Evento organizado por el Centro de Estudios Parlamentarios del Congreso de la República del Perú
Viernes, 27 de abril de 2018

“REFORMA TRIBUTARIA”: PROPUESTAS PARA EL DESARROLLO Y CRECIMIENTO

Expositor: Michael Zavaleta Alvarez

Socio & CEO ZavaRod. Doctor en Derecho por la UCLM (España) y Master en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional por UCLM. MBA por UNIR España Past Presidente del Comité LatinoAmericano de Tributaristas de la Federación Latinoamericana de Bancos, ASBANC y AmCHAM.

michael.zavaleta@zavarod.com

www.zavarod.com

Centro de Estudios Privados ZavaRod Institute

BALANCE IMPOSITIVO DE CAMBIOS DESDE 2001/2017 E IMPERIOSA REFORMA TRIBUTARIA RUMBO A OECD/2021: ANÁLISIS Y PROPUESTAS PARA EL PERÚ

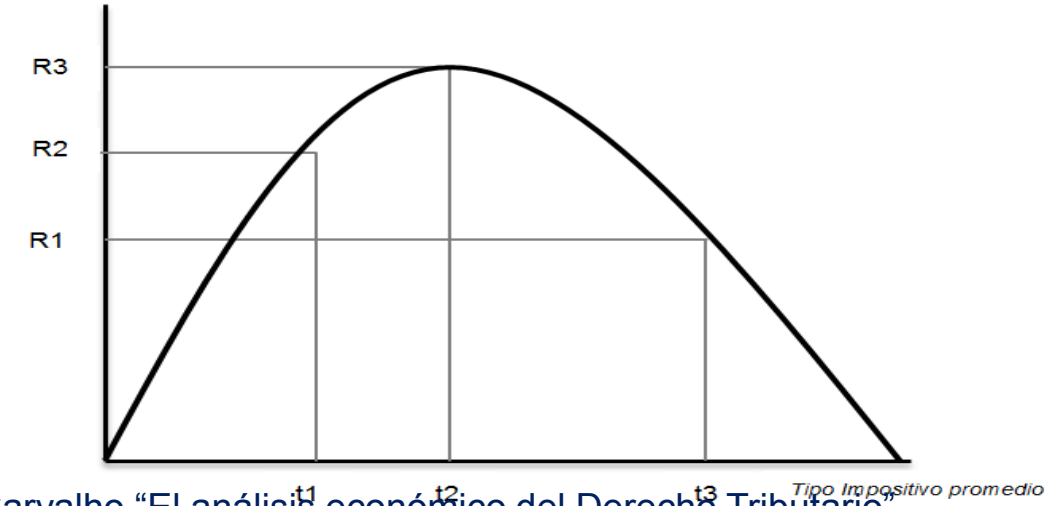
DIAGNÓSTICO DE BUROCRATIZACIÓN TRIBUTARIA DE NEGOCIOS

- El Instituto Peruano de Economía recientemente realizó un estudio, en el que indicó que las tasas tributarias de los ministerios implicaban una recaudación de 3% del PBI (USD 6,500 MM) para trámites relacionados a proyectos, obras, pesca, minería, petróleo, gas, exportaciones, entre otros, lo cual implica restarle dinero al sector privado formal y crear desincentivos que deben eliminarse para favorecer la formalidad.
- El IGV recauda el 8% del PBI
- El IRPJ recauda el 5% del PBI
- El IRPN recauda el 2% del PBI
- PJ Domiciliadas tienden a asumir el IR de No Domiciliados y si sumamos aranceles, tributos municipales y regionales? ¿Si sumamos el costo de oportunidad de las Detracciones 12% del precio de ventas, Retenciones, Percepciones?

Fuente:https://gestion.pe/economia/ipe-tramites-burocraticos-generan-ingresos-impuesto-trabajadores-145179

En efecto, desde que un innovador, emprendedor o inversionista, tiene un proyecto, demora semanas o a veces meses (o inclusive años como, por ejemplo, Conga o Tía María) en empezar a vender sus bienes, servicios o ideas, aun contratando estudios especializados. ¿Qué paso en el camino?

CURVA DE LAFFER*



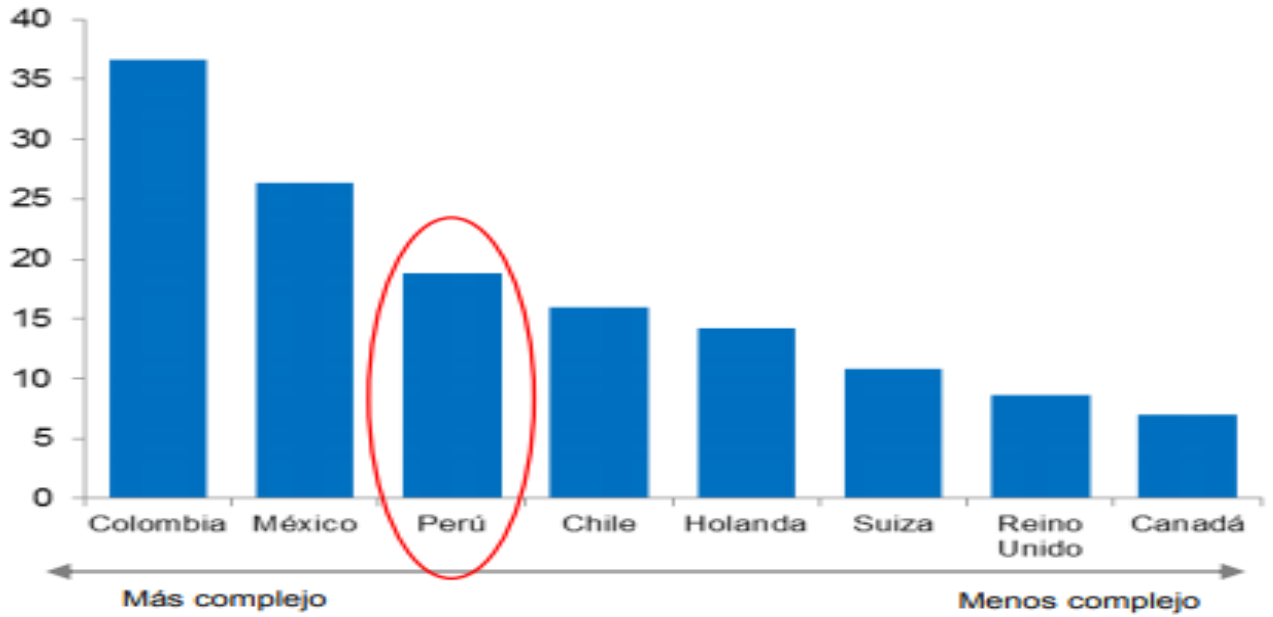
Fuente Cristiano Carvalho “El análisis económico del Derecho Tributario”

Curva de Laffer.

- La Curva de Laffer demuestra que en ciertas situaciones, cuanto mayor sea la alícuota de un tributo, mayor será el incumplimiento de pago.
- El tributo óptimo estaría en el punto de intersección entre la alícuota y su recaudación.
- Si la alícuota ultrapasa ese punto, la recaudación disminuirá, pues existe incentivos para el incumplimiento del pago del tributo.

Facilidad para el pago de impuestos por países, 2015[1/]

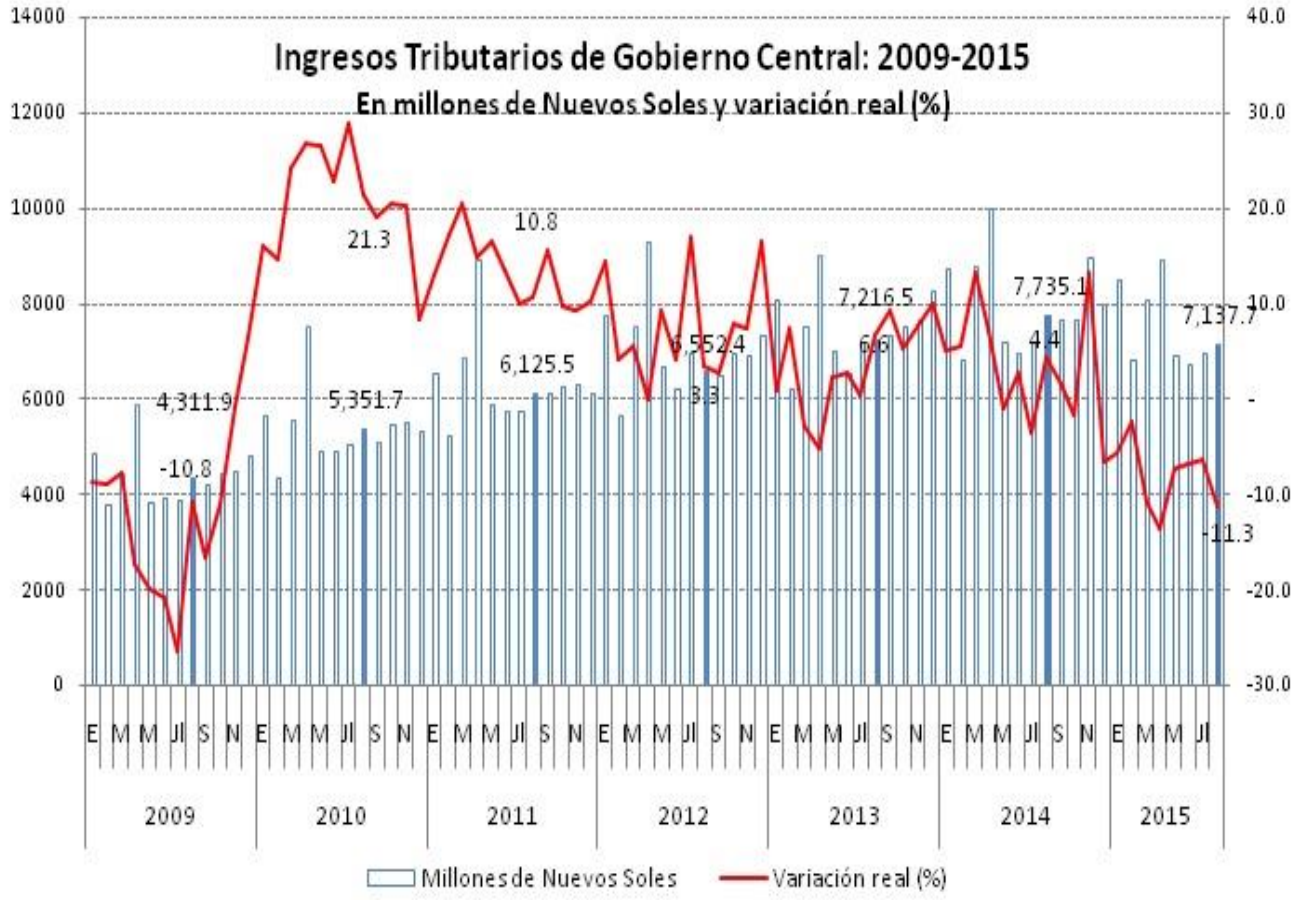
(Puntaje en el ránking Paying Taxes)



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas

POSIBILIDAD QUE SUNAT INTERPONGA ACA AL PODER JUDICIAL SI PIERDE EN TRIBUNAL FISCAL

- Desde el 01 de abril 2007 el artículo 157 del CT establece que la SUNAT puede interponer demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial ante los Juzgados Tributarios si es que la SUNAT pierde en el Tribunal Fiscal, siendo que éste es Órgano Colegiado de mayor jerarquía que SUNAT. Se necesita limitar esta posibilidad procesal.
- Esto ha incrementado la litigiosidad en decenas de miles de millones de Soles.
- La SUNAT no debería tener legitimidad activa para interponer demanda contencioso-administrativa
- Si el Tribunal Fiscal resuelve con un criterio reiterativo, aunque no sea Jurisprudencia de Observancia Obligatoria -que como sabemos requiere ser publicada en El Peruano-, entonces por predictibilidad el contribuyente sigue esa regla y aplica como “fuente del Derecho” dicha resolución del TF, por cuanto el Código Tributario le da esa naturaleza jurídica. Muchas veces la SUNAT emite un Informe de SUNAT -criterio vinculante para la AT- y resulta que durante el proceso administrativo -SUNAT y TF- se omite su aplicación – se requiere norma aclaratoria.
- Los procuradores públicos piden en la ACA –cuando pierden ante el TF- emitir opinión sobre la “plena jurisdicción” y no que se pronuncien sobre la “nulidad”; los contribuyentes deberían ser los únicos que pueden peticionar “plena jurisdicción”.


Ingresos Tributarios de Gobierno Central: 2009-2015
En millones de Nuevos Soles y variación real (%)
14000
12000
10000
8000
6000
4000
2000
0
40.0
30.0
20.0
10.0
-
-10.0
-20.0
-30.0
4,311.9
-10.8
5,351.7
21.3
6,125.5
10.8
6,552.4
3.3
7,216.5
6.6
7,735.1
4.4
7,137.7
-11.3
E M M Jl S N E M M Jl S N E M M Jl S N E M M Jl S N E M M Jl S N E M M Jl S N E M M Jl
2009
2010
2011
2012
2013
2014
2015
Millones de Nuevos Soles
Variación real (%)

BALANCE 2011-2016: ALGUNOS LÍMITES

LEY DE FORTALECIMIENTO DE LA SUNAT

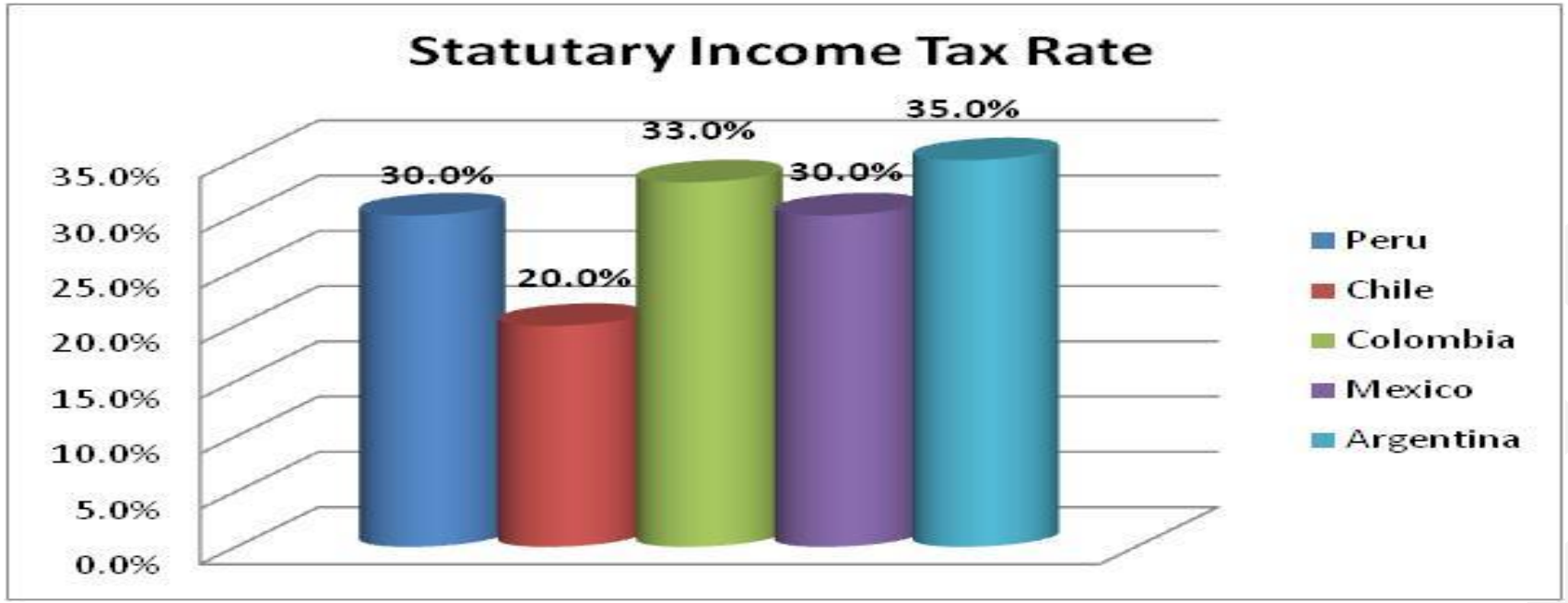
- Estableció una metodología de determinación de los “bonos por ingresos en recaudación”

BENCHMARK DE TASAS ESTATUTARIAS O NOMINALES

Base jurisdiccional del Impuesto a la Renta en América Latina

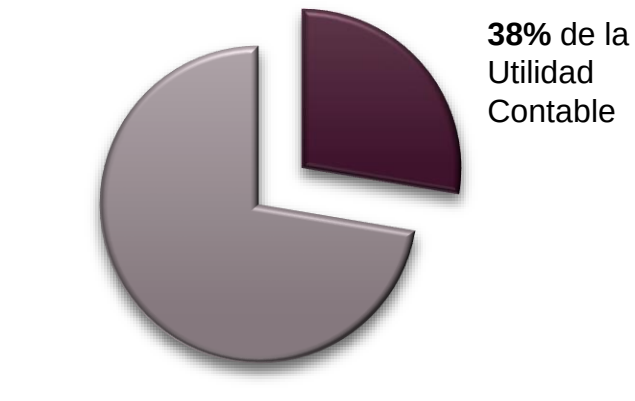
PAÍS	SISTEMA MUNDIAL	SISTEMA DE FUENTE
Argentina	Si	
Bolivia	Para las personas físicas	para las personas jurídicas
Brasil	Si	
Chile	Si	
Colombia	Si	
Costa Rica		Si
Ecuador	Si	
El Salvador	solo para rentas del capital	Si
Guatemala		Si
Honduras	Si	
México	Si	
Nicaragua		Si
Panamá	Mundial para dividendos	Si
Perú	Si	
República Dominicana	Mundial para rentas del capital	Si
Paraguay		Si (solo aplica para personas jurídicas)
Uruguay	Mundial para ganancias de capital en personas	Si
Venezuela	Si	

Benchmark de Tasas Estatutarias o Nominales – Perú vs Región Latinoamérica



IMPUESTOS ASUMIDOS POR EMPRESA PROMEDIO – CAJA VS UTILIDAD CONTABLE : FISCO ES EL ACCIONISTA MAYORITARIO EN PERÚ

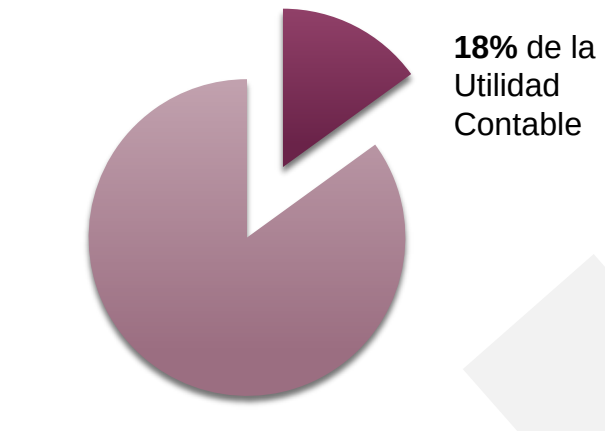
Cuenta Propia



38% de la Utilidad Contable

- **Impuesto a la Renta**
- **ITAN**
- **IGV**
- **ITF**

De Terceros



18% de la Utilidad Contable

- **Retenciones No Domiciliados**
- **Retenciones de IGV**
- **ITF de terceros**

PROBLEMÁTICA DE CORTO PLAZO

- Proponer normas tributarias que busquen **bajar la tasa efectiva** con la finalidad que no sean mayores a las actuales, pues estas son superiores a la tasa nominal (legal) y restan competitividad a las empresas locales.

- Explicitar la inconstitucionalidad del régimen de “incentivos” a los trabajadores (bonos) por incremento de remuneración pues redundaría en la violación de los derechos constitucionales de los contribuyentes, pues se traduciría en un perverso incentivo para **“acotar”. Esta posición debe ser puesta en conocimiento de la SUNAT y el público en general**.

- Trump en USA ha bajado la tasa del IR de 35% a 20% por rentas de fuente peruana y ha desgravado la renta de fuente extranjera para poner los Hub Industriales en USA, ya que no tiene muchos tratado.

PROBLEMÁTICA DE MEDIANO PLAZO

Diagnóstico :

- **Necesidad de Reforma Tributaria**

- Históricamente SUNAT y el MEF han sido *activos* en asuntos de reformas tributarias.

- Los cambios propuestos ocasionaría que la tasa efectiva y la cuenta propia de terceros sean cada vez mayor.

PROBLEMÁTICA DE LARGO PLAZO - CDIS

Los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición; han sido parte del panorama económico internacional por cerca de un siglo.

El movimiento hacia el libre comercio es mucho mas reciente. Es interesante, entonces, que los CDI´s aún se vean como innecesarios, y hasta desfavorables, por algunos países de América Latina y, sobretodo, por ciertos sectores del Gobierno Central del Perú.

La relación entre libre comercio y convenios tributarios es directa y correlativa y no debe ameritar discusión. Parte de la discusión sobre la falta de correlación que plantean un pequeño sector en cuanto a convenios tributarios es que representan diferentes cosas en diferentes países.

¿CUÁL ES EL PROBLEMA?

- **RECAUDACIONES**

– Las Tasas de retención son el principal “entrampamiento” para la negociación, firma y aprobación por el Congreso del Perú, especialmente regalías, Establecimiento Permanente, Reglas sobre Beneficio Empresarial (art. 7 del Modelo OCDE) y reglas de precios de transferencia.

– Generalmente: cuando hay un enfoque más macroeconómico (es decir, si el MEF manejara la negociación de los CDI), los CDI avanzan; cuando se pierde el enfoque macroeconómico de largo plazo y se piensa en el corto plazo como última palabra, no avanzan la firma ni aprobación de los CDI.

– Hay otros problemas más específicos, como recursos para negociar y administrar los CDI y el secreto bancario, empero, para un país como el Perú con incrementos de recaudación tan importantes puede solucionarse.

CRÍTICA A IMPROCEDENCIA DE QUEJA EN FISCALIZACIÓN

Tribunal Fiscal Resolución N.° 01918-Q-2016	Que no se revise vía recurso de queja los procedimientos de queja de los contribuyentes formales.
A título de observancia obligatoria	No procede que se pronuncie sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso.

<u>Entonces:</u>

Corresponde al Congreso de la República emitir una ley o al Presidente de la República vía decreto legislativo, o al nuevo Ministro de Economía emitir un decreto supremo que aclare el Reglamento de Fiscalización de la Sunat (D.S. 133-2013-EF), en el sentido de que sí procede la queja.

INGRESOS EN RECAUDACIÓN Y DETRACCIONES *SPOT*

- Gracias al actual esquema de bonos en Sunat, se fiscalizó y recaudó a contribuyentes formales, así como vía el "procedimiento de ingresos en recaudación" del dinero de detracciones del Banco de la Nación que los contribuyentes tienen por cada venta formal que realizan a otro contribuyente formal, entre 2011 y 2016 (mitad de ejercicio) la Sunat procedía a efectuar ingresos en recaudación sin resolución normativa que estableciera las causales; recién se explicitaron dichas causales de "ingreso en recaudación" *a posteriori* de este periodo ante nuestras propuestas como especialista tributaria, por ser violatorio de los derechos de defensa de los contribuyentes.

- A partir de la norma de flexibilización del sistema de detracciones, la Administración Tributaria introdujo algunos controles a los "ingresos como recaudación" cumpliendo con el principio de proporcionalidad.

- Existe un riesgo natural de que una sola entidad financiera (Banco de la Nación) monopolice los depósitos de las detracciones de todos los contribuyentes del Perú, toda vez que existiría un riesgo sistémico si el Banco estatal es gestionado mal en algún momento y quebrase por consiguiente

EL BONO DEL TRIBUNAL FISCAL

- Los “bonos” se ganan sobre la base a de la cantidad de resoluciones que expiden los funcionarios, cuando técnicamente correcto sería que la métrica esté constituida por otros factores, con el fin de no presionar ni orientar el sacrificio de calidad por cantidad y en detrimento de los contribuyentes. Se estaría generando un incentivo para generar un sistema que motive a los vocales a resolver “pro-fisco” y no en forma “neutral”, lo cual es contrario al principio y respeto del debido proceso administrativo tributario.

VIOLACIÓN DE LA INDEPENDENCIA DE LOS JUZGADOS TRIBUTARIOS

- Durante el periodo 2013 y 2014, la Sunat ha estado pagando de manera directa, y con cheque firmado por funcionarios de este organismo, en favor del Poder Judicial, para los juzgados y la Corte Superior Tributaria, lo cual implica que todas las sentencias de dicho periodo podrían ser observadas por nulidad, ya que la Sunat es una de las partes en los procesos.

- El Poder Judicial remitió una carta al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) en la que solicitando que se ordene al ente recaudador que deje de remitir dichos cheques y que se asigne una partida especial para solventar los Juzgados y Cortes Tributarios.

MEDIDAS CAUTELARES AFIANZADAS PARA ACUDIR EN DEMANDA CONTENCIOSO ANTE EL PODER JUDICIAL

- Reforma del 2012 modifica el artículo 159 del Código Tributario creando la exigencia de una carta fianza por el 100% de la deuda tributaria como obligación a exigir por los jueces a los contribuyentes que perdían ante el Tribunal Fiscal, en el escenario que acudieran en demanda contencioso administrativa y en proceso cautelar, con el objetivo de que el juez pudiese ordenar vía la demanda cautelar y, luego de ser notificada a la Sunat la suspensión de la cobranza coactiva.
- Desde el 2014 se publicó una modificación que estableció que se debía afianzar un monto del 60% de la deuda tributaria cuando el administrado, **en cualquier tipo de proceso judicial**, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria.
- Las cartas fianzas se deberían solicitar por “ponderación” (fórmula del peso) y con tope del 60%.
- Si has ganado en primera y segunda instancia no se debería aplicar la fianza (conforme el art. 65 del CT) o reducirla hasta el tope del 20%.

REBAJA DE IMPUESTO A LA RENTA DE EMPRESAS – CREACIÓN DEL RÉGIMEN MYPE TRIBUTARIO (RMT) A PARTIR DEL 2017

- Medidas que se dieron a fines del 2014 y empezaron a regir a partir del 2015.
- Se buscaba nivelar la tasa combinada de impuesto a la renta corporativo más dividendos al 2019 en forma similar a Chile, por cuanto dicho país había subido gradualmente las tasas hasta el 2019, en tanto que Perú habría subido la alícuota de los dividendos y bajado la tasa del IR Corporativo, empero, en el 2016 y vigente a partir del 2017 la tasa del Régimen General de IR Corporativo se generalizó al 29.5% y la de los Impuesto a los Dividendos quedo en 5%.
- Frente a ello sugerimos en el 2016 que se bajase más las tasas de impuesto a la renta corporativo o el impuesto a los dividendos; lo cual se logró con la reforma de diciembre del 2016 y vigente a partir del 2017 con el Régimen MYPE Tributario (RMT)
- En concreto, el RMT comprende a personas naturales y jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, las asociaciones de hecho de profesionales y similares que obtengan rentas de tercera categoría, domiciliadas en el país cuyos ingresos netos no superen las 1 700 UIT en el ejercicio gravable.

SALAS Y JUZGADOS CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS CON SUBESPECIALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Presupuesto para el funcionamiento de salas y juzgados contenciosos administrativos con subespecialidad en materia tributaria

Situación actual	Medidas adoptadas
✓ A través de la Ley de Presupuesto (Ley 30114), se facultó a la SUNAT a transferir a favor del Poder Judicial saldos de balance correspondientes al año 2013, hasta por S/. 15,38 MM.	✓ Para evitar cuestionamientos de independencia jurisdiccional por transferencia que recibe de SUNAT, el Gerente General del Poder Judicial, solicitó al MEF incluir el monto indicado en la fuente de financiamiento, el presupuesto del Poder Judicial 2015.

Comentarios

La solicitud de un presupuesto para el funcionamiento de las salas y juzgados contenciosos administrativos en materia tributaria realizada por el Poder Judicial al MEF, resulta esencial para debilitar y contradecir los cuestionamientos que se le formularon en el sentido que las resoluciones judiciales favorecerían a la SUNAT, por la transferencia de fondos que recibe por presupuesto.

Problemática

Mediante la **Res. N° 056-2013/SUNAT,** la Administración Tributaria, autorizó la transferencia financiera de la SUNAT a favor del pliego del Poder Judicial por la suma de **S/. 13´716 022,00 Nuevos Soles** para la creación de Juzgados y Salas en lo contencioso administrativo con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros, así como creación de un Juzgado Especializado en lo Constitucional, dispuesta por la Res. Adm. 206-2012-CE-PJ. Está transferencia se hizo en virtud a lo dispuesto en la Ley N° 29951, Ley de Presupuesto del Sector Público para el año 2013.

Propuesta:

Destacamos aquí, que consideramos que la financiación de los Juzgados, salas y demás dependencias creadas recientemente, debería ser por parte del Poder Judicial y no de la SUNAT, siendo que éstas dependencias pertenecen al Poder Judicial y pasan a ser ajenas a la jurisdicción de la SUNAT, a fin de generar confianza en la imparcialidad del Poder Judicial en los contribuyentes en la atención de las pretensiones que se ponen a su conocimiento.

En tal sentido, la propuesta debe entenderse orientada a la derogación de mecanismos de traslado de facturas.

PODER JUDICIAL DEL PERÚ
Justicia Honorable, País Respetable

Portal del Estado Peruano

Inicio | Poder Judicial | Servicios

Inicio/Enlaces Destacados/Imagen y Prensa/Noticias/2014

Imprimir

PODER JUDICIAL PIDE AL MEF PRESUPUESTO PROPIO PARA FUNCIONAMIENTO DE SALAS Y JUZGADOS CONTENCIOSO ADMINISTRATIVOS

- **Para evitar cuestionamientos a independencia jurisdiccional por transferencias que recibe de la SUNAT**

El Poder Judicial pidió al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) asigne a su presupuesto del año fiscal 2015, la suma de 15, 38 millones de nuevos soles, para financiar el funcionamiento de las Salas y Juzgados Contencioso Administrativos con subespecialidad en materia tributaria, aduanera y de mercado (Indecopi).

Esta solicitud se efectuó para evitar los cuestionamientos que se están formulando a nivel jurisdiccional, debido a que, para el funcionamiento de los citados órganos jurisdiccionales, el Poder Judicial recibió transferencias de dinero de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).

Para este año 2014, la Ley de Presupuesto (Ley N.° 30114) facultó a la SUNAT a transferir a favor del Poder Judicial saldos de balance correspondientes al año 2013, hasta por 15, 38 millones de nuevos soles con ese fin.

El gerente general (e) del Poder Judicial, Jaime Gómez Valverde, a través de un oficio dirigido al director general de Presupuesto Público del MEF, Rodolfo Acuña Namihas, pidió incluir el monto indicado en la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios del presupuesto del Poder Judicial para el 2015.

El documento añade que los cuestionamientos se formulan en el sentido de que las resoluciones judiciales buscan favorecer a la entidad tributaria en perjuicio de los contribuyentes, debido, precisamente, a las transferencias que el Poder Judicial recibe de la SUNAT.

El documento añade que los cuestionamientos se formulan en el sentido de que las resoluciones judiciales buscan favorecer a la entidad tributaria en perjuicio de los contribuyentes, debido, precisamente, a las transferencias que el Poder Judicial recibe de la SUNAT.

Además, subraya que el Poder Judicial mantiene y defiende su autonomía respecto a otros poderes del Estado, razón por la cual resulta conveniente adoptar las medidas necesarias orientadas a garantizar su autonomía administrativa y la independencia de la función jurisdiccional.

El Poder Judicial considera fundamental la asignación de recursos en su presupuesto institucional para el 2015 destinados al funcionamiento de las salas y juzgados en materia tributaria.

Lima, 21 de mayo de 2014
OFICINA DE IMAGEN Y PRENSA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Fecha de Publicación 22/05/2014

- Inicio Imagen y Prensa
- Noticias
- De Actualidad / Importante
- El Magistrado - Magazín
- Notas de Prensa
- Galería de videos
- Galeria de Audios

FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA OCDE A PARTIR DEL 2017 – HUBO AMNISTIA TRIBUTARIA, FRAES, PERO NO SE HA FIRMADO NINGÚN FATCA RECÍPROCO, NI GATCA/OECD NI CSR/OECD

Modificaciones legislativas sobre los riesgos financieros de no fiscalizar adecuadamente la evasión tributaria y elusión internacional (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting):	(i) Se posibilita a Sunat a iniciar fiscalizaciones a grupos económicos extranjeros en el Perú, por encargo y cuenta de la administración tributaria del exterior de otro país, donde reside una empresa vinculada tributariamente a la empresa peruana.
	(ii) Se faculta a la Sunat a otorgar plazos y aplicar sanciones a los contribuyentes domiciliados que no atiendan los pedidos de la Sunat por encargo de fiscos foráneos.
	(iii) Se faculta a la Sunat a iniciar procedimientos de cobranza coactiva por encargo, en los casos de pedido de fiscos del exterior.
	(iv) Se tiene prevista la firma de tratados multilaterales con participación de decenas de países miembros y no miembros de la OCDE.
	(v) Se ha introducido un "techo" al cobro intragrupo por servicios que la normativa ha calificado de poco valor agregado, no debiendo exceder del 5% de *mark up*, lo que impactará los *profit hub* center constituidos en el Perú.
	(vi) Se faculta a la Sunat a solicitar y levantar secreto bancario a su solo pedido y ante requerimiento de fiscos extranjeros con quienes se haya firmado tratados tributarios.

Las empresas constituidas en el Perú y las no domiciliadas que formen parte de grupos globales serán objeto de fiscalizaciones por la Sunat y por los diversos fiscos implicados en la OCDE o de los países que no siendo miembros todavía hayan firmado tratados multilaterales tributarios de intercambio de información.

MEDIDAS PARA QUE EL PERÚ RETOME LA SENDA DEL DESARROLLO

EL FLAT TAX Y FACTURAS ELECTRÓNICAS COMO HERRAMIENTAS DE FORMALIZACIÓN

EL FLAT TAX Y FACTURAS ELECTRÓNICAS COMO HERRAMIENTAS DE FORMALIZACIÓN

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Perú presenta una informalidad cercana al 72% del total de población económicamente activa

28% es el único que contribuye con su deber constitucional de contribuir al erario nacional

- Razones:
  - sobre-costos laborales
  - sobre-costos tributarios
  - sobre-costos de la regulación
- Son tan altos que generan que la mayoría de pobladores económicamente activos en el Perú no tengan incentivos económicos ni conductuales para trabajar o realizar su actividad empresarial formalmente

RÉGIMEN ACTUAL

BOLETA DE VENTA

se emite para dos supuestos:

(i) En operaciones con consumidores o usuarios finales

(ii) En operaciones realizadas por los sujetos del RUS

- No permite el ejercicio de derecho al crédito fiscal para el IGV (o IVA peruano)
- ¿Es eficiente novar la boleta de venta por factura?.

BOLETA DE VENTA	FACTURA
No otorga ningún derecho para deducciones adicionales a la determinación de rentas según la legislación tributaria vigente, respecto de las personas naturales sin negocio y que tributan por sus rentas del capital y/o rentas del trabajo	Utilizada por personas naturales con negocio propio (renta empresarial) o empresas, que la ley tributaria les otorga derechos para obtener crédito fiscal del IGV, y derechos para admitir la deducibilidad de los gastos a fin de que se rebaje el Impuesto a la Renta Empresarial

- La principal diferencia entre ambas se caracteriza en las operaciones que realizan los sujetos como personas naturales y personas jurídicas, en vista que en operaciones de consumo directo

Tercera categoría de renta empresarial se encuentran:

(i) Nuevo régimen único simplificado - RUS, se caracteriza por no permitir a sus contribuyentes afiliados a emitir facturas y solo utilizar boletas de venta, debido a esto se pierden los derechos de crédito fiscal y sustento de gasto o costo para las empresas que realizan negocios con aquellos pequeños empresarios

(ii) Régimen especial del impuesto a la renta – RER,

(iii) Régimen general del impuesto a la renta – RG, las grandes empresas buscan que les emitan factura para poder deducir sus rentas y no tendrán en cuentan a los pequeños empresarios

- Promover la eliminación de la boleta de venta generaría un nuevo sistema para las personas naturales, puesto que se tendrá que utilizar el documento nacional de identidad (DNI) para realizar compras y este servirá como número de identificación tributaria para la emisión de la factura electrónica por parte del proveedor.

- El objetivo de la propuesta de reforma es la inclusión tributaria de los informales (formalización) y, a su vez, la eliminación del ilegal negocio de las facturas “de favor”, y así combatir el fraude fiscal y la evasión tributaria, con esta medida se puede lograr la formalización de las empresas y con ello incrementar la base tributaria.

- SUNAT en el último quinquenio:

(i) ha venido implementado el sistema digital de recibos por honorarios, el cual viene funcionando sin ningún problema;

(ii) ha implementado a través de su sistema on line la factura electrónica o a través de un proveedor tercero autorizado por la SUNAT, para emitir las facturas electrónicas

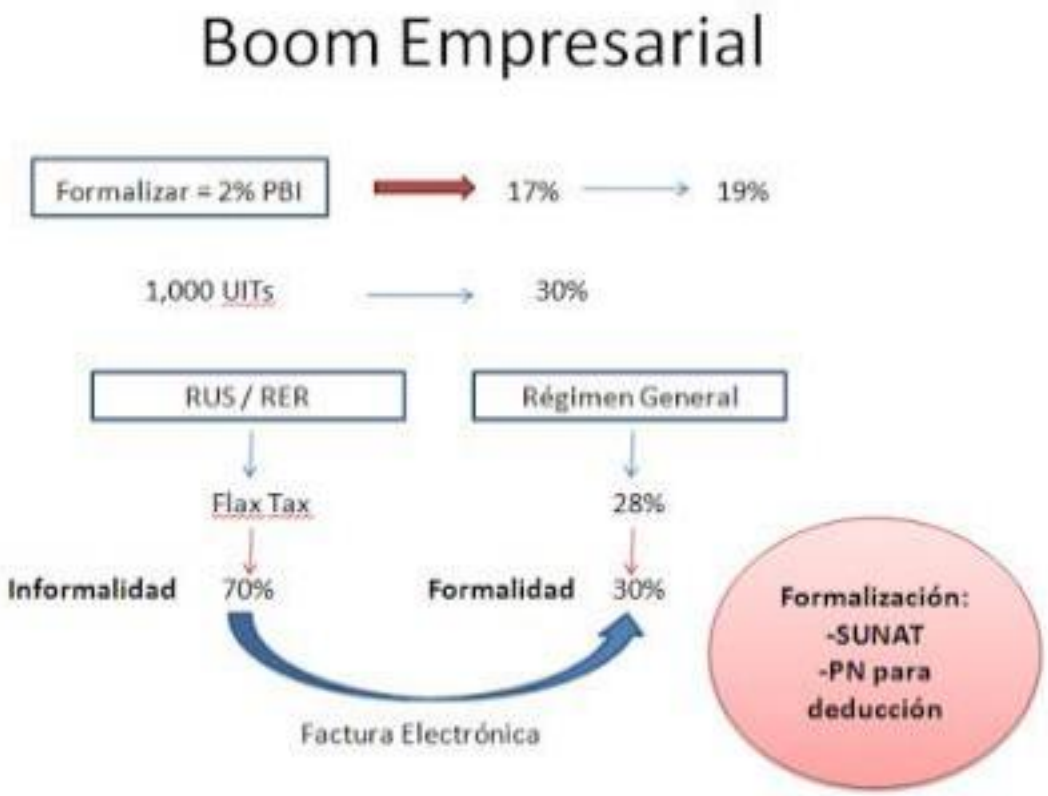
Entonces:

- Se cuenta con un sistema informático ya preparado para funcionar y, por consiguiente, la factura electrónica generalizada puede ser y convertirse en una realidad
- Mediante la Resolución de Superintendencia N° 188-2010, la Sunat aprobó el Sistema de Emisión Electrónica de facturas y notas de débito y notas de crédito.
- Se trata de re-enfocar y usar lo que ya se tiene y en lo que se ha venido invirtiendo, dado que desde hace años se viene trabajando la idea de digitalizar el sistema tributario, siendo que muchas empresas han invertido en la emisión de comprobantes electrónicos y en los libros y registros digitales on-line con la SUNAT

SUSTENTO DE PROPUESTA

- Hace aproximadamente 10 años comenzó a debatirse una reforma por las rentas de primera y segunda categoría en donde pasaron al régimen cedular por el cual está sujeto a una renta de 5% por ingresos brutos y 6,5% por ingresos netos.
- Con esta medida muchos contribuyentes personas naturales dedicados al rubro de alquiler de inmuebles se formalizaron debido a las ventajas tributarias del reducido “flat tax” del 5% tasa efectiva, lo cual coadyuvo en el boom inmobiliario que ocasionó un incremento de la recaudación.

FLAT TAX


Boom Empresarial
Formalizar = 2% PBI
17%
19%
1,000 UITs
30%
RUS / RER
Régimen General
Flax Tax
28%
Informalidad
70%
Formalidad
30%
Factura Electrónica
Formalización:
-SUNAT
-PN para
deducción

FISCALIDAD COMPARADA

Jurisdiction	Year Implemented	Personal Tax Rate Percent	Corporate Tax Rate Percent
Jersey	1940	20	20 17.5
Hong Kong	1947	16	0
Guernsey	1960	20	33.3
Jamaica	1986	25	30
Tuvalu	1992	30	0
Estonia	1994	21	15
Lithuania	1994	15	30
Grenada	1994	30	15
Latvia	1995	26	13

Jurisdiction	Year Implemented	Personal Tax Rate Percent	Corporate Tax Rate Percent
Russia	2001	13	13
Serbia	2003	12	10
Iraq	2004	15	15
Slovakia	2004	19	19
Ukraine	2004	15	25
Georgia	2005	20	20
Romania	2005	16	16
Turkmenistan	2005	10	20
Trinidad	2006	25	25
Kyrgyzstan	2006	10	10

Jurisdiction	Year Implemented	Personal Tax Rate Percent	Corporate Tax Rate Percent
Albania	2007	10	10
Macedonia	2007	10	10
Mongolia	2007	10	10,25
Montenegro	2007	9	9
Kazakhstan	2007	10	15
Pridnestrovie	2007	10	0
Mauritius	2007	15	15
Southern Sudan	2007	10	
Bulgaria	2008	10	10

Jurisdiction	Year Implemented	Personal Tax Rate Percent	Corporate Tax Rate Percent
Czech Republic	2008	15	23
Timor Leste	2008	10	10
FBiH	2009	10	10
Belarus	2009	12	24
Belize	2009	25	25
Nagorno Karabak		5	5
Seychelles	2010	15	35
Paraguay	2010	10	10
Madagascar	2010	23	23

Jurisdiction	Year Implemented	Personal Tax Rate Percent	Corporate Tax Rate Percent
Hungary	2011	16	10
Abkhazia		10	18
South Ossetia		12	
Anguilla	2011	3	
Greenland		37	31.8
St. Helena	2012	25	25

SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO COMO REGLA GENERAL

Técnica legal que permite al administrado optar por considerar denegada la solicitud o impugnación o por esperar a que exista un pronunciamiento expreso y explícito, toda vez que apelar con una resolución ficta en materia tributaria no es muy eficiente ni efectista, por cuanto uno se enfrentaría a la posibilidad de que el superior no desee revisar los documentos probatorios.

- Para la Sunat solo existen un par de procedimientos con «silencio administrativo positivo»:

(i) el certificado de recuperación de capital invertido, y

(ii) el *joint venture* o consorcio sin contabilidad independiente. En todos los demás casos, aplica la regla general del silencio administrativo negativo.

REDUCCIÓN TRIBUTARIA: NECESARIO PASO PARA SER COMPETITIVOS

REDUCCIÓN Y MEJORA DEL IMPUESTO A LA RENTA: ENFOQUE COMPETITIVO

- *Reducción del Impuesto a la Renta*

Se deben reducir o eliminar los tributos en general. Se deben eliminar los miles de trámites que se exigen para realizar empresas.

- *Mejora del* Foreign Tax Credit

Por el lado del impuesto a la renta, se requiere también eliminar la doble imposición económica y tributaria, con la finalidad de que nuestras empresas puedan colonizar mercados foráneos con éxito y sin barreras como la doble imposición.

- *Necesario* flat tax *y conversión de contribuyentes personas naturales en auditores de Sunat al requerir factura*

Respecto de la renta de fuente peruana, urge crear un *flat tax* para formalizar informales, elevando la banda de los medianos y pequeños contribuyentes para fines fiscales.

REDUCCIÓN Y REFORMA DEL IGV: BAJA DE ALÍCUOTA Y NECESARIA NEUTRALIDAD PARA EMPRESAS

Se debe reducir el IGV (o IVA), así se pierda recaudación, ya que a nivel regional estamos en la media superior, siendo que deberíamos estar en la media inferior, con el fin de poder ser competitivos regionalmente,

Se debe buscar que los empresarios nunca pierdan el crédito fiscal del IGV, por cuanto, al final, igual repercute económicamente en el consumidor final vía precio,

Se debe fomentar que los exportadores de servicios puedan crear sus productos de servicios y que no exporten IGV, con el objetivo de que los empresarios de servicios peruanos puedan ser competitivos en el exterior.

- **¿QUEREMOS QUE PERÚ SEA UN *HUB CLUSTER* INDUSTRIAL DE LATAM?**

País *hub cluster*

Aquél que ha creado un sistema institucional con ventajas competitivas y comparativas frente a otros países para autogenerar o crear industrias específicas y todos los eslabones necesarios en las distintas cadenas productivas, tanto a nivel legal, económico, tributario, R&D, mano de obra calificada, y donde se fomenta jurídica e institucionalmente (pública o privadamente) la innovación pro industrias.

- Perú no es *hub cluster* en ningún sector, ni siquiera en el turismo.
- En el Perú se requiere conocer e internalizar el concepto de *cluster*, entendido como el lugar vitrina de las concentraciones de empresas e instituciones (públicas y privadas) interconectadas en un campo particular para la competencia con el único objetivo de atraer y crear polos de desarrollo de la gran en una variedad de “clusters industriales”.

NECESIDAD DE CAMBIAR ENFOQUE EN LA POLÍTICA TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y LOS *BEPS*

NECESIDAD POR PARTE DEL PERÚ DE TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA CAPTURAR EVASORES TRIBUTARIOS

- En el 2016, el *Tax Committe* del Parlamento Europeo emitió un informe donde concluye que EE.UU. es el más grande «paraíso fiscal» y expone sus repercusiones.

- Por lo que se requiere de manera urgente una nueva política diplomática y más tratados tributarios internacionales de intercambio de información, que permitan ampliar la base de contribuyentes en el Perú para crecer como país.

PROBLEMÁTICA DE LOS DIVIDENDOS TRANSFRONTERIZOS EN EL PERÚ

- Las empresas domiciliadas en el Perú que constituyen subsidiarias en el exterior se enfrentan a múltiples problemas para poder repatriar sus utilidades desde el país de donde domicilie su subsidiaria hacia el Perú, enfrentándose al problema conjuntivo de la doble imposición económica y jurídico-tributaria.

- La Ley del Impuesto a la Renta no ha sido diseñada para el escenario de «*export equity outbound*».

- Esta problemática de doble imposición económica y jurídica, se puede atenuar o reducir parcialmente en caso de que algunos de los países donde domicilia la subsidiaria y la matriz hubiera firmado un convenio para evitar la doble imposición, bajo el modelo OCDE, o si son parte de la Comunidad Andina y su Decisión 578, ocurre que la mayoría de países de América, Europa y Asia con los que Perú exporta intercambia capitales y servicios de no tiene dichos tratados tributarios y la normativa interna de acreditación de impuesto a la renta de fuente extranjera (art. 88 de la Ley del Impuesto a la Renta) no elimina la doble imposición económica.

ALGUNAS PROPUESTAS DE POLÍTICA PÚBLICA, TRIBUTARIA Y FISCAL PARA EL DESARROLLO: INFRAESTRUCTURA, CALIDAD INSTITUCIONAL E INDEPENDENCIA DEL PODER JUDICIAL TRIBUTARIO

Según indicadores económicos del *World Economic Forum (WEF)* Perú a fines de la década pasada pasó de ser un país con “ingresos bajos” a país con “ingresos medios”.

¿Qué frena o entrampa a países como el Perú y Brasil a saltar y convertirse en un país rico?

Hace falta mejorar en muchos indicadores económicos. Los más relevantes son:

- Independencia del Poder Judicial, el de las
- Libertades económicas, el de
- Simplificación de negocios, el de
- Innovación tecnológica, el de
- Infraestructura, el de I+D+i, el de
- Libertades políticas, el
- Indicador de desregulación tributaria

A la par, la recaudación fiscal del Perú estuvo incrementándose cada año, hasta el freno ocurrido por las políticas tributarias introducidas durante el 2011, 2012 y 2013, tanto a nivel de cambios legislativos como de sub-regulación que la propia SUNAT

LA BRECHA DE INFRAESTRUCTURA Y PROPUESTA DE SOLUCIÓN.

El problema.

- A pesar que los últimos 5 ejercicios se ha recaudado más que en los últimos 20 años, no se ha crecido en inversión pública estatal con relación a la infraestructura.
- Según la Universidad del Pacífico, Universidad ESAN y la Asociación para el Fomento de Infraestructura Nacional (AFIN), no se entiende por qué el Gasto de Inversión Pública que permite a todo país crecer no acontece en la misma proporción en el Perú que el incremento de la recaudación, siendo la brecha de infraestructura “real *vs* requerido” un total acumulado de USD 87,975 MM; de hecho, lo único que sube es el Gasto Corriente Público.

La propuesta de solución.- Modificación de la LIR respecto a la depreciación por inversión en infraestructura.-

Estado de la cuestión.

- En nuestro criterio en el Perú existe un problema en el ámbito de infraestructura y no existen suficientes incentivos para que el sector privado invierta en proyectos de esta naturaleza, por lo que se requiere un paquete institucional que concesione trenes y supercarreteras (de triple vía en ida y triple vía de vuelta a nivel nacional) con fines de transporte de *commodities* (minerales, granos, etc.) a nivel nacional, y pudiéndose focalizar las carreteras en 4 macro regiones:

a) la del norte que arranque en la costa hasta la selva, pasando por la sierra;

b) la del centro y sur;

c) la que viaje de sierra norte a sierra sur y de selva norte a selva sur;

d) interconexiones entre todas ellas

Propuesta

- Las empresas puedan depreciar en forma acelerada la inversión en un plazo de 1 ejercicio y/o hasta en 5 años (optativo) y, a la par, que se pueda deducir el 180%, vía depreciación, el costo incurrido en la construcción.
- Esta medida disminuye la tasa efectiva del Impuesto a la Renta, e implica que el Estado pueda hacer obra de infraestructura a través del agente privado.

Beneficio

- Promueve la inversión por parte del sector privado en proyectos de infraestructura y a la vez, constituyen un respaldo a las autoridades, las cuales son las llamadas a proveer los servicios esenciales para el desarrollo del país.

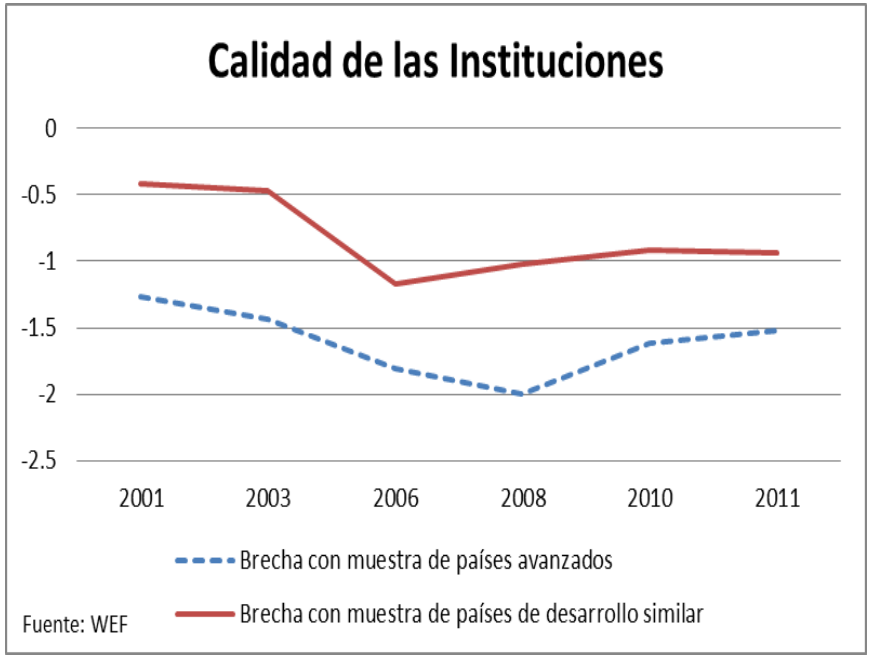
Análisis Costo-Beneficio

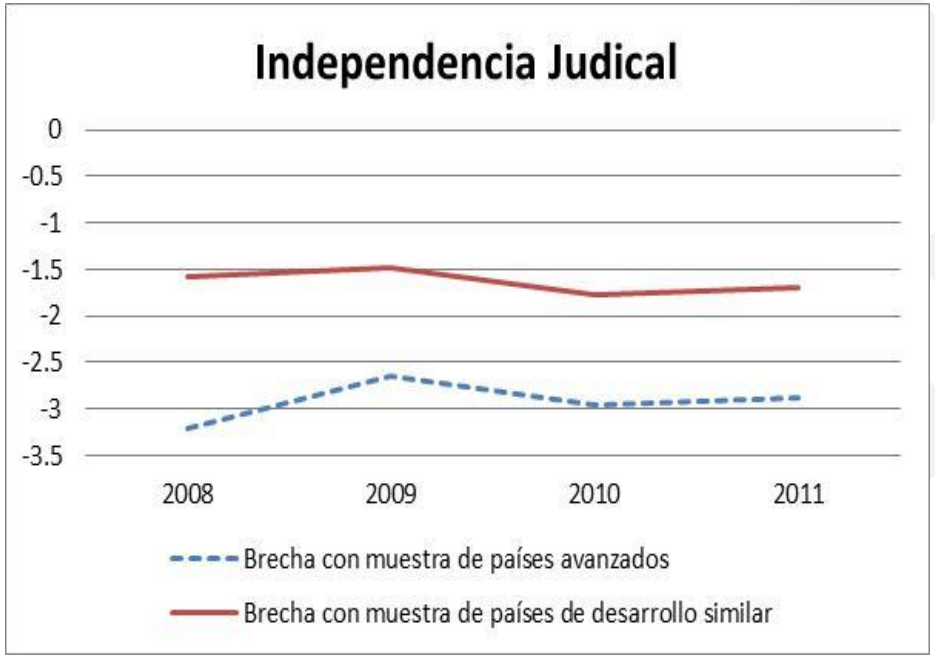
- Este proyecto no implica costos para el Estado.
- El beneficio para el Estado es el ahorro del costo y gastos financieros de apalancamiento y de inversión, así como de la caja que se requiere para estas obras.

EL PROBLEMA DE LA FALTA DE INDEPENDENCIA DEL PODER JUDICIAL TRIBUTARIO Y DE LAS INSTITUCIONES RESOLUTORAS TRIBUTARIAS

El problema general.

- Del WEF se puede inferir que la calidad institucional peruana es menor con relación a otros países desarrollados y menos con relación a los países desarrollados.





El problema del financiamiento de la SUNAT a los Juzgados Tributarios y de Amparo.

Estado de la cuestión

- Resolución Administrativa N° 206-2012-CE-PJ: estableció la creación de juzgados especializados en materia tributaria. Cuya instalación y funcionamiento debe ser con fondos de la partida presupuestaria de la SUNAT para el 2013 y 2014, afectando con ello la imparcialidad de los jueces en detrimento de los derechos de los contribuyentes.
- La SUNAT ha estado financiando a los Juzgados tributarios y de amparos tributarios durante el 2013 al 2014, por el 2015 se detuvo este subsidio e interferencia en la autonomía del Poder Judicial, empero, todavía subsisten algunos problemas en la Calidad institucional de la SUNAT y del Poder Judicial tributario que frena el crecimiento.

Propuesta de solución

- Debe haber un irrestricto respeto a la independencia del Poder Judicial y el sueldo de los jueces se deben pagar del pliego presupuestal general aprobado en el Congreso por los que tienen representación ciudadana, no por una de las partes.
- La SUNAT no debe capacitar a los Jueces únicamente, se debe permitir al sector privado académico también hacerlo. L
- La OCMA debe revisar los casos donde pierde el contribuyente, para investigar el grado de presión de los coordinadores judiciales que trabajan en la SUNAT y circulan en el Poder Judicial.

El “bono” para los funcionarios de la SUNAT y los contribuyentes formales en la normativa del Fortalecimiento SUNAT

Estado de la cuestión

- La Ley de Fortalecimiento de SUNAT faculta para otorgar un “incentivo anual” en favor de los funcionarios que: *i) incrementen la recaudación ii) reduzcan el incumplimiento tributario, entre otros* (Art. 11 de la Ley 29816).
- Esta bonificación constituye un incentivo perverso, típico de países irrespetuosos del Estado Constitucional de Derecho y que viene generando un desequilibrio en la relación jurídico-tributaria desde el 2012, en perjuicio de los contribuyentes formales que sí cumplen sus obligaciones tributarias.
- La norma facultó a la SUNAT para reglamentar esta disposición vía Resolución de Superintendencia y esta determinó qué se entiende por “incremento de recaudación” y “reducción del incumplimiento tributario

Solución

- Explicitar en la Ley de Fortalecimiento de SUNAT que la bonificación debe ir en función al acierto en los reparos de la Administración, cuando los criterios reparados sean confirmados por el Poder Judicial en última instancia o con sentencia consentida, no antes,
- Se debe buscar ganar los bonos fiscalizando más a los informales y evasores en zonas de fronteras y locales.
- El bono se debe aplicar por incremento de recaudación en el sector informal. Se debe excluir de la métrica para el cómputo del bono cuando se fiscaliza a un contribuyente formal.
- No deberían computar para el cálculo del bono, entre otros, los ingresos en recaudación por detracciones SPOT en el Banco de la Nación y demás medios de pagos anticipados, como tampoco por multas y moras, salvo que sean cosa juzgada.

El problema para los contribuyentes formales en la normativa para el Fortalecimiento del Tribunal Fiscal

Los bonos de los vocales del Tribunal Fiscal

- La Ley del Fortalecimiento del Tribunal Fiscal establece que los bonos a los vocales del Tribunal Fiscal se fija en base a producción, cantidad de expedientes.
- Se debe explicitar que los bonos no se pagan en base a la producción sino, más bien, por métricas cualitativas como, por ejemplo, si se sigue la doctrina y jurisprudencia comparada de países desarrollados, si se aplican los *“tax best model practice”,* si se descartan métodos de países pobres o de ingresos medios, es decir, por los mejores argumentos usados en las resoluciones y con enfoque de desarrollo del país; no por si deciden a favor o en contra, como tampoco por la cantidad. La cantidad genera un incentivo a resolver rápido y la posibilidad de fallar en contra del contribuyente es alta.

Cambios procesales

Estado de la cuestión.

- A través del Decreto Legislativo 1121 se ha incorporado en el Código Tributario el Artículo 159°, el cual establece como requisito para la concesión de una medida cautelar, la presentación de una carta fianza personal o real que (que no podría ser una caución juratoria) por el mismo importe en que se concede la medida cautelar por el plazo de un año, renovable. Se establece, además, que en caso la carta no sea renovada, el Juez la ejecute, bajo responsabilidad.
- Además, el Juez debe correr traslado de la solicitud cautelar a la Administración violando abiertamente la reserva de la solicitud y permitiendo al fisco dilatar o frustrar el otorgamiento de la medida, cuando ésta debe ser otorgada en forma urgente por la apreciación del juez quién únicamente debería observar el cumplimiento de determinados requisitos como son:

i) el peligro en la demora

ii) verosimilitud del derecho y

iii) presentación de contracautela suficiente para resarcir “el daño” que pudiere causar el otorgamiento de la medida, pero nunca “el derecho cuestionado”, en este caso el tributo exigido por el fisco.

- La solicitud de medida cautelar no suspende el cómputo de los intereses moratorios de la supuesta deuda de la SUNAT.

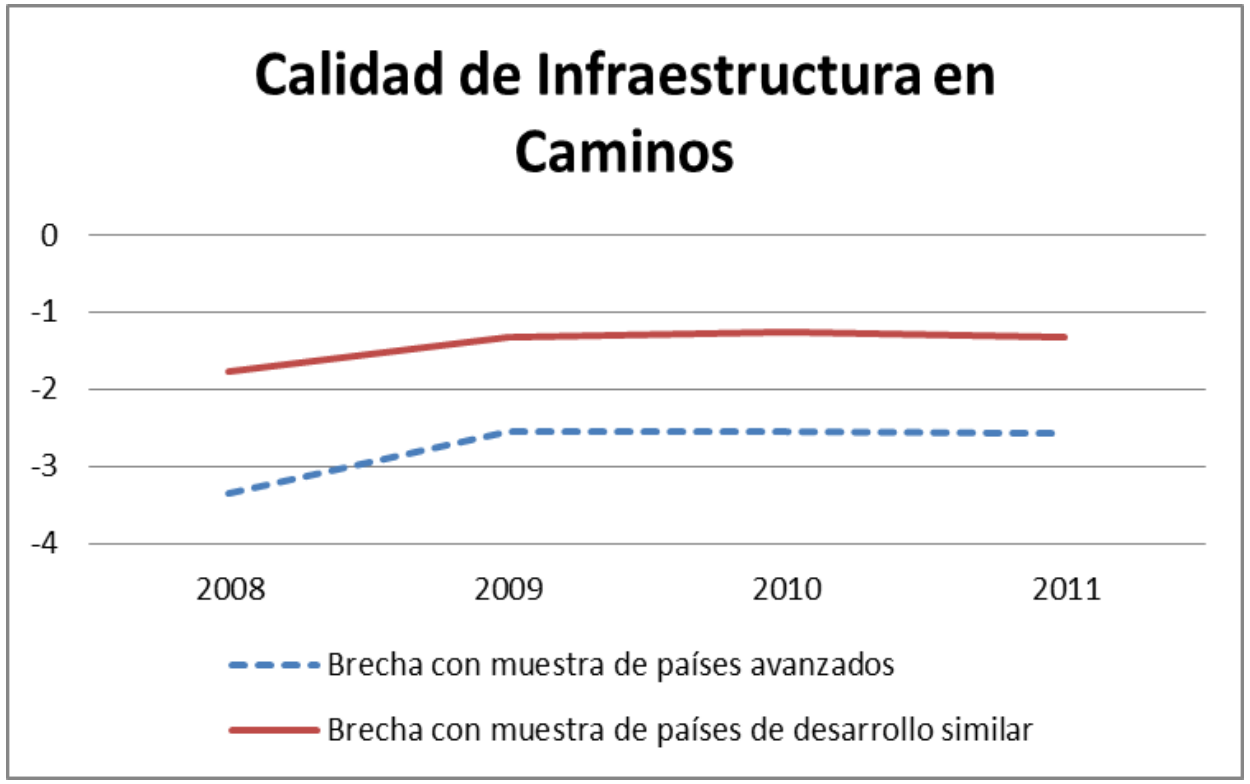
- La deuda tributaria se ejecutaría en la práctica con la Resolución del Tribunal Fiscal desfavorable para el contribuyente. Cuando el Tribunal Fiscal resuelve en contra del contribuyente éste debe pagar si es que presenta una Acción Contencioso Administrativa, salvo que tuviera Medida Cautelar o presente carta fianza por el 60% y el Juez, además, la ponderé y conceda la Tutela Cautelar solicitada por el demandante.

- Ahora se ha eliminado la caución juratoria, se corre traslado a SUNAT y se exige carta fianza por el monto total de la deuda

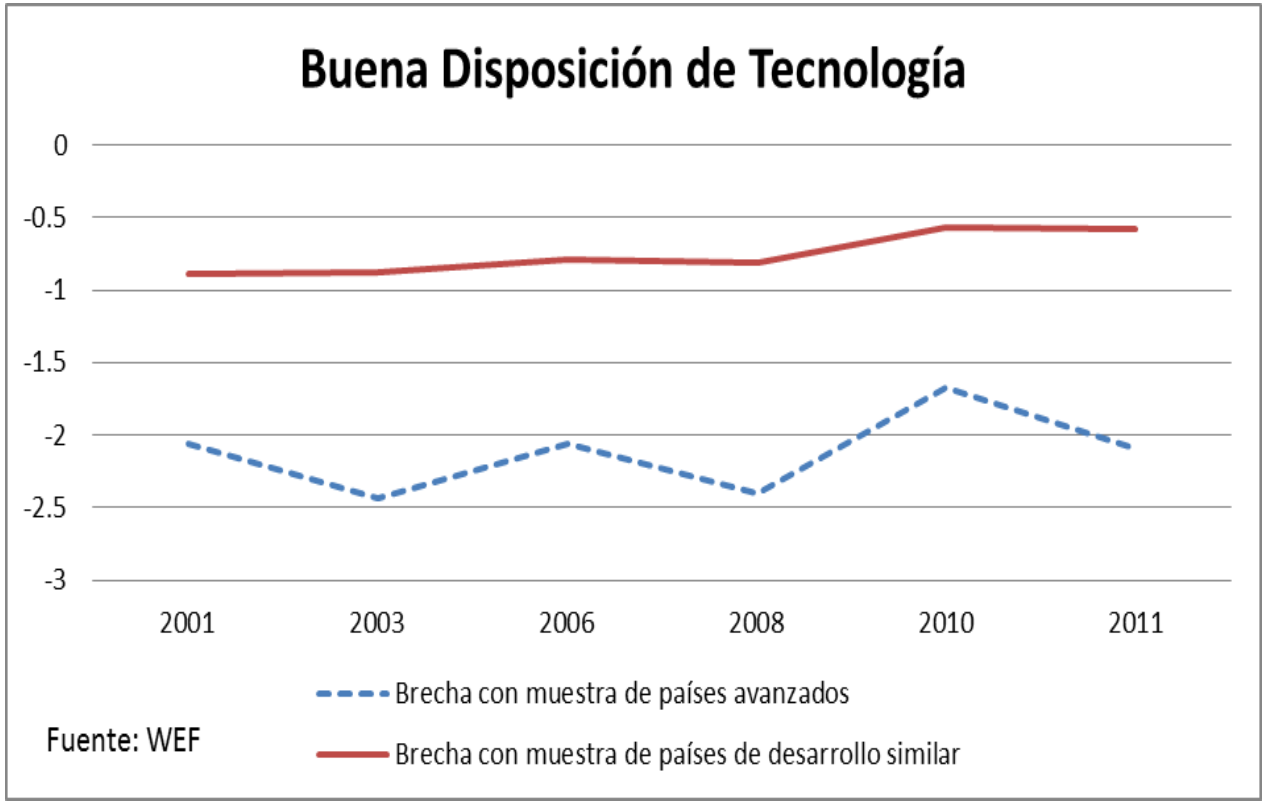
- Finalmente, no se debe notificar a la SUNAT la solicitud de medida cautelar que realiza un demandante, con el fin de darle certeza de no injerencia al contribuyente de su proceso cautelar, conforme ha venido ocurriendo, y que ha generado que en el mercado procesal tributario de hoy en día se sepa que solo hay unas 10 medidas cautelares otorgadas desde el 2012 en favor de los contribuyentes que suspende la cobranza coactiva.

LA IMPERIOSA NECESIDAD DE QUE PERÚ SEA UN HUB INDUSTRIAL Y DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS REGIONAL EN AMÉRICA LATINA

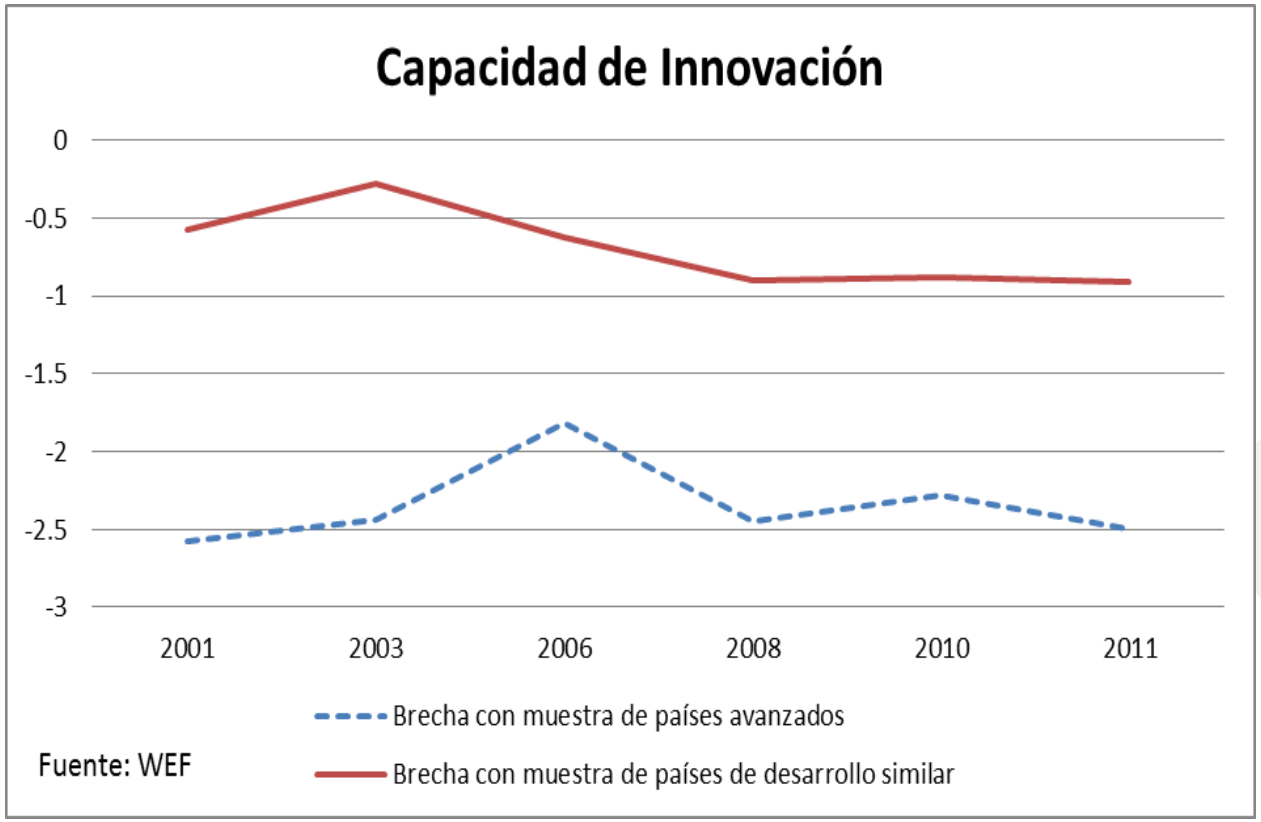
Propuestas normativas en materia de infraestructura, innovación tecnológica, *research & development,* y otros



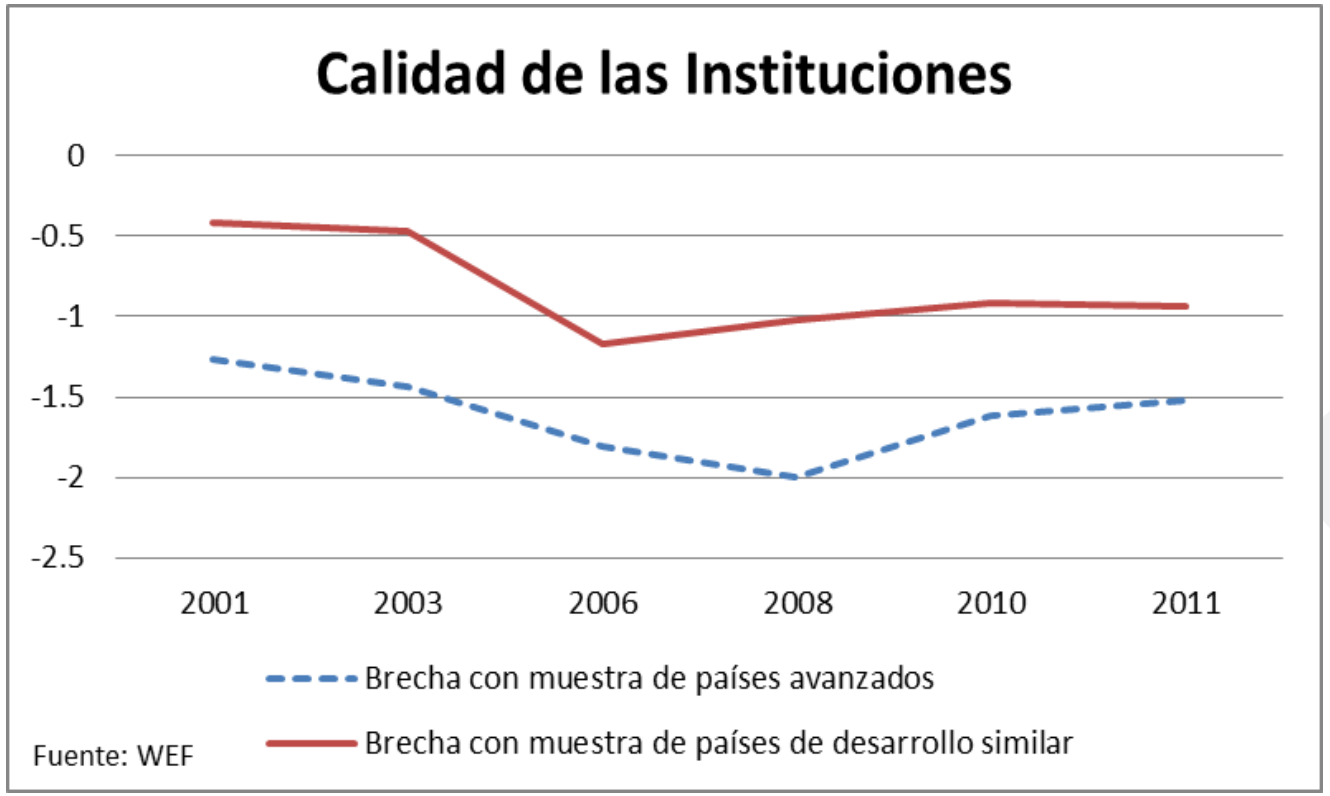
Propuestas normativas en materia de infraestructura, innovación tecnológica, *research & development,* y otros



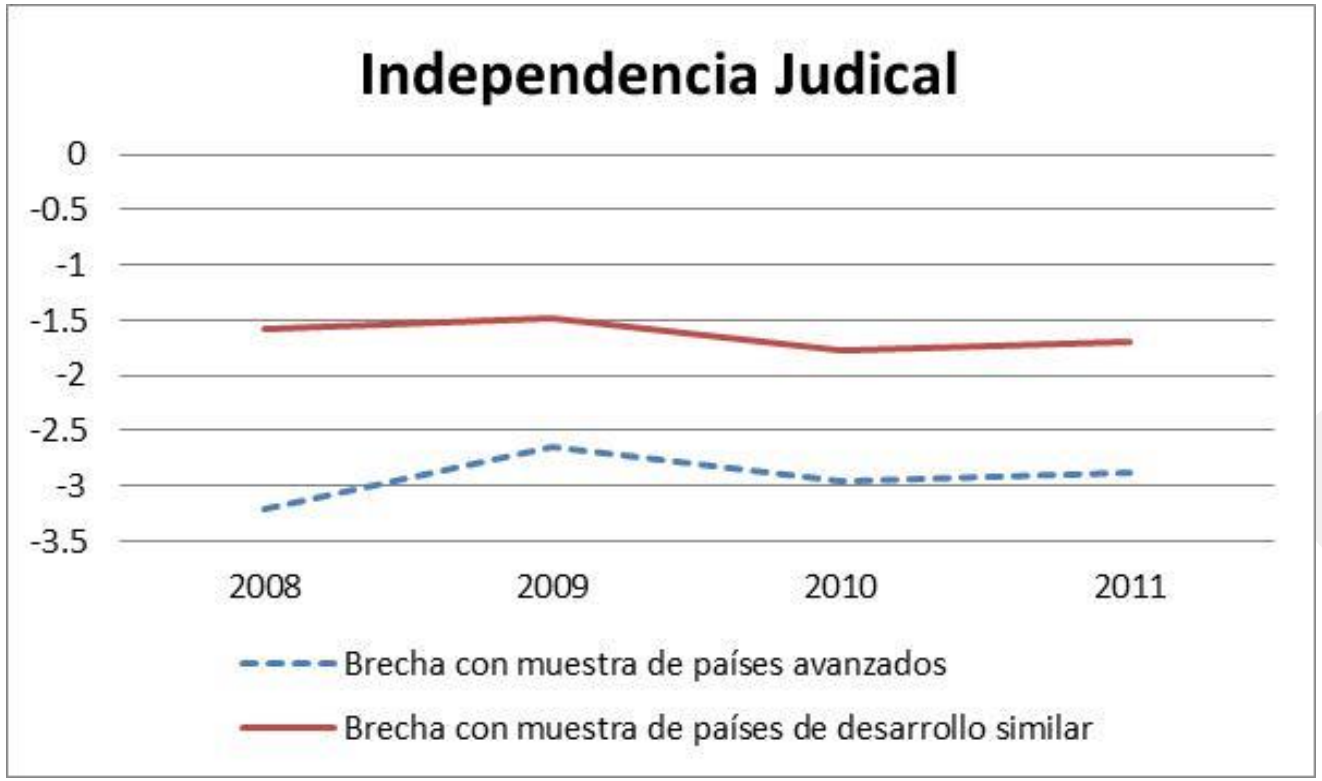
Propuestas normativas en materia de infraestructura, innovación tecnológica, *research & development,* y otros



Propuestas normativas en materia de infraestructura, innovación tecnológica, *research & development,* y otros



Propuestas normativas en materia de infraestructura, innovación tecnológica, *research & development,* y otros



Propuestas tributarias para mejorar la infraestructura

1. **Modificación de la LIR respecto a la depreciación por inversión en infraestructura**

a. Problemática

En el Perú existe un problema en el ámbito de infraestructura y no existen suficientes incentivos para que el sector privado invierta en proyectos de esta naturaleza. Se requiere un paquete institucional que concesione trenes y supercarreteras con fines de transporte de commodities a nivel nacional, y pudiéndose focalizar las carreteras en 4 macro regiones: a) la del norte que arranque en la costa hasta la selva, pasando por la sierra; b) la del centro y sur; c) la que viaje de sierra norte a sierra sur y de selva norte a selva sur; c) interconexiones entre todas ellas.

b. Propuesta

Que las empresas puedan depreciar en forma acelerada la inversión en un plazo de 5 años y, a la par, que se pueda deducir el 100%, vía depreciación, el costo incurrido en la construcción o tomarse como crédito contra impuesto. Esta medida si bien disminuye la tasa efectiva del IR, implica que el Estado pueda hacer obra de infraestructura a través del agente privado.

No es necesario que se exonere del IGV el servicio de transporte, ya que si está destinado para la exportación se recupera vía saldo a favor por exportación.

c. Beneficio

Promueve la inversión por parte del sector privado en proyectos de infraestructura y a la vez, constituyen un respaldo a las autoridades, las cuales son las llamadas a proveer los servicios esenciales para el desarrollo del país.

Propuestas tributarias para mejorar la innovación tecnológica y R&D

2. Modificación de la LIR respecto a la amortización de intangibles para el sector productivo

a. Problemática

Actualmente, si una empresa desea generar alto trabajo de contenido de valor agregado o añadido (por ejemplo, una petroquímica) debe amortizar todos sus intangibles; sin embargo, la LIR tiene múltiples limitaciones a la deducción de intangibles de duración limitada.

b. Propuesta

Modificar la LIR con el objetivo de permitir que las empresas puedan deducir la amortización de intangibles para efectos de determinar la renta imponible de tercera categoría.

c. Beneficios

Incentivar a las empresas industriales para que inviertan en sectores de alto valor agregado.

Propuestas tributarias para mejorar la innovación tecnológica y R&D

3. Crédito tributario por donaciones con fines educacionales a efectos de optimizar el sector educación

a. Problemática

El gasto público en educación en términos del PBI se ha mantenido en 2.8% en el periodo 2005 - 2008. Sin embargo como porcentaje del gasto público total para el mismo periodo de tiempo hay una disminución del 1.4%. Es decir, como producto del aumento del PBI, ha habido un incremento en el presupuesto para el sector educación de 8,002.9 millones de Nuevos Soles para el 2005 a 11,806.7 millones de Nuevos Soles para el 2008 (3,803.8 millones de Nuevos Soles más), pero el Estado gastó menos en educación en relación al gasto total. La UNESCO, organismo internacional dedicado a la educación recomienda tener un gasto público de un 7% del PBI. El Perú está entre los países con menos gasto público en educación en la región.

b. Propuesta

Se propone permitir a las empresas tomar como créditos contra el impuesto a la Renta, el importe que invierta en la implementación y funcionamiento de un proyecto educativo en una zona rural. Dicho crédito podrá ser aplicado contra el Impuesto a la renta anual determinado hasta por un importe igual al 75% del citado impuesto.

Propuestas tributarias para mejorar la innovación tecnológica y R&D

3. Crédito tributario por donaciones con fines educacionales a efectos de optimizar el sector educación

b. Propuesta

El derecho a la educación de calidad para los más pobres se garantiza con un financiamiento focalizado en territorios y centros educativos, como indica la evidencia internacional. Debemos establecer un sistema educativo de calidad con equidad y garantizar su sostenibilidad financiera. Es por ello que, en respuesta a esta necesidad, con el afán de paliar este malestar, que en su mayoría azota las zonas rurales, se propone establecer un mecanismo de incentivo fiscal para el sector empresarial peruano.

Actualmente, los gastos vinculados a actividades no relacionadas con la generación de rentas o mantenimiento de la fuente empresarial son no deducibles, lo que constituye un mayor costo fiscal y, por tanto, desincentivo, para las empresas. Se busca implementar un marco legal que permita considerar estas inversiones (destinadas al sector educativo) como una inversión social de la empresa aplicable contra el impuesto a la renta que generan sus operaciones habituales.

c. Beneficios

Estimulación de la inversión del sector privado en proyectos educacionales que permitan la implementación de proyectos educativos a nivel nacional en zonas rurales con financiamiento sostenible en el tiempo. Esto traerá como consecuencia una mejor educación en la población más pobre y una mejor aceptación y vinculación de la población con el sector empresarial.

Propuestas tributarias para mejorar la innovación tecnológica y R&D

Crédito tributario por donaciones con fines educacionales a efectos de optimizar el sector educación

c. Beneficios

Los proyectos educacionales se implementarán acorde con los mejores estándares internacionales a efectos garantizar una alta calidad educativa.

Además del beneficio tributario, la empresa mejorará su imagen institucional, pues la materialización de los proyectos educacionales será asociada a la imagen institucional de la corporación donante, lo que sin duda contribuirá a la disminución de los conflictos sociales.

Finalmente, no solo el gobierno tendrá la responsabilidad en el futuro de la educación, sino que lo hará de la mano de empresas innovadoras comprometidas a contribuir con el desarrollo social y cultural del país.

Propuesta para precisar los alcances del Artículo 88° de la LIR, que elimina la doble imposición internacional

4. Alcances del artículo 88° LIR

a. Problemática

El inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que límites para la utilización del crédito fiscal por impuesto pagado en el exterior vinculado a rentas de fuente extranjera, que éste no sea mayor a la tasa media aplicable a la renta de fuente extranjera.

La norma aparenta claridad, pero podría ser objeto de interpretaciones erróneas que establezcan limitaciones adicionales como:

i) Pretender que el crédito se establezca en función a cada estado de la fuente.

ii) Que la base para la aplicación de la tasa media sea la renta neta de fuente extranjera.

Propuesta para precisar los alcances del Artículo 88° de la LIR, que elimina la doble imposición internacional

b. Alternativas de solución

- **Modificación del Artículo 88° e) de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de que**:
  - Se mejore el tratamiento del Tax Credit (tasa media).
  - Se permita la aplicación del crédito por impuesto indirecto.
- **Celebración de Convenios para Evitar la Doble Imposición**.

Modificación del Artículo 88° e) de la Ley del Impuesto a la Renta

*“**Artículo 88º.-** Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el Artículo 79º, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes:*

e) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.”

Modificación del Artículo 88° e) de la Ley del Impuesto a la Renta

"Artículo 52°.- DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS CONTRA EL IMPUESTO A LA RENTA

Los conceptos previstos en el Artículo 88° de la Ley constituyen crédito contra el Impuesto. A fin de aplicar lo dispuesto en el Artículo en mención, se observará las siguientes disposiciones:

d) Para efecto de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 88° de la Ley, por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta del trabajo más la renta neta de fuente extranjera, o con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera, según corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 29°-A, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el artículo 46° de la misma. De existir pérdidas de ejercicio anteriores éstas no se restarán de la renta neta."

Arrastre del tax credit & Momento de Aplicación del Crédito

- Arrastre
  - No se permite el arrastre (Perú)
  - Se permite el arrastre hacia ejercicios futuros (España)
  - Se permite el arrastre hacia ejercicios anteriores (2) y posteriores (5) USA

- Arrastre sobre impuestos pagados y excepcionalmente sobre impuestos devengados
- La SUNAT ha emitido informe frente al caso que cuando generas ingresos gravados de fuente extranjera en el año 1, pero te retienen en el año 2 ó 3 –por aplicación de la norma extranjera-, entonces, aplicando la LIR debería ser acreditable al 100%, empero, SUNAT señala que se debe aplicar como “gasto”, lo que implica que pierdes y solo recuperas el 29.5% en lugar del 100%. Esto genera doble imposición, maxime porque no hay CDI con muchos países.

Casos Prácticos Tax Credit

Caso Práctico I
Cálculo global del Crédito por rentas de fuente extranjera
Empresa ABC domiciliada en Perú
Expresado en Nuevos Soles

I. Cálculo de la Tasa Media

P/L Tributario

Utilidad Contable (inc PTU)	900,000
Adiciones/Deducciones	50,000
Renta Neta	**950,000**
Pérdida Tributaria Arrastrable	0 (*)
Renta neta Imponible	**950,000**

Impuesto a la Renta	**285,000**

Tasa Media =	**IR**	285,000	**30.00%**
	Renta Neta	950,000	

(*) Según lo dispuesto en el Art. 52 inc. d) del Rgto de la LIR, de existir pérdidas de ejercicios anteriores éstas no se restarán de la renta neta.

Casos Prácticos Tax Credit

II. Créditos a Tomar por Rentas de Fuente Extranjera

Rentas de Fuente Extranjera Obtenidas

Pais	Tasa de Retención	RFE	Retención Efectuada
El Salvador	20%	100,000	20,000
Mexico	30%	50,000	15,000
Guatemala	31%	40,000	12,400
Total Retenciones Efectuadas			**47,400**
Total Rentas de Fuente Extranjera		**190,000**	

Límite a tomar como crédito por impuestos abonados en el exterior

Total Rentas de Fuente Extranjera	190,000 X
Tasa Media	30.00%
Importe máximo a tomar como crédito	**57,000**

III. Utilización del Crédito Fiscal

Impuesto a la Renta determinado	285,000
Crédito por Impuestos RFE	-47,400
Total Impuesto a la Renta a Pagar	**237,600**

Casos Prácticos Tax Credit

Caso Práctico II
Cálculo individual por país por rentas de fuente extranjera
Empresa ABC domiciliada en Perú
Expresado en Nuevos Soles

I. Cálculo de la Tasa Media

P/L Tributario

Utilidad Contable (inc PTU)	900,000
Adiciones/Deducciones	50,000
Renta Neta	**950,000**
Pérdida Tributaria Arrastrable	0 (*)
Renta neta Imponible	**950,000**
Impuesto a la Renta	**285,000**

(*) Según lo dispuesto en el Art. 52 inc. d) del Rgto de la LIR, de existir pérdidas de ejercicios anteriores éstas no se restarán de la renta neta.

Tasa Media =	**IR**	285,000	**30.00%**
	Renta Neta	950,000	

Casos Prácticos Tax Credit

II. Créditos a Tomar por Rentas de Fuente Extranjera

Rentas de Fuente Extranjera Obtenidas

Pais	Tasa de	RFE	Retención
El Salvador	20%	100,000	20,000
Mexico	30%	50,000	15,000
Guatemala	31%	40,000	12,400
Total Retenciones Efectuadas			**47,400**
Total Rentas de Fuente Extranjera		**190,000**	

Límite a tomar como crédito por impuestos abonados en el exterior

Concepto	El Salvador	México	Guatemala
Renta de Fuente Extranjera obtenida en c/país	100,000	50,000	40,000
Tasa Media	30%	30%	30%
Importe máximo a tomar como crédito	30,000	15,000	12,000
Retención Efectuada	20,000	15,000	12,400
Exceso Retención	0	0	400

III. Utilización del Crédito Fiscal

Impuesto a la Renta determinado	285,000
Crédito por Impuestos RFE	-47,000
Total Impuesto a la Renta a Pagar	**238,000**

Casos Prácticos Tax Credit

Los modelos de los siguientes casos prácticos han sido extraídos del artículo de Rocío Liu Arévalo y Luis Vargas León: "*El crédito por impuesto a la renta extranjero: comentarios y críticas a la ley peruana*"

Caso A:

Se tiene la Empresa Perú SAC la misma que opera a en el país B, mediante una sucursal.

Asimismo la Sucursal en B, incurre en USD 100 de gastos en el año 1 y que para la ley peruana los USD 100 son enteramente deducibles en el año 1, sin embargo para la ley de B deben ser activados y deducidos vía depreciación con una tasa de 20%, es decir en 5 años. Asumiendo que Perú SAC no tiene otras rentas, que la sucursal percibe ingresos anuales de USD 100, además que la tasa del IR en el Perú y en B es de 30%.

Casos Prácticos Tax Credit

Cálculo del IR en B	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Ingresos	100	100	100	100	100
Gastos	-20	-20	-20	-20	-20
Renta Neta en B	80	80	80	80	80
IR en B (30% de la Renta Neta)	24	24	24	24	24
Cálculo del IR en el Perú	**Año 1**	**Año 2**	**Año 3**	**Año 4**	**Año 5**
Ingresos	100	100	100	100	100
Gastos	-100	0	0	0	0
Renta Neta en Perú	0	100	100	100	100
IR en Perú (30% de la Renta Neta)	0	30	30	30	30
Cálculo del crédito por IR pagado en B	**Año 1**	**Año 2**	**Año 3**	**Año 4**	**Año 5**
Renta Neta de Fuente en B	0	100	100	100	100
Límite de crédito (Tasa Media a Renta Neta)	0	30	30	30	30
IR pagado en B a usarse como crédito	0	24	24	24	24

Casos Prácticos Tax Credit

Caso B:

Se asumen alícuotas del IR de 30% en el País A y en el Perú, asimismo Perú SAC obtiene USD 50 de renta neta con fuente en A y USD 50 de pérdida neta de fuente peruana en el Año 1, y luego genera USD 50 de renta neta de fuente peruana en el año 2.

Perú SAC paga USD 15 de IR de A en el año 1, pero la compensación de la pérdida neta de fuente peruana con la renta neta de fuente en A arroja cero de renta neta gravada con el IR peruano en el año 1. Al ser cero las rentas netas en el Perú tampoco hay IR peruano contra el cual acreditar los USD 15 de IR de A. y como de acuerdo a nuestra ley no se pueden arrastrar a años siguientes los USD 15 se pierden.

Casos Prácticos Tax Credit

Renta neta del ejercicio	50	0	
IR en A (30% de la renta neta)	15	0	
Cálculo del IR en el Perú	**Año 1**	**Año 2**	
Renta neta de fuente extranjera del ejercicio	50	0	
Renta Neta (Pérdida neta) de fuente peruana	-50	50	
Total Renta neta sujeta al IR peruano	0	50	50
IR en el Perú	0	15	
Cálculo del crédito por IR pagado en A	**Año 1**	**Año 2**	
Tasa media	0%	0%	
Renta neta de fuente en A	50	0	
Límite del crédito del IR (Tasa media x RN)	0	0	
IR pagado en A	15	15	30
IR de A a usarse como crédito	0	0	
Total Gastos por Impuestos	15	15	30
Tasa Efectiva	**0%**	**30%**	**60%**

Casos Prácticos Tax Credit

Caso C:

Cerca de cerrarse el ejercicio fiscal, Perú SAC solo tiene rentas de USD 100 con fuente en A, sujetas a IR de 7.5% en A y 30% en el Perú. El límite permite acreditar los USD 7.5 de IR de A contra los USD 30 de IR peruano, por lo que de cerrarse el ejercicio en estas circunstancias Perú SAC, abonaría un IR total de USD 30 (7.5 en A y 22.5 en Perú) y obtendría un beneficio neto de impuestos de USD 70.

El 25 de diciembre Perú SAC adquiere derechos de autor por USD 75. Los derechos van a expirar el 31 de diciembre y el único beneficio que ganarán antes de su expiración es una regalía de USD 100 con fuente en el país B a ser pagada el 27 de diciembre. El bruto de la Regalía (USD 100) está sujeto a un IR de 30% en B por lo que el 27 de diciembre Perú SAC, recibe USD 100 de regalía y paga USD 30 de IR en B.

Casos Prácticos Tax Credit

Cálculo del IR en A	Año 1
Renta neta del ejercicio	100
IR en A (7.5% de la renta neta)	7.5
Cálculo del IR en B	**Año 1**
Renta neta del ejercicio	100
IR en B (30% de la renta neta)	30
Cálculo del IR en el Perú	**Año 1**
Renta (100 de A y 100 de B)	200
Gastos Atribuidos RFE (costo del derecho de autor)	-75
Total Renta neta sujeta al IR peruano	125
IR en el Perú	37.5
Cálculo del crédito por IR pagado en A y B	**Año 1**
Tasa media	30%
Renta neta de fuente extranjera	125
Límite del crédito del IR (Tasa media x RN)	37.5

Casos Prácticos Tax Credit II

Observaciones y análisis de los casos anteriores

Según los ejemplos analizados, en la interpretación del caso I se pueden tomar los créditos en forma global, con lo cual el crédito a tomar por las rentas de fuente extranjera, es mayor al del caso II, en el cual se evalúa el límite uno a uno.

Asimismo . también pueden darse diferencias en la base imponible, las mismas que se aplican al multiplicar la tasa media con la renta neta de fuente extranjera, mientras que somos de la posición que para el último ejemplo la aplicación de la tasa media es con la renta bruta de fuente extranjera, con lo cual el límite a tomar como crédito de fuente extranjera asciende a S/. 60 y no habría necesidad de hacer un *credit shopping.*

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CDIS

1. **Razones no-tributarias:** la principal es la fuerte voluntad de atraer inversiones por hacer el Perú más atractivo como destino de inversiones.

2. **Razones tributarias:** el deseo de incorporarse a la comunidad internacional de tributación (el mundo de Convenios lleva consigo un mayor conocimiento de asuntos Internacionales, y el intercambio de información impositiva que ayuda a evitar la evasión); y la esperanza que mayores inversiones traerán más recaudaciones en el largo plazo. Asimismo, el OUTBOUND generaría mayores servicios de exportación e inversión hacia el exterior para repatriar más dividendos y mayores riquezas al Perú, lo cual fortalece a los inversionistas ubicados en Perú y a sus trabajadores, por consiguiente, se incrementa sus riquezas que podrían ser tributables también vía el consumo (Tipo IVA) al tener mayor caja y utilidades.

POLÍTICA FISCAL

- Todos los gobiernos tienen sus necesidades fiscales, y la actividad económica facilita la recaudación que financia tales necesidades.

- Los gobiernos tienen que establecer normas tributarias que permiten la recaudación necesaria, pero que al mismo tiempo fomentan el desarrollo económico que alimenta la recaudación.

- La mayoría de los economistas del mundo consideran que la inversión privada debe ser un componente vital del desarrollo económico, y que inversión del extranjero puede ser un componente importante de la inversión privada. A través de las décadas, varios países han intentado atraer la inversión extranjera usando varios mecanismos tributarios. Pero el uso de mecanismos tributarios involucra un sacrificio fiscal. Unos países optan por atraer la inversión a todo costo, y ofrecen incentivos drásticos como zonas francas (se ve esta actitud en Centroamérica y varios países de Asia). Otros países ponen más énfasis en sus necesidades fiscales, con la esperanza de atraer inversión con condiciones favorables para las inversiones, entre ellas un régimen tributario razonable.

- Es importante tener en mente los factores importantes para las empresas en el momento de tomar la decisión de invertir en un lugar en vez de otro.

FACTORES DE ATRACCIÓN DE LA INVERSIÓN:

- El factor más importante en la selección de la localización de la inversión es el tamaño del mercado interno de un país.

- El libre comercio entre los países, entonces, es muy importante para atraer inversión, porque el “mercado interno” de un país deja de ser el país, y se convierte en el conjunto de países donde se puede exportar sin aranceles (como los TLCs).

- Es necesario reconocer que el libre comercio tiene importancia para las exportaciones peruanas, pero también para convertir al Perú en un país más interesante para los inversionistas la suscripción de acuerdos para evitar la doble tributación pueden constituir un elemento fundamental en el régimen tributario que corresponde a la inversión extranjera (en caso de INBOUND) y nacional (en caso de OUTBUND).

FACTORES DE ATRACCIÓN DE LA INVERSIÓN:

Desde la perspectiva de los inversionistas, se podría decir que Perú ofrece un sistema tributario con una carga razonable. Peter D. Byrne nos comenta en términos generales, que *"la carga tributaria no debería ser un obstáculo a la inversión. El impuesto total generalmente será menos que el impuesto a pagar sobre la misma renta en el país de residencia, así que para muchos inversionistas reducir las tasas sería un beneficio sólo durante el intervalo entre derivar la renta y distribuirla".*

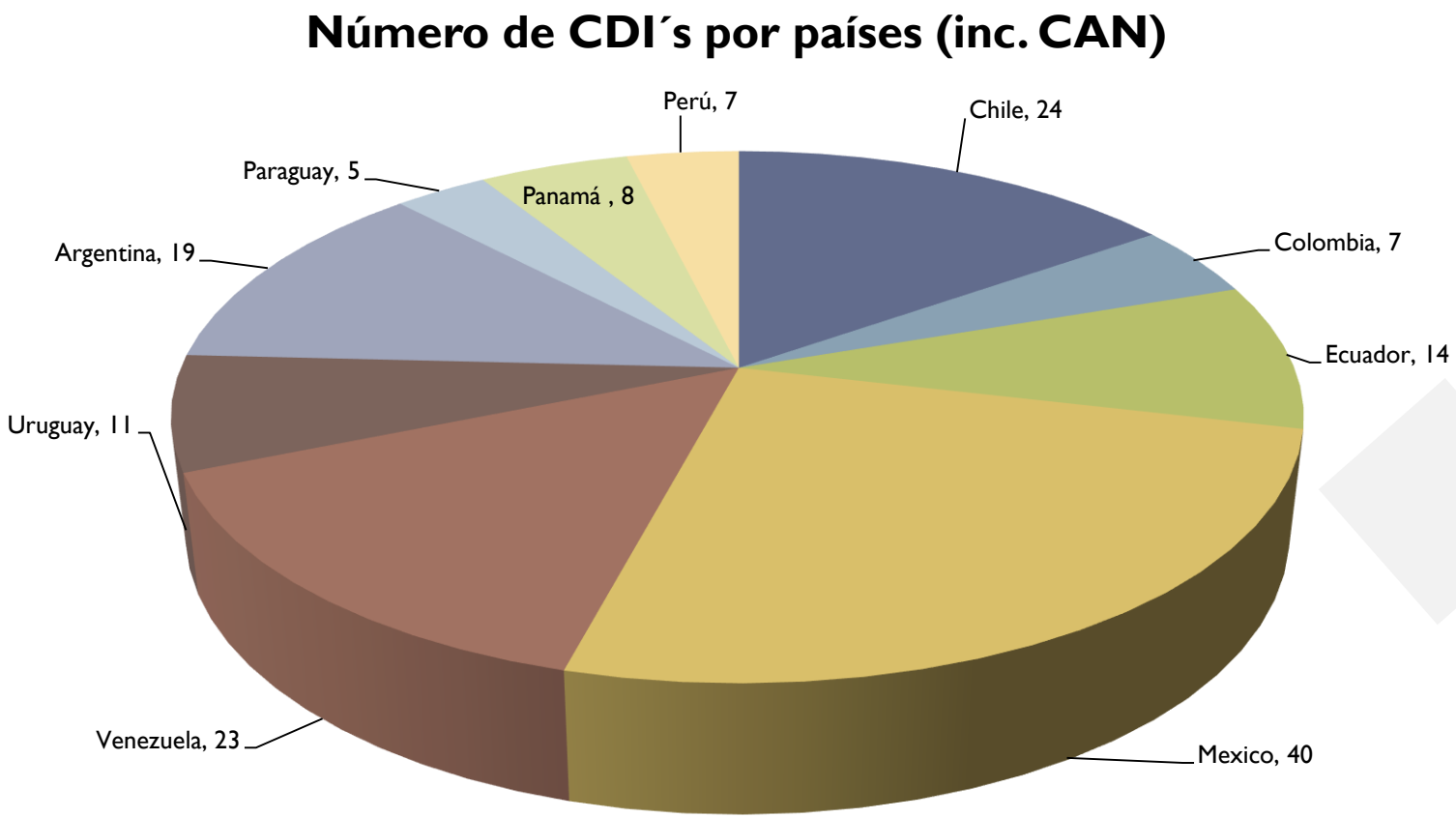
- No obstante, Perú tiene varias deficiencias en el campo tributario desde la perspectiva del inversionista. Se puede comenzar con servicios prestados desde el exterior y regalías, el impuesto peruano puede ser muy oneroso, y por tanto impedir estas actividades.

- Asimismo, los cambios frecuentes en las normas tributarias, situación que no es atenuada por la poca celebración de contratos de estabilidad.

- La legislación tributaria del Perú podría mejorar en algunos aspectos, entre ellos, normas en el área internacional.

- En el Perú, se comenta que las administradoras tributarias tienen una reputación de acotar a los inversionistas con un sustento legal inadecuado; y cuando esto se combina con las multas altas e intereses, se entiende que unos inversionistas sienten que el sistema tributario del Perú, a pesar de sus tasas razonables, no es tan favorable.

SITUACIÓN ACTUAL EN AMÉRICA LATINA



PERÚ

	BRASIL	CANADÁ	CHILE	COREA
Aprobado por:	Resolución Legislativa N°. 29233 (21/5/2008)	Resolución Legislativa N° 27904 (5/1/2003)	Resolución Legislativa N° 27905 (6/1/2003)	Resolución Legislativa N° 30140 (27/12/2013)
Ratificado por:	Decreto Supremo N° 019-2008-RE (6/6/2008)	Decreto Supremo N° 022-2003-RE (5/2/2003)	Decreto Supremo N° 005-2003-RE (17/1/2003)	Decreto Supremo N° 004-2014-RE (26/2/2014)
Fecha de entrada en vigor:	14/8/2009	17/2/2003	23/7/2003	3/3/2014
Fecha en que surte efectos:	**1/1/2010**	**1/1/2004**	**1/1/2004**	**1/1/2015**

PERÚ

	MÉXICO	PORTUGAL	SUIZA
Aprobado por:	Resolución Legislativa N° 30144 (28/12/2013)	Resolución Legislativa N° 30141 (27/12/2013)	Resolución Legislativa N° 30143 (28/12/2013)
Ratificado por:	Decreto Supremo N° 003-2014-RE (16/1/2014)	Decreto Supremo N° 009-2014-RE (6/3/2014)	Decreto Supremo N° 008-2014-RE (28/2/2014)
Fecha de entrada en vigor:	19/2/2014	12/4/2014	10/3/2014
Fecha en que surte efectos:	**1/1/2015**	**1/1/2015**	**1/1/2015**

CHILE

- Actualmente tiene un programa muy activo; cuenta con 24 CDIs en vigencia. Asimismo, cuenta con convenios que aún no entran en vigencia: Rusia, EE.UU., y Australia. Asimismo, ha iniciado negociaciones con Sudáfrica.

- Chile trabaja con una economía abierta, una red de convenios tiene mucho sentido. Pero Chile estudió el tema de los convenios a través de varios años antes de negociar. Parece que Chile ha superado lo que podría haber sido un problema técnico: el sistema único de Chile (que grava las empresas con una tasa de 18%, y luego impone retención de 17% sobre utilidades remitidas) dificulta el tema de convenios, porque los demás países quieren bajar la tasa de retención sobre dividendos a 5%-15%. Chile considera que no debería bajar su tasa de retención, porque los demás países imponen una tasa de 25-35% sobre las empresas.

  - **Convenios vigentes celebrados por Chile**

1. Argentina
2. Bélgica
3. Brasil
4. Canadá
5. Colombia
6. Corea
7. Croacia
8. Dinamarca
9. Ecuador
10. España
11. Francia
12. Irlanda
13. Malasia
14. México
15. Noruega
16. Nueva Zelandia
17. Paraguay
18. Perú (Modificado)
19. Polonia
20. Portugal
21. Reino Unido
22. Suecia
23. Tailandia
24. Suiza

COLOMBIA

- Actualmente tiene un programa muy cauto; cuenta con 4 CDIs en vigencia y contando la Decisión 578 de los cuales forma parte Bolivia, Ecuador y Perú, tendrían 7 en total a la fecha.

  - **Convenios vigentes celebrados por Colombia**

    1. España
    2. Chile
    3. Suiza
    4. Canadá
    5. Perú
    6. Ecuador
    7. Bolivia

ECUADOR

- Actualmente tiene un programa activo; cuenta con 11 CDIs en vigencia, sin considerar los de la Decisión CAN 578 al igual que Colombia.

  - **Convenios vigentes celebrados por Ecuador**

1. Suiza
2. Italia
3. España
4. Brasil
5. Alemania
6. Rumanía
7. Chile
8. Francia
9. México
10. Canadá
11. Bélgica

MÉXICO

- El programa más ambicioso de América Latina es el de México, cuenta con 44 CDIs vigentes.
- México ha abrazado el modelo de la OCDE (con unos retoques) y ha invertido recursos para entrenar un equipo dedicado a negociar convenios.
- México considera los convenios como parte integral de su proceso de apertura económica y, por tanto, no mide las ventajas y desventajas de los convenios solo en términos tributarios. Hasta ahora, la evidencia indica que México no considera que los convenios le cuesten mucho en términos de recaudación.

Convenios vigentes celebrados por México

1. Alemania
2. Antillas Holandesas
3. Australia
4. Austria
5. Bélgica
6. Brasil
7. Bahamas
8. Barbados
8. Bermudas
9. Canadá
10. Chile
11. China
12. Corea
13. Dinamarca
14. Ecuador
15. España
16. Finlandia
16. Francia
17. Grecia
18. Hungría
19. India
20. Islandia
21. Indonesia
22. Irlanda
23. Israel
24. Italia
24. Japón
25. Luxemburgo
26. Noruega
27. Nueva Zelandia
28. Países Bajos
29. Panamá
30. Polonia
31. Portugal
32. Reino Unido
32. Rep. Checa
33. Rep. Eslovaca
34. Rumanía
35. Rusia
36. Sudáfrica
37. Singapur
38. Suecia
39. Suiza
40. Uruguay

VENEZUELA

Primero, mantenía el sistema territorial hasta 2002. Durante mucho tiempo figuraba como el único país entre las siete principales economías de América Latina con tal sistema. Pero finalmente Venezuela adoptó el sistema de renta mundial. Segundo, históricamente mantiene más o menos el mismo nivel de inversiones en el exterior, que el que los inversionistas extranjeros tienen en Venezuela. Los flujos de inversión hacen los convenios más interesantes para Venezuela.

Como todos saben, Venezuela ha experimentado bastante turbulencia económica en estos años, y la política de Venezuela sobre el tema ha variado a lo largo de los últimos diez años. Venezuela tiene 30 CDIs en vigencia.

- **Convenios vigentes celebrados por Venezuela**

1. Brasil
2. Belarús
3. Vietnam
4. Alemania
5. Austria
6. Barbados
7. Bélgica
8. Canadá
9. China
10. Corea
11. Cuba
12. Dinamarca
13. España
14. Estados Unidos
15. Francia
16. Indonesia
17. Irán
18. Italia
19. Kuwait
20. Noruega
21. Países Bajos
22. Portugal
23. Qatar
24. Gran Bretaña e Irlanda
19. Rep. Checa
20. Rusia
21. Suecia
22. Suiza
23. Trinidad y Tobago

URUGUAY

- Actualmente tiene un programa muy activo; cuenta con 11 CDIs en vigencia. Lo cual le ha permitido salir de la lista gris de paraíso fiscal en la que se encontraba.

  - **Convenios vigentes celebrados por Uruguay**

1. Hungría
2. Finlandia
3. España
4. Alemania
5. Suiza
6. Bélgica
7. Liechtenstein
8. Malta
9. Portugal
10. Corea del Sur
11. México

ARGENTINA

Cuenta con 19 CDIs. Todos menos los Convenios con Chile y Bolivia siguen el modelo de la OCDE, con elementos del modelo de la ONU. Esto ha significado un proceso largo pues se han empleado varias décadas para desarrollar un programa. Argentina no ha prestado mucha atención a los convenios en los últimos años; parece que las autoridades actuales no conocen el tema de convenios, o tal vez están distraídos por otros problemas económicos.

Quedado pendiente el CDI suscrito con Rusia. Asimismo, el CDI suscrito con Australia ha quedado suspendido debido a una denuncia.

- **Convenios vigentes celebrados por Argentina**

1. Alemania
2. Australia
3. Austria
4. Bélgica
5. Bolivia
6. Brasil
7. Canadá
8. Chile
9. Dinamarca
10. España
11. Finlandia
12. Francia
13. Italia
14. Países Bajos
15. Noruega
16. Reino Unido
17. Rusia
18. Suecia
19. Suiza

PARAGUAY

- Actualmente tiene un programa muy cauto; cuenta con 5 CDIs en vigencia.
  - **Convenios vigentes celebrados por Argentina**

1. China
2. Chile
3. Argentina
4. Bélgica
5. Alemania

PANAMÁ

Actualmente tiene un programa muy cauto; cuenta con 8 CDIs en vigencia.

Sin embargo, en condición de CDIs ratificados mantiene acuerdos con 11 países: México, Barbados, Portugal Qatar, Luxemburgo, España, Holanda, Singapur, Corea, Italia y Francia

- **Convenios vigentes celebrados por Argentina**

1. México
2. Barbados
3. Qatar
4. España
5. Luxemburgo
6. Holanda
7. Singapur
8. Francia

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- Perú requiere estructurar dentro de su política fiscal un programa de Convenios Para Evitar la Doble Tributación.
- Si bien el Perú ha iniciado una etapa de negociación de CDIs a inicios del 2001, que conllevo a los vigentes acuerdos celebrados con Chile, Canadá y Brasil, lo cierto es que se ha frenado la negociación, firma y ratificación en el Congreso de más CDIs.
- Es el momento de iniciar una segunda etapa y tomar la decisión de negociar, firmar, aprobar y ratificar en el Congreso peruano con varios países importantes (tales como España, México, Uruguay, China, EE.UU., etc.) con quienes Perú negocia bilateralmente de manera importante.
- Asimismo, se requiere la constitución de una intendencia dedicada a la tributación internacional en la SUNAT, lo cual será otro paso importante si se crea.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- Los inversionistas buscan estabilidad y los CDIs dan reglas predecibles, ofrecen garantías contra la discriminación y la doble tributación jurídica, e inclusive pueden reducir la carga tributaria a un nivel razonable en términos efectivos, al margen de las discusiones generadas versus las cargas tributarias nominales.
- Los CDIs también afectan a los inversionistas peruanos. La inversión peruana en el extranjero es inevitable y es extremadamente productiva a mediano y largo plazo porque genera más puestos de trabajo, oportunidad de cobrar a los países de la región por los productos industriales y servicios que se fabrican en Perú. Los convenios no sólo beneficiarán a los inversionistas peruanos sino que, además, permitirían a la SUNAT controlar las inversiones que contribuyentes peruanos tienen en otros países.
- La administración tributaria puede beneficiarse de un CDI. La administración puede utilizar el intercambio de información para combatir la evasión, en tanto que la elusión se reduce sobre la base del intercambio de información y el procedimiento amistoso.

PROBLEMÁTICA DE COLISIÓN EN IRPF DE PERSONAS FÍSICAS

RÉGIMEN OPCIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA (IR) DE PERSONAS NATURALES

Problemática:

A diferencia del régimen tributario empresarial, actualmente las personas naturales soportan una carga tributaria sumamente alta, la misma que perjudica el sostenimiento del sistema y el progreso de la población trabajadora quien debe tributar sobre una renta ficta y no real como ordena el Artículo 74 de la Constitución al disponer que los tributos deben respetar los principios de igualdad y no confiscatoriedad.

Propuesta:

Con la finalidad de que se tomen en cuenta los gastos reales en los que incurre un sujeto, se propone incorporar supuestos que califiquen como gastos deducibles para efectos de determinar la Renta Neta Imponible de las personas naturales en el Impuesto a la Renta (IR). La determinación del IR de las personas naturales, se tomará en cuenta los gastos en los que las mismas incurren, de tal modo que dicho impuesto responda a la realidad económica de cada persona de forma justa y equitativa; ello en función de la composición familiar y situaciones personales de cada contribuyente. El IR de las personas naturales será determinado de forma individualizada dependiendo de la situación del sujeto gravado, del estado civil, de la carga familiar y demás supuestos. Este régimen será opcional al vigente y quien se acoja deberá sustentar con comprobantes de pago todos los gastos que la ley le permita deducir. La obligación de sustentar los gastos obligará a la persona natural, de una forma más eficiente, a exigir comprobantes de pago, lo que contribuirá de forma significativa a la formalización de empresas proveedoras de servicio vinculados a gastos deducibles.

RÉGIMEN OPCIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA (IR) DE PERSONAS NATURALES

Beneficio:

Se gravará la renta real del trabajador, siendo que al disminuir su carga tributaria tendrá mayor liquidez para su ahorro, inversión, gastos o cumplimiento de sus obligaciones crediticias.

Asimismo, la necesidad de sustentar los gastos con comprobantes de pago generará una mayor necesidad de las empresas proveedoras de formalizarse con lo cual se prevé un mayor incremento de la recaudación tributaria.

Análisis Costo-Beneficio:

No irroga ningún costo o gasto para el Estado; por el contrario, pretende solucionar una problemática existente que perjudica a la sociedad.

Planteamiento del problema

El problema a examinar

1. Determinar cuál de los modelos teóricos de imposición a la renta no empresarial de personas naturales residentes de los diferentes países es el más acorde al Estado Constitucional. El modelo de rentas de capital y del trabajo que se infiera debería existir independientemente de las normas escritas de uno u otro país.

2. Análisis de los modelos:

    - Modelo *deduction forfaitaire*
    - *Flat Tax*
    - *Alícuotas Fijas, proporcionales o progresivas*

Planteamiento del problema

¿Aplicará el "*Ability to Pay*" aun si no es explícito?

- Consideramos que siempre podrá aplicarse el *"ability to pay"* o capacidad contributiva, así no exista en la Constitución su reconocimiento expreso.

- En Alemania, Argentina y Perú, entre otros países, en tanto asumen su ordenamiento jurídico interno que está inmerso en el Estado Constitucional, utilizan la capacidad contributiva -pese a no estar denotado en sus textos constitucionales- como límite al Poder Tributario, sea o no coligadamente con la prohibición de confiscatoriedad. En efecto, los Tribunales Constitucionales Peruano, Argentino y Alemán, entre otros, lo reconocen en muchos de sus diversos fallos; de hecho, es tan común encontrar referencias a la capacidad contributiva en los fallos del Tribunal Constitucional Alemán, al igual que ocurre en los Tribunales de Italia y España, cuyas Constituciones sí lo reconocen en forma expresa.

Modelos extraídos de la fiscalidad comparada

1. A nivel Alícuota o Tasa del IRIC

- *Alícuota Progresiva*
- *Proporcional*
- *Flat rate tax*

2. A nivel de Deducciones permitidas

- *"Personalista-Subjetivo"*
- *"Objetiva,ficta o presunta" o Deduction Forfaitare*

3. A nivel de Fuentes:

- *Impuesto Global o Sintético*
- *Impuesto Cedular o Analítico*

4. Impuesto Dual vs Trial vs Cuatrial vs Plural

5. El impuesto a la Renta regresivo

6. Sociedad de gananciales con y sin income splitting

Michael Zavaleta Alvarez

Perú y España no tienen un IRIC químicamente puro: dos casos de híbridos

No existe en la fiscalidad comparada con relación al IRIC un país que acoja en forma químicamente pura alguno de los modelos hasta ahora visto. De hecho en la fiscalidad comparada, las legislaciones no son en el mundo fenoménico iguales y exactos con los modelos teóricos, de ahí que se denominen híbridos.

El impuesto a la renta de personas físicas puede estructurarse conjugando los modelos antes comentados con la naturaleza de ser reglas imperativas para el contribuyente, es decir, sin opción a cambiar, lo cual implica una vulneración a la capacidad contributiva.

EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, DERECHO DEL ESTADO A CONCEDER EXENCIONES, EL MÍNIMO VITAL FAMILIAR COMO RECONOCIMIENTO DEL GASTO DE PERSONAS NATURALES EN LA DETERMINACIÓN DE LA REAL CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: UN PRIMER CIMIENTO DE NUESTRA ARGUMENTACIÓN.

Michael Zavaleta Alvarez

Análisis de los modelos teóricos de IRIC “subjetivo-personalista” vs. El modelo *deduction forfaitaire*

1. Utilidad Financiera igual o equivalente a utilidad tributaria modelo “Subjetivo-Personalista”

Base Tributaria	
Ingresos	1,000
Deducción	400
Utilidad Tributaria	**600**
Tasa	30%
Impuesto	**180**

Base Financiera	
Ingresos	1,000
Deducción	400
Utilidad Financiera	**600**
Tasa	30%
Impuesto	**180**

Michael Zavaleta Alvarez

Análisis de los modelos teóricos de IRIC “subjetivo-personalista” vs. El modelo *deduction forfaitaire*

2. “*Deduction Forfaitaire*” Ficto o Presuntivo

Base Tributaria	
Ingresos	1,000
Deducción	200
Utilidad Tributaria	**800**
Tasa	30%
Impuesto	**240**

Base Financiera	
Ingresos	1,000
Deducción	400
Utilidad Financiera	**600**
Tasa	30%
Impuesto	**180**

- ✓ El Impuesto independientemente de tener base imponible real o *ficta* puede ser controlado o no por los fiscos del mundo.
- ✓ En el caso de los países desarrollados el control se da de forma efectiva y real.
- ✓ En los países en vías de desarrollo el control es teórico pero no efectivo.

Michael Zavaleta Alvarez

Análisis de los modelos teóricos de IRIC “subjetivo-personalista” vs. El modelo *deduction forfaitaire*

Otro ejemplo de “*Deduction Forfaitaire*” o a suma alzada

Base Tributaria	
Ingresos	1,000
Deducción suma alzada 10%	100
Utilidad Tributaria	**900**
Tasa	30%
Impuesto	**270**

Base Financiera	
Ingresos	1,000
Deducción causal (real)	300
Utilidad Financiera	**700**
Tasa	30%
Impuesto	**210**

- ✓ *PONDERACION DONDE SE PESA MÁS LA “EFICIENCIA DE RECAUDAR MÁS” Y PIERDE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA*: Los economistas (Vito Tanzi entre otros), el Banco Mundial, el Fondo Mundial, y los abogados que ceden ante el “economicismo” sostienen que los países deben optar por mecanismos más baratos de recaudación. Es decir, aplicando el modelo económico de pareto ignoran la capacidad contributiva y legislan en función a dicha premisa que el fisco recaude sin muchos costos administrativos de recaudación.

Michael Zavaleta Alvarez

El IRIC en el extremo de las rentas del trabajo también debe seguir la capacidad contributiva y no ser confiscatorios

- El modelo IRIC ideal es aquel que permite deducir los gastos de los generadores de rentas del trabajo dependiente en base al modelo de base imponible real o subjetivo-causalista o *subjektives nettoprinzip* como se le conoce en Alemania, el cual busca determinar la real base gravable a la renta; caso contrario, en el *worst case* el IRIC diseñado, independientemente del país en el que nos encontremos, debería permitir siempre que el trabajador voluntariamente pueda optar por dicho modelo de base real o el de suma alzada *(déduction forfaitaire)*. Finalmente, igual consideración debería existir respecto de los trabajadores independientes, ajenos al vínculo laboral tales como, por ejemplo, los profesionales independientes.

Michael Zavaleta Alvarez

EL INDIVIDUAL FLAT TAX

- También llamado *impuesto de tasa única* es aquel constituido en base a una alícuota inamovible (alícuota constante o única) y cero (o por un importe cercano a “0”) deducciones.

- El *FLAT TAX* puede tener efectos regresivos, ya que quienes menos ganan pueden verse perjudicados, respecto de los que más ganan. Ello por cuanto los gastos de los que menos ganan son proporcionalmente mayores de los que más ganan, por ende, sus estados de ganancias y pérdidas financieros en tanto más se acerquen al estado de resultados tributarios, que permite el modelo progresivo de base real y causalista continental-europeo y que existe también en USA.

Michael Zavaleta Alvarez

EL FLAT TAX – Efectos regresivos

Base Tributaria	
Ingresos	1,000
Deducción ficta 1%	10
Utilidad Tributaria	**990**
Tasa	19%
Impuesto	**188**

Base Financiera	
Ingresos	1,000
Deducción causal (real)	300
Utilidad Financiera	**700**
Impuestos	133
Utilidad Financiera Real	**567**

Base Tributaria	
Ingresos	2,000
Deducción ficta 1%	20
Utilidad Tributaria	**1,980**
Tasa	19%
Impuesto	**376**

Base Financiera	
Ingresos	2,000
Deducción causal (real)	300
Utilidad Financiera	**1,700**
Impuestos	323
Utilidad Financiera Real	**1,377**

Michael Zavaleta Alvarez

EL INDIVIDUAL FLAT TAX

Sin duda desde que fue propuesto hace 25 años algunos países dentro y fuera de USA aplican este modelo, ya que siguiendo a HALL y RABUSHKA(1), en su libro *"The Flat Tax"* , probablemente sostengan que es el más eficiente, justo, simple y trabajable en un plan de reforma de todos los impuestos a las ganancias (de personas físicas inclusive) a una sola alícuota del 19%.

A la luz de estas consideraciones, sobre una probable inequidad regresiva del modelo de flat tax es que, al margen de que se pueda utilizar demagógicamente para fines electorales, lo cierto es que -en realidad- el modelo planteado por HALL y RABUSHKA sí permite deducciones básicas en el individual income *tax flat return (declaración jurada)*, por lo que es más lejano a cero, lo cual corrobora nuestra impresión sobre la regresividad del modelo.

(1) HALL, R., and RABUSHKA, A.,: The flat tax. Board of Trustees of the Leland Stanford Junior University

Michael Zavaleta Alvarez

¿QUÉ HACEN LOS GOBIERNOS DE PAISES EN VÍAS DE DESARROLLO EN CONTRAPOSICIÓN A LOS PAÍSES EN DESARROLLO?

En el mundo fenoménico real de algunos países en vías de desarrollo, muchos gobernantes parten de la premisa tácita legislativa que es deseable, por ser más fácil y barato para el Estado recaudador, el aplicar un *"déductions forfaitaire"* pequeño y sobre el diferencial imponible (bastante alto), aplicar una alícuota como si se estuviéramos en condiciones normales ante un impuesto causal donde se permite deducciones de gastos necesarios y familiares.

Una suerte de híbrido, ya que la base imponible se determina a suma alzada y vía ficción (raras veces vía presunción relativa) y, a la par, con altas alícuotas impositivas, como si se tratara de un impuesto de base imponible real causalista.

Vale decir, la alícuota es aquella que existiría en condiciones de si permitiría el *"allocation deductions"*, nunca con reducida alícuota fiscal.

Michael Zavaleta Alvarez

LA IMPORTANCIA DE LA TASA EFECTIVA REAL DEL IRIC A EFECTOS DE DETERMINAR LA REAL UTILIDAD FINANCIERA DESPUÉS DEL TRIBUTO Y SU CORRELACIÓN CON LA VULNERACIÓN AL ESTADO CONSTITUCIONAL

Cómo determinar la base irreal

La clave para determinar el efecto regresivo es que, en el aspecto cuantitativo de la hipótesis de renta se legisle al margen de la realidad del estado de ganancias y pérdidas de la persona natural, independiente al hecho que ésta no esta obligada a llevar contabilidad como las empresas, como bien dice FALSITTA *"per i contribuenti che (…) non sono obbligati all tenuta e alla conservazione delle scritture contabili".*

Vale decir:

$$\text{Tasa Efectiva} = \frac{\text{Total Gastos Tributarios}}{\text{Resultado del Estado de Ganancias y Pérdidas}}$$

Siendo que, el importe que arroje el total del gasto tributario servirá para una vez restado de la utilidad financiera, se determine la real utilidad financiera neta después del IRPF.

Michael Zavaleta Alvarez

LA IMPORTANCIA DE LA TASA EFECTIVA REAL DEL IRIC A EFECTOS DE DETERMINAR LA REAL UTILIDAD FINANCIERA DESPUÉS DEL TRIBUTO Y SU CORRELACIÓN CON LA VULNERACIÓN AL ESTADO CONSTITUCIONAL

Ejemplo:

Sujeto A

Base Tributaria		**Base Financiera**	
Ingresos	300,000	Ingresos	300,000
Adiciones /Deducciones	100,000	Deducción de Gastos reales	180,000
Utilidad Tributaria	**200,000**	**Utilidad Financiera**	**120,000**
Tasa Nominal	30%		
Impuesto	**60,000**		
Tasa Efectiva	**50%**	**(Impuesto/Utilidad Financiera)**	

LA IMPORTANCIA DE LA TASA EFECTIVA REAL DEL IRIC A EFECTOS DE DETERMINAR LA REAL UTILIDAD FINANCIERA DESPUÉS DEL TRIBUTO Y SU CORRELACIÓN CON LA VULNERACIÓN AL ESTADO CONSTITUCIONAL

¿Y será contrario al Estado Constitucional el IRIC regresivo?

Consideramos que sí, en la medida que el estado de resultado tributario, ordenado por la ley del IRIC específico, exceda el estado de ganancias y pérdidas financiero real de las personas.

El sistema más justo constitucionalmente y respetuoso del principio de capacidad contributiva será aquel que refleje una base imponible impositiva más cercano al estado de resultados financieros real del ciudadano, aunque no lleve contabilidad para fines legales.

Michael Zavaleta Alvarez

PROPUESTA CONCRETA AL CASO PERUANO

Régimen Actual

		S/.
Ingresos por Trabajo Dependiente (5ta Categoría)		300,000
Ingresos por Trabajo Independiente (4ta Categoría)		100,000
Total Rentas del Trabajo		**400,000**
Deducción del 20% para 4ta categoría		20,000
Deducción de 7 UITs(*)		25,200
Renta Neta del Trabajo o Base Imponible		**354,800**
Determinación del Impuesto	**Base Imp.**	
Hasta 27 UIT (Tasa 15%)	97,200	14,580
Tramo de 27 UIT - 54 UIT (Tasa 21%)	97,200	20,412
Por el exceso de 54 UIT (Tasa 30%)	160,400	48,120
Total Impuesto por Rentas del Trabajo		**83,112**

(*) UIT : Unidad Impositiva Tributaria, valor para el 2011 S/. 3,600

Michael Zavaleta Alvarez

PROPUESTA CONCRETA AL CASO PERUANO

Régimen Opcional Propuesto

		S/.	
Ingresos por Trabajo Dependiente (5ta Categoría)		300,000	
Ingresos por Trabajo Independiente (4ta Categoría)		100,000	
Total Rentas del Trabajo		**400,000**	
Deducciones causales del contribuyente			
Alimentación propia y familiar		100,000	Deducible
Salud propia y familiar		30,000	Deducible
Colegio hijos (2)		10,000	Deducible
Arrendamiento casa		20,000	Deducible
Recreación		2,000	Deducible
Oficina		7,000	Deducible
Gastos para adquisición de material bibliográfico		6,000	Deducible
Gastos de estudios de posgrado		20,000	Deducible
Otros gastos sin sustento		3,000	No Deducible
Total Gastos Deducibles		**195,000**	
Renta Neta del Trabajo o Base Imponible		**205,000**	
Determinación del Impuesto	**Base Imp.**		
Hasta 27 UIT (Tasa 15%)	97,200	14,580	
Tramo de 27 UIT - 54 UIT (Tasa 21%)	97,200	20,412	
Por el exceso de 54 UIT (Tasa 30%)	10,600	3,180	
Total Impuesto por Rentas del Trabajo		**38,172**	

Michael Zavaleta Alvarez

PROPUESTA CONCRETA AL CASO PERUANO

Análisis de la Tasa Efectiva

	S/.	Tasa Efectiva
Utilidad Financiera	202,000	
Impuesto Según Régimen Actual	83,112	**41.14%**
Impuesto Según Regimen Opcional	38,172	**18.90%**

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A la luz de lo analizado, se puede inferir lo siguiente:

(i) En un Estado Constitucional, conforme lo entendemos, los límites al poder tributario, en el contexto del Ordenamiento jurídico interno (no comunitario), manifestados en la prohibición de no confiscatoriedad y en la capacidad contributiva si bien son factibles de ser interpretados, no son susceptibles de aplicárseles ningún "juicio del peso" (ponderación).

(ii) Como se sabe existe un hilo conductor muy fino y una relación de género especie entre la no discriminación y el principio general de igualdad y, por ende, en la igualdad tributaria y en la capacidad contributiva.

(iii) Siendo esto así, los operadores, juristas y magistrados en general de cualquier ordenamiento (sea interno o internacional clásico) de cualquier país tienen el reto de importar estos *leading case* del Derecho Tributario Europeo y relanzar la capacidad contributiva y el principio de igualdad tributaria, sobre todo ahora que se habla de la crisis de ambos; máxime si queremos respetar el Estado Constitucional.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

(iv) Estamos, sin duda, ante una externalidad positiva del proceso de armonización tributaria europea y de su TCJE que ha enarbolado el principio de no discriminación.

(v) Como se ha advertido no puede tenerse una fe ciega al "*flat tax*" o al *income tax broadening*, así como tampoco debe permitirse una manipulación de las bases vía modelo *deduction forfaitaire* ni de las alicuotas en general al IRIC.

(vi) Es posible establecer un método para comprender las "manipulaciones" y "disfraces" del legislador del IRIC, sea reduciendo las alícuotas pero incrementando las bases, o sea incrementando las bases y reduciendo las alícuotas, con lo cual el aparente beneficio quedaría en nada.

(vii) En términos económico-matemáticos, la tasa efectiva (no la alícuota nominal) permite inferir cuando un impuesto a la renta ha sido manipulado y tiene un nombre de (disfraz), pero que en su real naturaleza jurídica no lo es.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

(viii) En los países en los que la carga impositiva a la renta de personas humanas es mayor al promedio nominal, implica una clara injusticia fiscal para las personas físicas de dichos países. Pongamos un ejemplo, la ley del impuesto a la renta peruano, por lo menos, y sus capítulos sobre el tratamiento de las rentas de trabajo de personas naturales resulta ser una tremenda violación a la capacidad contributiva, así como a los principios explícitos de igualdad tributaria y una transgresión a la prohibición de no confiscatoriedad, siendo que no es factible sostener que, vía ponderación, se relajen dichos límites al Poder Tributario bajo el argumento que no son “reglas constitucionales”.

(ix) Es importante resaltar que si se permite a las personas físicas deducir gastos causales sustentándolos con facturas, no solo estaríamos frente a un sistema más ético sino que, además, automáticamente se generaría una externalidad positiva de cara a la hacienda pública, cual es convertir a todos estos contribuyentes en auditores *de facto*, por cuanto exigirán que el proveedor del bien o servicio emita factura y, por tanto, indirectamente le exigirán que tribute.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

(x) El *flat tax* puede llegar a ser regresivo con los más pobres, de hecho, es un tributo destinado a que los más pudientes puedan ahorrar tiempo, siendo que se niega a que un menos pudiente pueda deducir todos sus gastos y arrojar quebranto fiscal. En otras palabras, la lógica connotada en los ideólogos del *flat tax* es más o menos así, que de haber una externalidad negativa derivada de éste, ella se justificaría porque así lo más pudientes invertirían su tiempo en otras cosas más productivas, lo cual implica un claro sofisma.

Como recomendación, pues, resumiríamos que los gobiernos respetuosos del Estado Constitucional tiene el deber de legislar un modelo de base imponible causalista, subjetivo y, además, lo más global posible y, a la par, deben asumir un doble reto:

a. El reto de superar las barreras burocráticas que implique la carga de la prueba de dicho sistema más justo.

b. Fiscalizar realmente a las personas físicas que evaden o que son *tax free riders*, con lo cual se ensancharía la base de contribuyentes que hoy muchos países (en vías de desarrollo) ignoran a costa de las personas individuales “formales”, lo que se consigue si los auditores fiscales de tales países “se ensucian un poco los zapatos”.

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
Exportación de Servicios

Exportación de servicios

a. Problemática

Uno de los requisitos exigidos por la Ley del IGV para que las operaciones internacionales sean consideradas una de exportación, es que se trate se servicios incluidos en una relación taxativa establecida como Anexo V de la misma.

El tratamiento impide el desarrollo de las exportaciones de servicios en el Perú en los casos de servicios utilizados en el exterior que no se encuentren en la citada relación.

b. Propuesta

El Proyecto propone la derogación del Anexo V de la ley de IGV y la modificación en el artículo 33° del mismo cuerpo legal, a fin de que cualquier servicio prestados por sujetos domiciliados a sujetos no domiciliados que sean consumidos en el exterior puedan calificar como exportación de servicios no gravada con IGV, evitando “la exportación de impuestos” y fomentando el ingreso de divisas al Perú (gravadas con 30% de IR).

c. Beneficio

Ampliación de horizontes para las empresas nacionales e incrementar los ingresos por exportaciones de servicios.

Imposición interna

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.

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).

Esto es equivalente a calcular el impuesto sobre el valor que una empresa agrega a los bienes adquiridos de otras empresas.

De este modo:

- En cada venta el Estado recauda de cada empresa una parte del aumento de valor total de los bienes; y,
- El total de ese incremento es pagado por el consumidor final, último en la cadena y al cual está destinado el impuesto.
- Efectivamente, el tributo que pagó en su compra no puede restarlo como las empresas.

ENTONCES:

Mediante el método o técnica de gravar el valor agregado en las empresas, indirectamente, se afecta al consumo final producido en el territorio nacional.

Imposición internacional

En una exportación 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 prestación de servicios respectiva (imposición en origen) debe interrumpirse inafectando la operación.

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.

Consumo en el exterior

Como consumo efectivo, en que el usuario *dispone* del servicio (de su entregable) y lo aplica a una finalidad particular. Por ejemplo, al recibir el servicio de procesamiento de datos puede transmitir y vender una señal de TV codificada. El servicio se consume donde se transmite la señal

Como consumo potencial en que el prestador pone el entregable del servicio *a disposición* del comprador de manera que este pueda determinar qué consumo efectivo le dará. Esto, a su vez, tiene dos acepciones:

La primera disposición del servicio, en que el servicio es consumido donde el usuario decide que hacer con el resultado del servicio. El problema es que en muchos servicio el entregable es una prestación de hacer en que basta con el resultado y el usuario no requiere decidir. Por ejemplo, un arrendamiento, un servicio de publicidad, limpieza, etc. No requieren que se decida un resultado.

El cumplimiento de la prestación, en que de acuerdo con lo pactado, el prestador debe dar o hacer y entregar el resultado para recibir la contraprestación. Si el lugar de entrega del resultado es en el exterior entonces hay una exportación (RTF N° 001-2-2000) .

Consumo en el exterior

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.

En la importación o exportación de bienes no se recurre al criterio de consumo efectivo por esta razón. Por el contrario, se recurre al concepto de consumo potencial, ambos tramites aduaneros el vendedor deja el bien a disposición del comprador para que este determine que uso le dará.

Asimismo, dentro del concepto de consumo potencial, descartamos la teoría de la primera utilización porque es limitada a determinados tipos de servicios.

Debemos aplicar el criterio del cumplimiento de la prestación : el servicio se consumo donde su resultado (entregable) se pone a disposición del usuario y se genera la obligación de pagar la contraprestación.

No se requiere una lista de servicios si el concepto de consumo es claro.

Exportación de servicios y Utilización de Servicios

- El actual régimen de exportación de servicios es de “númerus apertus”, con lo cual no se trasgrede el principio de “no exportación de impuestos” (y no se resta competitividad a las exportaciones peruanas. La aplicación del principio de imposición en destino como única opción de gravamen de nuestras exportaciones. El problema es que en fiscalizaciones se desconocen muchas “exportaciones de bienes y servicios”.
- En la utilización de servicios se define como la “utilización económica”, pero ésta no esta definida, requiere aclararse.

TAX RULLING

- El esquema de consultas privadas de empresas a la SUNAT no ha funcionado: (i) porque se ha pensado para grandes empresas; y (ii) se sanciona con calificación de “riesgo” a los contribuyentes que consulten y no salgan favorables la opinión.
- En Chile el “Tax Rulling”