AL APÉNDICE I DE LA LIGV**
PROYECTO Nº 708/2006-CR (PAP)/23.11.2006
PROPUESTA: Adicionar al Apéndice I de la LIGV diversos bienes que fomentan el mercado agrícola.
 Con las exoneraciones se buscaría promover la renovación e inno-

vación tecnológica en la Agricultura, permitiendo a su vez que el mercado que comercializa y suministra los mismos los oferte a un valor de venta mucho más atractivo.

IMPUESTO A LA RENTA

- GASTO DE ABANDONO DEFINITIVO DE POZOS**
PROYECTO Nº 710/2006-CR (PAP)/23.11.2006
PROPUESTA: Autorizar que el gasto para el financiamiento de las actividades de remediación ambiental en los campos del Noreste del Perú y en Puno sean deducibles del IR de Petróleos del Perú – PETROPERÚ S.A.
 La medida tendría como antecedente la Ley Nº 28880 por la que se autoriza a PETROPERÚ S.A. el financiamiento para la ejecución del programa de abandono definitivo de pozos. Se pretende que el desembolso se considere gasto deducible, a efecto de que guarde correlato con el crédito fiscal asociado a las compras y servicios y no se genere un costo adicional.

TRIBUTACIÓN SECTORIAL

- BENEFICIO A TITULARES DE CONCESIONES MINERAS**
PROYECTO Nº 659/2006-CR (PAP)/10.11.2006
PROPUESTA: Ampliar hasta el 31 de diciembre del 2012 el régimen de recuperación anticipada del IGV y del IPM a las empresas que fomenten la actividad minera durante la fase de exploración. La iniciativa busca ampliar el plazo previsto en la Ley Nº 27623 para promover la inversión privada en actividades de exploración y además fomentar el descubrimiento de nuevos yacimientos mineros, los mismos que generarían nuevos puestos de trabajo, pago de impuestos que beneficiarían tanto al Gobierno Central como a los Gobiernos Regionales, Locales y a las Comunidades próximas a los potenciales proyectos.

TRIBUTACIÓN MUNICIPAL

- PAGO POR ARBITRIOS MUNICIPALES**
PROYECTO Nº 764/2006-CR (PAP)/05.12.2006
PROPUESTA: Modificar el segundo párrafo del artículo 69° de la Ley de Tributación Municipal, precisando que el beneficio percibido por el contribuyente no sea “real y/o potencial” sino “directo y/o indirecto”.
 Se buscaría adecuar las modificaciones a la Ley de Tributación Municipal efectuadas por el Dec. Leg. Nº 952 con los recientes fallos del Tribunal Constitucional sobre los Arbitrios.

GRUPOS PARLAMENTARIOS MENCIONADOS

- AP = Grupo Parlamentario Alianza Parlamentaria.
- PAP = Grupo Parlamentario Partido Aprista Peruano.

Principales Dispositivos Legales

Del 24 de noviembre al 05 de diciembre de 2006

FACILITAN EL DESPACHO DE MERCANCIAS DONADAS PROVENIENTES DEL EXTERIOR (24.11.2006 – 333381)

LEY Nº 28905

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República ha dado la Ley siguiente:

Artículo 1º.- Objeto de la Ley

La presente tiene por objeto facilitar el despacho aduanero de las mercancías provenientes del exterior que ingresan al país en el marco de la cooperación internacional no reembolsable a título de donación.

Artículo 2º.- Trámite de despacho

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atiende de manera preferencial el despacho de mercancías donadas provenientes del exterior, cuya importación se encuentre inafecta del pago de los tributos aplicables previo cumplimiento de las formalidades correspondientes conforme a la legislación vigente.

Es responsabilidad de las entidades receptoras de donaciones efectuar el trámite de despacho aduanero de las mercancías.

Transcurridos treinta (30) días, desde la fecha de levante de las mercancías, sin que el sector haya emitido la resolución de aceptación y/o aprobación según corresponda, se considerará que la donación ha sido aceptada o aprobada y se procederá a regularizar el despacho para efectos tributarios y aduaneros, sin perjuicio de las acciones administrativas, civiles y penales y de cualquier índole que correspondan a la entidad que debió aprobar o aceptar la donación.

Artículo 3º.- Misiones Profesionales Humanitarias

Las mercancías donadas provenientes del exterior, inafectas al pago de los tributos aplicables a la importación, de conformidad con la legislación vigente, que lleguen al país junto con el equipaje acompañado de los miembros de las Misiones Profesionales Humanitarias, deben ingresar cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el reglamento de la presente Ley.

Para tal efecto, las entidades receptoras de donaciones deben orientar y recibir a los integrantes de las Misiones Profesionales Humanitarias y desaduanar las mercancías donadas.

Artículo 4º.- Mercancías restringidas

Los permisos, las autorizaciones, las licencias, los registros y cualquier otro documento exigido por la normativa vigente para el ingreso de mercancías restringidas que sean donadas, se expiden y entregan al solicitante a través de los sectores competentes, en un plazo no mayor de siete (7) días hábiles, computados desde la fecha de presentación de la solicitud, bajo responsabilidad del sector que debió emitir los documentos antes señalados.

Transcurridos treinta (30) días calendario, desde la fecha de presentación de la solicitud, sin que los sectores o entes competentes hayan emitido el permiso, la autorización, la licencia, el registro o cualquier otro documento que se requiera para el ingreso de las mercancías restringidas donadas, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiere lugar, se considerará que éstas han obtenido dicha autorización.

Excepcionalmente, para el caso de mercancías donadas ingresadas por las Misiones Profesionales Humanitarias que lleguen al país junto con el equipaje acompañado de sus miembros, y para el ingreso temporal de sus equipos e instrumentos que estas Misiones traen consigo para el desempeño de sus actividades, el permiso, la autorización, la licencia, el registro o cualquier otro documento que se requiera para el ingreso de las mercancías restringidas donadas, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiere lugar, serán expedidos y entregados al solicitante en un plazo no mayor de los tres (3) días hábiles, computados desde la fecha de presentación de la solicitud, bajo responsabilidad. En este caso, transcurridos siete (7) días calendario, desde la fecha de presentación de la solicitud, sin que los sectores o entes competentes hayan emitido los citados documentos, sin perjuicio de la responsabilidad a

que hubiere lugar, se considerará que éstas han obtenido dicha autorización.

La Sanidad Aérea del Ministerio de Salud, destacada en el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, autoriza, según sea su competencia, el ingreso de mercancías restringidas a que se refiere el párrafo anterior.

Artículo 5º.- Vehículos automotores

En el caso de donación de vehículos automotores de transporte terrestre el sector a quien corresponda aceptar o aprobar la donación, debe solicitar un informe previo del Ministerio de Transportes y Comunicaciones sobre las condiciones de uso de los mismos, conforme a lo señalado por las normas sobre la materia y por el Texto Único de Procedimientos Administrativos de dicho Ministerio; siendo el plazo de entrega no mayor de siete (7) días hábiles, bajo responsabilidad del citado sector.

Artículo 6º.- Documentos para la resolución de aceptación o aprobación de donaciones

Para la emisión de las resoluciones de aceptación o aprobación de donaciones no es exigible la legalización consular ni la del Ministerio de Relaciones Exteriores de cartas, declaraciones, certificados de donación o documentos similares, expedidos por los donantes.

En el caso que dichos documentos hayan sido emitidos en idioma distinto al castellano, se requerirá de una traducción no oficial con carácter de declaración jurada para el trámite de aceptación o aprobación de la donación.

La entidad receptora de las donaciones asume la responsabilidad sobre la veracidad del contenido de los referidos documentos, así como de su traducción.

Artículo 7º.- Garantías nominales

Para el despacho de mercancías donadas a que se refiere la presente Ley, la SUNAT aceptará el otorgamiento de garantías nominales, previo cumplimiento de los requisitos establecidos, salvo que las entidades emisoras tengan garantías requeridas pendientes de honrar, otorgadas para el despacho de donaciones anteriores.

Artículo 8º.- Abandono voluntario

La SUNAT podrá disponer, mediante la entrega al sector o entidad correspondiente, de las mercancías objeto de abandono voluntario por parte del consignatario o de la entidad receptora de las donaciones.

El abandono voluntario consiste en la declaración expresa, por parte de la entidad receptora de donaciones, de permitir a la SUNAT a disponer, mediante la entrega al sector o entidad correspondiente, de las mercancías que fueron objeto de donación.

Artículo 9º.- Portal Web

El portal Web del Estado peruano, así como el de los ministerios y entidades del sector público, deben incluir información uniforme en idioma castellano e inglés sobre los requisitos, los procesos, la aceptación o la aprobación para el ingreso de mercancías en calidad de donaciones. El sector Relaciones Exteriores, por medio de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional - APCI, coordinará con los sectores relacionados sobre el contenido y la difusión de dicha información en los portales Web de las entidades del Estado.

El ente o sector que emita la resolución de aceptación o aprobación debe publicarla en el portal Web respectivo en el plazo de diez (10) días hábiles de emitida.

Artículo 10º.- Control de donaciones

La Contraloría General de la República realiza las acciones de control sobre los actos de aceptación, de aprobación, de la entrega a sus beneficiarios, y del cumplimiento del objeto que motivó la donación.

Para los efectos del presente artículo la Contraloría General de la República coordina, en lo que corresponde, con la APCI y con los sectores respectivos.

Artículo 11º.- De las responsabilidades de los funcionarios

Los funcionarios o los servidores públicos que no emitan la resolución de aceptación y/o aprobación de la donación, los permisos, las autorizaciones, las licencias, los registros y cualquier otro documento exigido por la normatividad vigente para el ingreso de mercancías que sean donadas, dentro de los plazos señalados en la presente Ley, incurrir en responsabilidad administrativa, civil, penal, según corresponda.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS Y FINALES

PRIMERA.- De la modificación del artículo 15º del Texto Úni-

co Ordenado de la Ley General de Aduanas

Sustitúyese el literal e) e incorpórase el literal l) en el artículo 15º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo Nº 129-2004-EF, cuyo tenor en lo sucesivo será el siguiente:

«Artículo 15º.- Están inafectas del pago de los derechos arancelarios, de acuerdo con los requisitos y las condiciones que establezca el Reglamento y demás disposiciones legales que las regulan, los siguientes:

(...)

e) Las donaciones, aprobadas por resolución ministerial del sector correspondiente, efectuadas a favor de las entidades del sector público con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado, así como a favor de Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Internacional - ENIEX, Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo Nacionales - ONGD-PERU, e Instituciones Privadas sin fines de lucro receptoras de Donaciones de Carácter Asistencial o Educativo - IPREDAS, inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional-APCI.

(...)

l) Las donaciones efectuadas a las entidades religiosas, así como a las fundaciones legalmente establecidas cuyo instrumento de constitución comprenda alguno o varios de los siguientes fines: educación, cultura, ciencia, beneficencia, asistencia social u hospitalaria».

SEGUNDA.- Regularización

La SUNAT dará por regularizados los despachos aduaneros de mercancías donadas que han sido entregadas a los beneficiarios hasta antes de la fecha de publicación de la presente Ley y se encuentren pendientes de aceptación o aprobación por el sector o la entidad correspondiente, sin perjuicio de las acciones administrativas, civiles, penales y de cualquier otra índole que correspondan.

La regularización implica la condonación de la deuda tributaria aduanera que pudiera existir. Por las mercancías donadas pendientes de retiro a la fecha de publicación de la presente Ley, no se cobrará la tasa por el almacenaje a cargo de la SUNAT.

TERCERA.- De las donaciones en trámite

Lo dispuesto en la presente Ley es de aplicación a las mercancías donadas que se encuentran pendientes de despacho aduanero.

CUARTA.- De la entrada en vigencia de los plazos

Los plazos establecidos en la presente Ley se contarán a partir de su entrada en vigencia.

QUINTA.- Disposición reglamentaria

En el término de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial «El Peruano», el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo reafirmado por el Presidente del Consejo de Ministros, el Ministro de Economía y Finanzas y el Ministro de Relaciones Exteriores, dictará las disposiciones reglamentarias que correspondan para el cumplimiento de la presente Ley.

SEXTA.- Disposición derogatoria

Derógase el Decreto Ley Nº 21942, y derógase o adecúase, según el caso, toda otra disposición legal que se oponga a la presente Ley.

SÉPTIMA.- Vigencia

La presente Ley entrará en vigencia a partir del día siguiente de la publicación de su reglamento, excepto el artículo 8º y la Segunda y Quinta Disposiciones Complementarias y Finales.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los nueve días del mes de noviembre de dos mil seis.

MERCEDES CABANILLAS BUSTAMANTE
Presidenta del Congreso de la República

JOSÉ VEGA ANTONIO
Primer Vicepresidente del Congreso de la República

AL SEÑOR PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los veintitrés días del mes de noviembre del año dos mil seis.

ALAN GARCÍA PÉREZ
Presidente Constitucional de la República

JORGE DEL CASTILLO GÁLVEZ
Presidente del Consejo de Ministros

ESTABLECEN EXCEPCIONES PARA LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES MENSUALES DEL IGV, DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA, DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA Y DEL NUEVO RUS (25.11.2006 – 333504)

**RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA
Nº 203-2006/SUNAT**

Lima, 24 de noviembre de 2006

CONSIDERANDO:

Que el artículo 29º del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF y modificatorias y el artículo 79º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF y modificatorias, facultan a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) para exceptuar de la obligación de presentar declaraciones juradas en los casos que estime conveniente, a efecto de garantizar una mejor administración o recaudación de los citados impuestos;

Que mediante la Resolución de Superintendencia Nº 060-99/SUNAT se dictaron disposiciones para exceptuar a los contribuyentes de presentar las declaraciones juradas mensuales del IGV, de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, del Régimen Especial de Renta (RER) y del Régimen Único Simplificado (RUS); Que de otro lado, la Resolución de Superintendencia Nº 100-97/SUNAT y normas modificatorias establece la forma en que se deben cumplir las obligaciones tributarias con la SUNAT, señalando además en su artículo 7º que los conceptos referidos en el Anexo 1 de la citada Resolución, constituyen obligaciones independientes entre sí, aun cuando se realicen en un mismo formulario;

Que posteriormente mediante Resolución de Superintendencia Nº 044-2000/SUNAT, se establecieron diversas disposiciones sobre la declaración y pago de diversas obligaciones tributarias mediante Programas de Declaración Telemática (PDT), entre las cuales, se exceptuó de la obligación de presentar las declaraciones mensuales a los sujetos no obligados a comunicar a la SUNAT ninguno de los conceptos contenidos en el PDT IGV-Renta Mensual, siendo de aplicación lo previsto en el segundo párrafo del artículo 4º de la Resolución de Superintendencia Nº 060-99/SUNAT;

Que asimismo, la Resolución de Superintendencia Nº 143-2000/SUNAT aprobó una nueva versión del PDT IGV-Renta Mensual y estableció que dicho PDT debía ser utilizado para cumplir con la declaración y el pago de las obligaciones tributarias de carácter mensual vinculadas a los conceptos señalados en el literal f) del artículo 1º de la citada Resolución y que la determinación de los citados conceptos constituyen obligaciones independientes entre sí;

Que por otro lado, el RUS fue derogado mediante la Primera Disposición Final del Decreto Supremo Nº 937 que estableció la creación del Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS), disponiéndose en su artículo 4º que comprende el Impuesto a la Renta, el IGV y el Impuesto de Promoción Municipal por lo que resulta conveniente, en base al principio de economía en la recaudación e interés fiscal, exceptuar a los sujetos acogidos a dicho Régimen de presentar la declaración correspondiente;

Que teniendo en cuenta lo señalado en los considerandos anteriores, resulta necesario actualizar los supuestos en que se exceptuará a los deudores tributarios de presentar las declaraciones mensuales del IGV, de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, del RER y del Nuevo RUS, así como, modificar la oportunidad en que se aplicará la excepción referida a los deudores tributarios que comuniquen la suspensión temporal de sus actividades o alguno de los hechos contemplados para la baja de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) a que se refiere el artículo 27º de la Resolución de Superintendencia Nº 210-2004/SUNAT y modificatorias;

Que asimismo, resulta necesario modificar la Resolución de Superintendencia Nº 210-2004/SUNAT y modificatorias, en

lo referido a las disposiciones que regulan la suspensión temporal de actividades, reinicio de actividades y baja de tributos;

En uso de las facultades conferidas por el artículo 29º del TUO de la Ley del IGV e ISC aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF y modificatorias, el artículo 79º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, el artículo 11º del Decreto Legislativo Nº 501 y normas modificatorias, el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 943 y el inciso q) del artículo 19º del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo Nº 115-2002-PCM;

SE RESUELVE:

Artículo 1º.- OBJETO

La presente resolución regula los supuestos en que el deudor tributario se encuentra exceptuado de la obligación de presentar la declaración jurada mensual correspondiente al Impuesto General a las Ventas, a los pagos a cuenta mensual del Impuesto a la Renta correspondientes a la Tercera Categoría - Régimen General, al Régimen Especial del Impuesto a la Renta y al Nuevo Régimen Único Simplificado, así como la oportunidad en que surte efecto la referida excepción.

Artículo 2º.- DEFINICIONES

Para efectos de la presente Resolución, se entenderá por:

a) Declaración: A la declaración jurada mediante la cual el deudor tributario manifiesta la determinación de la obligación tributaria a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, de acuerdo a la forma y condiciones que ésta hubiera establecido mediante Resolución de Superintendencia.

b) Reglamento del RUC: A la Resolución de Superintendencia Nº 210-2004/SUNAT y modificatorias, mediante la cual se aprueban las disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo Nº 943, Ley del Registro Único de Contribuyentes.

c) Ley del IGV e ISC: Al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF y modificatorias.

d) Ley del IR: Al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF y modificatorias.

Cuando se mencione un artículo sin indicar la norma legal correspondiente, se entenderán referidos al presente dispositivo.

Artículo 3º.- DEUDORES TRIBUTARIOS EXCEPTUADOS DE LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES MENSUALES

Exceptuarse a los deudores tributarios de la obligación de presentar las declaraciones mensuales correspondientes a:

1. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Régimen General y del Impuesto General a las Ventas siempre que estén en alguno de los siguientes supuestos:

a) Se encuentren exonerados del Impuesto a la Renta y realicen, únicamente, operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas.

b) Perciban exclusivamente rentas exoneradas del Impuesto a la Renta y realicen, únicamente, operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas.

2. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Régimen General, del Impuesto General a las Ventas, del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, del Nuevo RUS, según corresponda, cuando hubieran suspendido temporalmente sus actividades o dejado de realizar las actividades generadoras de obligaciones tributarias.

La excepción de la presentación de las declaraciones mensuales para los sujetos comprendidos en el Nuevo RUS, Categoría Especial, se regirán por lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia Nº 032-2004/SUNAT.

Artículo 4º.- APLICACIÓN DE LAS EXCEPCIONES SEÑALADAS

La excepción a la presentación de las declaraciones a que se refiere el artículo 3º surtirá efecto:

a) Tratándose del supuesto previsto en el numeral 1 del citado artículo, desde el periodo tributario en que el deudor tributario se encuentre en alguna de las situaciones señaladas en dicho numeral.

b) Tratándose de los supuestos previstos en el numeral 2 del citado artículo, a partir del periodo tributario siguiente a la fecha en que el deudor tributario suspendió temporalmente sus actividades, o se produjo alguno de los supuestos previstos en el artículo 27º del Reglamento del RUC para la baja de inscripción en el RUC, según corresponda.

Para la comunicación de la suspensión temporal de actividades o la solicitud de baja de inscripción en el RUC deberá seguirse el procedimiento previsto en el Reglamento del RUC. Las excepciones surtirán efecto aun cuando el deudor tributario comunique dichos hechos a la SUNAT en un plazo posterior al previsto en el Reglamento del RUC, sin perjuicio de las sanciones correspondientes.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

Primera.- INICIO DE ACTIVIDADES

Para la presentación de las declaraciones mensuales se entiende como fecha de inicio de actividades a la establecida en el

inciso e) del artículo 1º del Reglamento del RUC.

Segunda.- DECLARACIÓN DE OTROS CONCEPTOS

Las excepciones previstas en el artículo 3º no eximen a los deudores tributarios de declarar otros conceptos contenidos en un mismo formulario u otros, salvo que hubieran comunicado la baja de los tributos. Tampoco los exceptúa de la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta.

Tercera.- TRATAMIENTO A LOS EXPORTADORES Y A LOS AFECTOS AL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

Las excepciones previstas en el artículo 3º no son de aplicación a los exportadores ni a los sujetos afectados al Impuesto Selectivo al Consumo.

Cuarta.- OBLIGACIÓN DE DECLARAR LOS INGRESOS NETOS MENSUALES

Los deudores tributarios que se encuentren exonerados del Impuesto a la Renta o que perciban exclusivamente rentas exoneradas de dicho tributo pero que se encuentren gravados con el IGV deberán declarar en el PDT 621 IGV Renta Mensual como si estuvieran en el sistema b) del artículo 85º de la Ley del IR, consignando en la casilla Nº 315 cero (00) y en la casilla Nº 301, el monto de sus ingresos netos.

Tratándose de deudores tributarios que se encuentren en la situación señalada en el párrafo anterior y que presenten el Formulario Nº 119 - Régimen General, deberán consignar en la Casilla B cero (00) y en la casilla Nº 301 el monto de sus ingresos netos.

Quinta.- VIGENCIA

La presente Resolución entrará en vigencia el 1º de diciembre de 2006 y se aplicará a las declaraciones juradas correspondientes al periodo tributario diciembre 2006 en adelante.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA

Única.- SUJETOS ACOGIDOS AL NUEVO RUS

Entiéndase que los sujetos acogidos al Nuevo RUS que comunicaron la suspensión temporal de sus actividades o presentaron la solicitud de baja de inscripción en el RUC durante la vigencia de la Resolución de Superintendencia Nº 060-99/SUNAT, están exceptuados a la presentación de sus declaraciones correspondientes al periodo tributario siguiente a la fecha en que hubieran comunicado la referida suspensión o presentado la solicitud de baja de inscripción.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS MODIFICATORIAS

Primera.- REINICIO DE ACTIVIDADES

Sustitúyase el artículo 24º del Reglamento del RUC, por el siguiente texto:

«Artículo 24º.- COMUNICACIÓN DE MODIFICACIONES AL RUC

El contribuyente y/o responsable o su representante legal deberá comunicar a la SUNAT, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de producidos los siguientes hechos:

- a) Afectación y/o exoneración de tributos.
- b) Baja de tributos.
- c) Cambio de régimen tributario, en los casos establecidos mediante Resolución de Superintendencia.
- d) Instalación o cierre permanente de establecimientos ubicados en el país (casa matriz, sucursales, agencias, locales comerciales o de servicios, sedes productivas, depósitos o almacenes, oficinas administrativas y demás lugares de desarrollo de la actividad empresarial), así como la modificación de datos que sobre ellos se encuentren registrados.
- e) Cambio de denominación o razón social.
- f) Cambio de representantes legales.
- g) Cambio de nombre comercial.
- h) Cambio en tipo de contribuyente, sea por inicio de la sucesión por fallecimiento de la persona inscrita, por transformación en el modelo societario inicialmente adoptado por ejercer la opción prevista en el artículo 16º de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

- i) La suscripción, rescisión, resolución, renuncia u opción por el régimen tributario común respecto de los Convenios de Estabilidad Tributaria a los que se refiere la Ley General de Minería, Convenios de Estabilidad Jurídica, establecidos en los Decretos Legislativos Nºs. 662, 757 o cualquier otro tipo de convenio o acto que conlleve la estabilidad de una norma tributaria o algún beneficio tributario.
- j) Suspensión temporal de actividades.
- k) Cambio de correo electrónico.

l) Toda otra modificación en la información proporcionada por el deudor tributario.

m) Cualquier otro hecho que con carácter general disponga la SUNAT, con excepción de lo dispuesto en el párrafo siguiente del presente artículo.

El reinicio de actividades deberá ser comunicado a la SUNAT hasta la fecha en que se produzca dicho hecho».

Segunda.- SUSPENSIÓN TEMPORAL DE ACTIVIDADES

Sustitúyase el texto del artículo 26º del Reglamento del RUC por el siguiente texto:

«Artículo 26º.- SUSPENSIÓN TEMPORAL DE ACTIVIDADES

Los sujetos inscritos podrán comunicar la suspensión temporal de sus actividades hasta [dos] (2) veces durante un mismo ejercicio gravable cuando hubieran reiniciado actividades dentro del citado ejercicio. Entiéndase por fecha de reinicio de actividades, aquella en la que el sujeto inscrito, después de un pe-

riodo de suspensión temporal de actividades, vuelve a efectuar las operaciones a que se refiere el inciso e) del artículo 1°.
El período de la suspensión temporal de actividades no será superior a los doce (12) meses calendarios consecutivos contados a partir de la fecha en que empezó la referida suspensión. Transcurrido el plazo de doce (12) meses, sin que el sujeto inscrito hubiera comunicado la fecha de reinicio de sus actividades, el número de RUC podrá ser dado de baja de oficio por la SUNAT, siempre que presuma que dicho sujeto inscrito ha dejado de realizar actividades generadoras de obligaciones tributarias. Sin perjuicio de ello, el sujeto inscrito puede solicitar la baja de inscripción en el RUC».

Tercera.- MODIFICACIÓN DE ANEXO Nº 2 DEL REGLAMENTO DEL RUC

Sustitúyase los numerales 2.12 y 2.20 del rubro «Requisitos Específicos» del Anexo Nº 2 del Reglamento del RUC conforme a los textos siguientes:

**«Anexo Nº 2
COMUNICACIONES AL REGISTRO**

(...)

Nº	COMUNICACIONES AL REGISTRO	REQUISITOS
2	Modificación de datos en el RUC (...)	
2.12	Comunicación de suspensión temporal/Reinicio de actividades	a) Suspensión temporal de actividades: Exhibir original y presentar fotocopia simple de alguno de los siguientes documentos: a.1) El último de los comprobantes de pago, guía de remisión, nota de crédito o débito emitido y/o; a.2) El último comprobante de pago recibido por sus adquisiciones de bienes y/o servicios. Para efecto del inciso a.1) no será necesaria la presentación de los comprobantes de pago si el sujeto inscrito no ha solicitado la «Autorización de impresión de comprobantes de pago u otros documentos», o ha declarado su cancelación a la SUNAT. b) Reinicio de actividades: No se requiere presentar y/o exhibir documentación adicional.

(...)

Nº	COMUNICACIONES AL REGISTRO	REQUISITOS
2.20	Comunicación de baja de tributos	Exhibir original y presentar fotocopia del último Comprobante de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito y/o Débito emitido, asociado al tributo respecto del cual se comunica la baja. Deberán comunicar la baja de los comprobantes de pago asociados al tributo.

(...)*

Cuarta.- MODIFICACIÓN DE ANEXO Nº 4 DEL REGLAMENTO DEL RUC
Sustitúyase el numeral 12 del Anexo Nº 4 del Reglamento del RUC, por el siguiente texto:

**«ANEXO Nº 4
DATOS A SER ACTUALIZADOS Y/O MODIFICADOS
A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL**

(...)

Nº	DATOS A ACTUALIZAR	REQUISITOS
12	Comunicación de Suspensión Temporal/Reinicio de actividades	a) Suspensión temporal de actividades: Consignar la fecha de la suspensión temporal de actividades y el número de alguno de los siguientes documentos: a.1) El último de los comprobantes de pago, guía de remisión, nota de crédito o débito emitido; y/o, a.2) El último comprobante de pago recibido por sus adquisiciones de bienes y/o servicios. Para efecto del literal a.1) no será necesario consignar la fecha y el número del comprobante de pago si el sujeto inscrito no ha solicitado la Autorización de impresión de comprobantes de pago u otros

**«ANEXO Nº 4
DATOS A SER ACTUALIZADOS Y/O MODIFICADOS
A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL**

(...)

Nº	DATOS A ACTUALIZAR	REQUISITOS
		documentos, o ha declarado su cancelación a la SUNAT. b) Reinicio de Actividades: Consignar la fecha en que se reinició actividades.

(...)*

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA DEROGATORIA

Única.- Derogatorias
Derógase la Resolución de Superintendencia Nº 060-99/SUNAT y el artículo 4° de la Resolución de Superintendencia Nº 044-2000/SUNAT.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

NAHIL LILIANA HIRSH CARRILLO
Superintendente Nacional
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria

APRUEBAN NUEVAS VERSIONES DEL PDT REMUNERACIONES, FORMULARIO VIRTUAL Nº 600 Y DEL PDT - OTRAS RETENCIONES, FORMULARIO VIRTUAL Nº 617 (30.11.2006 – 333699)

**RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA
Nº 204-2006/SUNAT**

Lima, 28 de noviembre de 2006

CONSIDERANDO:

Que el artículo 88° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF y normas modificatorias, faculta a la Administración Tributaria a establecer para determinados deudores tributarios la obligación de presentar la declaración tributaria por medios magnéticos;

Que mediante Resolución de Superintendencia Nº 002-2000/SUNAT y normas modificatorias, se aprueban disposiciones sobre la forma y las condiciones generales para la presentación de declaraciones tributarias determinativas e informativas a través de los formularios virtuales generados por los Programas de Declaración Telemática (PDT);

Que, asimismo la Resolución de Superintendencia Nº 129-2002/SUNAT y normas modificatorias precisada por la Resolución de Superintendencia Nº 133-2002/SUNAT, señala los sujetos obligados a presentar declaraciones determinativas a través de los formularios virtuales generados por los PDT y, adicionalmente, mediante la Resolución de Superintendencia Nº 138-2002/SUNAT se señala nuevos sujetos obligados;

Que por su parte, la Resolución de Superintendencia Nº 015-2006/SUNAT aprueba el PDT Remuneraciones, Formulario Virtual Nº 600 – versión 4.5;

Que posteriormente a la aprobación de la versión 4.5 del PDT Remuneraciones, la Ley Nº 28791 modificó los artículos 6°, 10° y 12° de la Ley Nº 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud;

Que el artículo 6° de la Ley Nº 26790 modificada por la Ley Nº 28791 dispone que el aporte de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso, y que la base imponible mínima mensual no podrá ser menor a la Remuneración Mínima Vital vigente;

Que con la finalidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley Nº 26790 y modificatorias, resulta necesario aprobar una nueva versión del PDT Remuneraciones, Formulario Virtual Nº 600;

Que de otro lado, mediante la Resolución de Superintendencia Nº 234-2005/SUNAT, se aprobó el PDT Otras Retenciones, Formulario Virtual Nº 617 – versión 1.5;

Que no obstante que las retenciones de rentas de quinta categoría y las de cuarta categoría de los contribuyentes no domiciliados deben ser declaradas utilizando el PDT Remuneraciones, Formulario Virtual Nº 600 y el PDT IGV Renta Mensual, Formulario Nº 621 respectivamente, conforme lo establece el literal e) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia Nº 143-2000/SUNAT, se ha detectado que algunos deudores tributarios continúan utilizando para dicha declaración, el PDT Otras Retenciones, Formulario Virtual Nº 617;

Que con el fin de perfeccionar las herramientas informáticas que faciliten a los deudores tributarios el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se ha desarrollado una nueva versión

de PDT Otras Retenciones, Formulario Virtual Nº 617, cuya aprobación resulta necesario realizar;

En uso de las facultades conferidas por el artículo 88° del TUO del Código Tributario, el artículo 11° del Decreto Legislativo Nº 501 y el inciso q) del artículo 19° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo Nº 115-2002-PCM;

SE RESUELVE:

Artículo 1°.- APROBACIÓN DE LAS NUEVAS VERSIONES DEL PDT REMUNERACIONES Y DEL PDT OTRAS RETENCIONES

Apruébase las nuevas versiones del PDT Remuneraciones y del PDT Otras Retenciones, a ser utilizadas por los deudores tributarios para la elaboración y la presentación de las declaraciones determinativas a través de los formularios virtuales que a continuación se detallan:

PDT	FORMULARIO VIRTUAL Nº
Remuneraciones	600 – versión 4.6
Otras Retenciones	617 – versión 1.6

Artículo 2°.- OBTENCIÓN DE LAS NUEVAS VERSIONES DEL PDT REMUNERACIONES Y DEL PDT OTRAS RETENCIONES

El PDT Remuneraciones, Formulario Virtual Nº 600 – versión 4.6 y el PDT Otras Retenciones, Formulario Virtual 617 – versión 1.6; estarán a disposición de los interesados en SUNAT Virtual a partir del 1 de diciembre de 2006. Para tal efecto, se entiende por SUNAT Virtual al Portal de la SUNAT en la Internet, cuya dirección electrónica es <http://www.sunat.gob.pe>. La SUNAT, a través de sus dependencias facilitará la obtención de los mencionados PDT a aquellos deudores tributarios que no tuvieran acceso a la Internet, para lo cual deberán proporcionar el(los) disquete(s) de capacidad 1.44 MB de 3.5 pulgadas que sea(n) necesario(s).

Artículo 3°.- UTILIZACIÓN DE LAS NUEVAS VERSIONES DEL PDT REMUNERACIONES Y DEL PDT OTRAS RETENCIONES

Los sujetos obligados a presentar sus declaraciones determinativas a través de los Formularios Virtuales generados por el PDT Remuneraciones y el PDT Otras Retenciones, respectivamente, deberán utilizar las nuevas versiones a partir del 1 de diciembre de 2006, independientemente del período al que correspondan las declaraciones.

Lo señalado en el párrafo anterior, también será de aplicación a las declaraciones rectificatorias correspondientes a todos los períodos por los cuales exista la obligación de presentar la declaración a través de los referidos formularios virtuales.

Artículo 4°.- VIGENCIA

La presente Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente a su publicación.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL

ÚNICA.- UTILIZACIÓN DEL PDT REMUNERACIONES, FORMULARIO VIRTUAL Nº 600 – VERSIÓN 4.5 Y DEL PDT OTRAS RETENCIONES, FORMULARIO VIRTUAL Nº 617 – VERSIÓN 1.5

Los deudores tributarios podrán hacer uso del PDT Remuneraciones Formulario Virtual Nº 600 – versión 4.5 y del PDT Otras Retenciones, Formulario Virtual Nº 617 – versión 1.5 hasta el 30 de noviembre de 2006.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

NAHIL LILIANA HIRSH CARRILLO
Superintendente Nacional
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria

AMPLÍAN PLAZOS PARA EL USO DE SISTEMAS INFORMÁTICOS Y PARA LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO Nº 845 (30.11.2006 – 333700)

**RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA
Nº 207-2006/SUNAT**

Lima, 29 de noviembre de 2006

CONSIDERANDO:

Que el inciso f) del artículo 3° del Decreto Ley Nº 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago y modificatoria, establece que la SUNAT señalará los mecanismos de control para la emisión y/o utilización de comprobantes de pago;

Que mediante la segunda disposición complementaria transitoria de la Resolución de Superintendencia Nº 064-2006/SUNAT se autorizó hasta el 31 de diciembre de 2007 el uso de sistemas informáticos para la emisión de tickets, incluso de aquellos aplicativos informáticos que hubieren sido declarados como máquinas registradoras;

Que la citada disposición estableció que la autorización a que se refiere el párrafo precedente surtirá efecto siempre que hasta el 30 de noviembre de 2006 los usuarios de tales sistemas presenten ante los centros de servicios al contribuyente o de

pendencias de la SUNAT o a través de SUNAT Operaciones en Línea, el Formulario N° 845.

Que es conveniente ampliar los plazos previstos para el uso de los aludidos sistemas informáticos así como para la presentación del Formulario N° 845;

En uso de las facultades conferidas por el Decreto Ley N° 25632 y norma modificatoria, el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 501 y normas modificatorias y el inciso b) del artículo 21° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM y norma modificatoria;

SE RESUELVE:

Artículo Único.- AMPLIACIÓN DE PLAZOS PARA EL USO DE SISTEMAS INFORMÁTICOS Y PARA LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO N° 845

Sustitúyase la segunda disposición complementaria transitoria de la Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, por el siguiente texto:

«Segunda.- AUTORIZACIÓN DE APLICATIVOS INFORMÁTICOS PARA LA EMISIÓN DE TICKETS

Autorízase hasta el 30 de junio de 2008 el uso de sistemas informáticos para la emisión de tickets, incluso de aquellos aplicativos informáticos que hubieren sido declarados como máquinas registradoras.

Dicha autorización surtirá efecto siempre que hasta el 31 de diciembre de 2007 los usuarios de tales sistemas presenten ante los Centros de Servicios al Contribuyente o dependencias de la SUNAT, o a través de SUNAT Operaciones en Línea, el Formulario N° 845, el cual está disponible en SUNAT Virtual (<http://www.sunat.gob.pe>).

En el referido formulario se consignará la información detallada en el instructivo publicado en SUNAT Virtual, el mismo que se refiere a:

1. Número de RUC del contribuyente.
2. Datos del software de emisión de tickets.
3. Apellidos y nombres, denominación o razón social del fabricante o proveedor nacional o extranjero del software, según corresponda.
4. Lugar de almacenamiento informático de información de los tickets emitidos.
5. Características del número correlativo.
6. Datos por dispositivo de impresión a declarar, en relación al software.

A los sistemas informáticos para la emisión de tickets cuyo funcionamiento se autorice en virtud de la presente resolución, le son aplicables -en lo que no se contraponga con esta norma- las disposiciones del Reglamento de Comprobantes de Pago referidas a los tickets emitidos por máquinas registradoras.

En los tickets que se emitan mediante los mencionados aplicativos, se consignará el número de serie del dispositivo de impresión, con lo cual se entenderá cumplido el requisito a que se refiere el numeral 5.3 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y modificatorias.

Para modificar cualquier dato del Formulario N° 845 presentado y/o añadir información al mismo, según sea el caso, los contribuyentes presentarán un nuevo Formulario N° 845, que deberá contener la información previamente declarada con las modificaciones y/o altas de equipos efectuadas. La información consignada en el último formulario presentado sustituirá en su totalidad a la consignada en el(los) Formulario(s) N° 845 que se haya(n) presentado con anterioridad.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL

Única.- VIGENCIA

La presente resolución entrará en vigencia el día de su publicación.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

ENRIQUE VEJARANO VELÁSQUEZ
Superintendente Nacional (e)
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria

ACEPTAN RENUNCIA DE VOCAL DE TRIBUNAL FISCAL (02.12.2006 – 333808)

**RESOLUCIÓN SUPREMA
N° 098-2006-EF**

Lima, 1 de diciembre de 2006

Visto el Oficio N° 7001-2006-EF/41.01 del 6 de noviembre de 2006, sobre renuncia al cargo de Vocal I del Tribunal Fiscal;

CONSIDERANDO:

Que, mediante Resolución Suprema N° 342-2001-EF del 9 de julio de 2001, se nombró al señor CPC José Manuel Jorge

Vicente Arispe Villagaría como Vocal del Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas;

Que, el indicado funcionario mediante Carta de fecha 6 de noviembre de 2006 formula renuncia al mencionado cargo, acción que cuenta con la opinión favorable correspondiente; De conformidad con los artículos 182° inciso b), 183°, 185° y 191° del Reglamento de la Carrera Administrativa, aprobado por Decreto Supremo N° 005-90-PCM, artículo 98° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y Ley N° 27594;

SE RESUELVE:

Artículo Único.- Aceptar la renuncia presentada por el señor CPC José Manuel Jorge Vicente Arispe Villagaría, como Vocal I, Categoría F-7 del Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas, dándosele las gracias por los servicios prestados al Estado.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

ALAN GARCÍA PÉREZ
Presidente Constitucional de la República

LUIS CARRANZA UGARTE
Ministro de Economía y Finanzas

DESIGNAN Y EXCLUYEN AGENTES DE RETENCIÓN DEL IGV (02.12.2006 – 333869)

**RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA
N° 219-2006/SUNAT**

Lima, 1 de diciembre de 2006

CONSIDERANDO:

Que el artículo 10° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, establece que la Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención a los sujetos que considere se encuentran en disposición para efectuar la retención de tributos;

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT y normas modificatorias se estableció el Régimen de Retenciones del Impuesto General a las Ventas aplicable a los proveedores y se designó a determinados sujetos como agentes de retención;

Que resulta necesario designar nuevos agentes de retención, así como excluir algunos de los actualmente nombrados;

En uso de las facultades conferidas por el artículo 10° del TUO del Código Tributario y de conformidad con el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 501 y normas modificatorias, y el inciso q) del artículo 19° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM;

SE RESUELVE:

Artículo 1°.- DESIGNACIÓN DE AGENTES DE RETENCIÓN

Designase como agentes de retención del Impuesto General a las Ventas a los sujetos señalados en el Anexo 1 de la presente resolución, los mismos que operarán como tales a partir del 1 de enero de 2007.

Artículo 2°.- EXCLUSIÓN DE AGENTES DE RETENCIÓN

Exclúyase como agentes de retención del Impuesto General a las Ventas a los sujetos señalados en el Anexo 2 de la presente resolución, los mismos que dejarán de operar como tales a partir del 1 de enero de 2007.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

NAHIL LILIANA HIRSH CARRILLO
Superintendente Nacional

ANEXO N° 1

ORDEN	RUC
1	20100001579
2	20100006538
3	20100067324
4	20100102171
5	20100153751
6	20100170761
7	20100199158
8	20100313899
9	20101269834
10	20104860762

ORDEN	RUC
11	20107695584
12	20111740438
13	20114220397
14	20120550137
15	20123855958
16	20155793075
17	20159469388
18	20175140591
19	20232236273
20	20258262728
21	20296637697
22	20335955065
23	20370337668
24	20374543891
25	20382346921
26	20399497257
27	20439337011
28	20441766883
29	20451899881
30	20495635822
31	20500553376
32	20501568423
33	20501603784
34	20501918343
35	20502257987
36	20504898173
37	20505607831
38	20505880171
39	20506616361
40	20507447369
41	20508977612
42	20508979232
43	20509548545
44	20510957319
45	20511953376
46	20513814756
47	20530627331

ANEXO N° 2

ORDEN	RUC
1	20100046084
2	20100062012
3	20100076315
4	20100093759
5	20100137047
6	20100339421
7	20100941199
8	20106832979
9	20107513737
10	20125625780
11	20172761667
12	20199048903
13	20301837896
14	20302569721
15	20377586809
16	20382816405
17	20420720875
18	20424653561
19	20470313545
20	20498260285
21	20502290844
22	20502926145
23	20505344724
24	20507591214
25	20507685031
26	20508437189
27	20508588047

Legislación Tributaria

Del 06 de noviembre al 05 de diciembre de 2006

1. PROPIEDAD INMUEBLE – Disposiciones reglamentarias (08.11.2006 – 332351).

Por D. S. N° 035-2006-VIVIENDA se aprueba el TUO del Reglamento de la Ley N° 27157, Ley de Regulación de Edificaciones, del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común.

2. PROPIEDAD INMUEBLE – Disposiciones reglamentarias (08.11.2006 – 332413).

Mediante D. S. N° 036-2006-VIVIENDA se aprueba el Procedimiento Simplificado de Declaratoria de Fábrica e Independización para la construcción de nuevas unidades inmobiliarias en aires.

3. DEFENSA DEL CONSUMIDOR – Uso de testimonio en la publicidad (08.11.2006 – 332424).

Por Resolución N° 1566-2006/TDC-INDECOPI se interpreta los alcances de los artículos 4° y 5° del Decreto Legislativo N° 691, Normas de la Publicidad en Defensa del Consumidor, en lo referido al uso de testimonios en publicidad.

4. CETICOS – Disposiciones reglamentarias (09.11.2006 – 332441)⁽¹⁾.

Mediante D. S. N° 015-2006-MINCETUR se excluye la fabricación de tubos de cobre refinado y accesorios de cobre de la relación de actividades no permitidas en CETICOS.

5. SANCIONES PENALES – Delitos tributarios (09.11.2006 – 332473)⁽¹⁾.

Por R. Adm. N° 122-2006-CE-PJ se establece que la Sala Penal Nacional y Juzgados Penales Supraprovinciales 1°, 2°, 3° y 4°, con sede en Lima, tienen competencia para conocer procesos por delitos tributarios, aduaneros y contra la propiedad intelectual.

6. CÓDIGO TRIBUTARIO – Pago de la deuda tributaria (09.11.2006 – 332491)⁽¹⁾.

Mediante R. de S. N° 189-2006/SUNAT

se flexibilizan las reglas de pago mediante cheque y establecen que la SUNAT podrá designar lugares distintos a las instituciones bancarias autorizadas para la declaración y pago de la deuda tributaria.

7. PODER JUDICIAL – Disposiciones legales (10.11.2006 – 332501).

Por Ley N° 28901 se modifica el primer párrafo y el literal a) del numeral 5 del artículo 186° del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial sobre remuneraciones de los jueces.

8. SISTEMA FINANCIERO – Disposiciones contables (11.11.2006 – 332624).

Mediante R. de SBS N° 1494-2006 se modifica el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones así como Anexo N° 5 del Capítulo del Manual de Contabilidad para las empresas del Sistema Financiero.

9. TRIBUNAL FISCAL – Vocales (14.11.2006 – 332774)⁽¹⁾.

Por R. S. N° 091-2006-EF se acepta la renuncia de María Eugenia Caller Ferreyros al cargo de Presidenta del Tribunal Fiscal, estableciéndose por R. S. N° 092-2006-EF en ese cargo a la doctora Zoraida Alicia Olano Silva.

10. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL – Celebración de CDI (14.11.2006 – 332774)⁽¹⁾.

Mediante R. M. N° 633-2006-EF/10 se designan representantes del Ministerio de Economía y Finanzas para la negociación con el Reino Unido referida a la suscripción de convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

11. BENEFICIOS TRIBUTARIOS – Régimen de Amazonía (15.11.2006 – 332811)⁽¹⁾.

Por D. S. N° 022-2006-PRODUCE se derogan los artículos 67° y 68° del D. S. N° 006-2006-PRODUCE que aprueba el Reglamento de la Ley N° 28264 que crea el

Parque Industrial de Tingo María en la Amazonía Peruana.

12. SECTOR PÚBLICO – Técnica Legislativa (16.11.2006 – 332908).

Mediante R. M. N° 639-2006-EF/67 se aprueba el Manual para el Análisis Económico y Legal de la producción normativa en el Ministerio de Economía y Finanzas.

13. CÓDIGO TRIBUTARIO – Fraccionamiento General (17.11.2006 – 333019).

Por R. de S. NAA N° 572-2006/SUNAT/A se adiciona numeral al Procedimiento IFGRA-PE.30 – “Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias exigibles al 30 de agosto de 2000 – D. Leg. N° 914”.

14. DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Facilidades de cumplimiento (18.11.2006 – 333107)⁽¹⁾.

Mediante R. de S. N° 192-2006/SUNAT se establecen facilidades en el cumplimiento de las declaraciones tributarias a los deudores tributarios afectados como consecuencia del desborde del Río Huallaga. El Anexo fue publicado el 25 de noviembre en la pág. 333504.

15. SUNAT – Organización interna (21.11.2006 – 333201).

Por R. de S. N° 196-2006/SUNAT se desactiva la comisión encargada de decidir sobre la procedencia o improcedencia de la interposición de denuncias por presunto delito de defraudación tributaria.

16. ACTIVIDAD EMPRESARIAL – Insumos Químicos (23.11.2006 – 333302).

Mediante D. S. N° 084-2006-PCM se modifica el D. S. N° 053-2005-PCM – Reglamento de la Ley de Control de Insumos Químicos y Productos Fiscalizados.

(1) Publicado en el Suplemento Especial Informe Tributario N° 186, noviembre de 2006.

17. IGV E IPM – Inafectaciones (24.11.2006 – 333381)⁽²⁾.

Por Ley N° 28905 se establecen disposiciones para la facilitación del despacho de mercancías donadas provenientes del exterior.

18. TURISMO – Texto Único de Procedimientos Administrativos (25.11.2006 – 333385).

Mediante D. S. N° 016-2006-MINCETUR se modifica el TUPA del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo respecto a procedimientos vinculados al sector turismo.

19. TURISMO – Disposiciones reglamentarias (25.11.2006 – 333386).

Por D. S. N° 017-2006-MINCETUR se incluye la actividad de canotaje turístico en el Anexo de la Ley N° 26935 – Ley sobre Simplificación de Procedimientos para obtener los Registros Administrativos y las autorizaciones sectoriales para el inicio de las actividades de las empresas.

20. DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Declaraciones Determinativas (25.11.2006 – 333504)⁽²⁾.

Mediante R. de S. N° 203-2006/SUNAT se establecen excepciones para la presentación de las declaraciones mensuales del IGV, de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, del Régimen Especial del Impuesto a la Renta y del Nuevo RUS.

21. PESQUERÍA – Disposiciones reglamentarias (26.11.2006 – 333538).

Por D. S. N° 024-2006-PRODUCE se modifica el artículo 45° del Reglamento de la Ley General de Pesca y dictan disposiciones para favorecer la financiación de proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico y otros vinculados a la pesquería y agricultura.

22. ELECTRICIDAD – Disposiciones reglamentarias (28.11.2006 – 333583).

Mediante D. S. N° 069-2006-EM se aprueba el Reglamento del Mecanismo de Compensación para Sistemas Aislados.

23. EXPORTACIONES – Certificado de Origen (29.11.2006 – 333613).

Por R. M. N° 416-2006-MINCETUR-DM se renueva delegación de facultades otorgadas a ADEX para expedir Certificados de Origen a las empresas exportadoras.

24. DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Declaraciones determinativas (30.11.2006 – 333699)⁽²⁾.

Mediante R. de S. N° 204-2006/SUNAT

se aprueban las nuevas versiones del PDT Remuneraciones, Formulario Virtual N° 600 y del PDT – Otras Retenciones, Formulario Virtual N° 617.

25. COMPROBANTES DE PAGO – Disposiciones reglamentarias (30.11.2006 – 333700)⁽²⁾.

Por R. de S. N° 207-2006/SUNAT se amplían los plazos para el uso de sistemas informáticos y para la presentación del Formulario N° 845.

26. TRIBUNAL FISCAL – Vocales (02.12.2006 – 333808)⁽²⁾.

Mediante R. S. N° 098-2006-EF se acepta la renuncia de Manuel Arispe Villagarcía al cargo de Vocal del Tribunal Fiscal.

27. TRANSPORTE – Disposiciones reglamentarias (02.12.2006 – 333843).

Por D. S. N° 037-2006-MTC se modifica el Reglamento Nacional de Vehículos, con la finalidad de elevar los estándares de verificación de vehículos usados.

28. IGV E IPM – Régimen de Retenciones del Impuesto (02.12.2006 – 333869)⁽²⁾.

Mediante R. de S. N° 219-2006/SUNAT designan y excluyen Agentes de Retención del IGV.

29. ADQUISICIONES DEL ESTADO – Disposiciones legales (03.12.2006 – 333925).

Por Ley N° 28911 se modifican los artículos 52°, 53°, 54°, 56° y 57° de la Ley N° 26850, Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, estableciéndose mecanismos expeditivos para la solución de controversias e impugnaciones.


30. PESQUERÍA – Disposiciones Reglamentarias (04.12.2006 – 333968).

Mediante R. M. N° 321-2006-PRODUCE, R. M. N° 322-2006-PRODUCE y R. M. N° 323-2006-PRODUCE se publica la relación de embarcaciones pesqueras que presentan una diferencia mayor al 3 por ciento entre lo declarado por el armador y lo verificado por la Administración durante el año 2004, 2003 y 2005 respectivamente.

31. CONASEV – Prevención del Lavado de Activos y/o Financiamiento del Terrorismo (04.12.2006 – 333986).

Por R. de CONASEV N° 087-2006-EF/94.10 se aprueban las normas para la prevención del Lavado de Activos y/o Financiamiento del Terrorismo.

32. SOCIEDADES – Disposiciones sobre acceso registral (04.12.2006 – 334009).

Mediante R. del Presidente del Tribunal Registral N° 110-2006-SUNARP/PT se dispone la publicación del precedente de observancia obligatoria sobre el acceso registral de la denominación completa o abreviada o razón social de una sociedad. 

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*.