

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

Impactos de las reformas recientes de política fiscal sobre la distribución de ingresos

El caso del Perú

Andrés A. Escalante



NACIONES UNIDAS

CEPAL



cooperación
alemana

DEUTSCHE ZUSAMMENARBEIT

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

Impactos de las reformas recientes de política fiscal sobre la distribución de ingresos

El caso del Perú

Andrés A. Escalante



NACIONES UNIDAS

CEPAL



cooperación
alemana

DEUTSCHE ZUSAMMENARBEIT

Este documento fue preparado por Andrés Escalante, Consultor de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en el marco de las actividades del proyecto CEPAL/GIZ “Macroeconomic policy, social equity and social protection” (GER/10/005), financiado por la cooperación alemana.

El autor es además Profesor de Economía y Director de la carrera de Administración y Finanzas de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC).

Las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la organización.

Publicación de las Naciones Unidas

ISSN 1680-8843

LC/L.3699

Copyright © Naciones Unidas, septiembre de 2013. Todos los derechos reservados

Impreso en Naciones Unidas, Santiago de Chile

Los Estados miembros y sus instituciones gubernamentales pueden reproducir esta obra sin autorización previa. Solo se les solicita que mencionen la fuente e informen a las Naciones Unidas de tal reproducción.

Índice

Resumen	7
I. Introducción	9
II. Descripción del sistema tributario vigente antes de las últimas reformas	11
A. Reforma de la política tributaria en el Fujimorato	13
1. Período 1991–1992	13
2. Período 1993–1995	16
3. Período 1997–1998	21
B. Reforma de la administración tributaria en el Fujimorato	22
1. Período 1990–1993	23
2. Período 1994–1996	23
3. Período 1997–1998	24
4. Estrategias de recaudación y fiscalización a lo largo de la reforma.....	24
5. Resultados de la reforma de la administración tributaria	26
III. Las reformas tributarias que han aumentado significativamente los recursos fiscales en los últimos años	27
A. Decreto Ley N° 25988.....	28
B. Ley N° 27434	31
C. Ley N° 28079	31
D. Ley N° 28932	33
E. Ley N° 29884	34
IV. Impactos de las reformas sobre la recaudación tributaria	37

V. La progresividad de los principales impuestos en el Perú: medición y análisis económico	47	
A. La política tributaria.....	47	
B. Equidad tributaria: importancia y medición.....	48	
C. El sistema tributario peruano	49	
D. El impuesto a la renta.....	50	
1. El caso específico del impuesto a la renta de cuarta categoría y quinta categoría	51	
2. Análisis de la equidad vertical en el caso del impuesto aplicable a las rentas del trabajo.....	55	
3. Simulación de escenarios alternativos en la aplicación del impuesto a la renta del trabajo	56	
E. El caso del impuesto general a las ventas	62	
1. Análisis de los productos afectos e inafectos al impuesto general a las ventas.....	63	
2. Base de datos empleada	66	
3. Metodología para el análisis de la información	66	
4. Hechos estilizados de la aplicación del impuesto general a las ventas en el Perú	66	
5. Análisis de la equidad en el caso del impuesto general a las ventas	67	
6. Simulación de escenarios alternativos en la aplicación del Impuesto general a las ventas.....	69	
VI. Las reformas a la recaudación en sectores de materias primas: el caso de la minería en el Perú	73	
A. Información utilizada y limitaciones asociadas.....	74	
B. Efectos de la aplicación del antiguo esquema de regalías mineras	75	
C. Efectos de la aplicación del nuevo esquema minero.....	77	
Bibliografía	79	
Serie Macroeconomía del Desarrollo: Números publicados	81	
Índice de cuadros		
CUADRO 1	PRINCIPALES IMPUESTOS DEROGADOS POR CATEGORÍA EN LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1991-1992.....	14
CUADRO 2	PRINCIPALES TRIBUTOS DESTINADOS DEROGADOS EN LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1991-1992	15
CUADRO 3	NUEVA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA PERSONAS NATURALES	19
CUADRO 4	TRAMOS Y TASAS DEL IMPUESTO A LA RENTA APLICABLES A LOS INGRESOS (Y) DE PERSONAS NATURALES DE 1990 A LA FECHA	41
CUADRO 5	TASAS DEL IMPUESTO A LA RENTA APLICABLES A LOS INGRESOS DE PERSONAS JURÍDICAS DE 1990 A LA FECHA.....	42
CUADRO 6	TASAS APLICABLES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, IMPUESTO DE PROMOCIÓN MUNICIPAL Y EL FONDO UNIVERSITARIO, DE 1990 A LA FECHA	43
CUADRO 7	PROYECCIONES DE CONSUMO.....	44
CUADRO 8	COMPOSICIÓN DE LAS RENTAS BRUTAS DE CUARTA Y QUINTA CATEGORÍAS	52
CUADRO 9	DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS TOTALES POR RENTAS DEL TRABAJO MENSUALIZADAS	53
CUADRO 10	ESCENARIO ACTUAL: ANÁLISIS DE INDICADORES	56
CUADRO 11	ESCENARIO 1: IMPACTO EN LOS PRINCIPALES INDICADORES DE REDUCIR S/.500 EN LA UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA	60
CUADRO 12	ESCENARIO 2: IMPACTO EN LOS PRINCIPALES INDICADORES DE REDUCIR EL TRAMO INAFECTO DE 7 A 5 UIT	62
CUADRO 13	PRINCIPALES GASTOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS AL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN 2012 (PRIMERA PARTE).....	63

CUADRO 14	PRINCIPALES GASTOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS AL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN 2012 (SEGUNDA PARTE).....	64
CUADRO 15	COMPONENTES DE LA CANASTA BÁSICA SEGÚN LA ENCUESTA DE PRESUPUESTOS FAMILIARES DE 2009 Y PRODUCTOS NO AFECTOS AL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS	65
CUADRO 16	ESCENARIO ACTUAL: ANÁLISIS DE INDICADORES	69
CUADRO 17	ESCENARIO 1: IMPACTO EN LOS PRINCIPALES INDICADORES DE UNA ELIMINACIÓN DE LAS ACTUALES INAFECTACIONES TRIBUTARIAS.....	70
CUADRO 18	ESCENARIO 2: IMPACTO EN LOS PRINCIPALES INDICADORES DE UNA REDUCCIÓN DEL IGV EN DOS PUNTOS PORCENTUALES	72
CUADRO 19	REGALÍAS MINERAS A EMPRESAS CON IGUALES NIVELES DE VENTAS Y DISTINTOS NIVELES DE COSTOS	74
CUADRO 20	CLASIFICACIÓN DE EMPRESAS MINERAS EN CUANTO A POSESIÓN O NO DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD	74
CUADRO 21	EMPRESAS MINERAS CON CONVENIO DE ESTABILIDAD JURÍDICA.....	77

Índice de gráficos

GRÁFICO 1	INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL	37
GRÁFICO 2	INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL POR CONCEPTO.....	38
GRÁFICO 3	COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL	39
GRÁFICO 4	INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL Y PBI	40
GRÁFICO 5	PRINCIPALES IMPUESTOS RECAUDADOS COMPONENTES DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL	40
GRÁFICO 6	RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES.....	41
GRÁFICO 7	RELACIÓN ENTRE LA UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA, SU TASA DE CRECIMIENTO Y LA TASA DE CRECIMIENTO DE LA PEA.....	42
GRÁFICO 8	RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS JURÍDICAS	43
GRÁFICO 9	RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.....	44
GRÁFICO 10	PROYECCIONES DEL MARCO MACROECONÓMICO MULTIANUAL VS. PRESIÓN TRIBUTARIA EFECTIVA.....	45
GRÁFICO 11	COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS DEL GOBIERNO CENTRAL 2011.....	50
GRÁFICO 12	RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SEGÚN RUBROS.....	51
GRÁFICO 13	COMPOSICIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA SEGÚN FUENTE DE INGRESO.....	53
GRÁFICO 14	COMPOSICIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA.....	54
GRÁFICO 15	PAGO DE IMPUESTOS SEGÚN DECILES	55
GRÁFICO 16	PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES	55
GRÁFICO 17	CURVA DE LORENZ Y COEFICIENTE DE GINI DE LA SITUACIÓN ACTUAL EN EL PERÚ	56
GRÁFICO 18	UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA	57
GRÁFICO 19	REDUCCIÓN DE S/.500 EN LA UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA.....	58
GRÁFICO 20	PAGO DE IMPUESTOS SEGÚN DECILES	58
GRÁFICO 21	PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES AFECTOS SEGÚN DECILES	59
GRÁFICO 22	REDUCCIÓN DE LA UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA EN S/.500.....	59
GRÁFICO 23	REDUCCIÓN DEL TRAMO INAFECTO.....	60
GRÁFICO 24	PAGO DE IMPUESTOS SEGÚN DECILES	61
GRÁFICO 25	PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES AFECTOS SEGÚN DECILES	61
GRÁFICO 26	REDUCCIÓN DEL TRAMO INAFECTO DE 7 A 5 UIT	62
GRÁFICO 27	PARTICIPACIÓN DE LOS GRUPOS DE GASTO.....	67
GRÁFICO 28	CLASIFICACIÓN DEL CONSUMO AFECTO E INAFECTO AL PAGO DEL IGV.....	67
GRÁFICO 29	PAGO POR IGV POR DECIL.....	68
GRÁFICO 30	CURVA DE LORENZ Y COEFICIENTE DE GINI ACTUALES	68
GRÁFICO 31	PARTICIPACIÓN DEL GASTO AFECTO E INAFECTO	69

GRÁFICO 32	ELIMINACIÓN DE LAS ACTUALES INAFECTACIONES TRIBUTARIAS ASOCIADAS AL IGV.....	70
GRÁFICO 33	REDUCCIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN 2 PUNTOS PORCENTUALES	71
GRÁFICO 34	REDUCCIÓN DEL IGV EN 2 PUNTOS PORCENTUALES	72
GRÁFICO 35	EFFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL ANTIGUO ESQUEMA DE REGALÍAS MINERAS.....	75
GRÁFICO 36	VENTAS NETAS DE BIENES	76
GRÁFICO 37	COSTOS Y GASTOS DE VENTAS Y ADMINISTRATIVOS.....	76
GRÁFICO 38	EFFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL NUEVO ESQUEMA MINERO	77
GRÁFICO 39	EFFECTO DE LA REFORMA MINERA SOBRE LOS NIVELES DE RECAUDACIÓN.....	78

Resumen

A lo largo de la década de los noventa el Perú emprendió una serie de reformas de amplia base que permitieron no solamente la recuperación económica del país, sino también una mejora sostenible. En materia tributaria, las reformas de entonces apuntaron a una nueva manera de recaudar impuestos, lo que contempló desde importantes modificaciones, tanto de tasas impositivas, como de personas sujetas de impuesto, cuya base se encontraba erosionada, hasta mejoras sustantivas en la recaudación per se de los impuestos, gracias a la simplificación de un sistema tributario caracterizado por altas y diversas tasas y de bases angostas. Desde ese entonces, el sistema tributario, la política tributaria y la administración tributaria han sufrido una serie reformas, aunque de menor escala pero que han mejorado los esquemas de recaudación y la labor de la administración tributaria, incrementando la presión tributaria en el tiempo.

La presente investigación analiza los impactos de las últimas reformas de la política fiscal peruana sobre la distribución de los ingresos. Para ello realiza, como preámbulo, una descripción del sistema tributario a lo largo de los últimos 22 años, considerando para este fin una consolidación del marco normativo relevante, ofreciendo así un contexto económico, como político, bajo el cual se experimentaron los cambios más importantes en el sistema tributario local.

Estos antecedentes establecen la base normativa, coyuntural, sobre la que esta investigación desarrolla un análisis económico sobre la progresividad de los principales impuestos en el Perú y simula dos escenarios, adicionales al actual, por tipo de impuesto para estudiar la relación de estos impuestos con la formulación de medidas posibles de política tributaria. Para ello se usa la Encuesta Nacional de Hogares como base de datos y STATA como software estadístico para elaborar los principales indicadores de equidad económica, de los que se puede evaluar la progresividad o la regresividad de dichos impuestos. El uso de esta base de datos permite en términos generales neutralizar la escasez informativa que existe a raíz del secreto constitucional de los contribuyentes, así como prescindir de los supuestos de Jorratt (2011) para superar gran parte de las dificultades metodológicas que identifica ese autor. Adicionalmente, permite, por un lado, desarrollar filtros cualitativos en cuanto a edad laboral, generación del ingreso y relación con la PEA ocupada para mejorar la calidad de la muestra y por otro, conocer el consumo auto-declarado del que se puede inferir el pago total por concepto del Impuesto General a las Ventas (IGV).

Los resultados obtenidos en este estudio corroboran para varios casos lo señalado en la literatura referente a la progresividad de los impuestos directos y la regresividad de los impuestos indirectos. En cuanto al Impuesto a la Renta (IR), éste en el Perú es ampliamente progresivo, es decir, se grava en mayor medida a los contribuyentes de mayores ingresos. Sin embargo se aplica a una base reducida de contribuyentes. En cuanto al IGV, éste en el Perú es regresivo, es decir, grava en mayor medida a los contribuyentes de menores ingresos.

De las simulaciones, donde se proponen dos medidas de política económica para analizar qué efecto tendrían sobre la aplicación del IR, por un lado, una reducción parcial de las Unidades Impositivas Tributarias y por otro una reducción del tramo “inafecto” para incrementar el número de contribuyentes afectos al impuesto, se concluye que estas medidas favorecerían a una mejor redistribución del ingreso. En cuanto al IGV, se contempla, por un lado, eliminar las actuales “inafectaciones” tributarias y, por otro lado, reducir el IGV en dos puntos porcentuales. Del primer escenario, se obtiene que, al afectar a los bienes que actualmente no pagan IGV, se incrementaría su regresividad. Del segundo escenario, se obtendría una suerte de contraste con el primero porque habría una mejoría generalizada en la distribución del ingreso a pesar de la heterogeneidad de los indicadores.

Este trabajo, como punto final, contempla la evaluación de la reciente modificación del sistema tributario minero, para lo cual se utiliza información de los estados financieros de cada una de las empresas disponibles como variable proxy, a fin de realizar un acercamiento a los efectos esperados de la aplicación de tributos como la Nueva Regalía Minera, el Impuesto Especial a la Minería o el Gravamen Especial Minero.

Indudablemente el análisis económico para formular propuestas de política pública en materia económica de corte tributario debe contemplar un esfuerzo mucho más extenso en frentes como, por ejemplo, la redistribución de los impuestos recaudados, la metodología para los niveles óptimos de tasas impositivas, así como el desarrollo de indicadores de efectividad en la recaudación. No obstante ello, el presente documento presenta una óptica pocas veces contemplada, que permite tener en cuenta el análisis histórico de las modificaciones pasadas, el impacto generado en la recaudación y el análisis de la progresividad como criterio técnico para la formulación de una adecuada política tributaria.

I. Introducción

El Estado mediante la política fiscal, es decir, a través de la política tributaria, el gasto público y regulaciones afines, afecta de manera importante al coeficiente de Gini. El coeficiente de Gini es uno de los principales indicadores económicos sobre la disparidad en la distribución del ingreso en una economía de mercado. En las economías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, por ejemplo, este coeficiente, antes de impuestos y transferencias, es de 0,45 pero después de la acción redistributiva directa del Estado, que contempla la progresividad de los sistemas tributarios, un tercio del impacto y el asistencialismo monetario a los grupos de menores recursos, desciende a 0,31. La reducción de catorce puntos en el indicador nos permite concluir, en este caso, que la capacidad correctiva de la distribución primaria del ingreso vía política fiscal es de considerable significación.

Esta conclusión, sin embargo, no es general, toda vez que en América Latina, por ejemplo, por el lado del gasto público, el asistencialismo condicionado, por mencionar a uno de los mecanismos que buscan mejorar la inclusión de los sectores menos afortunados y que deberían ejercer una función importante como factor explicativo de los cambios en el coeficiente de Gini, muestran volúmenes todavía lejos de incidir considerablemente.

Indubitablemente las tasas impositivas y la progresividad de los impuestos impactan directamente en la distribución del ingreso. La capacidad de todo sistema tributario para corregir distribuciones desiguales o, mejor dicho, para reducir brechas en la disparidad de la distribución del ingreso entre la población, depende del volumen de la recaudación tributaria y de la estructura de las tasas según niveles de ingreso, por un lado, pero también dependerá de los niveles de evasión y de elusión del Impuesto a la Renta, como de sus exoneraciones. Asimismo debe tenerse presente que en Latinoamérica los sistemas tributarios, generalmente, padecen de un fuerte efecto regresivo, explicado principalmente por el protagonismo de los impuestos indirectos.

En dicha región, a lo largo de los últimos años, la recaudación tributaria se ha incrementado, en parte debido a las reformas en política pública en materia económica de corte tributario y en parte como resultado de términos de intercambio extraordinariamente favorables para las exportaciones de materias primas. El fantástico incremento de los ingresos fiscales lógicamente ha generado un incremento conmensurable del gasto público, especialmente en los rubros de inversión pública, transferencias condicionadas y pensiones mínimas.

Indubitablemente, de las investigaciones sobre política fiscal, país por país, se podrá identificar los efectos de estas mejoras en los principales indicadores de equidad económica, así como analizar el impacto de reformas tributarias y de nivel y composición del gasto público posibles. Esta investigación es un paso en esta dirección.

La presente investigación tiene por objeto, en primer término, contribuir al conocimiento en la región de los instrumentos de política fiscal que permiten mejoras importantes en los indicadores de distribución del ingreso entre la población; y en segundo término, aportar evidencia empírica de los efectos de las reformas tributarias en el Perú y de sus programas públicos sobre la equidad, como también evaluar los efectos de cambios potenciales en la composición de los ingresos fiscales y gasto público en este país.

Este objetivo se cumple en cinco capítulos. El capítulo segundo presenta una descripción del sistema tributario vigente antes de las principales reformas tributarias a partir del primer gobierno del Presidente Alberto Fujimori, es decir, de los últimos 22 años. Describe el sistema tributario, los niveles de recaudación y el estado de la administración tributaria que heredó Fujimori del primer gobierno aprista, para luego describir analíticamente, por un lado, las reformas, tanto de política tributaria, como de la administración tributaria, y por otro lado, los resultados de dichas reformas sobre los niveles de recaudación a lo largo del Fujimorato.

El capítulo tercero describe las principales reformas tributarias que han aumentado significativamente los recursos fiscales a lo largo de estos 22 años. Si bien es cierto que el capítulo segundo presenta el detalle de las reformas a lo largo del Fujimorato, el capítulo tercero describe el Decreto Ley N° 25988, norma que, por un lado, formalizó el emprendimiento de las primeras reformas de política tributaria y recaudación, sobre las que descansan todas las reformas en esta materia de los gobiernos constitucionales que sucedieron a los de Fujimori y, por otro lado, estableció el financiamiento original y demás andamiaje de la recuperación económica del país. Este capítulo, a su vez, presenta y describe las leyes N° 27434, N° 28079, N° 28932 y N° 29884, promulgadas en los gobiernos de los presidentes Valentín Paniagua, Alejandro Toledo, Alan García (segundo gobierno) y Ollanta Humala, respectivamente, para que el Poder Ejecutivo obtenga temporalmente facultades legislativas en materia tributaria, en los términos a que hace referencia el artículo 104 de la Constitución Política del Perú de 1992. Este capítulo, en su descripción de dichas normas, hace un énfasis analítico del entorno político, la orientación de las reformas y del contenido de las reformas y cambios respecto a la legislación anterior.

El capítulo cuarto analiza el impacto de todas estas reformas en la recaudación tributaria. Analiza, específicamente, los cambios en el nivel de recaudación y en la carga tributaria, como porcentajes del Producto Bruto Interno (PBI). Hace un énfasis equivalente sobre los cambios en la estructura tributaria, contemplando los impuestos principales mayormente, como porcentajes en el total de ingresos y del PBI.

El capítulo quinto presenta un análisis de la progresividad de los principales impuestos en el Perú. Analiza, en primer término, la equidad vertical del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas (IGV), mediante los principales indicadores disponibles en la literatura económica y, en segundo lugar, simula dos escenarios por tipo de impuesto para entender mejor la relación entre en estos impuestos y dichos indicadores, de la que se pueda mejorar la formulación de la política tributaria. Todo este análisis se hace con información de la Encuesta Nacional Hogares, una enorme base de datos que permite en términos generales neutralizar la escasez informativa que existe a raíz del secreto constitucional de los contribuyentes, así como prescindir de los supuestos de Jorratt (2011) y por ende de gran parte de sus dificultades metodológicas, toda vez que la base contiene datos disgregados por persona, evitándose el uso de supuestos en base a “hogares referentes”, desde las economías de escala, hasta el cálculo del ingreso medio per capita, entre otros. Adicionalmente, la base permite, por un lado, desarrollar filtros cualitativos en cuanto a edad laboral, generación del ingreso y relación con la PEA ocupada para mejorar la calidad de la muestra y, por el otro, conocer el consumo auto-declarado del que se puede inferir el pago total por concepto del IGV.

El capítulo seis y último finaliza esta investigación analizando las reformas a la recaudación en la minería peruana. En el cumplimiento de su propósito, el capítulo identifica la información usada y algunas de las dificultades asociadas al uso de esta información, como preámbulo del análisis de los efectos de la aplicación del antiguo esquema de regalías mineras *vis-à-vis* el nuevo esquema de regalías mineras.

II. Descripción del sistema tributario vigente antes de las últimas reformas

El sistema tributario en el Perú que estuvo vigente antes de las últimas reformas tributarias que aumentaron de manera importante los recursos fiscales desde el año 2000, es el que el país hereda del Fujimorato. Este sistema y la modernización y consolidación de la administración tributaria son dos de los resultados concretos obtenidos de las reformas económicas de corte estructural a lo largo de la década de los noventa y que caracterizan a los dos gobiernos del presidente Alberto Fujimori.

Entre 1985 y 1990, en el primer gobierno del presidente Alan García, la continua reducción de la recaudación tributaria, como porcentaje del Producto Bruto Interno (PBI), obedeció en términos generales al pésimo manejo de la economía en cuanto a política pública en materia económica se refiere y, puntualmente, a un complejo sistema tributario y una mala administración tributaria. En dicho período, la presión tributaria, como porcentaje del PBI, bajó de 13% en 1985, año en que inició el gobierno aprista su gestión, a un insólito 4,9% en el primer semestre de 1990, año en el que terminó este gobierno.

El gobierno de Fujimori, en el segundo semestre de 1990, inició un programa de estabilización económica que consistió principalmente en:

- a) Administrar responsablemente las finanzas públicas para reducir la hiperinflación de la masa monetaria y eliminar la emisión inorgánica de dinero por parte del Banco Central de Reserva del Perú;
- b) Adoptar un sistema de flotación cambiaria para eliminar los distintos regímenes cambiarios existentes en ese entonces;
- c) Sincerar las tarifas de los servicios públicos;
- d) Sincerar las tasas de interés de la banca comercial y de fomento.

Este programa se acompañó con unas reformas estructurales que tuvieron por objeto priorizar el papel del mercado en la formación de precios, por un lado, y por otro, la viabilidad económica de mediano plazo del país. Para ello la disciplina fiscal, como la monetaria, fueron medulares. La política fiscal se dirigió hacia la reducción del déficit del sector público, priorizándose el incremento de los

ingresos tributarios, por un lado, y por otro, gastándose en función estricta de la disponibilidad de los ingresos fiscales.

El sistema tributario que le heredó el primer gobierno aprista al primer gobierno fujimorista resultó rápidamente incompatible con dicho programa estabilizador. La incompatibilidad estuvo en función de tres de sus características:

- a) Un gran número de exoneraciones y regímenes excepcionales;
- b) Tributos en demasía;
- c) Una administración tributaria carente de recursos elementales para recaudar.

El sistema tributario de entonces registraba 68 tributos, pero si tomamos en cuenta sus categorías y regímenes diversos, se convertían en más de 100. O sea, el primer gobierno fujimorista recibió un sistema tributario ¡con más de cien tributos! Junto con las exoneraciones y los regímenes excepcionales, más una incapacidad institucional para recaudar, ello circundado por una profunda crisis económica, en la que la evasión tributaria se aceptaba y la corrupción habíase convertido en un fenómeno generalizado.. Vale notar que a finales de 1989, el 90% de la recaudación se concentró en la actividad económica de solo 700 empresas y que el número de contribuyentes que pagaba el Impuesto General a las Ventas (IGV) representaba un poco más del 13% de universo estimado¹.

Para asegurar el éxito de la reforma tributaria a lo largo de los dos gobiernos fujimoristas, en el primer gobierno se asumieron cuatro condiciones *sine qua non*:

- a) Condición política: resultaba necesario contar indefectiblemente con el apoyo del presidente de la república, como del Poder Legislativo;
- b) Condiciones legales: se necesitaba un nuevo Código Tributario, como una ley para garantizar la autonomía administrativa y financiera, hasta ese entonces inexistente, de una nueva institución a la que se le encargase la administración tributaria;
- c) Condiciones económicas: tenía que garantizarse los ingresos de esta nueva institución tributaria, para adquirir equipos e infraestructura para procesar datos y comunicaciones, como para asegurar la debida y periódica remuneración a sus nuevos funcionarios;
- d) Condiciones técnicas: había necesariamente que diseñar nuevos sistemas de recaudación y fiscalización.

Paralelamente, la reforma tributaria se planteo en términos de los siguientes tres criterios básicos, necesarios, en un nuevo enfoque, para sustentar una política fiscal sólida y consistente con el programa económico fujimorista:

- Simplificación del sistema tributario;
- Estabilidad tributaria;
- Autonomía de la nueva institución encargada de la administración tributaria.

La reforma tributaria a lo largo del Fujimorato, entre la segunda mitad de 1990 y 1998, precisamente, tuvo por objeto, en términos generales, reducir el número de impuestos con el fin de facilitar la administración tributaria y la eliminación de las exoneraciones y privilegios de impuestos remanentes, sobre todo aquellos relacionados al IGV. Esta reforma puede dividirse en tres períodos que describimos y analizamos seguidamente, para luego abordar la reforma de la administración tributaria.

¹ Jorge Baca. "El ancla fiscal: la reforma tributaria" en *La reforma incompleta*, editores Roberto Abusada, et. al., Tomo I, Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico e Instituto Peruano de Economía, 2000, p.165.

A. Reforma de la política tributaria en el Fujimorato

La reforma de la política tributaria en el Fujimorato puede dividirse en tres etapas, tal y como lo propuso Baca (2000): la primera de 1991–1992, la segunda de 1993–1994 y la tercera etapa de 1997–1998.

La etapa 1991–1992 tuvo como propósito modificar o eliminar los tributos que generaban distorsiones inminentes en la economía y que, por tanto, eran incompatibles con una economía de mercado mucho más dinámica y próspera. Es así que se suspendieron más de 40 beneficios y exoneraciones referentes al IGV y al Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y se derogaron más de 60 tributos².

La etapa 1993–1994 tuvo por objeto simplificar la legislación tributaria entonces vigente y universalizar la aplicación del IGV. Para cumplir con ello, se creó el Régimen Unico Simplificado (RUS) para pequeños contribuyentes que venden a consumidores finales y el Régimen Especial de Renta (RER), un régimen simplificado de determinación de renta para la pequeña empresa. El RUS y RER que reemplazaron a los diferentes regímenes especiales para las diferentes categorías de impuestos. Para finales de 1994, el sistema tributario del gobierno central en el Perú se había reducido a cinco impuestos, de los casi setenta existentes a principios de esa década.

La etapa 1997–1998, tercera y última, tuvo por objeto eliminar los regímenes especiales en la selva amazónica y las excepciones al Impuesto a la Renta (IR), así como eliminar o, en su defecto, reducir los sobrecostos a las empresas por materia tributaria.

1. Período 1991–1992

En este período hubo un énfasis en restaurar la eficacia del IGV. En el segundo semestre de 1990, por ejemplo, se incorporó al campo de aplicación de este impuesto la actividad económica de la construcción y algunos bienes y servicios adicionales. Se incrementó, asimismo, el límite de afectación de este impuesto, el que empezaría a cobrar cada vez más relevancia en cuanto a su participación en la recaudación tributaria del país conforme se incrementaba su tasa e implementaban el resto de medidas tributarias. Se derogó el régimen simplificado, como también se derogaron los regímenes especiales de entonces, salvo los de las empresas industriales en las fronteras del país y en la selva amazónica, las de exportaciones no tradicionales, las de zonas francas y de tratamiento especial y las operaciones de arrendamiento comercial o *leasing*. La tasa del IGV se incrementó en un punto porcentual, de 11% a 12%, el mismo que fue compensado con la derogación del Fondo de Desarrollo Universitario en diciembre de 1990³.

Para fines de 1991 se habían dictado normas complementarias para mejorar la recaudación del IGV. Por un lado, su tasa se incrementó adicionalmente en dos puntos porcentuales, de 12% a 14%. Asimismo, se incorporaron al IGV actividades económicas importantes, como, por ejemplo, los servicios generadores de renta de tercera categoría⁴ y el consumo doméstico de los servicios de energía eléctrica y agua. Para los bienes y servicios “inafectos” al IGV, su límite se redujo y se instauró el régimen simplificado con una tasa del 5%. Importante para cumplir el objetivo de mejorar la recaudación fue la incorporación del uso del crédito fiscal.

Por otro lado, se derogaron las exoneraciones del pago de IGV a bienes como los cereales, la leche fresca, la sal y los minerales no metálicos, entre otros. Y se dejó sin efecto a una serie de tributos extraordinarios que formó parte de las medidas tomadas en el segundo semestre de 1990 para incrementar la recaudación en el plazo inmediato. Ello como resultado de tener las cosas claras: existía la necesidad de simplificar el sistema tributario y eliminar un gran número de tributos distorsionantes, improductivos y de difícil administración.

² Ibid., p. 167.

³ Ver cuadro 6 en el capítulo 4 del presente documento para una mayor referencia de dicho fondo.

⁴ La renta de tercera categoría es una de las cinco categorías en las que se clasifica la renta para fines tributarios según el Código Tributario del Perú. Para mayor información de esta categoría y de la manera de clasificar la renta para fines tributarios, ver el capítulo 4 del presente documento.

En cuanto al IR, se introdujo un conjunto de modificaciones para las personas jurídicas, como para las personas naturales. Para las primeras se redujo la tasa impositiva anual en cinco puntos porcentuales, de 35% a 30%. Adicionalmente, se derogaron todas las exoneraciones, salvo para las empresas industriales en las fronteras del país, en la selva, en las zonas francas y en las zonas de tratamiento especial. Finalmente, se hizo que el sistema de recaudación mensual guardara una mayor relación con el ingreso devengado en el mismo mes, para lo que se introdujo, como medida obligatoria, un pago a cuenta del 2% de las ventas brutas mensuales.

La carga impositiva para las personas naturales con rentas de trabajo, es decir, con rentas de cuarta categoría y quinta categoría⁵, se redujo. Se les permitió que dedujeran de sus ingresos el 35% de las facturas o comprobantes de pago por compras efectuadas en el país a negocios domiciliados en el país. Además, las tasas máximas de las escalas de 38% y de 45% entonces vigentes se redujeron a 37%. También se eliminó el régimen de renta mínima, el cual suponía que las personas cuyo patrimonio neto superase 1,200 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) obtenían, en el ejercicio gravable, una renta neta global mínima aproximada de 3% de dicho patrimonio. Se introdujo una tasa única del 2% para el impuesto al patrimonio empresarial. Finalmente, se derogaron todos los regímenes exoneratorios.

Al final del primero gobierno de García, el sistema tributario peruano contenía más de cien tributos de matices varios. La reforma tributaria de 1991–1992 derogó más de sesenta impuestos y eliminó un número importante de exoneraciones y regímenes especiales. El cuadro 1 presenta una relación de los principales impuestos derogados relacionados con los ingresos, el patrimonio, la importación, la exportación, la producción y el consumo. El cuadro 2, a su vez, presenta los principales tributos destinados derogados.

CUADRO 1
PRINCIPALES IMPUESTOS DEROGADOS POR CATEGORÍA
EN LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1991-1992

Categoría	Impuestos
Ingresos	Impuesto al excedente resultante del ajuste integral de los estados financieros
Patrimonio	Contribución extraordinaria sobre el patrimonio asegurado
	Contribución extraordinaria sobre el patrimonio personal
	Contribución especial sobre el valor de las acciones y participaciones
	Impuesto al patrimonio empresarial
	Impuesto al patrimonio personal
Importación	Impuesto al patrimonio neto personal
	Impuesto adicional ad valorem CIF
	Sobretasa a la importación
Exportación	Sobretasa temporal al importación
	Impuesto adicional a las ventas
	Impuesto adicional ad valorem a la exportación
	Impuesto ad valorem FOB a la exportación
	Sobretasa a la exportación de café en grano crudo
	Impuesto a la exportación de azúcar
Producción y consumo	Impuesto a la entrega de moneda extranjera al Banco Central de Reserva
	Impuesto a la exportación
	Impuesto especial a las exportaciones
	Impuesto a los débitos bancarios y financieros
	Impuesto a la compra y venta de moneda extranjera
	Impuesto a la emisión de certificados de moneda extranjera
	Impuesto adicional a los signos de aviación
	Contribución sobre la venta de combustibles

Fuente: Baca (2000).

⁵ Ver capítulo 4 para una mayor referencia sobre el tema.

CUADRO 2
PRINCIPALES TRIBUTOS DESTINADOS DEROGADOS EN LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1991-1992

Concepto	Concepto
Impuesto a las remuneraciones de profesionales	Contribución extraordinaria sobre los ingresos devengados en 1989
Impuesto sobre los ingresos brutos	Contribución sobre las planillas de empresas públicas
Contribución patrimonial de solidad (personas naturales)	Contribución patrimonial de solidad (personas jurídicas)
Impuesto a los fletes de mar	Sobretasas al valor FOB de las importaciones
Sobretasa compensatoria a la importación de alimentos	Sobretasa flexible a la importación de alimentos
Derecho específico fijo a la importación	Sobretasa excepcional a la importación
Sobretasa a la importación para el fondo ganadero	Entradas consulares
Impuesto a las ventas al exterior	Impuesto a la exportación de productos pesqueros
Impuesto a la exportación de productos tradicionales	Impuesto a los viajes al exterior
Impuesto a los signos de aviación	Impuesto sobre los servicios de electricidad, telefonía, seguros y publicidad
Impuesto a la venta de gasolina	Impuesto a la venta de publicaciones periódicas e importadas
Impuesto sobre operaciones afectas al IGV	Impuesto especial al suministro de agua
Impuesto al consumo de energía eléctrica (Cuerpo de bomberos)	Impuesto adicional de alcabala
Sobretasa a la venta de pasajes internacionales	Tributo a los establecimientos de hospedaje y expendio de comida
Impuesto a los parques de estacionamiento	Impuesto de patente profesional
Impuesto a los premios de loterías y rifas	Impuesto a los premios con fines de propaganda
Impuesto a los premios de carreras de caballos	Impuesto único a los terrenos sin construir
Impuesto a la explotación del juego de pinball	Impuesto a la explotación comercial del juego de bingo
Licencia municipal de funcionamiento (1980-1990)	Licencia municipal de funcionamiento (1991)
Licencia municipal de funcionamiento (1992-1993)	Impuesto a las apuestas de carreras de caballos

Fuente: Baca (2000).

Como resultado de la reforma tributaria de 1991–1992, la presión tributaria, como porcentaje del PBI, subió de casi un 5% en 1990, a casi un 10% para finales de 1993. La reforma tributaria, en compás con el resto del programa de estabilización económica, daba sus primeros frutos pero faltaba “pan por rebanar”. O sea, a pesar de los logros materializados en política fiscal, la presión tributaria, por ejemplo, era insuficiente para financiar las funciones básicas del Estado⁶ y paralelamente honrar sus obligaciones financieras ante acreedores.

Esta reforma tributaria había logrado, en suma:

- i) Reducir el número de tributos;
- ii) Eliminar las exoneraciones y regímenes especiales en la medida de lo políticamente posible;
- iii) Recortar tasas, especialmente las referentes al comercio internacional y las del ISC⁷.

Sin embargo, en 1993 el sistema tributario todavía se calificaba de problemático. Los problemas existían, tanto puntualmente, en un nivel específico de cada tributo, como generalmente, en un nivel global del sistema, justificándose así una segunda reforma tributaria, integral y orientada hacia la eficiencia, simpleza y permanencia del sistema tributario.

⁶ Las funciones básicas del Estado pueden resumirse, según Smith (1776), en: i) velar por la soberanía nacional; ii) velar por la integridad de nuestra sociedad; y iii) crear instituciones públicas y asumir como obra pública todo aquello que sea de beneficio social mas no pueda realizarse según intereses privados.

⁷ Como se comentó en la Introducción, en el presente documento no se describen ni analizan las reformas tributarias referentes al intercambio de bienes y servicios internacionalmente, como tampoco aquellas referentes a los impuestos selectivos al consumo.

2. Período 1993–1995

Para este período, la reforma tributaria tuvo por objeto lograr un sistema tributario más simple, eficiente y sostenible. Todas las medidas tomadas entre 1993 y 1995 apuntaron a dicho fin.

Se eliminaron aquellos regímenes complejos para los contribuyentes y para la administración tributaria, además de distorsionantes en la asignación de recursos, tales como los regímenes simplificados y los especiales. Por otro lado, se modificó el Código Tributario para lograr una mayor equidad de la carga tributaria y precisar las relaciones entre contribuyentes y la administración tributaria.

En 1993, a raíz de la reforma tributaria de 1991–1992, el sistema tributario contenía solamente la siguiente relación impositiva:

- i) IGV: Régimen General;
- ii) IGV: Régimen Simplificado;
- iii) IR: Régimen General para Personas Jurídicas;
- iv) IR: Régimen General para Personas Naturales;
- v) IR: Impuesto Mínimo;
- vi) IR: Régimen Simplificado;
- vii) Impuesto al Patrimonio Empresarial;
- viii) Aranceles varios;
- ix) ISC;
- x) Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI).

Al margen de la reducción de tributos y categorías, este sistema seguía siendo complejo normativamente sobre todo por la existencia de regímenes simplificados y especiales. Ello hizo que el incumplimiento tributario vía evasión o elusión fuese alto. Para puntualizar el tema, si bien el número de declaraciones mensuales pasó de casi 13,500 en junio de 1990 a más de 450,000 declaraciones en el segundo semestre de 1993, en este año se tenían registrados más de 835,000 contribuyentes⁸. En junio de 1990, el 90% de la recaudación se concentraba en 700 contribuyentes. Para el segundo semestre de 1993, el casi 70% de la recaudación se concentró en casi 2,300 contribuyentes⁹. Empero, todavía se distaba de tener una presión tributaria, una recaudación tributaria, un sistema tributario y una administración tributaria adecuados.

En términos de la realidad descrita arriba, se formuló una reforma al sistema tributario con el fin de que éste sea de:

- i) Fácil acceso al contribuyente;
- ii) Fácil administrativamente para el Estado;
- iii) Sostenible en el tiempo;
- iv) Neutral en la asignación de los recursos;
- v) Equitativo vertical y horizontalmente.

Todo ello en función del menor número posible de impuestos con el más alto rendimiento. Se dispuso entonces en lo que al IGV y al IR se refieren:

- i) Modificar los regímenes generales para personas naturales y personas jurídicas;

⁸ Ibid., p. 173.

⁹ Ibid., p. 173.

- ii) Modificar el régimen general del IGV;
- iii) Modificar el impuesto mínimo a la renta;
- iv) Crear un sistema de retenciones para aquellos contribuyentes que no estaban en el régimen general ni en el régimen único simplificado pero que recibían rentas de primera categoría (i.e., alquileres), segunda categoría (i.e., ingresos financieros), cuarta categoría (i.e., trabajo independiente) y quinta categoría (trabajo dependiente).

El cambio principal consistió en crear un nuevo régimen general, tanto para el IR, como para el IGV. Los regímenes simplificados fueron reemplazados por el régimen único simplificado, que unificó la renta de tercera categoría con el IGV para las pequeñas empresas.

Régimen único simplificado

El RUS se creó como parte de la reforma tributaria de este período y con el fin de sustituir a los regímenes simplificados del IR y del IGV, así como de facilitar los procedimientos a los contribuyentes, como la fiscalización. Tuvo por objeto, específicamente, incrementar la recaudación, simplificando procedimientos para facilitar la obligación tributaria, como también incentivar a los contribuyentes de este régimen a formalizar las transacciones comerciales mediante la solicitud de facturas por las compras, obteniendo a través de ellas una deducción del 20% del monto de la factura a la hora de pagar el IR.

Este régimen permitió categorizar a las empresas grandes y medianas, sujetas al régimen general y por ende con la obligación de llevar una contabilidad formal y emitir facturas por sus ventas, como también de usar el crédito fiscal, y en empresas pequeñas y por ende sin la obligación de llevar una contabilidad formal, agrupadas en sub-categorías, según el nivel de ventas, pero todas ellas obligadas a pagar una cuota mensual en función de dicho niveles de ventas, como del crédito proveniente de sus compras formalizadas con una factura.

El RUS se diseñó para contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, siempre que sus ventas o ingresos no superasen un promedio de S/.8,400; no tuvieran más de cuatro empleados; y operasen en un solo establecimiento. A estos contribuyentes se les obligó a emitir boletas y no facturas con el fin de evitar “perforaciones” al régimen general del IGV y reducir la elusión.

Hoy podemos reconocer que el RUS ha:

- i) Simplificado los procedimientos administrativos, tanto para los contribuyentes, como para el ente recaudador;
- ii) Contribuido a incrementar una consciencia tributaria.

No obstante el gran número de contribuyentes inscritos en este régimen, éste nunca generó incrementos importantes en la recaudación a lo largo de la década de los noventa debido principalmente a un todavía persistente comportamiento elusivo de los contribuyentes, toda vez que se pudo observar que la mayoría de los pagos efectuados ha correspondido a la categoría mínima del régimen. Vale adelantar que dicho enanismo fiscal se ha corregido considerablemente en década del año 2000 a través de las reformas tributarias recientes y que se describen y analizan en el capítulo siguiente.

Impuesto general a las ventas

La reforma tributaria de este período también apuntaló al IGV. Su similar de 1991–1992, mejoró la recaudación del mismo, de casi el 11% de la recaudación en 1990, a más del 39% en 1993. El incremento en la participación relativa de este impuesto en la recaudación en tres años, fue, a toda luz, considerable. Para 1993 el IGV se había convertido en el principal generador de ingresos tributarios del Estado. Ello a pesar de todavía presentar una participación baja en el PBI. En 1993, esta participación era inferior al 4%, colocándola por debajo de los estándares regionales. No resulta difícil identificar los factores responsables de ello, toda vez que en 1993 el sistema tributario todavía exhibía exoneraciones para diferentes actividades económicas y regímenes especiales, distorsionantes por naturaleza e inconsistentes con una administración y fiscalización viables de este impuesto.

Con la reforma tributaria de 1994 se trató de eliminar estas distorsiones, sobre todo aquellas provenientes de las fronteras y la selva del país. Las principales medidas de esta reforma consistieron en eliminar:

- i) El régimen simplificado del IGV;
- ii) Las exoneraciones del IGV para las fronteras y la selva del país;
- iii) Las exoneraciones a los espectáculos públicos no deportivos;
- iv) Las exoneraciones a la producción de bienes cuya venta o importación estuviera exonerada del IGV;
- v) Las exoneraciones a los contratos de construcción financiados con fondos del Erario Nacional;
- vi) La inafectación a la ventas de oro del productor minero;
- vii) El monto mínimo no afecto al IGV.

De estas medidas, no se logro la segunda por razones políticas, es decir, no se pudo eliminar las exoneraciones del IGV para las fronteras y la selva, manteniéndose las distorsiones con el resto del país. Por las mismas razones, tampoco se pudo eliminar las exoneraciones contempladas en los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Si bien es cierto que estas se prorrogaron, paralelamente se le dio las facultades al Poder Ejecutivo para modificar vía decreto supremo los bienes y servicios comprendidos en dicho apéndices.

Esta reforma contempló, por otro lado, una medida adicional importante: modificar la aplicación del impuesto en cuanto al origen de la obligación tributaria, para lo que se unificó el criterio hacia lo devengado y no hacia lo percibido, como era anteriormente. Esta medida, junto con las anteriores, contribuyó a mejorar la recaudación del IGV y su administración, a pesar de no haberse logrado el objetivo fundamental de eliminar la totalidad de exoneraciones.

Impuesto a la renta

Antes de la reforma tributaria de 1994, el IR se aplicaba a la renta neta global en una escala de cinco niveles o llaves de renta, en función del ingreso y con tasas desde 6% hasta 37% –ver cuadro 4, en el capítulo IV. En ese entonces, el IR de personas naturales demostró ser uno de baja recaudación y muy complejo de administrar, prestándose a prácticas elusivas consecuentes de la globalización de las rentas de diferentes categorías. Este impuesto, adicionalmente exhibía una escasa equidad horizontal, pudiéndose observar a dos contribuyentes, con la misma obligación tributaria, pagar montos diferentes, precisamente por el efecto de la compensación de las rentas de diferentes categorías, por un lado, y por el otro, porque podían deducir el impuesto mínimo a la renta del impuesto resultante de aplicar la escala a la renta global. Adicionalmente, las rentas de las empresas unipersonales se consideraban rentas de personas naturales y eran de difícil administración por igual, dándose así el caso que, al simularse pérdidas, se podía eludir el pago de la renta al globalizarse.

Para subsanar la realidad de ese entonces para con este impuesto, se determinó que las empresas individuales de responsabilidad limitada y las sociedades de responsabilidad limitada se consideren como personas jurídicas formalmente para efectos tributarios. Se dispuso que las personas naturales determinen su renta global consolidando sus rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías, aplicándose, para determinar el impuesto afín, la escala progresiva de personas naturales.

La reforma tributaria eliminó paralelamente el beneficio para los trabajadores afiliados a los fondos de pensiones de deducir, para efecto del IR, sus aportes obligatorios y voluntarios, exceptuando el aporte voluntario en la parte que excede del 20% de la remuneración asegurable.

Por otro lado y muy importante, se redujeron las tasas del IR. Se modificó la escala de tasas vigentes, en ese entonces, de este impuesto para personas naturales, obteniéndose la relación que muestra el cuadro 3:

CUADRO 3
NUEVA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO A LA RENTA
PARA PERSONAS NATURALES
(Nuevos soles)

Renta neta anual (m)	Tasa
$0 \leq m \leq 12,500$	Tramo o llave inafecta
$12,500 < m \leq 84,000$	15%
$m > 84,000$	30%

Fuente: Baca (2000).

También se eliminaron las deducciones y los créditos para las rentas de personas naturales, aplicándose en vez, una deducción plana para todos los contribuyentes de S/.12,500.

En cuanto al IR de personas jurídicas, la norma establece gravar las rentas provenientes del trabajo, del capital o de ambos conjuntamente, así como las ganancias y beneficios. Previo a la reforma, las personas jurídicas domiciliadas en el país, se gravaban con un IR del 30% sobre su renta neta, mientras que a las no domiciliadas se sujetaban a tasas variables según la renta. En cuanto al pago a cuenta, habían dos regímenes: el régimen general y el régimen simplificado. En ambos casos, la persona jurídica efectuaba pagos a cuenta mensuales y un pago anual de regularización. En el régimen general había tres sub-sistemas de pago a cuenta y las empresas estaban obligadas a acogerse a uno de ellos exclusivamente a lo largo de todo el ejercicio contable.

Estos sub-sistemas se conocieron como A, B y C. En el A, la renta imponible se especificó determinarse en función de los balances mensuales de la empresa. En el B, el pago a cuenta se determinó aplicando un coeficiente sobre los ingresos mensuales, en función de lo pagado en el ejercicio anterior. El sub-sistema C, finalmente, se aplicaba cuando se obtenían pérdidas o cuando no existiera información pasada, asumiéndose un coeficiente fijo del 2% sobre los ingresos netos mensuales.

El diseño original del sistema de pagos a cuenta para personas jurídicas era complejo en demasía e innecesariamente, lo cual dificultaba el cálculo por parte de los contribuyentes, como también la labor fiscalizadora de parte del Estado. De los tres sub-sistemas, A ha sido el de mayor realismo para gravar la renta de personas jurídicas. Es consistente con el criterio de exactitud porque grava la utilidad neta del mes. Ahora bien, esta información mensual puede maquillarse y acomodarse para fines elusivos, dificultando su fiscalización por parte del Estado. Si tomamos en cuenta, adicionalmente, que las empresas están obligadas a presentar estos balances mensualmente, vemos que este sub-sistema es inconsistente con el criterio de simplicidad, razón por la cual históricamente ha resultado ser el sub-sistema de menor preferencia.

Los sub-sistemas B y C, en contraste, pueden calificarse como simples y parten de supuestos sobre el impuesto que se generaría en el ejercicio. La exactitud de la presunción resultará de contrastar los pagos a cuenta con el impuesto anual o qué tan pequeño es el pago por regularización respecto al impuesto anual.

En función de estas consideraciones, la reforma tributaria en materia de renta, correspondiente a este segundo período, mantuvo:

- i) La tasa del 30% para personas domiciliadas;
- ii) Los sistemas de cuentas a pagar vigentes, modificando el sub-sistema A, para que solamente puedan acogerse a él aquellas empresas que cotizan en bolsa, obligándose a reportar balances

auditados ante el Estado trimestralmente y a mantener el esquema de pago mínimo en términos de sus activos netos¹⁰.

La reforma eliminó el derecho del contribuyente de cambiar de sistemas de pago a cuenta durante el año y el uso libre de boletas para sustentar gastos, limitándolos a un máximo de 1% del valor de los mismos y hasta un tope de 72 UIT anuales.

Por otro lado, esta reforma eliminó el tratamiento especial de depreciación (20%), otorgado sobre la maquinaria y equipos de las empresas adquiridos como activo fijo a partir del primero de enero de 1991. También eliminó el beneficio a los agricultores de deducir del IR y el IGV pagado en sus adquisiciones de bienes y servicios que no hayan sido utilizados como crédito fiscal. Asimismo, restringió las exoneraciones otorgadas a funcionarios públicos extranjeros, como también a técnicos de instituciones privadas internacionales, que presten servicios gratuitos al Estado y de asistencia técnica y social, respectivamente, sólo cuando recaigan sobre contribuyentes no domiciliados.

La reforma tributaria, al eliminar el régimen simplificado del IR, hizo un avance importante en aras de la simplicidad de este tributo. Los coeficientes económico-financieros existentes hasta ese entonces por actividad económica hacían que este régimen fuera complejo de fiscalizar, como de administrar. Además, este régimen nunca produjo los beneficios esperados. La pequeña recaudación del mismo nunca justificó su costo de fiscalización, por lo que su eliminación fue un paso en la dirección correcta.

Otro paso importante en esta dirección fue eliminar el Impuesto al Patrimonio Empresarial. Este impuesto incentivaba al endeudamiento artificial como mecanismo de elusión. Además, este impuesto nunca tuvo una participación relevante en la recaudación, en parte por su compleja administración y fiscalización y en parte, como en el caso del régimen simplificado del IR, porque se usaba para reducir la base imponible del IR.

Adicionalmente a mantener una tasa del 30% para el IR de personas domiciliadas y el sistema de pago a cuenta, salvo por una modificación marginal al sub-sistema A, la reforma tributaria mantuvo el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR).

Finalmente, esta reforma, equivocadamente, extendió por un año la vigencia de la exoneración del IR e IGV a las fusiones y reestructuraciones de las empresas, lo que motivó a realizar un número de fusiones y reestructuraciones con el único fin de eludir el pago de este impuesto. Vale indicar que esta exoneración se eliminó en la reforma tributaria del período tercero, en 1998 puntualmente.

Código tributario

Para incrementar la eficacia de la administración tributaria e incentivar a los deudores tributarios a cumplir con sus obligaciones voluntariamente, se optó por modificar el Código Tributario como parte de la reforma tributaria de 1993-1994.

Parte de los ajustes fueron dirigidos a actualizar la Tabla de Multas y Sanciones, con el objeto de incluir infracciones que no se contemplaban en ese momento en la norma. Dado que la multa no puede tener por objeto incrementar la recaudación, atinadamente estos ajustes se formularon para que ellas tuvieran un efecto disuasivo en el comportamiento de los contribuyentes deudores, haciéndose extensivo, inclusive, el régimen de incentivos a todos los tipos de infracciones sancionadas con multas. También se elevó el porcentaje de rebaja por subsanaciones.

Otra parte de los ajustes fueron dirigidos a optimizar los costos de la administración tributaria, para lo que simplificó la gestión de notificación de valores, las solicitudes no contenciosas, las declaraciones rectificatorias y compensaciones, etc.

¹⁰ La idea partió de la premisa que toda empresa que cotiza en bolsa está obligada por Ley a presentar balances auditados ante la CONASEV (hoy, Superintendencia de Mercado de Valores) periódicamente, motivo por el cual tiene que dirigir recursos y tiempo a cumplir con esta disposición.

3. Período 1997–1998

La reforma tributaria a lo largo de los dos períodos anteriores trajo resultados concretos. A pesar de los avances, sin embargo, hacia finales de 1996, la recaudación del IR y del IGV se había estancado. Resultaba necesario, por tanto, tomar medidas adicionales para retomar la senda del crecimiento en materia recaudatoria.

Había consenso entre los agentes económicos de la necesidad de reducir o inclusive eliminar algunos impuestos adicionales o contribuciones anti-técnicas que limitaban la generación de empleo formal, la productividad empresarial y el dinamismo económico en general. La política tributaria, consecuentemente, debía priorizar el incremento de la recaudación de los principales impuestos y la reducción o la eliminación de aquellos impuestos que afectaran esta productividad. Se optó por medidas para dichos fines pero sin incrementar las tasas ni atentando contra el equilibrio fiscal; o sea, el equilibrio fiscal debía salvaguardarse, manteniendo el nivel de ingresos tributarios a toda costa.

La reforma tributaria en este período tercero y último del Fujimorato se realizó progresivamente. Por un lado, se contempló la mejora de la fiscalización y recaudación en las diferentes categorías de impuestos, aunque con especial énfasis en la mejora de la recaudación del IGV, el impuesto indirecto por antonomasia. Por otro lado, se analizó cada uno de los impuestos para mejorar su administración, identificándose mejoras posibles mediante la eliminación de exoneraciones todavía vigentes y regímenes elusivos.

En cuanto al IGV, se eliminaron las exoneraciones y los regímenes especiales como, por ejemplo, las exoneraciones en la agricultura, sobre todo aquellas sobre el azúcar, el arroz y el maíz. Por razones políticas, lamentablemente, no se pudo eliminar el régimen de las 50 UIT, responsable de maniobras elusivas; pero sí se redujo el uso indebido de este régimen por parte de los comercializadores, al dictarse normas que restringieron el uso de los beneficios hacia sólo los agricultores. Adicionalmente, en el caso del azúcar, se dispuso de un depósito del 10% en el Banco de la Nación de las ventas realizadas fuera de los ingenios a cuenta del pago del IGV, medida que incrementó la recaudación considerablemente en este caso.

Asimismo, se dictaron una serie de medidas destinadas a reducir la carga impositiva sobre las empresas, entre las que se encuentra la reducción de la tasa del IMR¹¹.

En términos generales, de lo anterior puede desprenderse que la reforma tributaria de 1997–1998 se enmarcó en función de los siguientes lineamientos:

- i) Reducir el número de exoneraciones y posibilidades de elusión en los diferentes impuestos, particularmente en relación con la agricultura, las fronteras del país y la selva;
- ii) Incrementar la liquidez y disminuir la carga impositiva de las empresas;
- iii) Flexibilizar la norma aplicable a los contribuyentes.

En cuanto al primer lineamiento, la dación de la nueva Ley de la Amazonía simplificó el número de regímenes tributarios existentes en la selva. En términos de recaudación esta ley no fue determinante pero sí lo fue en lo que a simplificación de la administración tributaria afín se refiere, toda vez que eliminó una serie de impuestos, como el impuesto municipal adicional y otros exclusivos de la zona, así como también eliminó el sistema de devolución del IGV¹².

Por otro lado, la reforma eliminó los beneficios tributarios a las fusiones y reestructuraciones empresariales. En cuanto al FONAVI, no obstante una serie de reducciones a su tasa, sustituyéndose gradualmente con el Impuesto Extraordinario de Solidaridad hasta su total eliminación años más tarde¹³.

La eliminación del FONAVI fue una medida para incrementar la liquidez empresarial y la disminuir la carga tributaria de éstas. Pero en esta materia hubo más, porque la reforma tributaria contempló una serie

¹¹ Otras medidas fueron la reducción de las tasas arancelarias, al FONAVI y a los impuestos selectivos al consumo.

¹² No obstante, la simplificación impositiva fue compensada con la eliminación del ISC a los combustibles de la selva alta y un sistema de crédito fiscal para el IGV en lo referente a las ventas fuera de la selva.

¹³ El Impuesto Extraordinario de Solidaridad fue también eliminado años más tarde.

de medidas, incluyendo la reducción de la tasa del IMR, el mismo que eventualmente fue sustituido por el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, de similares características.

La reforma, sensible a una coyuntura económica desfavorable por fenómenos como El Niño y la crisis financiera externa, flexibilizó el régimen de fraccionamiento tributario normado por el Decreto Ley N° 848, medida que permitió la recuperación de beneficios para muchas empresas.

En cuanto a la flexibilización de la norma aplicable a los contribuyentes, como ya se dijo anteriormente, se modificó el Código Tributario para simplificar los procedimientos tributarios para racionalizar las sanciones a los contribuyentes para restarles onerosidad a los deudores tributarios.

En este periodo, por otro lado, se constituye a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), como primera instancia para sanciones de comiso de bienes, cierre de locales e internamiento temporal, con plazos sumarios, evitándose que necesariamente los casos se presenten ante el Tribunal Fiscal, permitiéndose la rectificación de errores que se hubieren cometido. Asimismo, en materia de derecho penal tributario, se optó porque prime la parte inductiva sobre la represiva, determinándose que toda acción penal afín quedará sin efecto si se subsana voluntariamente el pago de la deuda tributaria y el denunciante puede hacer las veces de testigo.

B. Reforma de la administración tributaria en el Fujimorato

Hasta 1988 la administración tributaria estuvo a cargo de la Dirección General de Contribuciones (DGC), un órgano de línea del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). LA DGC, sin embargo, era incompatible institucionalmente con la reforma tributaria de los dos gobiernos de Fujimori. Por ejemplo, su presupuesto y sus recursos financieros, como su política de recursos humanos, estaban en función del MEF. Así también, su presupuesto era aprobado y ejecutado por la Oficina General de Administración del MEF. Y como cualquier dependencia estatal, la DGC estaba sujeta a las políticas de gobierno, razón por la cual si éstas era de austeridad por dificultades fiscales, le tocaba acatarlas. La dependencia y las restricciones de la DGC generaron considerable ineficiencia en la asignación de recursos financieros, atentando contra la eficacia del servicio recaudador y el profesionalismo y los valores morales de sus funcionarios. La DGC llegó a ser vista como una institución deficiente y corrupta. Así, era claro que resultaba institucionalmente inviable que formara parte de la reforma fujimorista en materia tributaria.

En 1988 la Ley N° 24829 creó la SUNAT para reemplazar a la DGC. La SUNAT nació como una institución pública descentralizada del sector Economía y Finanzas, autónoma formalmente, de patrimonio propio y con ingresos del 2% de la recaudación. Comprensiblemente, el reemplazo fue más de forma que de fondo por tres razones:

- i) Las normas presupuestales de gasto limitaron una gestión eficiente;
- ii) No había autonomía en el diseño y aplicación de su política salarial;
- iii) Solo se gastaba un tercio del presupuesto asignado.

La reforma de la administración tributaria, así como la reforma de la política tributaria, puede separarse en tres etapas claramente a lo largo del Fujimorato, entre 1990–1998. La primera etapa o fase toma lugar entre 1990 y 1993. La segunda etapa toma lugar entre 1994 y 1996. La tercera entre 1997 y 1998.

En la primera etapa se reorganizan y renuevan los cuadros de la SUNAT para eliminar la corrupción y la desmoralización del personal. Ello permitió recuperar la imagen de la institución ante el público. Se redujo el personal, reemplazándose por personal idóneo y con una nueva mística. Esta fase se caracteriza por el uso de operativos masivos de fiscalización para generar riesgo entre los contribuyentes y lograr así mermar el comportamiento elusivo de los mismos y mejorar la imagen institucional, especialmente cuando todavía se carecía de la tecnología moderna para fiscalizar y administrar eficientemente.

La segunda etapa es una etapa de consolidación. La SUNAT expandió su presencia a lo largo del país, implantando un sistema eficaz y eficiente de recaudación. En este período se incrementó el número

de contribuyentes, quienes empezaron a ver a la SUNAT como una institución eficiente y honesta y a tener una mayor conciencia tributaria. SUNAT, por su lado, puso énfasis en las relaciones con los contribuyentes, empezando por mejorar los servicios de atención.

Esta consolidación del ente recaudador, sin embargo, no vino sin costos, toda vez que esta etapa también se caracteriza por una deficiencia operativa, resultante del crecimiento inorgánico del personal en todo el país sin el proporcional aumento recaudatorio. Esta ineficiencia obligó a que tuviese que incrementarse los recursos de la SUNAT en otro 2%, pero esta vez de los tributos recaudados por Aduanas. Esta ineficiencia, vale añadir, se origina parcialmente en los retrasos constantes y periódicos cambios en las prioridades en cuanto a la implementación de los sistemas informáticos de fiscalización y administración de acreencias. También debe su origen en gran medida a una equivocada prioridad puesta en la labor administrativa sobre la labor operativa en la organización institucional del ente recaudador.

El tercer período de la reforma de la administración tributaria, que toma lugar entre 1997 y 1998, se caracteriza por una mejora en la eficiencia de la SUNAT, resultante de la separación de más de 800 empleados en función de una reorganización con el fin de sincerar la dimensión y funcionamiento del ente. Esta tercera fase también puede caracterizarse por una renovación de la infraestructura tecnológica para fiscalizar y recaudar, apuntando hacia una mayor eficacia y más eficiencia.

1. Período 1990–1993

La reforma de la administración tributaria empezó en marzo de 1991, casi un año después de asumir Fujimori la presidencia constitucionalmente. En ese entonces, se acordó que para que la reforma institucional pueda circundar su similar de política tributaria, que buscaba el incremento de la recaudación y la ampliación de la base tributaria mediante la simplificación del sistema tributario y el incremento de la fiscalización, necesariamente había que trabajar en pos de la autonomía de la SUNAT.

En cuanto a autonomía financiera, la Ley N° 24829 autorizó a la SUNAT disponer del 2% de los tributos recaudados bajo su administración y destinados para el Erario Nacional. Adicionalmente, autorizó 0,2% de la recaudación de tributos cuya administración se le encargue y que no sean rentas del Tesoro Público. En cuanto a autonomía organizacional, su nueva estructura orgánica la estableció el Decreto Supremo N° 032–92–EF, normando su naturaleza, finalidades, funciones generales y una estructura orgánica básica acorde. Esta reorganización necesariamente requeriría de una política autónoma en materia de recursos humanos, la que se emprendió exitosamente.

2. Período 1994–1996

En este período podemos destacar de la reforma de la administración tributaria lo siguiente:

- i) La creación del Registro Único del Contribuyente (RUC);
- ii) El nuevo reglamento de comprobantes de pago;
- iii) Los sistemas de recaudación;
- iv) Un mejor servicio y atención al contribuyente;
- v) Una mayor conciencia tributaria.

Antes de la reforma, el registro de contribuyentes consistía de más de cinco millones de “libretas tributarias”, similares al DNI. La SUNAT, en el segundo semestre de 1992, vía Decreto Legislativo N° 25734, estableció el RUC, un sistema único, suficiente y dinámico, que inscribía únicamente a quienes la norma tributaria realmente alcanzaba. El RUC empezó a funcionar en el segundo semestre de 1993.

En cuanto al nuevo reglamento de comprobantes de pago, antes de la reforma de la administración tributaria, ya existía una norma que regulaba el otorgamiento de comprobantes de pago¹⁴. La norma, sin embargo, sólo se limitaba a señalar los datos mínimos a consignar en los comprobantes, sin mayor

¹⁴ La norma es el Decreto Supremo N° 182-89-EF.

control sobre los mismos. A través del Decreto Ley N° 25632, de julio de 1992, se dispuso establecer un nuevo régimen de emisión de comprobantes de pago, desde facturas hasta tickets emitidos por máquinas registradoras y más¹⁵. El sistema permitió contar con unicidad en el uso de comprobantes para las transacciones sujetas al IGV y de prestación de servicios profesionales y regular la emisión de comprobantes y su impresión.

Antes de la reforma, tareas propias de la administración tributaria, como por ejemplo, la recaudación, el fraccionamiento de tributos, la cobranza coactiva, se tercerizaban o simplemente eran desarrolladas por otras entidades, como el Banco de la Nación. Parte de la reforma de la administración tributaria consistió en acabar con esto, optándose por la instalación del Sistema de Recaudación de Principales Contribuyentes (PRICOS) y del Sistema de Recaudación para Medianos y Pequeños Contribuyentes (MEPECOS), dos sistemas de recaudación establecidos en función de la importancia fiscal de los contribuyentes y que su diferencia principal mutua es el tiempo en que se procesa la información.

En lo que se refiere a mejoras en los servicios y atención al contribuyente y desarrollo de la conciencia tributaria, la reforma en esta segunda etapa, se implementó el concepto de atención personalizada para los PRICOS, y para los MEPECOS se acondicionaron locales especiales, creándose las Plazas SUNAT. Finalmente, se hizo un esfuerzo en institucionalizar el acto de tributar como un valor cultural.

3. Período 1997–1998

Para finales de la segunda etapa, la SUNAT ya era una de las instituciones públicas más eficaces y eficientes del Perú. Sin embargo, para ese entonces, este ente requería de una actualización importante en materia de organización laboral, como de tecnología de la información, para fines de consistencia con las mejores prácticas internacionales. Esta actualización sirvió para aplicar nuevas estrategias en cuanto a recaudación y fiscalización.

Al iniciarse la reforma de la administración tributaria, durante 1990–91, el personal del ente recaudador se redujo de 3.150 a 800 empleados¹⁶. Sin embargo, para la segunda etapa de dicha reforma, la SUNAT se había sobredimensionado a 3.800 empleados, por las razones explicadas anteriormente¹⁷. Demás está decir que este sobredimensionamiento no solo condujo a la SUNAT a ineficacias, sino también a ineficiencias, toda vez que la inacción se hacía cada vez a un mayor costo administrativo. Así, sus ingresos no habrían sido suficientes siquiera para honrar gastos laborales.

Se partió de la premisa de que si la institución no contaba con remuneraciones sensatas y acordes con el mercado, se perderían a la mejor gente, además de comenzarse a formar nuevamente un comportamiento corrupto, es decir, se regresaría a foja cero. Por tanto, se redujo el número de empleados en un 25% en 1997 como resultado de una nueva reorganización, más dinámica y horizontal, con los puestos precisos y priorizándose las funciones operativas sobre las administrativas, que habían vuelto a primar en los últimos años¹⁸.

4. Estrategias de recaudación y fiscalización a lo largo de la reforma

Los cambios en la organización laboral y la tecnología sentaron la base para la nueva estrategia de recaudación y fiscalización. El trabajo se orientó a ampliar la base tributaria cualitativamente más que cuantitativamente, es decir, más que incrementar el número de contribuyentes, las acciones apuntaron a mejorar el cumplimiento tributario de los mismos.

Recaudación

Las estrategias de recaudación se basaron en el principio de equidad vertical pero sin tratar de descuidar el principio de equidad horizontal. La idea consistió en que se tribute en función estricta de la real

¹⁵ Este Decreto Ley fue reglamentado por la Resolución de Superintendencia N° 067-93 EF/SUNAT.

¹⁶ Baca, p. 194.

¹⁷ Ibid., p. 194.

¹⁸ Ibid., p. 195.

capacidad de cada contribuyente, evitándose, claro, las asimetrías tributarias entre contribuyentes del mismo segmento. En términos de su relevancia fiscal, a los contribuyentes se les clasificó en PRICOS, MEPECOS, Régimen Especial de Renta (RER), RUS y cuarta categoría, como se ha mencionado anteriormente. Se trató, por tanto, que el segmento de mayores ingresos tribute más sin descuidarse los niveles de cumplimiento y capacidad de pago al interior de cada uno de estos segmentos. Para ello, la nueva administración de la SUNAT implementó medidas sensibles a las características tributarias de cada uno de estos segmentos.

El énfasis en los PRICOS, particularmente, fue una importante parte de la reforma de la administración tributaria. Los PRICOS se clasificaron en regionales y nacionales y como segmento principal, explicaban en su momento el 85% de la recaudación. En 1998 existían por lo menos 2.000 contribuyentes registrados como PRICOS nacionales y alrededor de 9.000 como PRICOS regionales, para un total aproximado de 11.000 importantes contribuyentes¹⁹. El sistema de PRICOS remoto tuvo por objeto incrementar el número de contribuyentes a 19,000 mediante la incorporación de aquellos contribuyentes de mayor relevancia fiscal dentro de los MEPECOS, lo que facilitó un control sobre los nuevos contribuyentes PRICOS (ex MEPECOS). Para finales de 1998, existían 18.000 PRICOS aproximadamente como resultado de esta medida y del uso de equipos informáticos de última generación, habilitación de locales del Banco de la Nación para las necesidades afines de la SUNAT y de la descentralización de los lugares de pago²⁰.

El proyecto PRICO remoto trajo dos beneficios cualitativos adicionales. En primer lugar, le permitió a SUNAT extender al resto de contribuyentes la atención al contribuyente, por cuanto los locales bien podían usarse no solo para la declaración y pago por parte de los PRICOS, sino también como “Plazas SUNAT”. En segundo lugar, al pasar a formar parte de las filas de los PRICOS, los ex MEPECOS aceptaban un monitoreo oficial y periódico, por no decir diario, gestándose un cambio positivo en su comportamiento tributario.

En cuanto a los regímenes especiales, la SUNAT cuenta con el RUS, que para fines de 1998 comprendía de unos 600 mil contribuyentes, y el RER que albergaba en ese entonces a unos 140 mil²¹.

De ellos el RUS es conceptualmente relevante. Sin embargo, éste nunca fue un régimen económico, toda vez que a lo largo de los dos gobiernos de Fujimori nunca generó relevancia fiscal, llegando inclusive a generar un costo administrativo mayor a la comisión percibida por SUNAT por su recaudación. La reforma, por tanto, adoptó, en afán de apuntalarlo, medidas como las siguientes:

- i) Actualizar la tabla del RUS;
- ii) Crear una categoría especial, con un impuesto de cero para aquellos que vendan productos exonerados, registrados en el Apéndice 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas;
- iii) Sensibilizar el monto por pagar del resto de categorías con la inflación;
- iv) Evaluar la idoneidad de los contribuyentes para permanecer en la categoría mínima, evitándose su permanencia indebida, generadora de elusión y hasta de evasión de obligaciones.

Tal vez los resultados principales de estas medidas fueron, primero, pasar de un promedio de S/.7 de pago mensual a uno de hasta S/.25²²; y segundo, subrayar el objetivo original del régimen: la creación de una consciencia tributaria que permita paulatinamente ingresar al sistema tributario integralmente.

Fiscalización

En materia de fiscalización, la reforma de la administración tributaria puso énfasis en ampliar el Programa de Confrontación de Operaciones Auto-declaradas (COA) y en la fiscalización sectorial.

¹⁹ Ibid, p.196.

²⁰ Ibid., p. 196.

²¹ Ibid., p.198.

²² Ibid., p.198.

En cuanto a la COA, programa creado en 1993, se mejoró y amplió su uso como herramienta medular de fiscalización. Entre las medidas para mejorar la eficacia de este instrumento y así contrarrestar los nuevos medios empleados por los contribuyentes para eludir su alcance, en 1997, está el haber incrementado la periodicidad para cruzar datos, de la anual a una semestral. Este incremento en la periodicidad permitió facilitar la cobranza a través de la detección de irregularidades en menos tiempo y un menor pago por ellas éstas de parte del contribuyente, precisamente por tener ese menor tiempo para gestarlas. Otra medida importante consistió en hacer que el Estado informe a la SUNAT acerca de sus proveedores. Esta medida se tomó en 1998 y ha sido muy eficaz porque para ese entonces, como ahora, las compras del Estado registraban una participación no menor del 30% de las ventas del sector privado formal.

En materia de fiscalización la de corte sectorial ha sido el segundo pilar de esta reforma. Ha consistido en dar seguimiento y verificación de las transacciones económicas que llevan a cabo las empresas de un determinado sector a lo largo de un proceso productivo. La industria textil es un ejemplo del éxito de este programa por ser uno de las industrias de mayor irregularidad tributaria. En 1997, se fiscalizó desde el punto inicial de producción de la mota de algodón, hasta las hilanderías, con excelentes resultados en recaudación.

5. Resultados de la reforma de la administración tributaria

Tal vez el principal resultado de la reforma de la administración tributaria es haber convertido a la SUNAT en una institución ejemplar en el sector público peruano. Otros resultados, importantes, sin duda, son el incremento de la recaudación, la ampliación de la base tributaria, la reducción de los niveles de evasión y la generación de una consciencia o cultura tributaria, por demás ausente a finales de la década de los ochenta.

Estos logros necesitaron de una férrea convicción y puntualmente de procedimientos y sistemas eficaces, con tecnología de punta, como también de una estructura organizativa racional, con empleados eficientes y de sensatez en la asignación de recursos.

La recaudación empezó a mejorar en el segundo semestre de 1991, pasándose de 9.6% de presión tributaria, como porcentaje del PBI, en 1990, a 14.2% en 1996, es decir, de casi S/.12,500 millones a S/.22,400 millones. La recaudación real entre 1991 y 1993 presentó un crecimiento moderado consecuente con la reforma de la política tributaria de 1991–1992, alcanzando un 10.5% en 1991. Entre 1994 y 1995, la recaudación real se incrementó en 25.4% y 15%, respectivamente, como consecuencia de la implantación de los sistemas de recaudación desde 1993 y la caída de la evasión por una mayor presencia de la SUNAT, así como por un mayor crecimiento económico.

En cuanto a la presión tributaria, se puede observar un patrón similar desde 1991, año que registró 9.6%, hasta llegar a 14% en 1996, niveles que muestran un esfuerzo de la SUNAT, al margen de las derogaciones de impuestos y ajustes de tasas permanentes como parte de la reforma en todo este período.

Vale la pena resaltar la reestructuración tributaria en la reforma, tanto de la política, como de la administración tributaria durante el Fujimorato, la cual dejó de depender de los ISC, que en 1990, comprendían aproximadamente 40% de la recaudación, mientras que el IGV y el IR comprendían 14% y 6%, respectivamente. Para 1998, los ISC representaban menos del 15%, mientras que el IGV y el IR, 45% y 23%, respectivamente.

El incremento en la recaudación no se llevó a cabo sin un incremento correspondiente en la base tributaria. Entre el mes de julio de 1993, cuando se introdujo el RUC, hasta principios de 1999, el número de contribuyentes declarante mensualmente se incrementó en un factor un poco mayor a 1.5 veces su tamaño. En este período, el número de contribuyentes que, además de declarar, pagaron impuestos, se incrementó en 197%.

III. Las reformas tributarias que han aumentado significativamente los recursos fiscales en los últimos años

Las reformas tributarias que han aumentado significativamente los recursos fiscales en los últimos años son aquellas dadas en los cuatro gobiernos que suceden al Fujimorato. Estas reformas, puntualmente, tomaron lugar entre 2000 y 2012, y utilizan como plataforma operativa el marco normativo y la dimensión institucional generados por la reforma de la política tributaria y la de la administración tributaria a los largo de la década de los noventa. En cada uno de estos gobiernos, la reforma se viabiliza y norma a través de una ley que delega facultades legislativas en materia tributaria al Poder Ejecutivo, de parte del Congreso de la República, al amparo del Artículo 104 de la Constitución Política del Perú de 1992. El presente capítulo describe y analiza cada una de estas leyes de manera general.

Específicamente, este capítulo describe y analiza las siguientes normas:

- i) Decreto Ley N° 25988, Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y de Eliminación de Privilegios y Sobrecostos, de fecha 21 de diciembre de 1992, durante el primer gobierno de Alberto Fujimori;
- ii) Ley N° 27434, Ley que Delega Facultades Legislativas en Materia Tributaria al Poder Ejecutivo al Amparo del Artículo 104 de la Constitución Política, de fecha 23 de febrero de 2001, durante el gobierno de Valentín Paniagua;
- iii) Ley N° 28079, Ley que Delega al Poder Ejecutivo la Facultad de Legislar en Materia Tributaria, de fecha 26 de setiembre de 2003, durante el gobierno de Alejandro Toledo;
- iv) Ley N° 28932, Ley que Delega al Poder Ejecutivo la Facultad de Legislar en Materia Tributaria, de fecha 15 de diciembre de 2006, durante el segundo gobierno de Alan García;
- v) Ley N° 28884, Ley que Delega al Poder Ejecutivo la Facultad de Legislar en Materia Tributaria, Aduanera y de Delitos Tributarios y Aduaneros, de fecha 7 de junio de 2012, durante el gobierno de Ollanta Humala.

Este capítulo incluye la Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y de Eliminación de Privilegios y Sobrecostos, promulgada durante el primer gobierno de Fujimori porque es donde la reforma post-aprista en materia tributaria se norma, es decir, esta ley fue el marco normativo de las reformas tributarias a lo largo del fujimorato y que el capítulo 2 del presente documento analizó. Por ello, resulta adecuado, por ilustrativo, empezar con una breve descripción analítica de dicha norma, como introducción y base del resto del presente capítulo.

A. Decreto Ley N° 25988

Este decreto se promulgó en el primer gobierno del presidente Fujimori para regir la racionalización y simplificación del sistema tributario vigente en 1992, así como la eliminación de privilegios y sobrecostos; ergo su nombre.

En cuanto a la racionalización y simplificación del sistema tributario, este decreto ley estableció los siguientes tributos para el Gobierno Central:

- i) Impuesto a la Renta (IR);
- ii) Impuesto General a las Ventas (IGV);
- iii) Impuesto Selectivo al Consumo (ISC);
- iv) Impuesto al Patrimonio Empresarial (IPE)
- v) Derechos arancelarios;
- vi) Tasas por la prestación de servicios públicos, incluyéndose los derechos de tramitación de procedimientos administrativos.

Mantuvo los tributos establecidos previamente por Ley para las municipalidades y estableció para otros fines, los siguientes:

- i) Contribuciones de seguridad social, der ser el caso;
- ii) Contribuciones al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI).

Derogó todos los demás tributos, al margen de su denominación y destino. Esta derogación no contempló los derechos correspondientes a la explotación de recursos naturales, concesiones u otros similares que continuaron rigiéndose por sus normas legales pertinentes.

Este decreto ley prohibió la creación de nuevos tributos cuya recaudación no se destine al Gobierno Central o a las municipalidades. Así, derogó las siguientes disposiciones, según consta en su artículo tercero:

- i) El Decreto Supremo N° 016-88-PE, “Referido al gravamen a las empresas industriales pesqueras destinado al Fondo de Jubilación de la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador”²³;
- ii) El artículo 7 de la Ley N° 25009, que creó el Impuesto a la Explotación Minera para financiar el régimen de jubilación de los trabajadores mineros y a la construcción de locales para su esparcimiento;
- iii) Los artículos 109 y 110 de la Ley N° 23406 y los Artículos 109 y 110 del Decreto Supremo N° 009-92-EM, “Referidos a los tributos destinados a los Fondos de Ampliación y de Desarrollo Eléctrico”²⁴;
- iv) Los artículos 21 y 22 del Decreto Legislativo N° 147 y el artículo 31 de la Ley N° 25381, relacionados con la contribución al SENCICO;

²³ Artículo 3 del Decreto Ley N° 25988.

²⁴ Idem.

- v) El inciso b) del artículo 2 y los artículos 3–12 del Decreto Legislativo N° 575 y los Decretos Supremos N° 168–90–EF y N° 211–90–EF, “referidos al Impuesto a la Venta de Bebidas y destinado a la reconstrucción y restauración del Cusco”²⁵;
- vi) La Ley N° 24896, que creó el Impuesto al Consumo de Hoteles y Restaurantes para financiar el salario y las aportaciones al Fondo de Jubilación de los trabajadores de hospedaje y expendio de comida y bebidas;
- vii) El artículo 29 de la Ley N° 25381, “referido al impuesto a las empresas que comercializan combustible con precios controlados, destinado al Fondo de Defensa Nacional”²⁶;
- viii) el inciso a) del artículo 4 de la Ley N° 25249, que creó el Impuesto al Valor de Venta de los Artículos Empleados en el Lustrado de Calzado, dirigido a la Caja de Protección de Asistencia de los Trabajadores Lustrabotas del Calzado del Perú;
- ix) La Ley N° 23834, “que crea el Impuesto al Valor de Venta de Diarios y Otras Publicaciones destinad[o] a la Caja de Protección y Asistencia Social de los “canillitas”²⁷;
- x) Demás disposiciones modificatorias, complementarias y reglamentarias relacionadas a las normas arriba mencionadas.

En cuanto a la eliminación de privilegios tributarios y sobrecostos, este DL obligó a las entidades y empresas del sector público, como a las empresas del sector privado que presten servicios públicos, así como a las universidades públicas o privadas, a eliminar todo tipo de cobros que realicen u obligaciones que impongan a las empresas e interesados por servicios que no prestan efectivamente, o que no tienen una justificación técnica, derogándose, consecuentemente, las siguientes disposiciones:

- i) El artículo 27 del Decreto Legislativo N° 98, “que autoriza el cobro de la tasa de falso muellaje”²⁸;
- ii) El artículo 152 del Decreto Legislativo N° 556 y el Artículo 105 de la Ley N° 25303, “referidos a la tasa por uso de puerto”²⁹;
- iii) El artículo 4 del Decreto Ley N° 23186, que fija el monto de los derechos abonables por parte de las empresas administradoras de fondos colectivos a la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) para contribuir a sus gastos de funcionamiento;
- iv) El Inciso d) del artículo 134 de la Ley N° 24030, sobre el canon de urbanización;
- v) La Resolución Ministerial N° 740–90–AG/DGAL, que certificó al IPEN para la importación de alimentos;
- vi) Los artículos 5 y 6 de la Ley N° 15488 y los artículos 2 y 3 de la Ley N° 24531, que establecieron la obligatoriedad de contratar economistas;
- vii) Los artículos 14, 15 y 17 del Decreto Ley N° 19327, “referidos a la exhibición obligatoria de películas nacionales”³⁰;
- viii) El artículo 54 del Decreto Legislativo N° 2, referido a contratar asistencia técnica;
- ix) El artículo 54 de la Ley N° 24027, que estableció las obligación de contratar egresados de CENFOTUR;”
- x) Demás disposiciones modificatorias, complementarias y reglamentarias relacionadas a las normas arriba mencionadas.

²⁵ Idem.

²⁶ Idem.

²⁷ Idem.

²⁸ Artículo 4 del Decreto Ley N° 25988.

²⁹ Idem.

³⁰ Idem.

Adicionalmente y de conformidad con la derogación de estos tributos se dispuso que las empresas que no formen parte de la actividad empresarial del Estado estén obligadas a conservar libros contables, correspondencia y otros documentos afines con su actividad económica por un máximo de cinco años, a partir de la ocurrencia del hecho o la emisión del documento.

En lo que se refiere a la simplificación tributaria, este decreto obligó al MEF a aprobar y publicar a más tardar el 31 de enero de todo año, los Textos Únicos Ordenados (TUO) de cada uno de los tributos que este mismo decreto estableció como vigentes.

Finalmente, en lo que concierne a la justicia y equidad en la determinación del monto a cobrar por los tributos, se estableció que el rendimiento de las tasas no se destine a otra más que la de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen el presupuesto de la obligación. Así, este decreto derogó las siguientes disposiciones:

- i) El artículo 484 del Decreto Legislativo N° 556 y el artículo 7 del Decreto Ley N° 25702, “referidos al tributo de salida al extranjero”³¹;
- ii) El primero párrafo del artículo 194 de la Ley N° 25388, que fijó el monto de la tasa por legalización de firmas por el Ministerio de Relaciones Exteriores;
- iii) El inciso m) del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 198, conforme a la modificación estipulada por el artículo 286 del Decreto Legislativo N° 755, que autorizó a la CONASEV “a aprobar los derechos y contribuciones para su sostenimiento y a establecer los períodos y procedimientos para el pago correspondiente”³².

El decreto estableció como procedente solamente el cobro de los derechos de trámite de procedimientos administrativos por parte del Estado, cuando haya sido autorizado por Ley y conste en el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la entidad correspondiente. Estos derechos de tramitación fueron establecidos en el Artículo 30 del Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada y no podrán ser mayores a dos Unidades Impositivas Tributarias (UIT) vigentes al 1 de enero del ejercicio gravable.

Asimismo, de conformidad con la Cuarta Disposición Transitoria de esta ley marco, ninguna entidad de la Administración Pública puede subir los montos de los derechos que cobre por el trámite de procedimientos administrativos hasta no ser aprobado el TUPA correspondiente. En consecuencia de ello, el presente decreto derogó:

- i) La Resolución N° 329-92-SUNAD, que ajustó varias tasas de las aduanas del país;
- ii) Las Resoluciones CONASEV N° 292-92-EF/94, N° 320-92-EF/94.10, N° 321-92-EF/94.10 y N° 322-92-EF/94.10, referidas a las tasas cobradas por CONASEV por sus servicios;
- iii) La resolución de la Presidencia del Consejo Directivo del ITINTEC N° 023.92/PCDI-ITINTEC, referidas a las tasas que cobrar ITINTEC por sus servicios;
- iv) El Decreto Supremo N° 121-92-EF, que reajustó la Tabla de Tarifas de Capitanías;
- v) Demás disposiciones modificatorias, complementarias y reglamentarias relacionadas a las normas arriba mencionadas.

En sus disposiciones finales, este decreto ley, adicionalmente derogó las siguientes normas, todas ellas referidas al Impuesto al Patrimonio Personal:

- i) El Decreto Legislativo N° 620;
- ii) El Decreto Ley N° 25537;
- iii) El Decreto Ley N° 25574;

³¹ Artículo 7 del Decreto Ley N° 25988.

³² Idem.

- iv) El artículo 6 de la Ley N° 25317;
- v) El Decreto Supremo N° 117-91-EF;
- vi) El Decreto Supremo N° 089-91-EF96-92-EF;
- vii) El artículo 8 del Decreto Supremo N° 845-90-EF;
- viii) La Resolución Ministerial N° 209-92-EF/66.

También derogó el Artículo 6 de la Ley N° 16581, referido al beneficio arancelario de las empresas cementeras, así como todo tributo, independientemente de su naturaleza, como de su denominación, que no haya sido contemplado explícitamente en este decreto, salvo por aquellos generadores de rentas municipales.

B. Ley N° 27434

Esta ley se promulgó en el breve gobierno del presidente Paniagua para delegar facultades legislativas mediante decreto legislativo en materia tributaria al Poder Ejecutivo, al amparo del artículo 104 de la Constitución Política del Perú, y por un plazo de sesenta días útiles, para modificar, por lo menos parcialmente, las exoneraciones de impuestos y otros beneficios o tratamientos tributarios especiales.

Como en el caso del Decreto Ley N° 25988, esta ley tampoco autorizó la delegación de estas facultades para crear nuevos tributos ni para incrementar las tasas vigentes de los regímenes generales. Tampoco comprendió la tributación municipal.

C. Ley N° 28079

Esta ley se promulgó en el gobierno del presidente Toledo para delegar facultades legislativas mediante decreto legislativo en materia tributaria al Poder Ejecutivo, al amparo del artículo 104 de la Constitución Política del Perú de 1992, y por un plazo de noventa días útiles. Estas facultades para legislar en materia tributaria se refirieron, tanto a tributos internos, como aduaneros, y tuvieron por objeto general:

- i) Modificar el Código Tributario, como los principales impuestos (incluyendo tasas), el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, el Registro Unico del Contribuyente (RUC) y la Ley General de Aduanas;
- ii) Racionalizar las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, como el Sistema Tributario Nacional;
- iii) Establecer un régimen tributario promocional y procedimientos para aplicar medidas cautelares y trabar embargos, recuperar y cobrar deudas tributarias, obtener información del sector público y mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario;
- iv) Normar la descentralización fiscal, una mayor eficiencia recaudatoria y administrativa de tributos municipales.

Específicamente, esta ley:

- i) Modificó el Código Tributario para perfeccionar la norma entonces vigente, las facultades y los procedimientos para determinar y fiscalizar la deuda tributaria, el control, las medidas cautelares previas, las cobranza y pago de las mismas, las devoluciones, los procedimientos contenciosos, como los no contenciosos, y las infracciones y sanciones;
- ii) Modificó la Ley del Impuesto a la Renta para:
 - a) Ampliar su abarcamiento, eliminando para ello exoneraciones puntuales, excluyéndose las de carácter geo-regional;
 - b) Modificar el sistema de deducciones de la renta ruta;

- c) “Perfeccionar las determinación sobre base presunta y los métodos de valorización”³³;
- d) “Establecer sujetos y nuevos responsables del impuesto”³⁴;
- e) Optimizar la progresividad del impuesto a la persona natural y homogeneizar las tasas aplicables a la renta de tercera categoría;
- f) Revisar la legislación vigente para cubrir vacíos y supuestos evasivos y elusivos;
- iii) Racionalizó las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, excluyéndose los de corte geo-regional, causantes de distorsiones sobre la competitividad empresarial y pérdida en la eficacia recaudatoria del sistema;
- iv) Modificó el RUC para generalizar su uso como un sistema único de identificación para fines tributarios;
- v) Estableció un régimen tributario promocional para los pequeños empresarios, so propósito de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones y de ampliar la base tributaria;
- vi) Modificó la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo a fin de:
 - a) Optimizar el sistema entonces vigente en cuanto al uso del crédito fiscal y los beneficios de devolución;
 - b) Modificar la forma de calcular la base imponible del ISC aplicable al tercer sistema de pago;
 - c) Actualizar la norma entonces vigente para cubrir vacíos legales estimulantes de la evasión y la elusión tributarias;
 - d) Reducir de 17% a 16% la tasa del IGV;
- vii) Modificó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, para:
 - a) Ampliar su ámbito aplicativo,
 - b) Mejorar el sistema y actualizar la norma entonces vigente con el fin de cubrir vacíos legales propicios para la evasión y la elusión tributarias;
- viii) Estableció procedimientos para facilitar la aplicación de medidas cautelares y trabar embargos a través de la informática del sistema financiero, fijando las sanciones correspondientes;
- ix) Estableció procedimientos para facilitar la aplicación de medidas cautelares y trabar embargos a los proveedores de las entidades del Estado mediante medios informáticos, estableciendo las sanciones administrativas correspondientes;
- x) Estableció los procedimientos recuperatorios y de cobro de las deudas tributarias de las entidades del Estado;
- xi) Estableció las sanciones administrativas para las entidades del Estado y funcionarios responsables, en caso de incumplir con las obligaciones tributarias;
- xii) Estableció las disposiciones para que la Superintendencia Nacional de Tributos (SUNAT) cuente con información disponible en el sector público;
- xiii) Estableció disposiciones para formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar la fiscalización y la detección del fraude tributario y gravar determinadas transacciones realizadas a través de estas empresas;

³³ Artículo 1 de la Ley N° 28079.

³⁴ Idem.

- xiv) Modificó la Ley General de Aduanas y las normas sobre valoración aduanera para mejorar la fiscalización, la recaudación, el control y el despacho aduanero, con el objeto de hacer cumplir las obligaciones tributarias y aduaneras de los agentes económicos que participan en el intercambio internacional de bienes y servicios, y simplificar y facilitar la aplicación de los principales regímenes y operaciones aduaneras;
- xv) Racionalizó el Sistema Tributario Nacional, a fin de simplificarlo para eliminar o reducir impuestos específicos;
- xvi) Dictó normas para permitir la descentralización fiscal y normas que permitan hacer de la recaudación y de la administración tributaria municipales, actividades fiscales más eficientes; sin que ello implique el incremento de tasas máximas de los impuestos.

D. Ley N° 28932

Esta ley se promulgó en el segundo gobierno del presidente García para delegar facultades legislativas en materia tributaria al Poder Ejecutivo, en los términos a que hace referencia el artículo 104 de la Constitución Política del Perú de 1992 y por un plazo de noventa días calendario. La delegación se otorgó para ampliar la base tributaria y, por otro lado, optimizar el Sistema Tributario Nacional, dotándolo de una mayor eficiencia, equidad y simplicidad, es decir, de predictibilidad, para favorecer el clima de inversiones. La delegación, como en los casos anteriores, no contempló la creación de nuevos impuestos ni exoneraciones, como tampoco el incremento de tasas de los tributos entonces vigentes, ni la posibilidad de gravar los ahorros ni los intereses de las personas naturales provenientes de las entidades financieras de depósito, como por ejemplo, bancos comerciales, cajas municipales, cajas rurales.

Puntualmente la ley facultó al Poder Ejecutivo para:

- i) Dictar un marco genérico que defina transparentemente los principios y las reglas a cumplirse para dar normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, así como los criterios para evaluar, tanto su eficacia en cuanto al logro de los objetivos para los que fueron otorgados, como su permanencia;
- ii) Modificar el Código Tributario para optimizar la norma entonces vigente y lograr un marco normativo más equitativo entre la SUNAT y el contribuyente, en relación con:
 - a) La obligación tributaria, incluyendo el uso de medios alternativos de pago y la eliminación de la capitalización de intereses de la deuda tributaria;
 - b) Las facultades y los procedimientos para determinar y fiscalizar la deuda tributaria, la cobranza, las devoluciones, procedimientos tributarios, contenciosos y no contenciosos, procurándose una mayor equidad entre las partes antes identificadas;
 - c) Agilizar la resolución de expedientes de reclamación ante el Tribunal Fiscal mediante la creación de salas especializadas en este tribunal;
 - d) La optimización del régimen de infracciones y sanciones para mejorar la relación entre las faltas y las sanciones.
- iii) Perfeccionar la regulación, estructura y administración de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con:
 - a) “Ajustes relativos al alcance del impuestos, la determinación de la renta bruta y neta, las pérdidas y la aplicación de exoneraciones”³⁵;
 - b) “Reordenar la categorización de la rentas de fuente peruana”³⁶;

³⁵ Artículo 2 de la Ley N° 28932.

³⁶ Idem.

- c) “Los instrumentos financieros derivados”³⁷;
 - d) Establecer el régimen impositivo de los rendimientos financieros y las ganancias de capital a partir de 2009 para permitir la consolidación del mercado de capitales;
 - e) “Las alícuotas aplicables y los mecanismos de retención y pagos a cuenta”³⁸; y
 - f) “La tributación de los no domiciliados”³⁹;
- iv) En cuanto a la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo:
- a) Modificarla para flexibilizar y optimizar su regulación, estructura y administración;
 - b) Actualizar la norma entonces vigente de esta ley para cubrir vacíos legales en relación con operaciones de comercio exterior, sin incrementar tasas o sin que implique la creación de nuevas obligaciones;
 - c) Incorporar como operación no gravada con el IGV los servicios financieros;
- v) Diferir o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios entonces vigentes sujetos a plazo, como resultado de una evaluación de la necesidad de su permanencia;
- Optimizar el nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) y el Régimen Especial de Renta (RER), para así ampliar la base tributaria, elevando el tope de ingresos, con el fin de incluir nuevos contribuyentes, flexibilizando los requisitos de acogimiento y fiscalización, entre otros;
- vi) Optimizar, después de actualizarlo, el Régimen de Recuperación Anticipada del IGV, para reordenar los diversos regímenes de recuperación anticipada entonces vigentes, reformulando su esquema para ampliar su aplicación a todas las actividades económicas que incluyan inversiones productivas generadoras de empleo considerable con períodos pre-operativos amplios, incluyendo aquellos que se realicen en etapas y reduciendo los plazos de devolución a favor del contribuyente;
- vii) Modificar la norma regulatoria del Impuesto Temporal de los Activos Netos y el Impuesto a las Transacciones Financieras para lograr mayor eficiencia, equidad y simplicidad en el Sistema Tributario Nacional, reduciendo paulatinamente las alícuotas hasta eliminarlos;
- viii) Modificar las normas regulatorias de la bancarización destinada a las actividades económicas en zonas carentes de entidades bancarias;
- ix) Modificar la Ley de Tributación Municipal con el objeto de ampliar la base tributaria, respetando los principios para tributos óptimos.

E. Ley N° 29884

Esta ley se promulgó en el actual gobierno del presidente Humala para delegar facultades legislativas en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros al Poder Ejecutivo, en los términos a que hace referencia el artículo 104 de la Constitución Política del Perú vigente, por un plazo de cuarenta y cinco días calendario, y sin que ello comprenda la creación de nuevos impuestos, el aumento de tasas de los impuestos, la eliminación o disminución de las deducciones o modificaciones de las escalas de las rentas de cuarta o quinta categoría del IR.

En cuanto a la delegación de facultades en sí, se facultó al Poder Ejecutivo para:

³⁷ Idem.

³⁸ Idem.

³⁹ Idem.

- i) Modificar el Código Tributario para optimizar el marco normativo, entonces vigente, en aras de mejorar la competitividad del Perú y elevar los niveles de recaudación, en relación con las siguientes materias:
 - a) Reglas generales de deben cumplir las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, así como también las “inafectaciones” tributarias, para que estén debidamente sustentadas; así como incorporar un plazo supletorio para dichos incentivos, concedidos sin señalar plazo de vigencia, con el objeto de otorgar seguridad jurídica;
 - b) Modificaciones que permitan abordar la conducta elusiva con mayor amplitud y complementar las reglas de responsabilidad tributaria, razonablemente y preservando la seguridad jurídica;
 - c) Facultades referidas a los procedimientos de fiscalización y cobranza de la deuda tributaria, tomando en consideración los derechos del contribuyente; así como el mejoramiento de las reglas de domicilio, prescripción, presentación de declaraciones y de la revocación, modificación o sustitución de los actos administrativos;
 - d) Aligerar la resolución de los procedimientos tributarios contenciosos o no contenciosos y reclamos, vía medidas de perfeccionamiento, como, por ejemplo, la incorporación de normas para regular la Oficina de Atención de Quejas, la Oficina de Asesoría Contable y los órganos unipersonales del Tribunal Fiscal, introducir la jurisprudencia vinculante del Tribunal Fiscal y perfeccionar las reglas de notificación;
 - e) Habilitar a la SUNAT a ampliar el alcance de la gradualidad de las sanciones y modificar el régimen de infracciones y sanciones en cuanto a la obligación de emitir comprobantes de pago, para estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias;
 - f) Modificar las reglas del Código Tributario en materia penal;
- ii) Modificar la Ley del Impuesto a la Renta con el objeto de perfeccionar su estructura y administración, respecto a:
 - a) Las reglas de fuente e imputación de la renta;
 - b) Identificar a qué rentas de fuente peruana deben añadirse las rentas netas de fuente extranjera y mejorar la determinación de los ingresos afectos localmente del contribuyente domiciliado y no domiciliado;
 - c) Las deducciones, incluidos el costo y el gasto, admitidas en la determinación de la renta bruta y renta neta de tercera categoría, acorde con el criterio de razonabilidad y con el principio de causalidad;
 - d) La regulación del valor de mercado de los precios de transferencia;
 - e) Los procedimientos para calificar y renovar las entidades perceptoras de donaciones y demás procedimientos relacionados con el IR;
 - f) Los mecanismos para combatir supuestos específicos de evasión y elusión;
 - g) La determinación de retenciones y pagos a cuenta con la facultad del contribuyente de reducirlos o suspenderlos;
 - h) El alcance del impuesto en transacciones gratuitas;
 - i) Ajustes técnicos para mayor claridad de la norma, economía en costos y simplicidad en su aplicación a favor del contribuyente;
- iii) Emitir normas para sancionar eficazmente delitos tributarios para evitar la comisión de dichos ilícitos y para incorporar nuevos tipos penales;

- iv) Modificar la Ley de Delitos Aduaneros en cuanto a la tipificación de delitos aduaneros y la infracción administrativa, la incautación, la disposición de mercancías, las circunstancias agravantes y las sanciones;
- v) Racionalizar los beneficios tributarios para entonces vigentes, vía prórroga o eliminación de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios sujetos a plazo, respetando criterios normativos, como la razonabilidad, la neutralidad, la equidad y la no retroactividad; sin incluir los de carácter geo-regional, previa evaluación de la necesidad de su permanencia;
- vi) Perfeccionar algunos supuestos de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuestos Selectivos al Consumo en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria, la determinación de la base imponible y la aplicación del crédito fiscal, “así como la regulación aplicable a las operaciones de exportación, cubrir vacíos legales y supuestos específicos de evasión y elusión tributaria, garantizando la neutralidad en las decisiones de los agentes económicos”⁴⁰;
- vii) Optimizar los sistemas de pago del IGV para flexibilizar su aplicación y mejorar su control, respetando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad;
- viii) Mejorar la regulación de los medios de pago como mecanismos de formalización y control tributario;
- ix) Modificar la Ley General de Aduanas en cuanto a las obligaciones de los operadores de comercio exterior, a aligerar trámites para el ingreso y salida de mercancías; del régimen tributario aduanero de envíos postales; el perfeccionamiento en la gestión de riesgos; la disposición de mercancías; y, finalmente, a las infracciones y sanciones;
- x) “Simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a favor del contribuyente”⁴¹;
- xi) Mejorar las funciones del Tribunal Fiscal mediante su fortalecimiento institucional, así como autorizar el nombramiento, vía concurso público, de sus directivos;
- xii) Modificar la legislación regulatoria de los procesos judiciales vinculados a materia tributaria y/o aduanera y regular las medidas cautelares dictadas por los órganos jurisdiccionales que estén asociados a las materias antes señaladas.

Esta ley, a su vez, otorgó al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) 90 días como máximo, a partir del vencimiento del plazo de esta delegación, para informar a la Comisión del Congreso de la República en materia económica y financiera, sobre la posibilidad de:

- i) Incrementar la tasa del IR a los sectores con un alto rendimiento sobre el capital invertido; regímenes especiales para promover las micro y pequeñas empresas; permitir la deducción de gastos sociales –e.g., salud, educación, vivienda– a los trabajadores;
- ii) Fortalecer las administraciones tributarias municipales en términos del modelo del Servicio de Administración Tributaria;
- iii) Utilizar el canon y regalías en la inversión de capital humano en materia social, específicamente, salud, educación y fomento del empleo;
- iv) Fomentar la descentralización fiscal a partir del incremento de la recaudación de los gobiernos municipales.

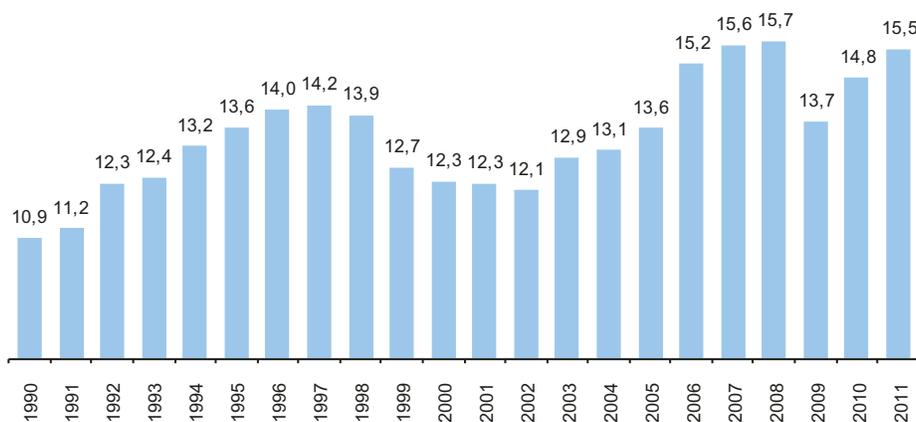
⁴⁰ Artículo 6 de la Ley N° 29884.

⁴¹ Idem.

IV. Impactos de las reformas sobre la recaudación tributaria

Como resultado de las reformas tributarias, los ingresos tributarios en términos netos han mostrado una evolución favorable entre 1990 y 2011. Se observa que estos ingresos como porcentaje del PBI han pasado de constituir 10,9% en 1990, momento en el que, como se ha comentado en el capítulo II, existía una base tributaria erosionada y una gran cantidad de tributos, contraproducente a toda luz, a lo que habría que añadir todas las demás consecuencias del desastroso desenlace de la política económica aprista, a 15,5% en 2011 (véase el gráfico 1).

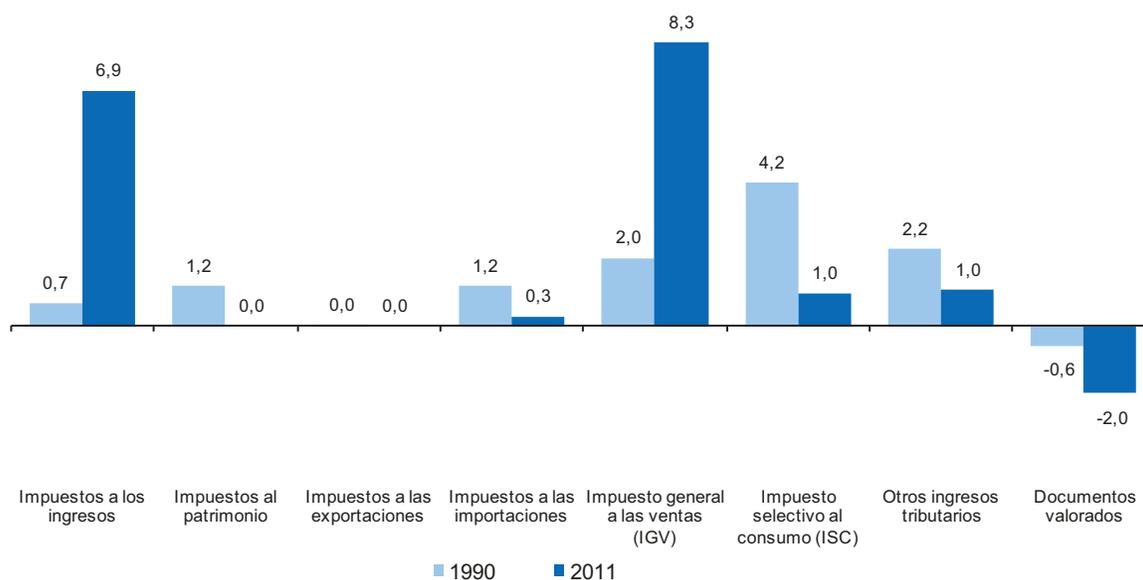
GRÁFICO 1
INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL
(Porcentaje del PBI)



Fuente: www.bcrp.gob.pe.

Al margen de los extremos, como muestra el gráfico anterior, la línea de tendencia de la presión tributaria es positiva y, como sugiere el gráfico 2, a lo largo del período, esta tendencia habría estado sustentada por la mayor importancia de los impuestos a los ingresos, cuya participación, como porcentaje del PBI, pasó de 0,7% en 1990, a 6,9% en 2011, y en el incremento de la recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV) como porcentaje del PBI de 2% a 8,3%. Cabe destacar la reducción del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), de 4,2% a 1%, del rubro Otros ingresos tributarios de 2,2% a 1,0% y de los impuestos a las importaciones de 1,2% a 0,3%.

GRÁFICO 2
INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL POR CONCEPTO
(Porcentaje del PBI)

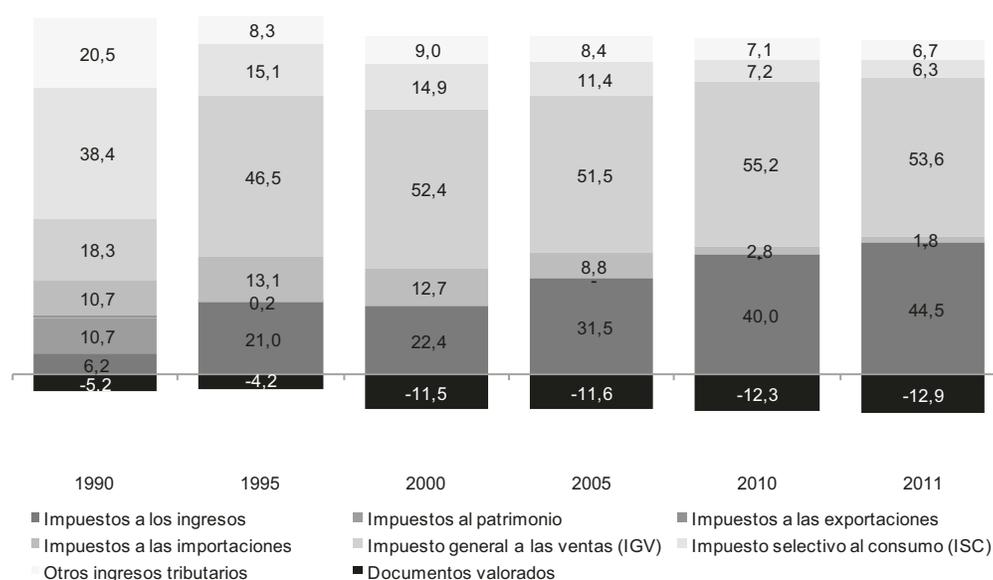


Fuente: www.bcrp.gob.pe.

En ese sentido, se puede afirmar, que la reforma tributaria experimentada en el Perú durante los años noventa permitió un cambio estructural no sólo en la forma de recaudar impuestos, sino también en los conceptos a recaudarse cuyo resultado fue finalmente el incremento de la base tributaria con el consecuente incremento de ingresos de manera sostenible.

Por otra parte, si se analizan las participaciones de los ingresos tributarios del Gobierno Central, se observa claramente el efecto que tuvieron las reformas durante los inicios de los años noventa. El gráfico 3 muestra la composición de los mayores tributos del Gobierno Central. Entre los diversos cambios, se destaca que dichos ingresos cambiaron su composición drásticamente dentro de los cuales los impuestos a los ingresos pasaron de 6,2% a 44,5% en 2011 y el IGV de 18,3% a 53,6%. Para 2011 los impuestos al ingreso y a las ventas explicaban el 98% del ingreso tributario del Gobierno Central.

GRÁFICO 3
COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL
(Participación relativa del total recaudado)



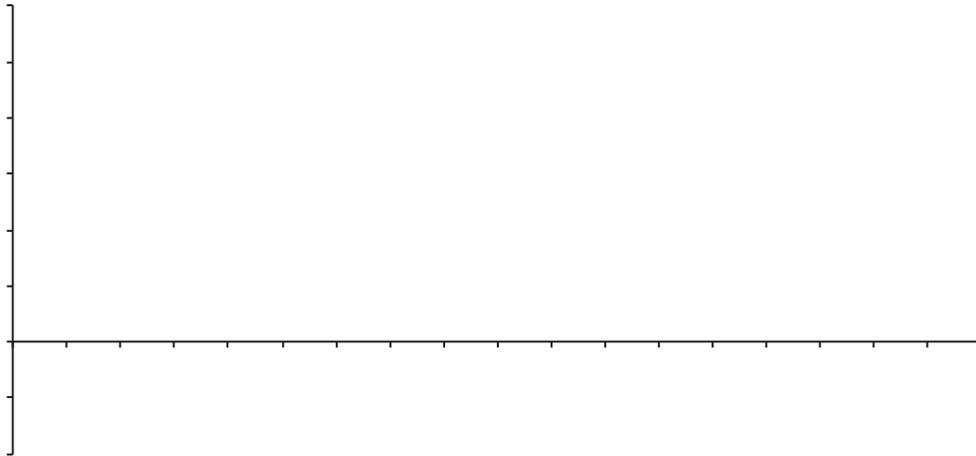
Fuente: www.bcrp.gob.pe.

Asimismo se destaca la desaparición de los impuestos a las exportaciones y al patrimonio, presentes de alguna forma, desde 1990 a la fecha, como también la reducción drástica de la recaudación del Impuesto Selectivo al Consumo de 38,4% a 6,3% y de los impuestos a las importaciones de 10,1% a 1,8%, reflejando ello, entre otros, el proceso de apertura comercial experimentado por el Perú.

Si se analiza en término de variaciones porcentuales, se observa que la recaudación de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central, tendría una alta correlación con el PBI, éste el indicador más amplio de la evolución de la actividad económica de un país. En ese sentido, se observa también que las reformas experimentadas en el país habrían provisto a los ingresos tributarios de un comportamiento que expande sus efectos respecto al comportamiento de la actividad económica.

Del gráfico 4, en primera instancia puede observarse una relación positiva entre la recaudación y esta actividad, es decir, cuando la actividad económica se expande, también se expande la recaudación y cuando se contrae, también se contrae la recaudación. La proporción del cambio consecuente en la recaudación, sin embargo, es una cuestión empírica que puede fácilmente inferirse de un modelo econométrico. No obstante ello, del gráfico se podría decir que se observa que en períodos de auge económico, la recaudación se incrementa por lo menos proporcionalmente, mientras que en períodos recesivos o de contracción económica, los ingresos caen de manera más amplia.

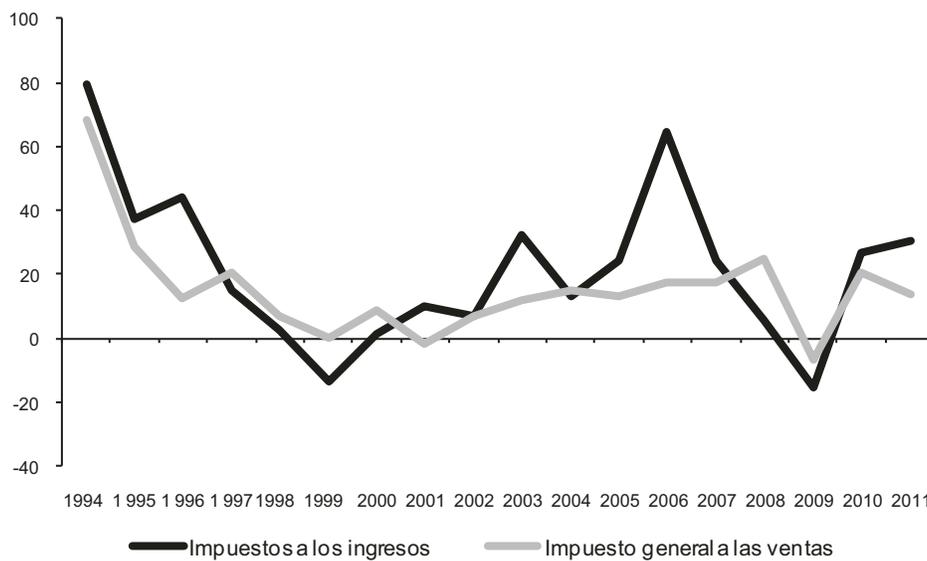
GRÁFICO 4
INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL Y PBI
(Variaciones porcentuales interanuales)



Fuente: www.bcrp.gob.pe.

Por su parte, el análisis histórico de la recaudación de las principales tasas impositivas, vale decir, el IR y el IGV, se observa que estas han sufrido severos cambios desde 1990 a la actualidad pero que su comportamiento en términos de recaudación ha sido similar al del PBI (véase el gráfico 5).

GRÁFICO 5
PRINCIPALES IMPUESTOS RECAUDADOS COMPONENTES DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL
(Variaciones porcentuales interanuales)



Fuente: www.bcrp.gob.pe.

Así, en el caso del impuesto a los ingresos, es decir, el Impuesto a la Renta de personas naturales, entre 1900 y el presente, los tramos afectos han evolucionado desde un sistema que incluía 9 tramos afectos, desde una tasa de 8%, hasta una de 45%, a uno donde se consideran apenas 3 tramos afectos, desde tasas de 15% a un máximo de 30% para los de mayores ingresos, tal y como lo exhibe el cuadro 4 y el gráfico 6.

CUADRO 4
TRAMOS Y TASAS DEL IMPUESTO A LA RENTA APLICABLES A LOS INGRESOS (Y)
DE PERSONAS NATURALES DE 1990 A LA FECHA

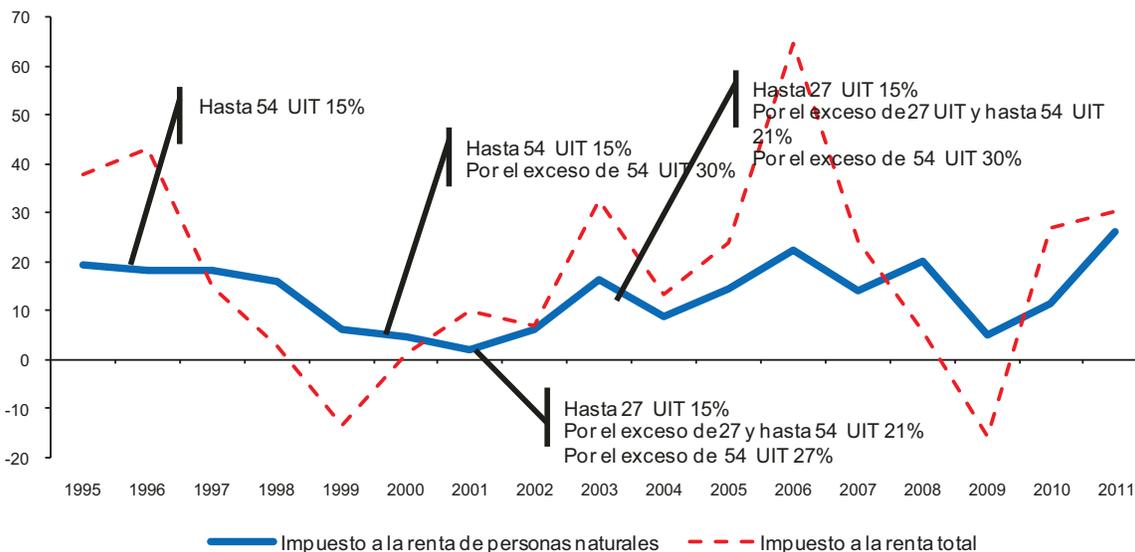
E.F. ^a 1990		E.F. 1991		E.F. 1992-1993		E.F. 1994-2001	
y ≤ 15 UIT ^b	8%	y ≤ 15 UIT	8%	y ≤ 5.5 UIT	6%	y ≤ 54 UIT	15%
15 < y ≤ 20 UIT	10%	15 < y ≤ 20 UIT	10%	5.5 < y ≤ 15 UIT	10%	54 < y UIT	30%
20 < y ≤ 25 UIT	12%	20 < y ≤ 25 UIT	12%	15 < y ≤ 25 UIT	20%		
25 < y ≤ 33 UIT	16%	25 < y ≤ 33 UIT	16%	25 < y ≤ 35 UIT	30%		
33 < y ≤ 41 UIT	20%	33 < y ≤ 41 UIT	20%	35 < y UIT	37%		
41 < y ≤ 50 UIT	25%	41 < y ≤ 50 UIT	25%				
50 < y ≤ 60 UIT	31%	50 < y ≤ 60 UIT	31%				
60 < y ≤ 72 UIT	38%	60 < y UIT	37%				
72 < y UIT	45%						
E.F. 2002		E.F. 2003 - Hoy					
y ≤ 27 UIT	15%	y ≤ 27 UIT	15%				
27 < y ≤ 54 UIT	21%	27 < y ≤ 54 UIT	21%				
54 < y UIT	27%	54 < y UIT	30%				

Fuente: www.sunat.gob.pe.

^a E.F.: Ejercicio Fiscal.

^b UIT: Unidad Impositiva Tributaria.

GRÁFICO 6
RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES
(Variaciones porcentuales interanuales)

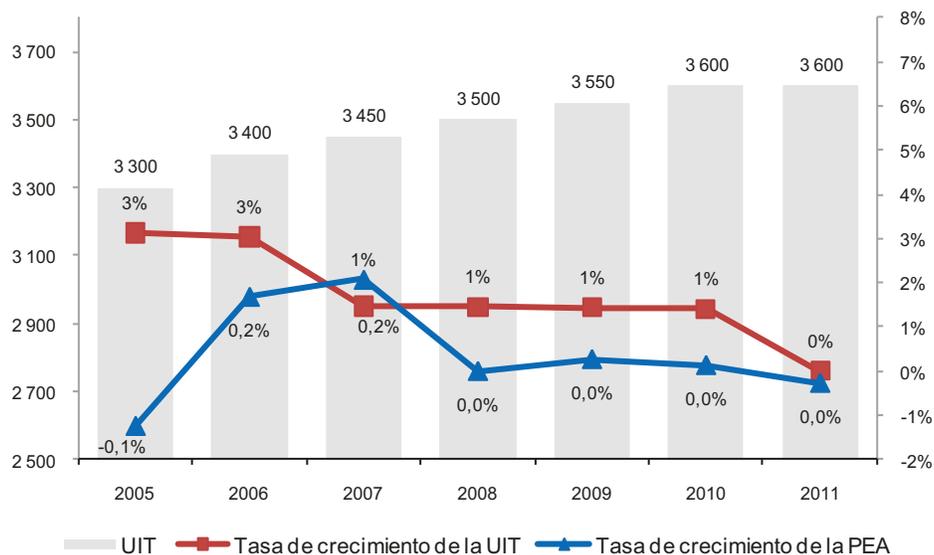


Fuente: www.sunat.gob.pe.

Sin embargo, a pesar de la simplificación de la aplicación del impuesto, el hecho de que la afectación empieza a partir de la séptima UIT excluye a gran porcentaje de contribuyentes, como se verá

más adelante en el análisis. Esto, en adición al hecho de que la UIT se actualiza año a año en función de indicadores macroeconómicos cuya tendencia ha sido creciente desde hace ya varios períodos, genera un efecto negativo respecto a la base tributaria (véase el gráfico 7).

GRÁFICO 7
RELACIÓN ENTRE LA UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA, SU TASA DE CRECIMIENTO Y LA TASA DE CRECIMIENTO DE LA PEA



Fuente: www.inei.gob.pe.

Por su parte, del cuadro 5 y el gráfico 8 se ve que en el caso de los ingresos corporativos o los ingresos de tercera categoría también han sufrido severos cambios pero orientados en términos de la simplicidad de aplicar una menor cantidad de tasas. Así, se observa que en la mayoría de los casos se han considerado tasas únicas, que han variado desde 27% hasta 35% dentro del período analizado.

CUADRO 5
TASAS DEL IMPUESTO A LA RENTA APLICABLES
A LOS INGRESOS DE PERSONAS JURÍDICAS DE 1990 A LA FECHA

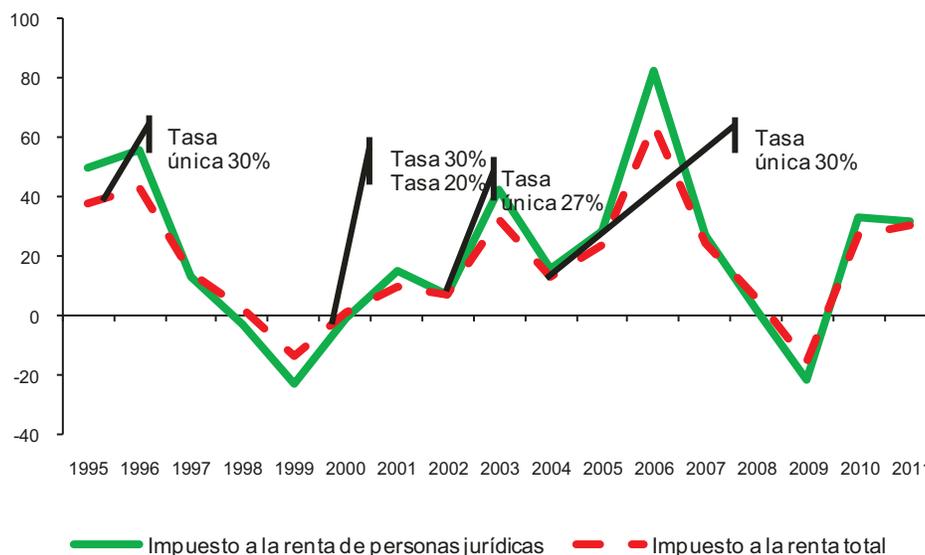
Ejercicio fiscal 1990	Ejercicio fiscal 1991-1993	Ejercicio fiscal 1994-2000	Ejercicio fiscal 2000-2001	Ejercicio fiscal 2002	Ejercicio fiscal 2003	Ejercicio fiscal 2004-presente
Tasa única del 35%	Tasa única del 30%	Tasa única del 30%	Tasa del 30% Tasa del 20% ^a	Tasa única del 27%	Tasa única del 27%	Tasa única del 30%

Fuente: www.sunat.gob.pe.

^a Tasa aplicable si el contribuyente reinvierte sus utilidades en cualquier sector de la actividad económica. Sólo aplicable para el ejercicio de 2001, según Ley N° 27397.

GRÁFICO 8 RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS JURÍDICAS

(Variaciones porcentuales interanuales)



Fuente www.sunat.gob.pe.

En el caso del Impuesto General a las Ventas, se observa que para el período bajo análisis, éste ha contemplado tasas que varían desde un 11% hasta un máximo de 17% (ver cuadro 6). Vale resaltar que el cobro de este impuesto ha estado siempre acompañado de otros impuestos, algunos de corta vigencia, afortunadamente, como el llamado “Fondo Universitario”, de 1% sobre la base imponible del IGV, cuya aplicación se dio durante los años 90, mientras que el Impuesto a la Promoción Municipal (IPM), continúa vigente actualmente y se ha mantenido constante en el tiempo en una tasa de 2%.

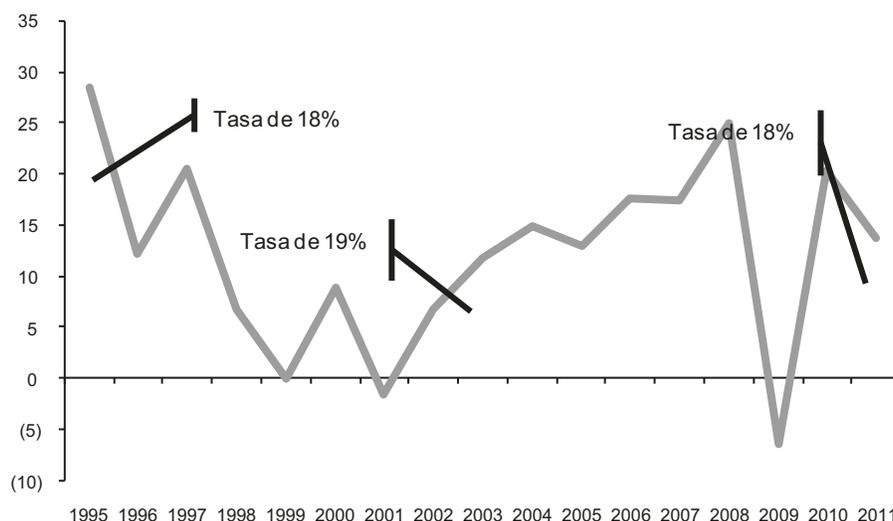
CUADRO 6
TASAS APLICABLES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS,
IMPUESTO DE PROMOCIÓN MUNICIPAL Y EL FONDO UNIVERSITARIO, DE 1990 A LA FECHA

Impuesto General a las Ventas			Impuesto del Patrimonio Municipal			Fondo Universitario			Impuesto total
Vigente desde	Vigente hasta	Tasa	Vigente desde	Vigente hasta	Tasa	Vigente desde	Vigente hasta	Tasa	
08/03/90	11/08/90	15%			2%				17%
						25/02/90		1%	18%
12/08/90	31/12/90	11%			2%		31/12/90	1%	14%
01/01/91	09/08/91	12%			2%				14%
10/08/91	29/02/92	14%			2%				16%
01/03/92	31/07/03	16%			2%				18%
01/08/03	28/02/11	17%			2%				19%
01/03/11	Presente	16%			2%				18%

Fuente: www.sunat.gob.pe.

En términos agregados, se puede decir que la tasa total de dicho impuesto ha variado desde 14%, hasta 19% entre 1990 y el presente (véase el gráfico 9).

GRÁFICO 9
RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
(Variaciones porcentuales interanuales)



Fuente: www.sunat.gob.pe.

La última modificación, realizada en 2011, se dio dentro de un contexto de “holgura fiscal”. En su momento, el argumento del ministro de economía de turno, Ismael Benavides, a favor de la medida fue: “la rebaja se verá reflejada en un descenso en los precios de venta, lo cual incentivará el consumo y así no se generará un vacío en la recaudación⁴²”. Si bien los precios no experimentaron un descenso como consecuencia de la reducción del IGV, y la demanda interna bajó en 2011, la recaudación del IGV se incrementó en dicho año, como se comentó líneas arriba y según recientes publicaciones, las proyecciones son optimistas (véase el cuadro 7).

CUADRO 7
PROYECCIONES DE CONSUMO
(Variaciones porcentuales)

Estimación /Año	2013	2014
Pesimista	4,9	5,0
Optimista	6,6	6,5
Mediana	5,9	5,8
Consenso	5,9	5,7

Fuente: Latin Focus Consensus Forecast – marzo 2013.

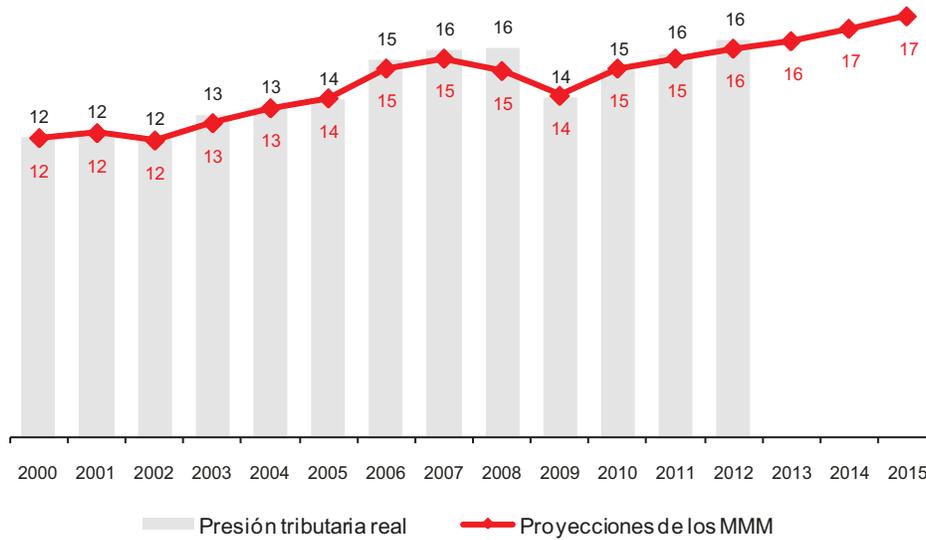
En términos generales, las acciones llevadas a cabo en lo que respecta a materia tributaria, entre ellas las comentadas en este acápite, están orientadas al alcance de la meta de presión tributaria que tiene el Estado para 2016. Dicha meta implica alcanzar el 18% de presión tributaria, es decir, en la relación recaudación respecto del PBI. Para ello, según lo expuesto en el Marco Macroeconómico Multianual (MMM) 2013-2015, entre 2011 y 2015 la presión tributaria deberá incrementarse en por lo menos un punto y medio por ciento del PBI, lo cual requerirá, a su vez, medidas de ampliación de la base tributaria

⁴² <http://elcomercio.pe/economia/720960/noticia-entro-vigencia-18-igv>.

y de una reducción de la evasión y elusión tributarias. Es importante mencionar que, sólo en la medida que se materialice esta ampliación permanente de ingresos tributarios, el incremento de los niveles de gasto público hasta el 20,2% del PBI (porcentaje esperado para 2015) será factible.

Respecto de las proyecciones realizadas año a año en el MMM, las expectativas de recaudación se han superado en la mayoría de los períodos, como se puede observar en el siguiente gráfico:

GRÁFICO 10
PROYECCIONES DEL MARCO MACROECONÓMICO MULTIANUAL VS. PRESIÓN
TRIBUTARIA EFECTIVA
(En porcentaje)



Fuente: http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1116&Itemid=100233&lang=es.

V. La progresividad de los principales impuestos en el Perú: medición y análisis económico

A. La política tributaria

La política tributaria es una de las principales herramientas con la que cuenta todo gobierno para el cumplimiento de diferentes objetivos de política pública en materia económica, sean ellos para corregir las limitaciones de los mercados, la redistribución del ingreso con el fin de reducir su disparidad, el financiamiento de las entidades públicas, entre otros.

Así y con el fin de que se cumplan dichos objetivos de manera óptima, es decir, al menor costo, el diseño de la política tributaria debe contemplar ciertos principios básicos, agrupados por Stiglitz (2000), de la siguiente manera:

- i) “Eficiencia: el sistema tributario no debe ser distorsionador; si es posible, debe utilizarse para aumentar la eficiencia económica;
- ii) Sencillez administrativa: los costos de la administración y de fiscalización tributarios deben ser bajos;
- iii) Flexibilidad: el sistema tributario debe poder adaptarse fácilmente a la coyuntura;
- iv) Responsabilidad política: el sistema tributario debe ser transparente;
- v) Justicia: el sistema tributario debe ser justo o debe considerarse como justo, es decir, que trata de forma similar a los que se encuentran en circunstancias similares y que obliga a pagar más impuestos a los que pueden soportar mejor la carga tributaria.”

El presente trabajo, en este capítulo, analiza este último punto. Puntualmente, desarrolla un análisis de la progresividad de la aplicación del Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto a la Renta de Personas Naturales (IRPN) y el Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas (IRPJ), como principales impuestos del Sistema Tributario Nacional.

B. Equidad tributaria: importancia y medición

Si bien existen diferentes percepciones de lo que es la equidad, el Fondo Monetario Internacional sostiene:

“Diferentes sociedades tienen diferentes percepciones de lo que es equitativo, y las normas sociales y culturales, en buena cuenta, forman las políticas que se adoptarán para promover la equidad. A pesar de ello, existe consenso que la inequidad extrema en el ingreso, salud u oportunidades es injusta y que los esfuerzos deben orientarse a incrementar los ingresos de los miembros más pobres de la sociedad...⁴³”

En ese sentido, el cumplimiento de la equidad en la formación de tributos implica que los arquitectos de la política pública en materia económica de corte tributario consideren el análisis de la progresividad, del cual se puede mencionar:

“En términos generales, pocos pueden disentir con ambos conceptos de equidad: la equidad horizontal como regla que garantiza la imparcialidad del sistema tributario y la equidad vertical como mecanismo para lograr la justicia distributiva. Sin embargo, las dificultades surgen cuando se las debe dotar de contenido operacional. En el caso de la equidad horizontal, se presentan preguntas sobre la definición de “iguales” (por ejemplo, igualdad de ingresos o de bienestar, de dotaciones de insumos o de producto, en un punto determinado en el tiempo durante el ciclo de vida), y la especificación del concepto de “igual tratamiento tributario” (por ejemplo, igualdad en los pagos absolutos del impuesto o los pagos en relación con la renta). En el caso de la equidad vertical, qué grado de diferenciación debe darse al tratamiento de quienes son desiguales es, a todas luces, una cuestión de juicios de valor⁴⁴.”

Para medir la progresividad de los sistemas tributarios existen varios indicadores, de los que son de mayor uso en la literatura, el Índice de Gini, el Índice de Concentración, el Índice de Kakwani y el Índice de Reynolds–Smolensky.

El índice de Gini, puede escribirse así:

$$I_G = \frac{\sum_{i=1}^{k-1} (P_i - Q_i)}{\sum_{i=1}^{k-1} P_i} = 1 - \frac{\sum_{i=1}^{k-1} Q_i}{\sum_{i=1}^{k-1} P_i}$$

Donde, considerando un colectivo de tamaño N y una variable X, en este caso ingresos antes de impuestos, $\{x_1 < x_2 < \dots < x_k\}$ es k valores distintos que toma la variable ingresos; $\{n_1, n_2, \dots, n_k\}$ son frecuencias absolutas asociadas; $\{p_1, p_2, \dots, p_k\}$ son frecuencias relativas ($p_i = n_i / N$, con $N = \sum_{i=1}^k n_i$). Por tanto, $\sum_{i=1}^k x_i n_i$ resulta ser el total de masa salarial que se reparte entre el colectivo; Q_i es la masa salarial relativa repartida entre los miembros de la clase i-ésima; es decir, $Q_i = (x_i n_i) / \sum_{j=1}^k x_j n_j$.

En el caso del Índice de Concentración, dicho indicador se calcula de la siguiente manera:

$$T_G = \frac{\sum_{i=1}^{k-1} (P_i - T_i)}{\sum_{i=1}^{k-1} P_i} = 1 - \frac{\sum_{i=1}^{k-1} T_i}{\sum_{i=1}^{k-1} P_i}$$

⁴³ IMF Fiscal Affairs Division. “Should Equity be a Goal of Political Economy?”, *Economic Issues* N° 16. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1999. P.1. Traducción propia.

⁴⁴ Zee, Howell, Departamento de Finanzas Públicas, “Reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas: Conceptos, problemática y evolución comparativa de países”, Washington, D.C. International Monetary Fund, 2005, P. 5.

Donde, considerando un colectivo de tamaño N y una variable T , en este caso impuestos, $\{t_1 < t_2 < \dots < t_k\}$ son k valores distintos que toma la variable impuestos; $\{n_1, n_2, \dots, n_k\}$ son las frecuencias absolutas asociadas; $\{p_1, p_2, \dots, p_k\}$ son las frecuencias relativas ($p_i = n_i / N$, con $N = \sum_{i=1}^k n_i$). Por tanto, $\sum_{i=1}^k t_i n_i$ resulta ser el total de impuestos pagados de todo el colectivo; T_i es el pago de impuestos relativo, repartido entre los miembros de la clase i -ésima; es decir, $T_i = (t_i n_i) / \sum_{j=1}^k t_j n_j$.

El Índice de Kakwani, por su lado, puede expresarse como sigue:

$$K_I = \frac{\sum_{i=1}^{k-1} (P_i - Q_i)}{\sum_{i=1}^{k-1} P_i} - \frac{\sum_{i=1}^{k-1} (P_i - T_i)}{\sum_{i=1}^{k-1} P_i} = I_G - T_G$$

Finalmente, el Índice de Reynolds–Smolensky se escribe como sigue:

$$RS_I = \frac{\sum_{i=1}^{k-1} (P_i - Q_i)}{\sum_{i=1}^{k-1} P_i} - \frac{\sum_{i=1}^{k-1} (P_i - Y_i)}{\sum_{i=1}^{k-1} P_i}$$

Donde, considerando un colectivo de tamaño N y una variable Y , en este caso ingresos después de impuestos, $\{y_1 < y_2 < \dots < y_k\}$ son k valores distintos que toma la variable ingresos después de impuestos; $\{n_1, n_2, \dots, n_k\}$ son las frecuencias absolutas asociadas;

$\{p_1, p_2, \dots, p_k\}$ son las frecuencias relativas ($p_i = n_i / N$, con $N = \sum_{i=1}^k n_i$). Por tanto, $\sum_{i=1}^k y_i n_i$ resulta ser el total de ingresos después de impuestos de todo el colectivo; Y_i es la masa salarial después de impuestos relativa, repartida entre los miembros de la clase i -ésima; es decir, $Y_i = (y_i n_i) / \sum_{j=1}^k y_j n_j$.

C. El sistema tributario peruano

Para fines de la década de los ochenta, el Perú pasaba por la postrimería de uno de los períodos más complicados de su historia económica de la era republicana, caracterizado por escenarios de hiperinflación, cierre del acceso a los mercados financieros internacionales por incumplimiento del servicio de la deuda según términos originales, niveles de pobreza significativos, todo ello consecuencia del pésimo manejo de la política económica del primer quinquenio aprista. Uno de los mejores reflejos de la inviabilidad de esta situación fue la existencia de una base tributaria erosionada y un sistema tributario que no permitía la generación de ingresos públicos en 1990:

“La situación precedente de muy bajos niveles de recaudación, elevada evasión, incumplimiento generalizado, exoneraciones indiscriminadas y déficit fiscal tenía que revertirse para poder consolidar una posición fiscal equilibrada de manera permanente”⁴⁵.

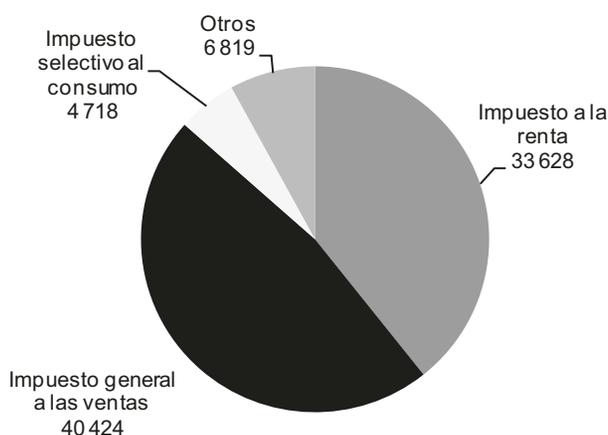
Como muestra de ello, la presión tributaria de dichos años descendió a menos del 10%, razón por la cual, se emprendió la principal reforma tributaria del país desde su independencia en 1821.

Como se mencionó en el capítulo 2 de este trabajo, dicha reforma se enfocó básicamente en eliminar tributos “distorsionadores” de la actividad económica; en simplificar el Sistema Tributario Nacional, eliminando tributos “improductivos” y de difícil administración; y en especial el lograr un nuevo enfoque para la implementación de una administración tributaria autónoma.

⁴⁵ Baca, p. 166.

De esta manera, como se ha informado en dicho capítulo del presente trabajo, de la gran cantidad de tributos que existían en aquella época, se logró simplificar el sistema tributario, suspendiendo 41 beneficios y exoneraciones del IGV y de los impuestos selectivos al consumo (ISC), y derogando alrededor de 64 tributos (ver cuadros 1 y 2) concentrando así la recaudación de impuestos en los conceptos que, aún en la actualidad, son los que generan mayores niveles de recaudación: El IR, tanto de personas naturales, como de personas jurídicas, el IGV y el ISC. La Figura 11 muestra la composición de los ingresos del Gobierno Central en 2011.

GRÁFICO 11
COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS DEL GOBIERNO CENTRAL 2011
(En millones de nuevos soles)



Fuente: www.sunat.gob.pe.

D. El impuesto a la renta

En el Perú, el IR se encarga de gravar los ingresos generados, tanto por las personas naturales, como por las personas jurídicas, dividiéndose para ello hasta en cinco categorías⁴⁶:

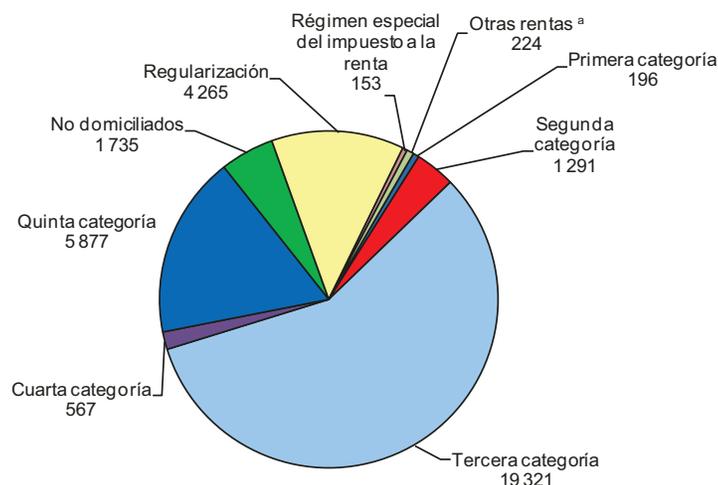
- i) Primera categoría: la renta generada por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes muebles o inmuebles;
- ii) Segunda categoría: la renta generada por las otras rentas de capital, como los intereses por préstamos, regalías, patentes, dividendos y ganancias de capital;
- iii) Tercera categoría: la renta del comercio, industria y servicios provenientes de la actividad empresarial y otras expresamente consideradas por la Ley del Impuesto a la Renta;
- iv) Cuarta categoría: son las rentas del trabajo independiente;
- v) Quinta categoría: son las rentas del trabajo dependiente.

El gráfico 12 muestra la composición de la recaudación por concepto de este impuesto en términos desglosados, para 2011:

⁴⁶ http://inversionistaextranjero.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=19%3Aclasificacion-de-las-rentas&catid=5%3Aregimen-tributario-y-principales-impuestos&Itemid=9&lang=es.

GRÁFICO 12 RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SEGÚN RUBROS

(En millones de nuevos soles)



Fuente: www.sunat.gob.pe.

a Incluye el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos vigente hasta el 31 de diciembre de 1999, el Impuesto Mínimo derogado en mayo de 1997 mediante la Ley N° 26777, y otras originadas por los beneficios establecidos en la Ley de Promoción a la Amazonía, Ley de Promoción al Sector Agrario y Régimen de Frontera.

1. El caso específico del impuesto a la renta de cuarta categoría y quinta categoría

Como se mencionó arriba, estos impuestos se encargan de gravar las rentas generadas por las personas naturales a partir del trabajo dependiente e independiente. En cuanto a la base imponible, se clasifica como rentas de cuarta categoría a los ingresos obtenidos por “[e]l ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio, o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría”. También clasifican como renta de cuarta “[e]l desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas”. Por otro lado, clasifican como rentas de quinta categoría, los ingresos obtenidos por “[e]l trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos los cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones de dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales”.

En cuanto a renta neta imponible, en el caso de las rentas de cuarta categoría, “[e]l contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el 20% de la misma, hasta el límite del 24 Unidades Impositivas Tributarias.”

El Art. 46° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece a su vez que “[d]e las rentas de cuarta y quinta categoría podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributarias. Los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez”.

Base de datos empleada

La literatura especializada en la materia señala que los análisis de equidad de los sistemas tributarios presentan dificultades en cuanto a la obtención de información, teniendo en cuenta que el secreto tributario impide la divulgación de datos a nivel de contribuyentes. Ante ello, los investigadores, actualmente, optan por obtener información afín de bases de datos alternativas, como, por ejemplo, las encuestas de hogares,

las cuales, si bien su objetivo no es la obtención de datos para el análisis tributario, brindan información con suficiente rigurosidad estadística, lo que permite los análisis económicos pertinentes.

En el caso del Perú, la entidad encargada de la recolección de información afín es el Instituto Nacional de Estadística e Informática, la cual desde 1994 realiza las Encuestas Nacionales de Hogares (ENAHO) a lo largo y ancho del país. Dichas encuestas contienen información de alrededor de 20,000 hogares, con periodicidad anual, cuya representatividad proviene del uso de factores de expansión a la población en general y del que se infiere información para fines censales.

Metodología para el análisis de la información

Para el análisis de la equidad del IR de cuarta categoría y de quinta categoría, se utilizará el módulo “empleo e ingresos” de la ENAHO, el que contiene información de aproximadamente 73,000 observaciones de corte transversal y cuya representatividad asciende a 21.5 millones de personas y disgrega los diferentes tipos de ingresos de acuerdo a las necesidades del presente estudio.

Para ello, las variables utilizadas en la composición de las rentas brutas de cuarta y quinta categorías serán tal y como siguen:

CUADRO 8
COMPOSICIÓN DE LAS RENTAS BRUTAS DE CUARTA Y QUINTA CATEGORÍAS

Clasificación	Nomenclatura	Significado
Rentas de cuarta categoría	i530a	Ingreso por actividad principal independiente
	i541a	Ingreso neto de la actividad secundaria independiente
	i538a1	Ingreso bruto de la actividad secundaria dependiente
Rentas de quinta categoría	d544t	Ingresos extraordinarios por trabajo
	d558t	Otros ingresos extraordinarios
	i530a	Ingreso por actividad principal independiente

Fuente: Elaboración propia en base al diccionario de datos de la ENAHO 2011. Ver www.inei.gob.pe.

De esta manera la metodología del presente trabajo presenta una diferencia fundamental con la de Jorrat (2011), toda vez que la información de la ENAHO, para el caso de ingresos, se encuentra disgregada en un nivel de personas, con lo cual se evita el uso de supuestos que se utilizarían en el caso de hogares “referentes”, entre otros, economías de escala, el cálculo de ingresos promedios por persona dentro del hogar, etc.

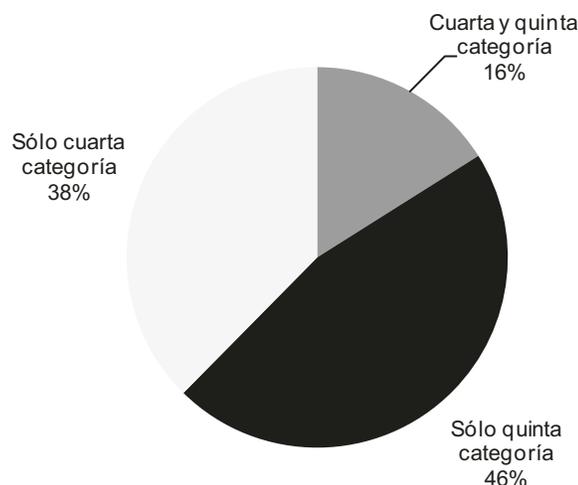
Adicionalmente, se considerarán algunos filtros relevantes tales como aquellos trabajadores que figuran como menores de edad, lo cual eliminan aproximadamente 9,100 observaciones; a aquellos contribuyentes que no registraron ingresos provenientes del trabajo dependiente ni del trabajo independiente, lo cual eliminan cerca de 17,100 trabajadores; y finalmente a aquellos trabajadores que no clasifican como PEA ocupada, con lo cual se elimina cerca de 4,000 registros más. Teniendo en cuenta dichas consideraciones o filtros, la muestra se reduce a 42,824 observaciones, de 73,000 observaciones iniciales. La muestra de trabajo, no obstante, representa aproximadamente a 13 millones de trabajadores.

Hechos estilizados de la aplicación del Impuesto de cuarta categoría y quinta categoría en el Perú

Según la información analizada, se observa que la renta en el Perú se concentra en trabajadores cuyos ingresos provienen únicamente de rentas del trabajo dependiente. Estos trabajadores representan 46% del total de la población analizada. En segundo lugar, se encuentran aquellos trabajadores que perciben únicamente ingresos provenientes del trabajo independiente con un 38%; y en tercer lugar, aquellos que

perciben simultáneamente ingresos que clasifican para el pago de IR de cuarta categoría y de quinta categoría con 16% (véase el gráfico 13).

GRÁFICO 13
COMPOSICIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA SEGÚN FUENTE DE INGRESO
(Participación relativa de los contribuyentes)



Fuente: ENAHO 2011.

Por otra parte, si se realiza un ejercicio respecto de ingresos promedio mensuales como resultado de la división de los ingresos totales percibidos como rentas del trabajo dependiente e independiente entre 12 meses, resalta que la gran mayoría (89%) se encuentra concentrada en ingresos por debajo de los S/.2.000 mensuales. Si tenemos presente la deducción del 20%, normada para el caso de ingresos por renta de cuarta categoría, este ingreso promedio mensual ascendería a S/.2.000. Si tomamos en cuenta que el tramo de inafectación asciende a S/. 25.550 ó 7 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), sin contar la deducción del 20% para el caso de ingresos por rentas cuarta categoría, que representan un ingreso promedio mensual de S/.2.130, se puede afirmar que el actual sistema de impuestos a las rentas del trabajo se aplicaría, aproximadamente, a un 11% de la población (véase el cuadro 9).

CUADRO 9
DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS TOTALES POR RENTAS DEL TRABAJO MENSUALIZADAS
(Nuevos soles, participación relativa y participación relativa acumulada)

Tramos	Participación (%)	Participación acumulada (%)
0 - 1 000	66,9	66,9
1 000 - 2 000	22,7	89,6
2 000 - 3 000	5,5	95,1
3 000 - 4 000	2,1	97,2
4 000 - 5 000	0,9	98,2

(continúa)

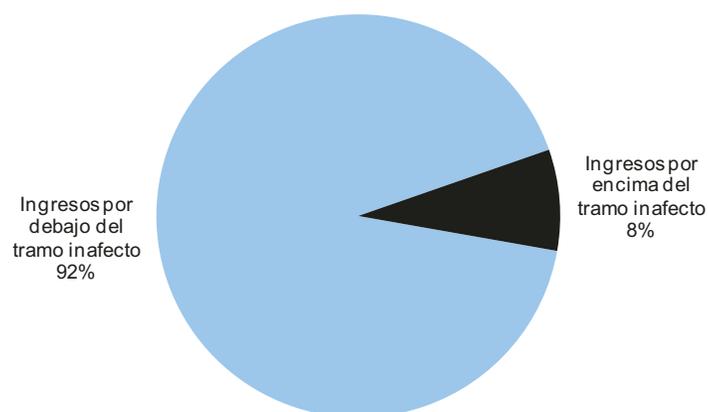
Cuadro 9 (conclusión)

Tramos	Participación (%)	Participación acumulada (%)
5 000 - 6 000	0,6	98,8
6 000 - 7 000	0,3	99,0
7 000 - 8 000	0,2	99,2
8 000 - 9 000	0,1	99,3
9 000 - 10 000	0,2	99,5
10 000 - 11 000	0,1	99,6
11 000 - 12 000	0,0	99,7
12 000 - 13 000	0,1	99,8
13 000 - 14 000	0,0	99,8
14 000 - 15 000	0,0	99,8
15 000 - 16 000	0,0	99,9
16 000 - 17 000	0,0	99,9
17 000 - 18 000	0,0	99,9
18 000 - 19 000	0,0	99,9
20 000 - a más	0,1	100

Fuente: Encuesta Nacional de Hogares 2011.

Llegando a un mayor detalle y luego de realizar una simulación teórica de la aplicación del IR del trabajo, se observa que la recaudación por dicho concepto estaría altamente concentrada, gravando, de la población total, a apenas un 8% (véase el gráfico 14).

GRÁFICO 14
COMPOSICIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA
(Participación relativa de los contribuyentes)

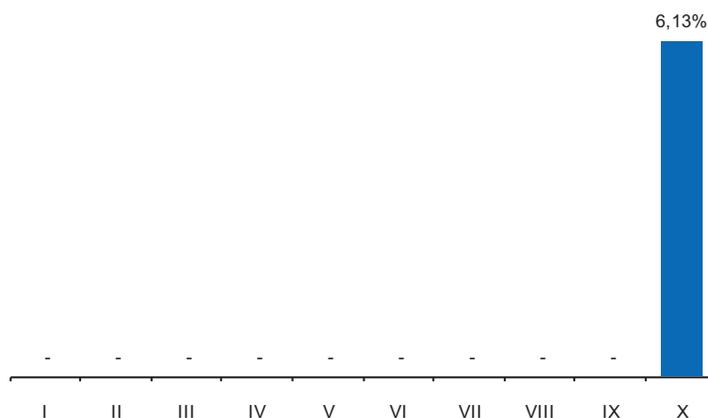


Fuente: ENAHO 2011.

2. Análisis de la equidad vertical en el caso del impuesto aplicable a las rentas del trabajo

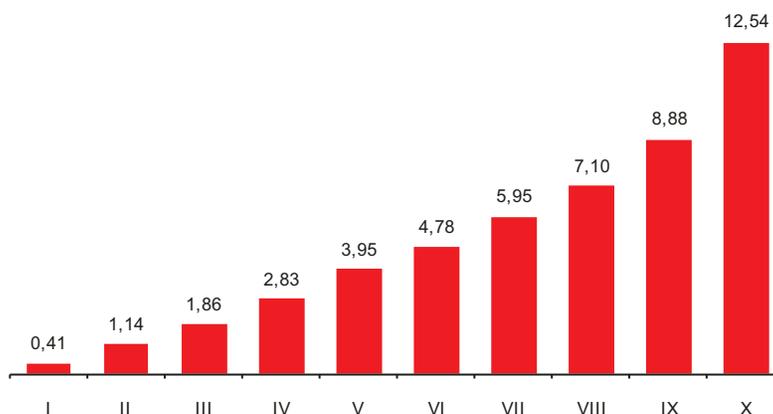
Gracias a la información disponible en ENAHO, se procedió a disgregar a nivel de deciles los ingresos y el pago de impuestos. Así, al evaluar gráficamente, se observa que el pago de impuestos como porcentaje del ingreso según deciles afecta únicamente a las personas de mayores ingresos por la sola aplicación del sistema. En ese sentido, al evaluarse a los contribuyentes que registran pagos de impuestos y recalcular los deciles dentro de los que registran dicha característica, se evidencia la progresividad en el pago por el IR de cuarta categoría y quinta categoría, donde las personas gravadas en el primer tramo terminan pagando representativamente, es decir, en promedio, un impuesto más bajo (0,41%), respecto al decil de mayor ingreso (12,54%) (véanse los gráficos 15 y 16).

GRÁFICO 15
PAGO DE IMPUESTOS SEGÚN DECILES
(Porcentaje de los ingresos totales)



Fuente: ENAHO 2011.

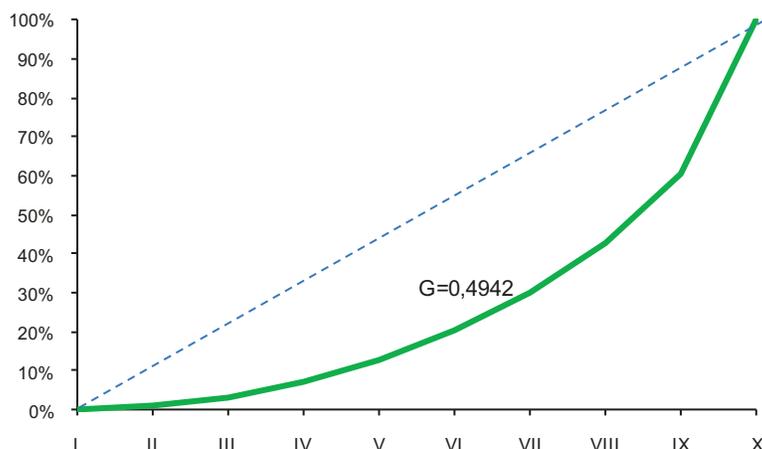
GRÁFICO 16
PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES
(Porcentaje de los ingresos totales)



Fuente: ENAHO 2011.

En términos de indicadores, dicho fenómeno estaría asociado a un coeficiente de Gini de 0,4942, tal y como se aprecia en el gráfico 17, que muestra la curva de Lorenz:

GRÁFICO 17
CURVA DE LORENZ Y COEFICIENTE DE GINI DE LA SITUACIÓN ACTUAL EN EL PERÚ



Fuente: ENAHO 2011.

Finalmente, para la medición de la equidad se calcularon adicionalmente los coeficientes de Gini de los ingresos antes y después de impuestos, los índices de Kakwani y Reynolds-Smolensky (véase el cuadro 10) los cuales reflejan que la aplicación del IR del trabajo es un sistema equitativo que favorece a la redistribución del ingreso, es decir, grava más a los que presentan mayores ingresos.

CUADRO 10
ESCENARIO ACTUAL: ANÁLISIS DE INDICADORES
(En porcentajes)

Escenario	Indice de Gini pre-impuestos	Indice de concentración de impuestos	Indice de Kakwani	Indice de Gini post-impuestos	Indice Reynolds-Smolensky
Sistema actual	0,5024	0,5688	0,0665	0,4942	0,0082

Fuente: Encuesta Nacional de Hogares 2011.

Nota: En el caso del Índice de Reynolds-Smolensky, un valor positivo de la diferencia entre los coeficientes de Gini después y antes de impuestos indica un impacto positivo sobre la distribución del ingreso. Análogamente, un valor positivo del Índice de Kakwani indica progresividad del impuesto analizado.

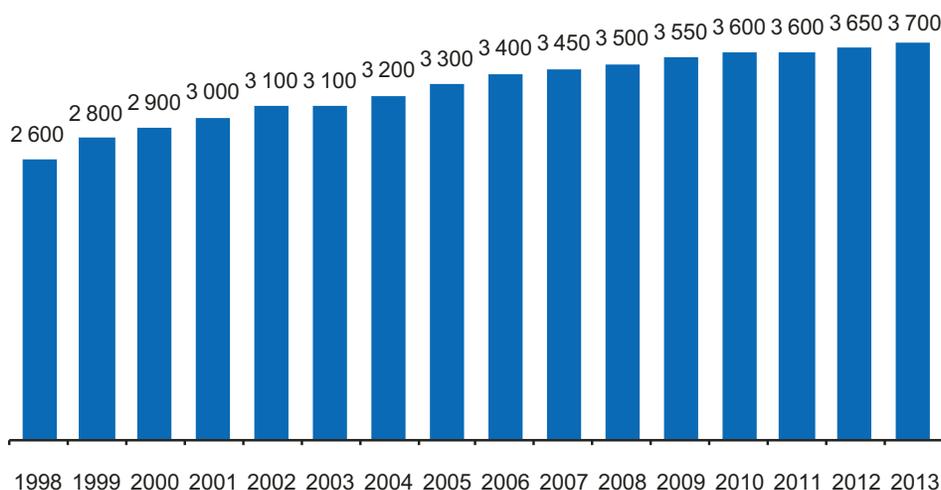
3. Simulación de escenarios alternativos en la aplicación del impuesto a la renta del trabajo

Teniendo en cuenta lo analizado en la situación inicial, se puede concluir que, si bien el Impuesto a la Renta del trabajo en el Perú es claramente progresivo, resulta evidente que, lamentablemente, éste se aplica a una reducida base de contribuyentes. En esa línea, en esta sub-sección se procede a analizar algunos de los principales efectos asociados a dos medidas de política tributaria relacionadas a la mejora en la aplicación de este impuesto. La primera consiste en reducir la UIT, mientras que la segunda medida consiste en el tramo inafecto, tal y como se aborda a continuación.

La reducción de la Unidad impositiva tributaria

Según la norma vigente en el Perú, la UIT es un valor que sirve de referencia para el cálculo de diferentes tasas, multas, pago de impuestos, entre otros, cuyo cálculo se encuentra asociado al movimiento de variables macroeconómicas. El gráfico 18 muestra el cambio de la UIT básica a lo largo del tiempo, desde 1998, para fines referenciales. Para 2013, dicho valor se ha fijado en S/.3.700, sin embargo para efectos del presente estudio, dicho valor se fija en el correspondiente al año 2012, es decir, en S/.3.650.

GRÁFICO 18
UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA
(En nuevos soles)



Fuente: www.sunat.gob.pe.

Al respecto, la reducción de dicho valor de referencia se reflejaría en la aplicación del IR de personas naturales, básicamente a través de 2 canales:

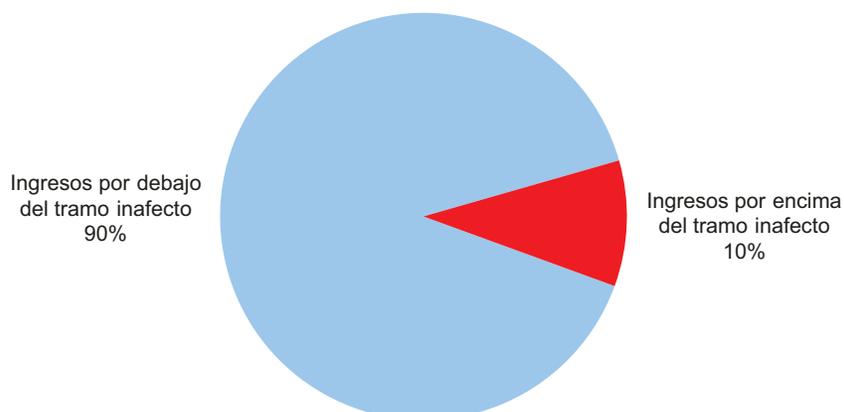
- i) A través de menores tramos de inafectación, tanto para ingresos de trabajo independiente (límite máximo de tramo de inafectación ascendente a 24 UIT) como para trabajos dependientes (cuyo tramo de inafectación es de 7 UIT).
- ii) Incrementando los sujetos afectados a mayores impuestos, pues una mayor proporción de los afectados al primer tramo, pasaran al segundo, del segundo al tercero, y así sucesivamente.

Para este primer ejercicio, se simulará la reducción de la UIT en S/.500, es decir, de S/.3,650 a S/.3,150.

Principales efectos

Como se mencionó anteriormente, una medida de este tipo considera entre sus principales atractivos la ampliación de la base tributaria, la cual se incrementaría de un 8%, de la situación inicial, a un 10% de la base total de contribuyentes.

GRÁFICO 19
REDUCCIÓN DE S/.500 EN LA UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA
(Participación relativa de los contribuyentes)

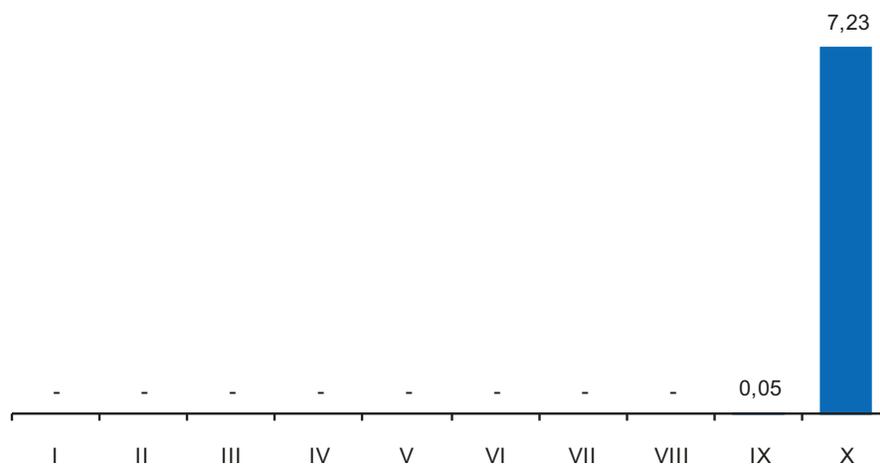


Fuente: ENAHO 2011.

Por otro lado, los gráficos 20 y 21 demuestran que la expansión de los contribuyentes afectos, adicionalmente a la reducción que supone el tramo de inafectación, incluye la afectación del decil inmediato anterior al que se encontraba afecto en la situación actual (noveno). Asimismo, se aprecia un incremento generalizado en el pago de los contribuyentes afectos.

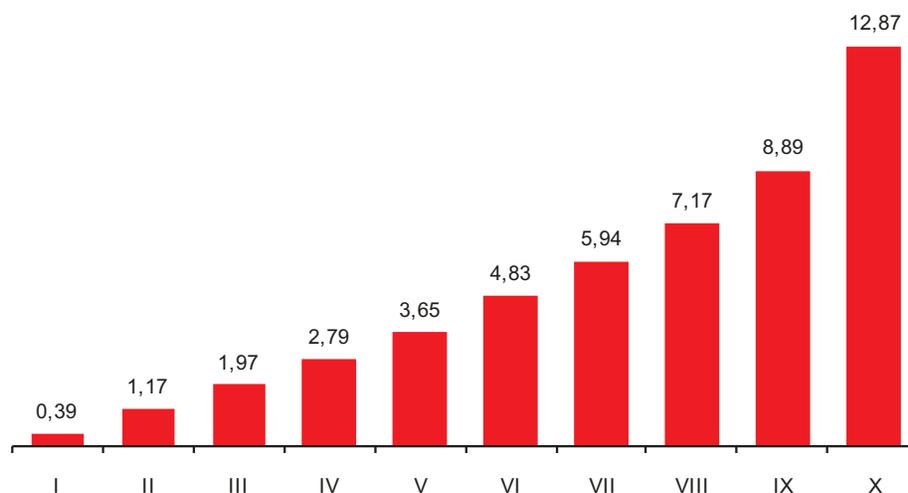
Adicionalmente, se observa una reducción en el coeficiente de Gini, lo cual se explicaría, principalmente por el incremento que se estaría dando en el pago de impuestos de las personas de mayores ingresos, cuyo efecto se sobrepondría al pago que se realizaría por las personas ubicadas en el noveno decil (ver gráfico 22).

GRÁFICO 20
PAGO DE IMPUESTOS SEGÚN DECILES
(Porcentaje de los ingresos totales)



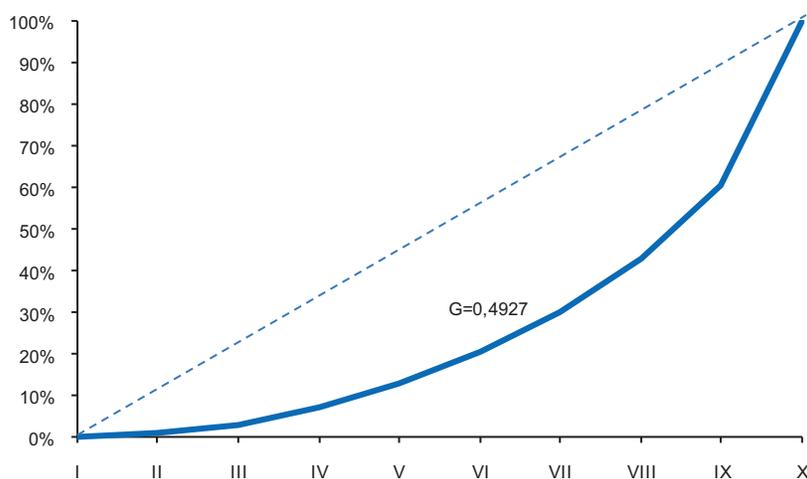
Fuente: ENAHO 2011.

GRÁFICO 21
PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES AFECTOS SEGÚN DECILES
(Porcentaje de los ingresos totales)



Fuente: ENAHO 2011.

GRÁFICO 22
REDUCCIÓN DE LA UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA EN S/.500
(Curva de Lorenz y coeficiente de Gini)



Fuente: ENAHO 2011.

Finalmente, como muestra el cuadro 11, los coeficientes de Gini de los ingresos antes y después de impuestos, los índices de Kakwani y Reynolds Smolensky, apoyan lo afirmado anteriormente, en lo referente a que la reducción de la UIT en S/.500 favorece a una mejor redistribución del ingreso.

CUADRO 11
ESCENARIO 1: IMPACTO EN LOS PRINCIPALES INDICADORES DE REDUCIR S/.500
EN LA UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA

(En porcentajes)

Escenario	Indice de Gini pre-impuestos	Indice de Concentración de impuestos	Indice de Kakwani	Indice de Gini post-impuestos	Indice Reynolds-Smolensky
E1: Reducción de la UIT en S/.500	0,5024	0,5773	0,0749	0,4927	0,00978

Fuente: Encuesta Nacional de Hogares 2011.

Nota: En el caso del Índice de Reynolds-Smolensky, un valor positivo de la diferencia entre los coeficientes de Gini después y antes de impuestos indica un impacto positivo sobre la distribución del ingreso. Análogamente, un valor positivo del Índice de Kakwani indica progresividad del impuesto analizado.

Reducción del tramo inafecto

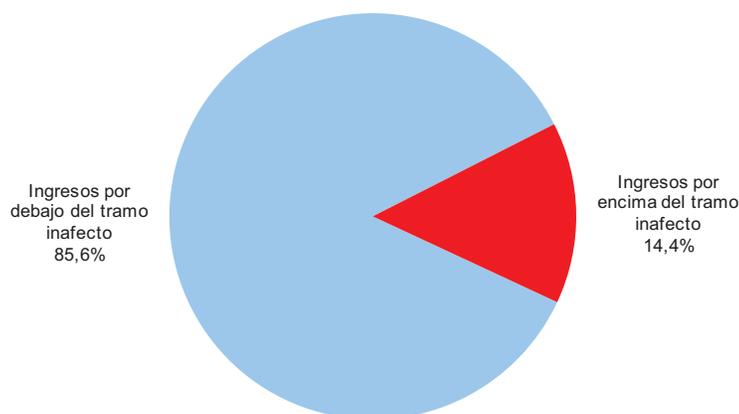
Teniendo en cuenta que uno de los principales problemas detectados en el sistema actual es la reducida base de contribuyentes afectos, este punto analizará la reducción del actual tramo inafecto de 7 UIT (S/.25.550) a 5 UIT (S/.18.250), manteniendo los demás tramos y tasas constantes. En ese sentido, un efecto estimado *a priori* es que este tipo de medidas no generaría el incremento de las cargas efectivas, pero sí la ampliación de la base tributaria, aunque a costa de los contribuyentes sujetos al primer tramo de afectación (15%).

Principales efectos

Como se observa en el gráfico 23, esta medida presenta una efectividad bastante más alta que la analizada en el punto anterior, en el sentido que casi duplica la cantidad de contribuyentes afectos, de 8% (véase el gráfico 14), a 14,4%.

GRÁFICO 23 REDUCCIÓN DEL TRAMO INAFECTO

(Participación relativa de los contribuyentes)



Fuente: ENAHO 2011.

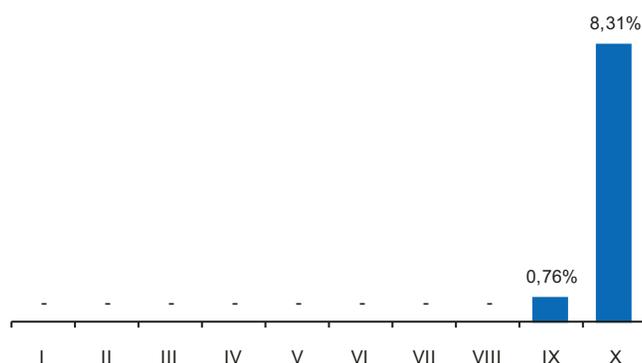
Asimismo, se observa que la reducción del tramo inafecto tiene una mayor efectividad en que la reducción en la UIT en el incremento de base de contribuyentes, con lo cual el pago de impuestos, como

porcentaje de los ingresos totales, considera un mayor porcentaje para aquellos cuyos ingresos están clasificados en el noveno decil.

Paralelamente, para el pago del impuesto, como porcentaje de los ingresos de los contribuyentes afectos, se observa una redistribución de las cargas hacia los tramos medios. Es decir, se registra un menor porcentaje de los tramos inferiores y de los tramos superiores, incrementándose el porcentaje de los tramos medios (véanse los gráficos 24 y 25).

GRÁFICO 24
PAGO DE IMPUESTOS SEGÚN DECILES

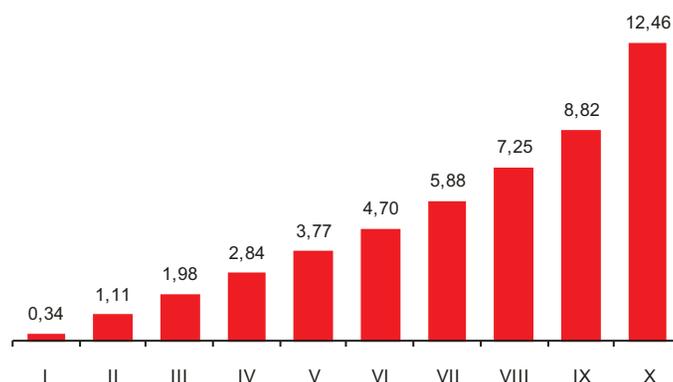
(Como porcentaje de los ingresos totales)



Fuente: ENAHO 2011.

GRÁFICO 25
PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES AFECTOS SEGÚN DECILES

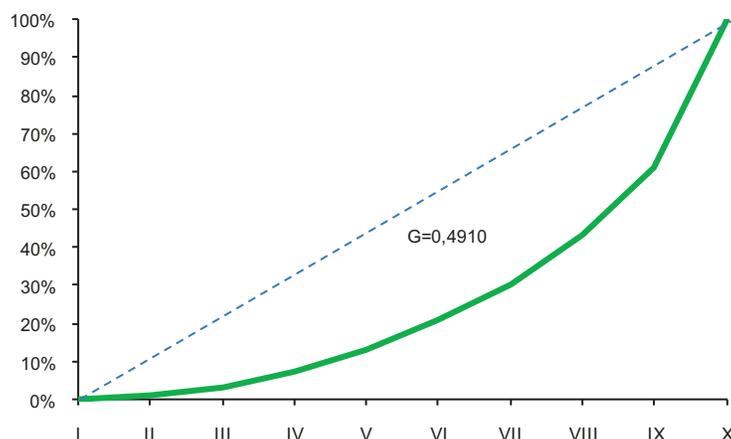
(Como porcentaje de los ingresos totales)



Fuente: ENAHO 2011.

Por su parte el coeficiente de Gini presenta, asimismo, una mejoría, por las razones antes expuestas de incluir una mayor cantidad de contribuyentes en la afectación y la redistribución que se realizaría de los ingresos. Así, el coeficiente de Gini alcanza los 0,4910 puntos (véase el gráfico 26).

GRÁFICO 26
REDUCCIÓN DEL TRAMO INAFECTO DE 7 A 5 UIT
(Curva de Lorenz y coeficiente de Gini)



Fuente: ENAHO 2011.

Asimismo, en este segundo escenario es donde se evidencia las principales mejoras en los indicadores referentes a la progresividad del sistema con un índice de Kakwani de 0,0757, superior al de los 2 escenarios evaluados anteriormente, y en un 0,0114 en el de Reynolds Smolensky, en línea con la mejora en el Gini post impuestos de 0,4910 (véase el cuadro 12).

CUADRO 12
ESCENARIO 2: IMPACTO EN LOS PRINCIPALES INDICADORES DE REDUCIR EL TRAMO INAFECTO DE 7 A 5 UIT
(En porcentajes)

Escenario	Indice de Gini pre-impuestos	Indice de Concentración de impuestos	Indice de Kakwani	Indice de Gini post-impuestos	Indice Reynolds-Smolensky
E1: Reducción de 7 a 5 UIT el tramo inafecto	0,5024	0,5781	0,0757	0,4910	0,0114

Fuente: Encuesta Nacional de Hogares 2011.

Nota: En el caso del Índice de Reynolds-Smolensky, un valor positivo de la diferencia entre los coeficientes de Gini después y antes de impuestos indica un impacto positivo sobre la distribución del ingreso. Análogamente, un valor positivo del Índice de Kakwani indica progresividad del impuesto analizado.

E. El caso del impuesto general a las ventas

Según información de la SUNAT,

“El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto que grava el valor agregado en cada transacción realizada en las distintas etapas del ciclo económico.

El impuesto bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del impuesto sobre la base imponible, constituida por el valor de venta en la venta de bienes, el total de la retribución en la prestación o utilización de servicios, el valor de la construcción en los contratos de construcción, el ingreso percibido en la venta de

inmuebles excluido el valor del terreno y el valor de Aduana más los derechos e impuestos que afecten esta operación en las importaciones.

Para liquidar el impuesto que corresponde a un período tributario, del impuesto bruto se resta el crédito fiscal, que está constituido por el impuesto general a las ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Cuando en algún mes determinado, el monto del crédito fiscal es mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituye saldo a favor del sujeto del impuesto. Este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo⁴⁷.

En la actualidad, dicho impuesto asciende a 18%, de los cuales 2% se dan bajo el concepto de Impuesto a la Promoción Municipal. Si bien su aplicación se da en los diferentes niveles de la cadena de producción, para efectos del presente estudio, cuyo análisis se basa en el uso de la ENAHO de 2011, se analizará el impacto de su aplicación en la redistribución del ingreso.

1. Análisis de los productos afectos e inafectos al impuesto general a las ventas

De acuerdo a la información provista en el Marco Macroeconómico Multianual 2012-2014, en general los beneficios tributarios se pueden clasificar por sector beneficiado, alcance geográfico, el tipo de gasto tributario y finalmente el impuesto que se estaría dejando de pagar.

Según dicha información, los cuadros 13 y 14 presentan un listado de los principales gastos tributarios asociados al no pago del IGV.

CUADRO 13
PRINCIPALES GASTOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS AL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN 2012 (PRIMERA PARTE)

Beneficiarios	Alcance geográfico	Tipo de gasto	Tributo	Descripción del beneficio
Hidrocarburos		Inafectación	IGV	Las reglas que corresponda abonar por contratos de licencia en Hidrocarburos
Intermediación financiera		Inafectación	IGV	Apéndice II: servicio de crédito efectuado por Cajas Rurales de Ahorro y Crédito
Intermediación financiera		Inafectación	IGV	Apéndice II: servicio de crédito efectuado por EDPYMES
Salud		Exoneración	IGV	Importación de medicamentos oncológicos, para VIH y diabetes
Salud		Exoneración	IGV	Importación de muestras médicas
Aplicación general		Exoneración	IGV	Incentivo migratorio
Manufactura	Zona Franca	Tasas diferenciadas	IGV	Tasa de 0% en IGV para vehículos usados, reacondicionados o reparados en los CETICOS
Otros servicios		Devolución	IGV	Devolución del IGV para las compras efectuadas por Misiones diplomáticas, Consulares y Organizaciones Internacionales
Aplicación general		Exoneración	IGV	Donaciones para entidades religiosas y de asistencia social
Construcción		Exoneración	IGV	La construcción y reparación de las unidades de las Fuerzas Navales que efectúen los servicios industriales de la Marina

(continúa)

⁴⁷ http://inversionistaextranjero.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=21%3Aii-impuesto-general-a-las-ventas&catid=5%3Aregimen-tributario-y-principales-impuestos&Itemid=9&lang=es

Cuadro 13 (conclusión)

Beneficiarios	Alcance geográfico	Tipo de gasto	Tributo	Descripción del beneficio
Intermediación financiera		Inafectación	IGV	Apéndice II: servicio de crédito efectuado por Cajas Municipales de Ahorro y Crédito
Hidrocarburos	Amazonía	Exoneración	IGV	Venta de combustible por las empresas petroleras a las comercializadoras o consumidores locales ubicados en la Amazonía

Fuente: Macroeconómico Multianual 2012-2014.

CUADRO 14
PRINCIPALES GASTOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS AL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL
A LAS VENTAS EN 2012 (SEGUNDA PARTE)

Beneficiarios	Alcance geográfico	Tipo de gasto	Tributo	Descripción del beneficio
Hidrocarburos		Exoneración	IGV	Hidrocarburos – actividades vinculadas a la exploración - importación
Manufactura		Devolución	IGV	Reintegro tributario – Ley de Democratización del Libro
Aplicación general	Amazonía	Crédito	IGV	Amazonía: crédito fiscal especial
Hidrocarburos		Devolución	IGV	Hidrocarburos: actividades vinculadas a la exploración - compras internas
Cultura y deporte		Inafectación	IGV	La transferencia, importación y prestación de servicios efectuada por las instituciones culturales o deportivas
Minería		Devolución	IGV	Minería: devoluciones a titulares de la actividad minera - fase exploratoria
Manufactura		Exoneración	IGV	Importación y venta de libros y productos editoriales – Ley de Democratización del Libro
Intermediación financiera		Exoneración	IGV	Apéndice II: los ingresos que perciba el Fondo Mivivienda por las operaciones de crédito que realice con entidades bancarias y financieras
Construcción		Exoneración	IGV	Apéndice I: primera venta de inmuebles cuyo valor no supere las 35 UIT
Intermediación financiera		Inafectación	IGV	Apéndice II: servicio de crédito efectuado por Financieras
Otros		Devolución	IGV	Donaciones del exterior: Cooperación Técnica Internacional
Comercio	Amazonía	Devolución	IGV	Reintegro tributario
Aplicación general	Amazonía	Exoneración	IGV	Importaciones destinadas a la Amazonía
Intermediación financiera			IGV	Servicios de las AFP y los seguros para los trabajadores afiliados al SPFP
Aplicación general			IGV	Regimen General y Sectorial de Recuperación Anticipada
Otros servicios		Inafectación	IGV	Juegos de azar y apuestas tales como loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicas
Agropecuario		Exoneración	IGV	Apéndice I: insumos agrícolas
Transporte		Exoneración	IGV	Apéndice II: servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, excepto el transporte aéreo
Intermediación financiera		Inafectación	IGV	Apéndice II: servicio de crédito efectuado por bancos
Intermediación financiera		Exoneración	IGV	Apéndice II: pólizas de seguro de vida
Educación		Inafectación	IGV	Importación y prestación de servicios por las instituciones educativas públicas o particulares
Aplicación general	Amazonía	Exoneración	IGV	Exoneración del IGV en la Amazonía
Agropecuario		Exoneración	IGV	Apéndice I: productos agrícolas
Agropecuario		Devolución	IGV	Documentos cancelatorios
Agropecuario		Devolución	IGV	Documentos cancelatorios: Programa de Promoción a la Formalización del Comercio Algodonero de la variedad Tangüis
Agropecuario		Exoneración	IGV	Apéndice I: fertilizantes

(continúa)

Cuadro 14 (conclusión)

Beneficiarios	Alcance geográfico	Tipo de gasto	Tributo	Descripción del beneficio
Energía		Exoneración	IGV	Importación o venta de petróleo diesel o residual a las empresas de generación y distribución de electricidad
Aplicación general		Devolución	IGV	Documentos cancelatorios: pago de los servicios prestados por CORPAC y ENAPU a entidades en la recepción de donaciones
Otros		Devolución	IGV	Documentos cancelatorios: minusválidos y Cuerpo General de Bomberos
Otros		Devolución	IGV	Documentos cancelatorios: municipalidades – Ley 28938

Fuente: Marco Macroeconómico Multianual 2012-2014.

Cabe señalar que de dichos conceptos se tomarán en cuenta los más relevantes y que tendrían algún impacto dentro de la canasta familiar. En este sentido, los productos considerados a continuación se descontarían de los gastos familiares debido a que no estarían gravados con el IGV (ver cuadro 15).

CUADRO 15
COMPONENTES DE LA CANASTA BÁSICA SEGÚN LA ENCUESTA DE PRESUPUESTOS FAMILIARES DE 2009 Y PRODUCTOS NO AFECTOS AL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Rubros	Participación relativa	Productos inafectos
Alimentos y bebidas	37 818	Arroz corriente y superior Maíz, harina de maíz, cancha y otros derivados Atún, sardinas y otros pescados enlatados Aji entero y fresco Lenteja, arveja, haba, frijoles y otras menestras Cebolla roja, blanca, etc. Tomate italiano, rojo Zanahoria, zapallo Choclo Camote, yuca y olluco Otras legumbres y hortalizas Limón Mandarina, naranja y papaya Plátano de seda, verde, etc. Otras frutas (manzana, piña, etc.) Café, té, cacao, hierbas, coca Trigo de grano entero Quinua entera Especies sazonadoras (sin ajinomoto ni sibarita)
Vestido y calzado	5 380	
Alquiler de vivienda, combustibles y electricidad	9 286	
Muebles, enseres y mantenimiento de la vivienda	5 753	
Cuidados, conservación de la salud	3 690	
Transportes y comunicaciones	16 455	Transporte público urbano e interurbano para menores de 14 años Transporte en mototaxi para menores de 14 años Transporte público urbano e interurbano
Esparcimiento, diversión, servicios culturales	14 930	Esparcimiento y diversión Periódicos, revistas y libros
Otros bienes y servicios	6 688	
Total	100,00	

Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 2009.

2. Base de datos empleada

Para el caso del IGV, al ser un impuesto que se aplica sobre las ventas de los productos, se deben realizar diferentes supuestos para obtener un cálculo teórico considerando la dificultad de información exacta a nivel de contribuyente. Ante ello, la ENAHO permite conocer el consumo auto-declarado a nivel de hogares, a partir del cual se puede asumir el pago total por concepto del IGV.

Cabe señalar que para obtener la potencial base tributaria, se tendrán que utilizar diferentes módulos dentro de la misma ENAHO, los cuales se explicarán a continuación.

3. Metodología para el análisis de la información

Para el análisis de la equidad del IGV, se utilizará el módulo “sumaria” de la ENAHO para el establecimiento de deciles en función de los ingresos. Vale resaltar que dicho módulo compila información de ingresos y gastos de aproximadamente 20.000 hogares mediante el uso de algoritmos.

Entre los principales grupos de gasto se encuentran:

- i) Alimentos y bebidas
- ii) Vestido y calzado
- iii) Alquiler de vivienda, combustible, electricidad y conservación de la vivienda
- iv) Muebles y enseres y mantenimiento de la vivienda
- v) Cuidado, conservación de la salud y servicios médicos
- vi) Transporte y comunicaciones
- vii) Esparcimiento, diversión, servicios culturales y de enseñanza
- viii) Otros bienes y servicios

Por su parte, para realizar el descuento de los productos que no estarían afectos, se utiliza principalmente el módulo “Gasto en alimentos y bebidas”, cuya información contiene el gasto auto-declarado por los jefes de familia de los principales alimentos que comprende la canasta de consumo a nivel de productos.

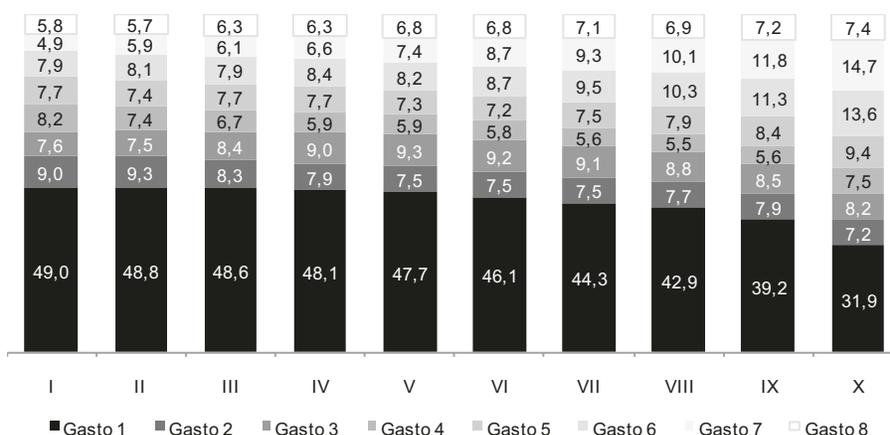
Adicionalmente se utilizó también el módulo “Empleo e ingresos”, cuya información contiene el gasto en transporte público urbano e interurbano, la cual guarda similitud con las cifras incluidas en el módulo “Transporte y comunicaciones”, referentes al gasto en transporte público urbano e interurbano para menores de 14 años y el gasto por transporte en moto-taxi para menores de 14 años.

4. Hechos estilizados de la aplicación del impuesto general a las ventas en el Perú

De los principales gastos mencionados, se comprueba que la aplicación de las inafectaciones citadas anteriormente se estaría orientando a reducir la regresividad en el pago del IGV, por cuanto la participación relativa del rubro de alimentos y bebidas se reduce conforme aumenta los niveles de ingresos, como se aprecia en el gráfico 27, a continuación.

Como se observa, la participación relativa del consumo en alimentos y bebidas disminuye progresivamente de la canasta de consumo conforme se incrementa los niveles de ingreso, medidos a partir de deciles, al ser dicho rubro considerado como el más necesario dentro de la canasta. En contraparte, se evidencia que dicha disminución se estaría trasladando a los gastos en el rubro “esparcimiento, diversión, servicios culturales y de enseñanza”, cuya participación relativa dentro de la canasta de consumo crece sostenidamente conforme se incrementan los niveles de ingreso. Adicionalmente, debe destacarse que según el criterio del investigador y de acuerdo a la clasificación realizada de los productos a partir de la Encuesta de Presupuestos Familiares (ENAPREF), la participación de los productos no gravados con IGV, ascendería a aproximadamente un 19% (ver gráfico 28).

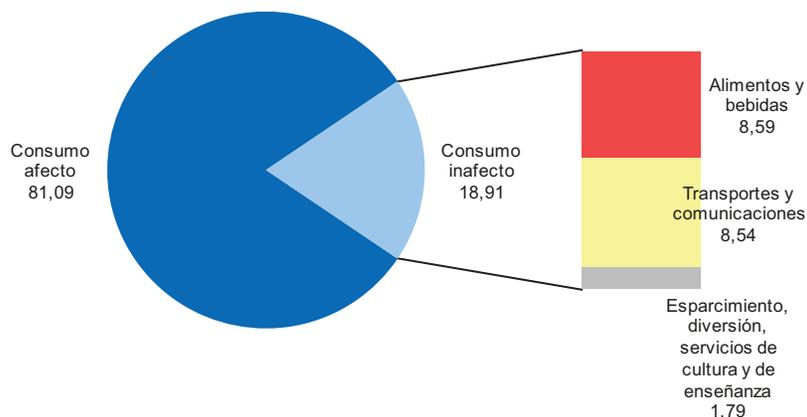
GRÁFICO 27
PARTICIPACIÓN DE LOS GRUPOS DE GASTO
(En porcentajes)



Fuente: ENAHO 2011.

Nota: Gasto 1: Alimentos y bebidas; Gasto 2: Vestido y calzado; Gasto 3: Alquiler de vivienda, combustible, electricidad y conservación de la vivienda; Gasto 4: Muebles y enseres y mantenimiento de la vivienda; Gasto 5: Cuidado, conservación de la salud y servicios médicos; Gasto 6: Transporte y comunicaciones; Gasto 7: Esparcimiento, diversión, servicios culturales y de enseñanza; Gasto 8: Otros bienes y servicios.

GRÁFICO 28
CLASIFICACIÓN DEL CONSUMO AFECTO E INAFECTO AL PAGO DEL IGV
(Participación relativa)



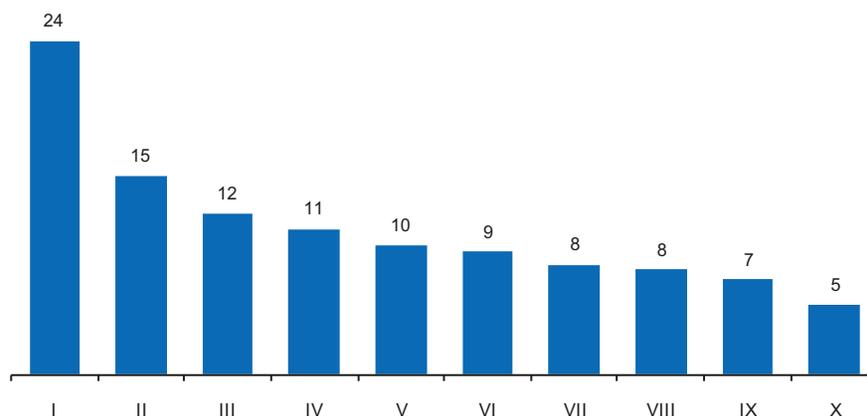
Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 2009.

5. Análisis de la equidad en el caso del impuesto general a las ventas

Según la información disponible, se construyó la base de datos con los gastos cuya información sería la base de aplicación para el IGV. A partir de ello y en base a la variable “ingmohd”, referente a los ingresos monetarios de los hogares, se construyeron los deciles de ingreso, a partir de los cuales, en base a promedios, se evaluaría la progresividad de la aplicación del IGV. Así, al analizar gráficamente, se

observa que el pago por IGV promedio como porcentaje del ingreso monetario promedio de los hogares resulta regresivo al demostrarse que el pago de los hogares de menor ingreso estaría soportando una mayor carga (24%) con respecto a los hogares de mayor ingreso, cuya carga por IGV se reduce a 5% (ver gráfico 29).

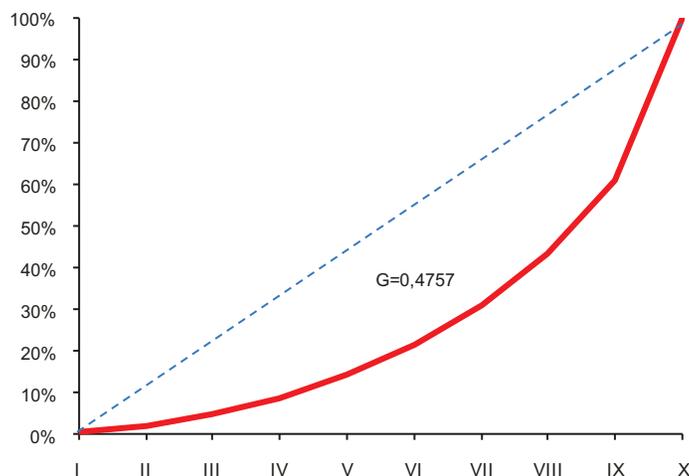
GRÁFICO 29
PAGO POR IGV POR DECIL
(Porcentaje del ingreso promedio del hogar)



Fuente: ENAHO 2011.

Dicho fenómeno guardaría relación con el empeoramiento que se produce en el coeficiente de Gini, el cual de un valor de 0,4659, se incrementa a uno de 0,4757, luego de deducir de los ingresos el pago por IGV (ver gráfico 30).

GRÁFICO 30
CURVA DE LORENZ Y COEFICIENTE DE GINI ACTUALES



Fuente: ENAHO 2011.

En términos de indicadores, el cuadro 16 muestra que la medición de la equidad vertical mediante los índices de Gini, Kakwani y Reynolds-Smolensky, reflejan que la aplicación del IGV es un sistema regresivo que termina gravando en mayor medida a los contribuyentes de menores ingresos. Así, se obtienen valores negativos para el caso del índice de Kakwani, cuya interpretación se refuerza con lo obtenido en el índice de Reynolds Smolensky.

CUADRO 16
ESCENARIO ACTUAL: ANÁLISIS DE INDICADORES
(En porcentajes)

Escenario	Indice de Gini pre-impuestos	Indice de Concentración de impuestos	Indice de Kakwani	Indice de Gini post-impuestos	Indice Reynolds-Smolensky
Sistema actual	0,4659	0,4133	-0,0526	0,4757	-0,0098

Fuente: Encuesta Nacional de Hogares 2011.

Nota: En el caso del Índice de Reynolds-Smolensky, un valor positivo de la diferencia entre los coeficientes de Gini después y antes de impuestos indica un impacto positivo sobre la distribución del ingreso. Análogamente, un valor positivo del Índice de Kakwani indica progresividad del impuesto analizado.

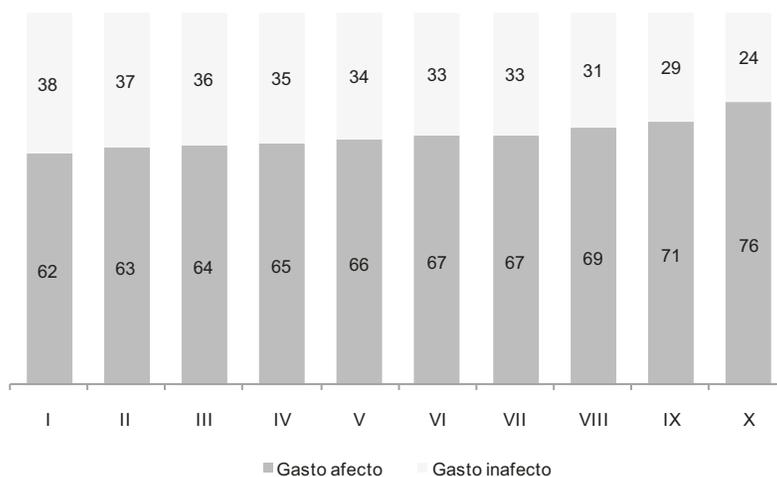
6. Simulación de escenarios alternativos en la aplicación del Impuesto general a las ventas

De forma similar a lo elaborado para el caso del IR del trabajo, se realizará el análisis de dos propuestas de política económica a fin de ver los efectos que tendrían en la aplicación del IGV. Cabe destacar que según el análisis de la situación inicial, se puede reafirmar lo señalado por la literatura referente a que la aplicación de impuestos indirectos genera regresividad en los sistemas tributarios.

Eliminación de las actuales inafectaciones tributarias

Como se mencionó anteriormente, a fin de otorgar algún nivel de progresividad a la aplicación del IGV, se han inafectado algunos productos que tienen especial relevancia en la canasta básica de las personas de menores ingresos. Al respecto, de acuerdo al gráfico 31, se podría presumir que ello se logra con cierta efectividad al notarse que “inafectando” los mismos productos para todos los consumidores, la participación de los productos inafectos se reduce conforme aumenta los niveles de ingresos.

GRÁFICO 31
PARTICIPACIÓN DEL GASTO AFECTO E INAFECTO
(Participación relativa del gasto total)

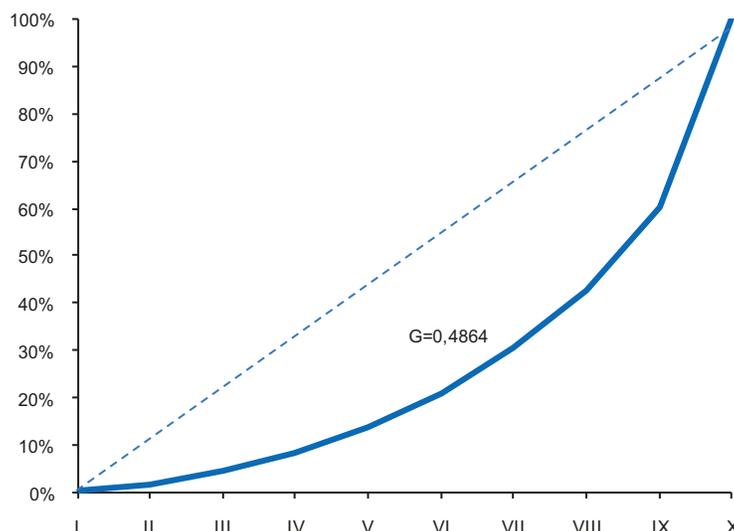


Fuente: ENAHO 2011.

Principales efectos

Considerando la información del punto anterior, se podría presumir que el hecho de afectar los productos que actualmente no pagan IGV, generaría que dicho impuesto se vuelva aún más regresivo de lo que actualmente es. Esto se refleja en el aumento del coeficiente de Gini, el cual en el escenario actual de ingresos post-impuestos, este ascendía a 0,4757, mientras que con la eliminación de las inafectaciones se eleva a 0,4864 (ver gráfico 32).

GRÁFICO 32
ELIMINACIÓN DE LAS ACTUALES INAFECTACIONES TRIBUTARIAS ASOCIADAS AL IGV
(Curva de Lorenz y coeficiente de Gini)



Fuente: ENAHO 2011.

Asimismo, siguiendo la metodología empleada en las simulaciones anteriores, se apoya las afirmaciones del empeoramiento en la redistribución del ingreso con los índices de medición de la progresividad vertical. Se observa, puntualmente, el incremento del índice de Gini pre-impuestos a 0,4864, un índice de Kakwani que acentúa la regresividad con un número más negativo y un índice de Reynolds-Smolensky en línea con lo afirmado anteriormente, con un valor de -0,0205 (ver cuadro 17).

CUADRO 17
ESCENARIO 1: IMPACTO EN LOS PRINCIPALES INDICADORES DE UNA ELIMINACIÓN DE LAS ACTUALES INAFECTACIONES TRIBUTARIAS
(En porcentajes)

Escenario	Índice de Gini pre-impuestos	Índice de Concentración de impuestos	Índice de Kakwani	Índice de Gini post-impuestos	Índice Reynolds-Smolensky
E1: Eliminación de inafectaciones	0,4659	0,3743	-0,0916	0,4864	-0,0205

Fuente: Encuesta Nacional de Hogares 2011.

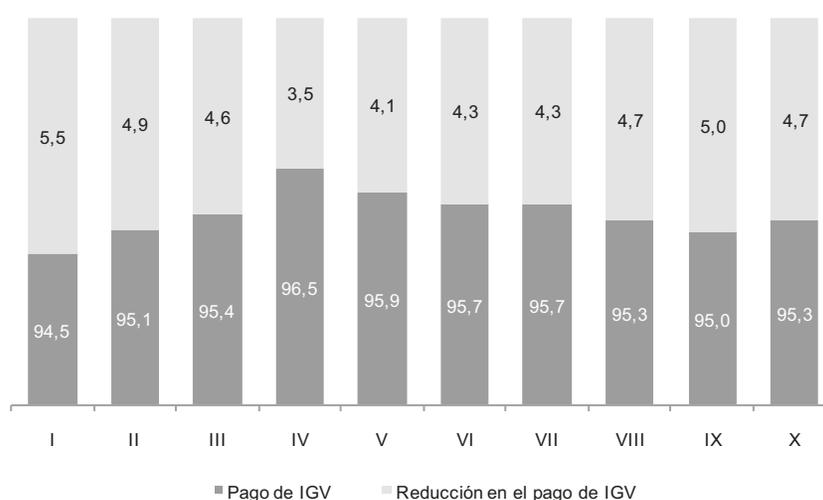
Nota: En el caso del Índice de Reynolds-Smolensky, un valor positivo de la diferencia entre los coeficientes de Gini después y antes de impuestos indica un impacto positivo sobre la distribución del ingreso. Análogamente, un valor positivo del Índice de Kakwani indica progresividad del impuesto analizado.

Reducción del Impuesto general a las ventas en dos puntos porcentuales

Para este caso, se debe tener en cuenta que se analizará el efecto de la reducción del IGV asumiendo un mercado de competencia perfecta, con lo cual el traslado de la reducción es total hacia el consumidor, es decir, los productores no asumen incrementos de margen, y a su vez no se contemplan efectos asociados a elasticidades que podrían incrementar el consumo de los productos como resultado de los menores precios.

Teniendo en cuenta dichas consideraciones, resulta interesante notar que la reducción de 2 puntos porcentuales aparentemente tendría efectos mixtos, al beneficiar a todos los contribuyentes, pero en mayor medida a los de menores ingresos con efectos que se reducen pero que luego, a partir de un determinado punto, específicamente a partir del quinto decil, vuelven a aumentar para volver a reducirse en el último decil (ver gráfico 33).

GRÁFICO 33
REDUCCIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN 2 PUNTOS PORCENTUALES
(Participación relativa del pago total)



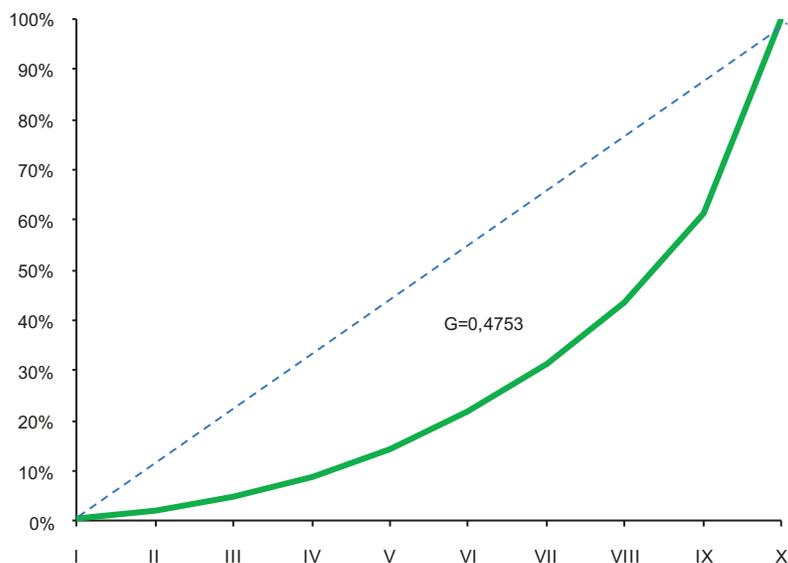
Fuente: ENAHO 2011.

Principales efectos

Al respecto, dicho fenómeno se reflejaría en un empeoramiento del índice de Gini, donde, de acuerdo a la información analizada, este aumentaría al beneficiar principalmente a los contribuyentes que se encuentran en el tramo medio de ingresos (ver gráfico 34).

GRÁFICO 34
REDUCCIÓN DEL IGV EN 2 PUNTOS PORCENTUALES

(Curva de Lorenz y coeficiente de Gini)



Fuente: ENAHO 2011.

Finalmente, según el cuadro 18, este resultado se evidencia también en los indicadores de progresividad donde el índice de Kakwani se mantiene en su nivel inicial, pues la reducción ha sido netamente aritmética y se reducen en medida similar a todos en la población, pero el índice de Reynolds–Smolensky presenta una reducción leve en 4 puntos, lo cual implicaría un empeoramiento en la redistribución del ingreso.

CUADRO 18
ESCENARIO 2: IMPACTO EN LOS PRINCIPALES INDICADORES DE UNA REDUCCIÓN DEL IGV
EN DOS PUNTOS PORCENTUALES

(En porcentajes)

Escenario	Índice de Gini pre-impuestos	Índice de Concentración de impuestos	Índice de Kakwani	Índice de Gini post-impuestos	Índice Reynolds-Smolensky
E2: Eliminación de inafectaciones	0,4659	0,4133	-0,0526	0,4753	-0,0094

Fuente: Encuesta Nacional de Hogares 2011.

Nota: En el caso del Índice de Reynolds-Smolensky, un valor positivo de la diferencia entre los coeficientes de Gini después y antes de impuestos indica un impacto positivo sobre la distribución del ingreso. Análogamente, un valor positivo del Índice de Kakwani indica progresividad del impuesto analizado.

VI. Las reformas a la recaudación en sectores de materias primas: el caso de la minería en el Perú

El sector minero en el Perú, sufrió durante el año 2011, una reforma tributaria importante, mediante la cual se modificó el sistema de pago de regalías vigente hasta ese entonces. En efecto, de acuerdo a la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 193/2011-PE, publicada por el Congreso de la República, se sustentó que el sistema vigente, cuya aplicación se realizaba sobre el nivel de ventas, resultaba regresivo (ver cuadro 19) para lo cual se plantearon tres diferentes tributos, es decir:

- la Nueva Regalía Minera (NRM);
- el Impuesto Especial Minero (IEM) y
- el Gravamen Especial Minero (GEM).

El primero, NRM, reemplazó a la Regalía Minera vigente hasta entonces y es distribuido a los gobiernos sub-nacionales; el segundo, IEM, es un nuevo impuesto cuya recaudación pertenece a Tesoro Público; y el tercero, GEM, reemplazó al antes conocido óbolo minero o aporte voluntario minero.

La publicación de dichas normas tuvo por objetivo hacer que el Estado forme parte del beneficio por el diferencial de precios del que gozan las empresas por factores ajenos a su eficiencia productiva. De este modo, el efecto deseado que se lograría con el nuevo esquema es el de incrementar los ingresos del Estado ante una subida en las cotizaciones internacionales de los metales y, por otro lado, reducir la carga a soportar por las empresas mineras en épocas en que los precios se encuentren a la baja. En ese sentido, el actual sistema no permite esa adecuación al contar con un esquema que se basa en las ventas, resultando regresivo; por lo que el nuevo esquema busca dar progresividad al sistema tributario minero. En el cuadro 19 se presenta una demostración de la regresividad que implicaba la aplicación del esquema anterior.

Por otro lado, independientemente de fluctuación de las cotizaciones, la rentabilidad de las empresas mineras se ha mantenido muy por encima de la obtenida por empresas no mineras. La creación del IEM se justifica en este hecho y en que, por obligación constitucional, el Estado debe generar recursos que permitan efectuar obras que mejoren la calidad de vida y generar una mayor ecualización de los ingresos a nivel nacional con los beneficios que genera su explotación.

CUADRO 19
REGALÍAS MINERAS A EMPRESAS CON IGUALES NIVELES DE VENTAS
Y DISTINTOS NIVELES DE COSTOS

Estado de resultados contable	Fórmulas	Empresa A (UO=80%)	Empresa B (UO=50%)
Ventas	a	150 000	150 000
Costos y gastos de ventas y gastos administrativos	b	30 000	75 000
Utilidad operativa (UO)	a-b=c	120 000	75 000
Regalías	a<60,000*1% 60,000<a<120,000*2% d a>120,000*3%	2 700	2 700
Regalía/utilidad operativa	d/c	2,25%	3,60%

Fuente: Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 193/2011-PE.

Debido a que los conceptos que conforman el nuevo esquema fiscal minero pueden deducirse como gastos para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría, la propuesta de las medidas fue duramente criticada por parte de los congresistas de la república ya que el reducir la recaudación del Impuesto a la Renta implicaría también reducir la distribución del canon minero (50% del IR). Sin embargo, la ejecución de nuevos proyectos permitiría contrarrestar la caída y generar una mayor recaudación respecto del esquema anterior.

En este contexto, a continuación se presenta el análisis de los principales efectos de la aplicación del nuevo esquema minero sobre una muestra de empresas mineras del Perú, no sin antes señalar que el GEM se aplica únicamente a los proyectos por los que las empresas hayan firmado contratos de estabilidad jurídica con el Estado. Para el resto de los proyectos, los conceptos aplicados son los de la NRM y el IEM.

A. Información utilizada y limitaciones asociadas

En general, el análisis de todo tributo asociado a empresas presenta serias limitaciones para el análisis de política pública en materia económica de corte tributario. En efecto, uno de los principales principios que rige toda administración tributaria es aquella referente al secreto tributario, mediante el cual se impide la divulgación de información confidencial de las empresas afectas. En contraste, la legislación peruana obliga a las empresas que cotizan en bolsa a la publicación de sus estados financieros. Dichos estados contienen información que, si bien no necesariamente coincide con la información declarada a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), podría ser utilizada como referente para el análisis de los efectos del nuevo esquema de tributación minera.

Así, para efectos del análisis, se ha considerado la siguiente clasificación de las empresas mineras, considerando si éstas cuentan con Contratos de Estabilidad (GEM), o no (NRM e IEM) (ver cuadro 20).

CUADRO 20
CLASIFICACIÓN DE EMPRESAS MINERAS EN CUANTO A POSESIÓN O NO
DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD

Gravamen Especial Minero	Nueva Regalía Minera	Impuesto Especial Minero
Milpo	Atacocha	Atacocha
Sociedad Minera Cerroverde	Buenaventura	Buenaventura
Minera Barrick Misquichilca	Castrovirreyna	Castrovirreyna
	Cia. Poderosa S.A.	Cia. Poderosa S.A.
	Corporación Aceros Arequipa	Corporación Aceros Arequipa
	El Brocal	El Brocal
	Gold Fields la Cima	Gold Fields la Cima
	Mepsa	Mepsa

(continúa)

Cuadro 20 (conclusión)

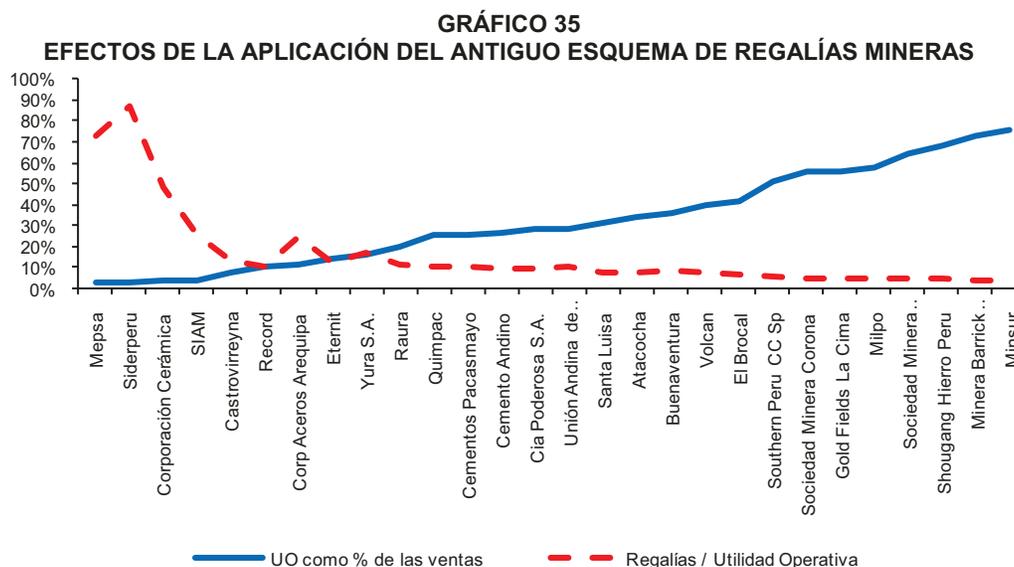
Gravamen Especial Minero	Nueva Regalía Minera	Impuesto Especial Minero
	Minsur	Minsur
	Quimpac	Quimpac
	Raura	Raura
	Record	Record
	Santa Luisa	Santa Luisa
	Shougang Hierro Perú	Shougang Hierro Perú
	SIAM	SIAM
	Siderperú	Siderperú
	Sociedad Minera Corona	Sociedad Minera Corona
	Southern Perú CC SP	Southern Perú CC SP
	Volcan	Volcan
	Cemento Andino	Cemento Andino
	Cementos Pacasmayo	Cementos Pacasmayo
	Corporación Cerámica	Corporación Cerámica
	Eternit	Eternit
	Unión Andina de Cementos	Unión Andina de Cementos
	Yura S.A.	Yura S.A.

Fuente: Elaboración propia en función de la revisión de contratos de estabilidad.

Al respecto, se debe recordar que por efectos de la falta de información, en dicha lista no figura la totalidad de empresas, razón por la cual debe considerarse como referencial.

B. Efectos de la aplicación del antiguo esquema de regalías mineras

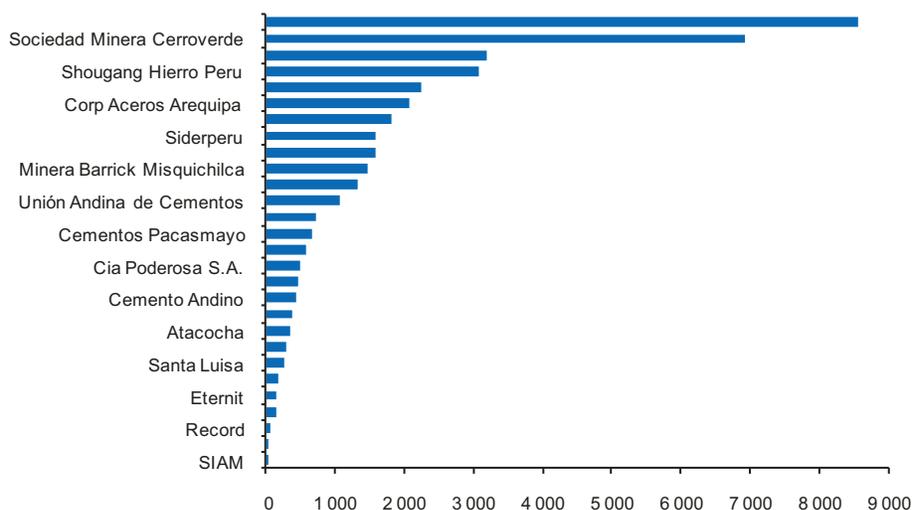
Como se observa en el gráfico 35, la dinámica económica estaría presentando un importante fenómeno de reducción progresiva de los costos, reflejado en la mayor utilidad operativa como porcentaje de las ventas netas, y a su vez un menor pago por regalías, como porcentaje de la utilidad operativa, conforme se incrementa la eficiencia de la empresa.



Fuente: Elaboración propia en base a la información de los estados financieros de cada empresa. Económica.

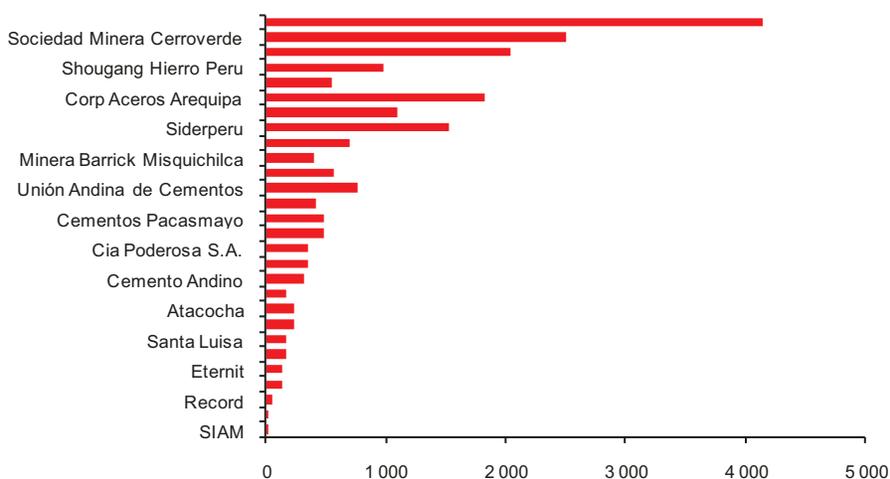
En efecto, si se toma como referencia la utilidad operativa como disponibilidad del ingreso de las empresas, éstas registrarían una mayor participación de las regalías conforme la empresa es menos eficiente en el control de costos, es decir, aquellas empresas que en términos netos, descontando costos y gastos, perciben menores ingresos, terminan pagando mayores tributos, lo cual define un sistema regresivo (ver gráficos 36 y 37).

GRÁFICO 36
VENTAS NETAS DE BIENES
(En millones de nuevos soles)



Fuente: Elaboración propia en base a la información de los estados financieros de cada empresa.

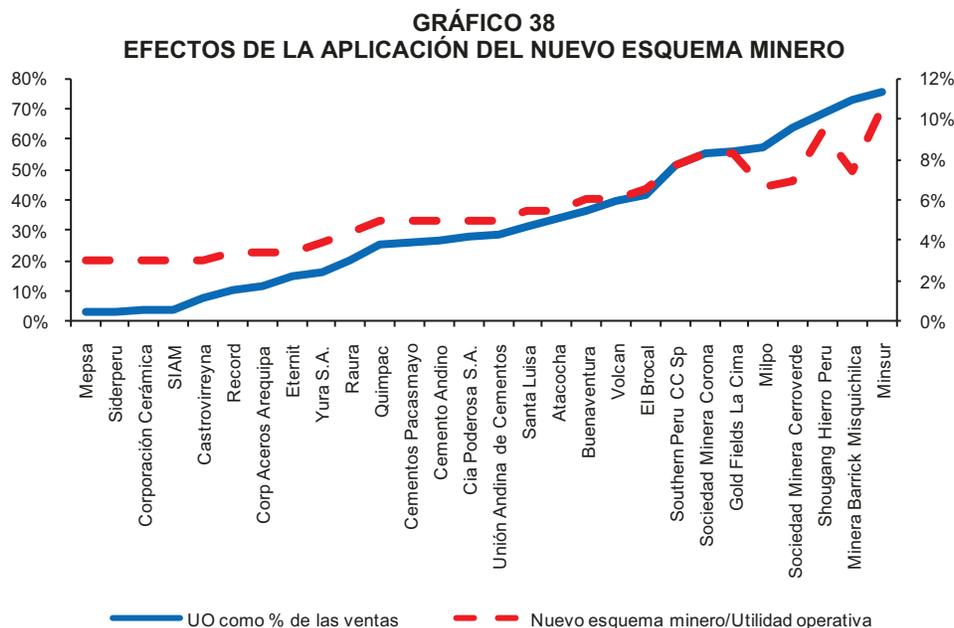
GRÁFICO 37
COSTOS Y GASTOS DE VENTAS Y ADMINISTRATIVOS
(En millones de nuevos soles)



Fuente: Elaboración propia en base a la información de los estados financieros de cada empresa.

C. Efectos de la aplicación del nuevo esquema minero

Como se aprecia en el gráfico 38, el cambio del sistema anterior al nuevo, genera diferencias importantes en términos de progresividad al enlazar el pago de tributos mineros al pago de la utilidad operativa. En efecto, si se ordena la información obtenida en función de la utilidad operativa, se aprecia que el nuevo pago de tributos mineros sigue la misma tendencia referente al ingreso disponible de las empresas mineras.



Fuente: Elaboración propia en base a la información de los estados financieros de cada empresa.

Cabe destacar que del gráfico se desprende también que hay importantes excepciones en el caso de empresas como Milpo, Sociedad Minera Cerroverde y Minera Barrick Misquichilca, cuyo pago de tributos como porcentaje de las utilidades operativas no guarda relación con la tendencia de las demás empresas. Ello se debería a que tales empresas se encuentran sujetas al pago de GEM, como consecuencia de los contratos de estabilidad que mantienen firmados con el Estado Peruano (ver cuadro 21).

CUADRO 21
EMPRESAS MINERAS CON CONVENIO DE ESTABILIDAD JURÍDICA

Empresa	Proyecto	Inicio	Fin
S. M. Refinería Cajamarquilla	Cajamarquilla	1997	2011
Minera Yanachocha	Maqui Maqui	1997	2011
Minera Barrick Misquichilca	Pierina	1998	2012
Compañía Minera Milpo	Amp. El Porvenir	2003	2012
Sociedad Minera Cerro Verde	Lixiviación Cerro Verde	1999	2013
Minera Yanacocha	Cerro Yanacocha	2000	2014
Compañía Minera Sipán	Sipán	2000	2014
Minera Antamina	Antamina	2001	2015
Compañía Minera Ares	El Explorador	2007	2016
Minera Aurífera Retamas	Mina Retamas	2008	2017
Xstrata Tintaya	Oxidos de Cobre	2004	2018

(continúa)

Cuadro 21 (conclusión)

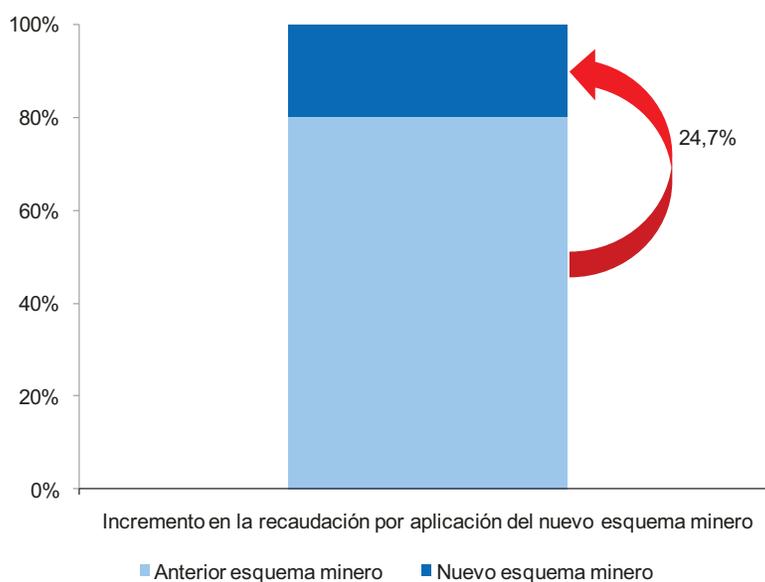
Empresa	Proyecto	Inicio	Fin
Minera Yanacocha	La Quinua	2004	2018
Minera Barrick Misquichilca	Alto Chicama	2006	2020
Compañía Minera Milpo	Cerro Lindo	2007	2021
Compañía Minera Bateas	Caylloma	2007	2022
Compañía Minera Ares	Arcata	2007	2022
Minera Chinalco	Toromocho	2012	2027

Fuente: <http://www.minem.gob.pe/descripcion.php?idSector=1&idTitular=188&idMenu=sub154&idCateg=188>.

Adicionalmente, un efecto importante derivado de la presente simulación es el incremento en la recaudación originado por el cambio en el sistema de tributación minera. Manteniendo la información constante, se observa un incremento en la recaudación de 24% por el sólo cambio del sistema (ver gráfico 39).

Sin embargo, es importante tener en cuenta que tales efectos en la recaudación están sujetos a una coyuntura internacional referente a la evolución favorable de los precios de los metales que en su mayoría el Perú exporta. Es decir, se debe asumir como riesgo que al asociarse el pago de los nuevos tributos a la utilidad operativa y teniendo en cuenta que buena parte de los costos mineros son fijos, un entorno internacional desfavorable podría reflejarse en mayor medida en la recaudación que el que se experimentaría bajo el anterior esquema.

GRÁFICO 39
EFFECTO DE LA REFORMA MINERA SOBRE LOS NIVELES DE RECAUDACIÓN
(Porcentaje de los ingresos bajo el anterior esquema minero)



Fuente: Elaboración propia en base a la información de los estados financieros de cada empresa.

Bibliografía

- Adrianzén, Carlos. “Mitos y realidades sobre la presión tributaria peruana: 1970–2011”, Revista de Economía y Derecho, Vol.9, No 35. Lima: Sociedad de Economía y Derecho de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, 2012.
- Arias, Luis Alberto. “Política Tributaria para el 2011–2016”. Lima: Consorcio de Investigación Económica y Social, marzo 2011.
- Baca, Jorge. “El ancla fiscal: la reforma tributaria” en La reforma incompleta, editores Roberto Abusada, et. al., Tomo I, Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico e Instituto Peruano de Economía, 2000.
- Barreix, Alberto, et al. “Fiscal Policy and Equity: Estimation of the Progressivity and Redistributive Capacity of Taxes and Social Public Expenditure in the Andean Countries,” INTAL–INT Working Paper 33. Buenos Aires: Inter–American Development Bank, September 2007.
- Constitución Política de la República del Perú. Lima: Congreso Constituyente Democrático, 29 de diciembre de 1993.
- Decreto Legislativo N° 848, Régimen de Fraccionamiento Especial por las deudas recaudadas y administradas por la SUNAT. Lima: Congreso de la República, 25 de septiembre de 1996.
- Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta. Lima: Congreso de la República, 31 de diciembre de 1993.
- Decreto Legislativo N° 399, Modifican y simplifican la legislación del Impuesto a la Renta, a fin de continuar con el reordenamiento legal iniciado con el Decreto Legislativo No 362. Lima: Congreso de la República, 30 de diciembre de 1986.
- Decreto Legislativo N° 200, Ley del Impuesto a la Renta. Lima: Congreso de la República, 6 de diciembre de 1981.
- Decreto Ley N° 25988, Ley de racionalización del Sistema Tributario Nacional y de eliminación de privilegios y sobrecostos. Lima: Casa de Gobierno, 21 de diciembre de 1992.
- Decreto Ley N° 25734, Disponen que los contribuyentes y/o responsables de los tributos que administra la SUNAT deberán inscribirse en el “Registro Único de Contribuyentes”. Lima: Palacio de Gobierno, 21 de septiembre de 1992.
- Decreto Ley N° 25632, Establecen la obligación de emitir comprobantes de pago en las transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza. Lima: Palacio de Gobierno, 21 de setiembre de 1992.

- Decreto Ley N° 618, Precisan que las referencias al Impuesto a la Renta, deberá extenderse como referencia al Decreto Legislativo No 200, cuyo texto fue aprobado por D.S. No 85/87/EF/87. Lima: Congreso de la República, 29 de julio de 1990.
- Decreto Ley N° 298, Modificaciones al Impuesto a la Renta. Lima: Congreso de la República, 29 de julio de 1984.
- Encuesta Nacional de Hogares (ENAHOG), Lima: Instituto Nacional de Estadística e Informática, 2011.
- Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares, Lima: Instituto Nacional de Estadísticas e Informática, 2009.
- Escalante, Andrés. “Impuestos, incentivos y presión tributaria”, Puntualicemos. Lima: Expreso, 10 de enero de 2013.
- _____. “Exoneraciones tributarias”, Puntualicemos. Lima: Expreso, 16 de noviembre de 2012.
- _____. “¿Cómo incrementar la presión tributaria?”, Puntualicemos. Lima: Expreso, 2 de noviembre de 2012.
- _____. “La presión tributaria”, Puntualicemos. Lima: Expreso, 12 de octubre de 2012.
- _____. “¿Para qué aumentar la presión tributaria?”, Puntualicemos. Lima: Diario Expreso, 21 de setiembre de 2012.
- Instituto Peruano de Economía. Efecto de la minería sobre el empleo, el producto y recaudación en el Perú. Lima: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, agosto de 2012.
- _____. La tributación minera en el Perú: contribución, carga tributaria y fundamentos conceptuales. Lima: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, enero de 2011.
- International Monetary Fund’s Fiscal Affairs Division. “Should Equity be a Goal of Political Economy?”, Economic Issues No 16. Washington, D.C.: IMF, 1999.
- Jorrat, Michel. “Evaluando la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta: el impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos del Ecuador, Guatemala y el Paraguay”, Serie Macroeconomía del Desarrollo 113. Santiago: CEPAL, junio de 2011.
- Ley N° 29884, Ley que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros. Lima: Congreso de la República, 7 de junio de 2012.
- Ley N° 28932, Ley que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria. Lima: Congreso de la República, 15 de diciembre de 2006.
- Ley N° 28079, Ley que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria. Lima: Congreso de la República, 28 de setiembre de 2003.
- Ley N° 27434, Ley que delega facultades legislativas en materia tributaria al Poder Ejecutivo al amparo del artículo 104 de la Constitución Política. Lima: Congreso de la República, 23 de febrero 2001.
- Ley N° 24829, Creación de la Superintendencia Nacional de Aduanas como institución pública descentralizada del Sector de Economía y Finanzas. Lima: Congreso de la república, 31 de mayo de 1988.
- Marco Macroeconómico Multianual 2012–2014. Lima: Ministerio de Economía y Finanzas, 2011.
- Proyecto de Ley N° 193/2011–PE, que modifica la regalía minera. Lima: Congreso de la República, 19 de setiembre de 2011.
- Resolución de Superintendencia N° 067–93–EF/SUNAT, que reglamenta el Decreto Ley No 25632. Lima: Superintendencia Nacional de Tributos, 1993.
- Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. Edición en castellano. México, D.F.: Fondo de Cultura Económica, 1958 (obra publicada originalmente en 1776).
- Stiglitz, Joseph E. La economía del sector público. Barcelona: Antoni Bosch editores, 2000.
- Zee, Howell. “Reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas: Conceptos, problemática y evolución comparativa de países”, Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2005.



NACIONES UNIDAS

Serie**CEPAL****Macroeconomía del Desarrollo****Números publicados**

Un listado completo así como los archivos pdf están disponibles en

www.cepal.org/publicaciones

135. Impactos de las reformas recientes de política fiscal sobre la distribución de ingresos. El caso del Perú, Andrés A. Escalante, (LC/L.3699), 2013.
134. Política fiscal y crecimiento económico. Consideraciones microeconómicas y relaciones macroeconómicas, José Félix Sanz-Sanz y Ismael Sanz Labrador, (LC/L.3638), 2013.
133. Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas, Juan Carlos Gómez Sabaini y Dalmiro Morán, (LC/L.3632), 2013.
132. Descentralización, inversión pública y consolidación fiscal: hacia una nueva geometría del triángulo, Roberto Fernández Llera, (LC/L.3622), 2013.
131. La arquitectura financiera mundial y regional a la luz de la crisis, José Antonio Ocampo (LC/L.3584), 2013.
130. Política tributaria para mejorar la inversión en América Latina, Claudio Agostini y Michel Jorratt, (LC/L.3589), 2013.
129. La inversión y el ahorro en América Latina: nuevos rasgos estilizados, requerimientos para el crecimiento y elementos de una estrategia para fortalecer su financiamiento, Sandra Manuelito y Luis Felipe Jiménez, (LC/L.3603), 2013.
128. Interacciones intergubernamentales entre los impuestos sobre el petróleo y el gas y la protección ambiental, Giorgio Brosio, (LC/L.3583), 2013.
127. Política fiscal e inversión: Un enfoque sistémico y de crecimiento inclusivo, José María Fanelli, (LC/L.3556), 2012.
126. Elites económicas, desigualdad y tributación, Juan Pablo Jiménez y Andrés Solimano, (LC/L.3552), 2012.
125. La reforma tributaria uruguaya de 2006: Algunas consideraciones de economía política y comportamental, Andrés Rius (LC/L.3550), 2012.
124. Informalidad y tributación en América Latina: Explorando los nexos para mejorar la equidad, Juan Carlos Gómez Sabaini y Dalmiro Morán, (LC/L.3534), 2012.
123. Clase media y política fiscal en América Latina, Diego Avanzini, (LC/L.3527), 2012.
122. Crecimiento, empleo y distribución de ingresos en América Latina, Jürgen Weller (LC/L.3516), 2012.
121. Revenue sharing: the case of Brazil's ICMS, José Manuel Arroyo, Juan Pablo Jiménez and Carlos Mussi (LC/L.3489), 2012.
120. Estimación de la recaudación potencial del impuesto a la renta en América Latina, Darío Rossignolo (LC/L.3484), 2012.