

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



¿HACIA UNA REFORMA SOSTENIBLE? ANÁLISIS DE LA INAFECTACIÓN DE LA UTILIZACIÓN DE SERVICIOS EN EL PAÍS EN EL MARCO DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES A PROPÓSITO DE SU INTRODUCCIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Tesis para optar por el Título de Abogado, que presentan los

Bachilleres:

VICTORIA EUGENIA PEÑA ALARCÓN

ALVARO SANTILLÁN GORDILLO

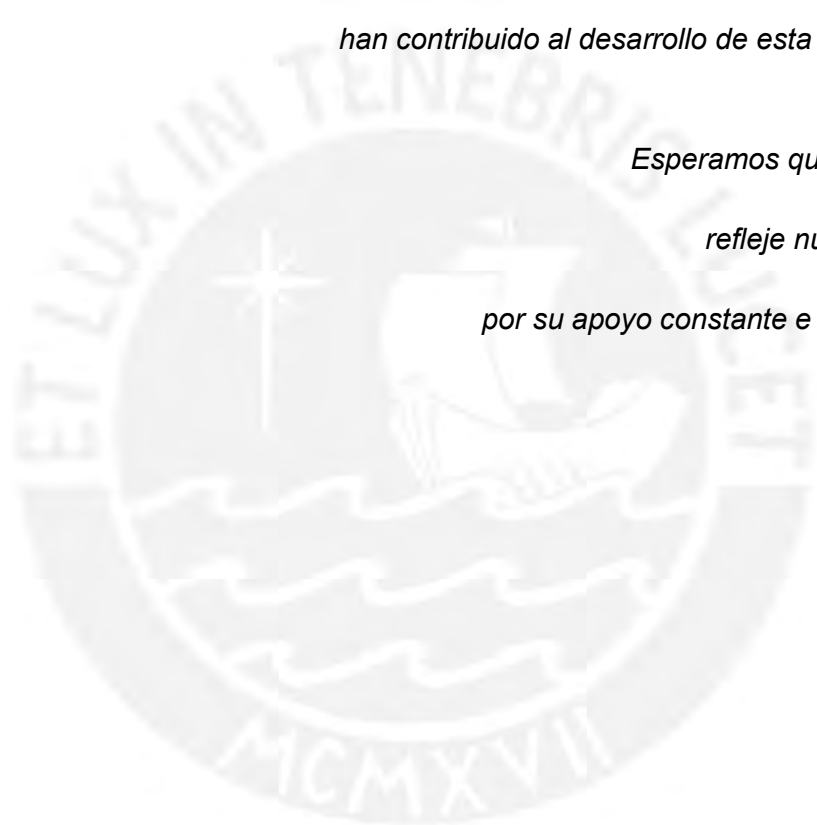
Asesor:

WALKER VILLANUEVA GUTIERREZ

Lima, julio de 2017

*A Dios, nuestras familias, profesores y amigos,
quienes con sus consejos, enseñanzas y lecciones de vida
han contribuido al desarrollo de esta investigación.*

*Esperamos que este trabajo
refleje nuestra gratitud
por su apoyo constante e incondicional.*



RESUMEN

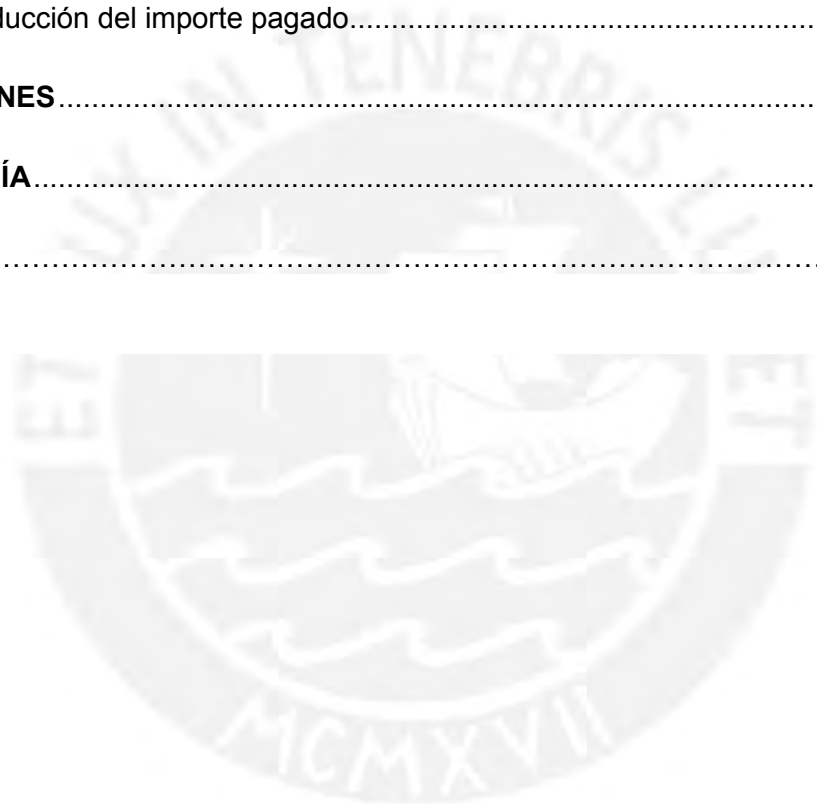
En el año 2014 se promulgó la Ley No.30264 que tuvo como finalidad la promoción del crecimiento económico. Entre las modificaciones propuestas en el ordenamiento se estableció un supuesto de inafectación en la Ley del Impuesto General a las Ventas que pretendía combatir la “doble imposición económica” en los casos en que se utilice un servicio en el país cuya retribución formaba parte del valor en aduana de una mercancía importada. Ante dicha regulación, nos planteamos la siguiente interrogante: ¿Se soluciona el problema de la doble imposición interna en el Impuesto General a las Ventas detectada por el legislador en todos los casos? Con el fin de responder a dicho cuestionamiento, realizamos un análisis crítico de la medida optada por el legislador para contrarrestar el mencionado fenómeno a partir de la revisión de: (i) la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Aduanero, a fin de determinar si la solución del problema detectado debe tener en cuenta ambas regulaciones; (ii) la estructura y características esenciales del Impuesto General a las Ventas; y, (iii) el alcance y soluciones del fenómeno de la doble imposición interna. De esta manera, comprobamos que en la Ley del Impuesto General a las Ventas sí se evidencia un problema de doble imposición interna. Sin embargo, consideramos que la inafectación planteada en los términos de la norma no es adecuada para resolver la problemática detectada por el legislador, ya que no ha tenido en cuenta, para dicha opción legislativa, la relación existente entre las materias vinculadas a las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas (importación de bienes corporales y utilización de servicios). Esto nos lleva a plantear una serie de soluciones al problema detectado con la finalidad de que no se vean vulnerados principios constitucionales tributarios y se garantice la coherencia de nuestro sistema normativo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I: Nociones Preliminares del Derecho Tributario y Derecho Aduanero ..	12
1.1. Aspectos generales del Derecho Tributario	12
1.1.1. Definición y alcance	12
1.1.2. La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria	13
1.1.3. Principios del Derecho Tributario	17
1.2. Aspectos generales del Derecho Aduanero.....	23
1.2.1. Definición y alcance	23
1.2.2. La relación jurídica aduanera y la obligación aduanera.....	25
1.2.3. Principios del Derecho Aduanero.....	28
1.3. Autonomía del Derecho Aduanero.....	30
1.4. Vinculación entre el Derecho Tributario y Derecho Aduanero: Derecho Tributario Aduanero	34
1.4.1. Alcances del Derecho Tributario Aduanero	34
1.4.2. Obligación tributaria aduanera	36
1.5. Nuestra posición.....	41
CAPÍTULO II: Aspectos generales con relación a las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas	44
2.1. El Impuesto General a las Ventas	44
2.1.1. Aspectos generales	44
2.1.1.1. Principios económicos en el Impuesto General a las Ventas y su importancia en la comprensión de la técnica de dicho impuesto	44
2.1.1.2. Características del Impuesto General a las Ventas	49
2.1.2. La relación jurídico tributaria en el Impuesto General a las Ventas	52
2.2. Los hechos gravados en el Impuesto General a las Ventas: la utilización de servicios en el país y la importación de bienes.....	56
2.2.1. El Impuesto General a las Ventas en la utilización de servicios en el país.....	57
2.2.1.1. Presupuesto de hecho en la utilización de servicios.....	57
2.2.1.1.1. Aspecto Material	57
2.2.1.1.2. Aspecto Personal.....	62
2.2.1.1.3. Aspecto Temporal.....	62
2.2.1.1.4. Aspecto Espacial	62

2.2.1.1.5. Aspecto Cuantitativo	64
2.2.2. El Impuesto General a las Ventas en la importación de bienes.....	64
2.2.2.1. Presupuesto de hecho en la importación de bienes.....	64
2.2.2.1.1. Aspecto Material	64
2.2.2.1.2. Aspecto Personal.....	65
2.2.2.1.3. Aspecto Temporal.....	66
2.2.2.1.4. Aspecto Espacial	66
2.2.2.1.5. Aspecto Cuantitativo	67
2.3. La exoneración e inafectación tributaria en el Impuesto General a las Ventas	72
2.3.1. La inafectación tributaria.....	72
2.3.2. La exoneración tributaria.....	75
2.3.3. Incidencia de la exoneración e inafectación tributaria en la estructura del Impuesto General a las Ventas.....	79
CAPÍTULO III: La doble imposición interna	84
3.1. Definición y alcances de la doble imposición interna	84
3.1.1. Primera posición: la doble imposición interna como un concepto amplio de doble incidencia.....	84
3.1.2. Segunda posición: la doble imposición interna en función del mismo hecho imponible	86
3.1.3. Tercera posición: la doble imposición interna en función del mismo objeto del tributo	88
3.1.4. Nuestra posición	90
3.2. Problemática de la doble imposición interna.....	91
3.3. Medidas ante un supuesto de doble imposición interna.....	94
3.3.1. Deducción del importe pagado.....	95
3.3.2. Exoneración o inafectación tributaria	96
3.4. Legislación comparada: el caso de España y la nueva Ley de Sociedades.....	98
CAPÍTULO IV: Análisis crítico del supuesto de inafectación del IGV en los casos de utilización de servicios cuando el importe forma parte del valor en aduanas en la importación de bienes	102
4.1. Problemática antes de la modificación de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispuesta en la Ley No.30264: la doble imposición interna en el Impuesto General a las Ventas.....	102

4.2. La Exposición de Motivos de la Ley No.30264 y la medida optada por el legislador para combatir la doble imposición interna en las operaciones de importación de bienes corporales	106
4.3. Legislación después de la modificación dispuesta en la Ley No.30264	108
4.4. Análisis de la normativa actual: Reflexiones sobre la problemática de la doble incidencia regulada en la Ley del IGV desde una perspectiva integral del Derecho Tributario y el Derecho Aduanero.....	111
4.5. Medidas y posibles soluciones ante la regulación actual	125
4.5.1.Inafectación tributaria.....	125
4.5.2.Deducción del importe pagado.....	127
CONCLUSIONES	130
BIBLIOGRAFÍA	139
ANEXO	150



INTRODUCCIÓN

Toda modificación introducida en nuestra legislación merece ser objeto de análisis, pues la sola modificación supone la existencia de una problemática jurídica detectada en su oportunidad por el legislador. En ese contexto, resulta necesario un proceso de evaluación de la norma a fin de determinar si resulta adecuada a la legislación actual, o si dicha modificación, aún con las modificaciones realizadas por el legislador, mantiene vicio alguno que no solucione el problema jurídico.

Como se sabe, mediante la Ley No.30264 (publicada el 16 de noviembre de 2014) y el Decreto Supremo No.65-2015-EF (publicado el 26 de marzo de 2015), se efectuaron diversas modificaciones a la Ley del Impuesto General a las Ventas¹ (en adelante, “Ley del IGV”) a fin de que dichas medidas permitan la promoción del crecimiento económico. Entre las modificaciones dispuestas en la referida ley, se incorporó al artículo 2° de la Ley del IGV un supuesto de inafectación por la utilización de servicios en el país, cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduanas de un bien corporal cuya importación al país para su consumo se encuentre gravado con el impuesto y siempre que se cumplan con dos condiciones de manera concurrente.

La primera condición consiste en que el plazo que medie entre la fecha de pago de la retribución o la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero, y la fecha de la solicitud de despacho a consumo del bien corporal no exceda de un año. De acuerdo con el legislador, dicha condición es exigida con el propósito de evitar supuestas prácticas elusivas en caso que la utilización de servicios en el país ocurra antes que la importación del bien corporal.

Por otro lado, la segunda condición exige que el contribuyente del impuesto comunique a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, “SUNAT” o “Administración Tributaria”) toda información relativa a las operaciones involucradas en la presente inafectación.

La inafectación de la utilización de servicios en el país, regulada en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV, busca evitar el doble gravamen del Impuesto General a las Ventas (en adelante, “IGV”) que se generaría en operaciones internacionales en las que participa un sujeto no domiciliado, en particular, en aquellos supuestos donde el importe por una operación estará gravado tanto por la utilización de servicios como la importación de bienes. En otras palabras, la finalidad de dicha medida es evitar que la doble imposición interna afecte los derechos de los contribuyentes y atente contra los principios constitucionales tributarios, según el caso en concreto, como es el caso del principio de no confiscatoriedad.

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No.055-99-EF, publicado el 15 de abril de 1999.

Para efectos de la presente tesis, es importante tener en claro los motivos por los cuales el legislador optó introducir la inafectación regulada en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV, pues de ello dependerá el análisis crítico que realicemos de la inafectación de la utilización de servicios en el país, cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduana. Para ello, recurriremos como una primera aproximación a la Exposición de Motivos de la ley que modificó las normas del IGV.

A partir de dicha revisión se podrá observar a primera vista que la justificación indicada por el legislador para la inafectación de la utilización de servicios es básica y hasta confusa. Es así que en la presente tesis se evidenciará que en la práctica el problema de la doble imposición aún persiste pese a la propuesta planteada por el legislador.

A modo de ejemplo, y sin perjuicio de exponer con mayor detalle la siguiente observación, se puede apreciar que la justificación del primer requisito para inafectar la utilización de servicios (el nacimiento de ambas obligaciones tributarias no debe ser mayor a 12 meses) no es acorde con la finalidad de la norma, esto es, evitar la doble imposición interna, pues dicho requisito no se ajusta a la regulación aduanera que reconoce un plazo mayor al de los 12 meses. En efecto, existen casos en los que el valor de los servicios vinculados a la mercancía importada (importe que estará gravado por utilización de servicios e importación de bienes) no puede ser determinado al momento de la importación de dicha mercancía. En estos casos, la Ley General de Aduanas² (en adelante, “Ley General de Aduanas” o “LGA”) dispone que el valor provisional de aquellos bienes importados (dentro de los cuales se incluyen servicios que forman parte del valor en aduanas) pueda extenderse hasta más de 12 meses.

En ese sentido, los problemas que serán abordados en la presente tesis no hacen más que evidenciar que las modificaciones previstas en la Ley No.30264 desconocen la operatividad aduanera.

Desde nuestro punto de vista, esta situación se debe a que el problema de la doble imposición interna³ no ha sido correctamente abordado, optando el legislador por inafectar una de las operaciones que involucran la doble imposición (utilización de servicios) sin tener en cuenta la normativa aduanera. En efecto, en el presente caso, el legislador aborda la doble imposición detectada analizando los dos hechos imponible que se involucran en una única operación, optando por establecer los requisitos mencionados (los mismos que desconocen la operatividad aduanera) para que la utilización de servicios no esté gravada con el IGV. Sin embargo, consideramos que lo correcto sería que el problema de la doble imposición se aborde en función al objeto del impuesto que grava los hechos imponible de

² Aprobado mediante Decreto Legislativo No.1053, publicado el 27 de junio de 2008.

³ Conforme se abordará en la tesis, la doble imposición interna se configura cuando dos o más impuestos con el mismo objeto gravan una misma operación.

la operación, siendo en este caso que los requisitos que se exijan se adecúen a la normatividad de las operaciones que originan la doble imposición.

No obstante, con el estudio necesario de algunas instituciones podremos desarrollar ciertos elementos vitales (por ejemplo, el principio de no confiscatoriedad, la técnica del IGV, la doble imposición interna, entre otros), sin los cuales resultaría imposible entender y comprender dicho supuesto de inafectación tributaria.

En tal sentido, resulta válido cuestionar si la opción del legislador de inafectar la utilización de servicios se encuentra justificada o no, y si dicha medida contrarresta el problema de la doble incidencia interna.

Toda vez que la configuración de ambos supuestos de hecho (utilización de servicios e importación de bienes) no solo se regulan conforme a lo señalado en la Ley del IGV sino que además toman como referencia las disposiciones establecidas en la legislación aduanera (Ley General de Aduanas, Directrices y Resoluciones de la Organización Mundial del Comercio⁴, entre otras), es innegable la necesidad de realizar una interpretación conjunta teniendo en cuenta los alcances de las normas tributarias y aduaneras.

En tal sentido, a fin de poder determinar si existen deficiencias o dificultades en la regulación actual, es necesario abordar las diversas materias e instituciones que se encuentran involucradas, pues solo así se podrá optar por una solución a la doble imposición interna que vaya acorde con las normas del IGV y con la operatividad aduanera.

Para ello, en el primer capítulo desarrollaremos los alcances y principios que regulan al Derecho Tributario y Derecho Aduanero, pues si bien dichas materias han sido comúnmente analizadas desde el punto de vista dogmático y teórico, se ha dejado de lado una evaluación desde un enfoque armónico entre ellas y su implementación en nuestra legislación. Ello nos permitirá determinar, de una lectura de la norma, qué perspectiva o enfoque tiene el legislador sobre la relación de ambas ramas del Derecho, lo cual nos podría llevar a responder, por ejemplo, si ante obligaciones tributarias aduaneras solo es necesario recurrir a las normas y principios tributarios.

En ese contexto, en la presente tesis partiremos por definir lo que se entiende por Derecho Tributario para luego detallar sus alcances, así como algunos de los principios implícitos⁵ y explícitos⁶ vinculados a dicha rama del Derecho.

⁴ En adelante, "OMC".

⁵ Se entienden por principios implícitos aquellos que si bien no han sido contemplados expresamente en el ordenamiento, son reconocidos como tales. En ese sentido, son principios implícitos del Derecho Tributario: el principio de capacidad contributiva, entre otros.

⁶ De acuerdo al artículo 74° de la Constitución Política, los principios del Derecho Tributario son el principio de reserva de ley, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad y el respeto a los derechos fundamentales de toda persona.

En particular, analizaremos el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, el cual consideramos de suma importancia para el correcto entendimiento del problema de la doble incidencia abordada por el legislador en el marco de los negocios internacionales que comprenden la utilización de servicios y la importación de bienes corporales.

Asimismo, explicaremos la evolución del alcance del Derecho Aduanero en nuestro ordenamiento. Para ello, incluiremos un breve análisis de algunos de los principios previstos en el Título II de la Ley General de Aduanas (principio de facilitación de comercio exterior, principio de fiscalización, principio de calidad total del servicio aduanero, entre otros) para así entender con mayor profundidad la mecánica del comercio exterior.

Dicho análisis resulta importante para la presente tesis, puesto que los hallazgos servirán de guía para el mejor entendimiento e interpretación de la norma objeto de estudio en la presente investigación, además contribuirá con identificar el vínculo entre el Derecho Tributario y Derecho Aduanero y las instituciones que ellas involucran.

En el segundo capítulo abordaremos los alcances del IGV como un impuesto que grava el consumo de bienes y servicios. Ello supone una verificación de cada uno de sus componentes esenciales y la mecánica del impuesto en función de las operaciones realizadas por los sujetos gravados. De igual forma, nos centraremos en analizar cada uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia de la utilización de servicios en el país y la importación de bienes como supuestos de hecho de la norma. En esa línea incluiremos la exoneración e inafectación tributaria y su impacto en la estructura del IGV.

Posteriormente, explicaremos la definición de la doble imposición interna y cuáles son sus efectos en el sistema tributario. La revisión de este concepto servirá para identificar las consecuencias de su configuración en materia del IGV. Asimismo, incluiremos los métodos utilizados para contrarrestar este fenómeno.

Finalmente, luego de haber explicado los principales aspectos del Derecho Aduanero y del Derecho Tributario así como los aspectos esenciales del IGV, examinaremos a detalle el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV donde se recoge la inafectación que, en principio, soluciona el fenómeno de la doble imposición interna en el marco de operaciones internacionales. Los aciertos y críticas de esta regulación serán expuestos para que se proponga una correcta solución a este fenómeno que garantice una lectura integral de las ramas del Derecho involucradas en esta problemática (Derecho Tributario y Derecho Aduanero).

De este modo, podremos analizar los problemas que existieron antes de la modificación de las normas del IGV, así como el análisis de nuestra legislación después de la entrada en vigencia de la Ley No.30264.

Creemos importante que la solución abordada por el legislador frente al fenómeno de la doble imposición en el IGV deba ser tratado, pues a la fecha en nuestro ordenamiento no existe un estudio crítico ni exhaustivo de la materia que examine los alcances y fenómenos de este problema.



CAPÍTULO I: Nociones Preliminares del Derecho Tributario y Derecho Aduanero

Hasta hace algunos años un sector de la doctrina se inclinaba por señalar que el Derecho Aduanero era una rama del Derecho Tributario, por lo que no podría ser considerada una rama autónoma. Así pues, se sostenía que la legislación aduanera y la función de las intendencias de aduanas estaban dirigidas a un único fin: facilitar el cobro y recaudación de tributos. Al respecto, consideramos que al día de hoy dicha posición no puede ser sustentada teniendo ello mayor notoriedad con el incremento del comercio exterior.

Si bien en la actualidad puede sostenerse la autonomía del Derecho Aduanero, no puede negarse que en su ámbito de aplicación puede surgir una obligación tributaria – comúnmente denominada en la doctrina como “obligación tributaria aduanera”- que se genera por el ingreso de la mercancía al territorio nacional. Sin embargo, como se desarrollará en el presente capítulo, dicha situación no implica que el Derecho Aduanero forme parte del Derecho Tributario toda vez que la obtención de tributos aduaneros no es la parte esencial del Derecho Aduanero.

En los últimos años se ha escrito mucho sobre el Derecho Aduanero y el Derecho Tributario; sin embargo, son pocos los autores los que han desarrollado la relación entre ambas materias. Desarrollar y tener en claro dicha relación es relevante para la presente tesis, pues de ello dependerá que podamos determinar si el legislador, al momento de optar por la inafectación establecida en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV, tuvo en cuenta los principios y normativa que regulan tanto el Derecho Aduanero como el Derecho Tributario. De no ser ello así, la técnica legislativa adoptada no sería la mejor a pesar de que con ella se estén solucionando determinados problemas jurídicos.

Definir además qué se entiende actualmente por Derecho Tributario y Derecho Aduanero es de vital importancia, pues a partir de dicho acercamiento podremos entender los aspectos que diferencian y vinculan a ambas materias.

1.1. Aspectos generales del Derecho Tributario

1.1.1. Definición y alcance

En cuanto a lo que debe entenderse por Derecho Tributario, VALDÉS COSTA considera que es “(...) el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas, a quienes la ley responsabiliza de su pago”⁷.

⁷ VALDÉS COSTA, Ramón. “Instituciones de Derecho Tributario”. Depalma. Buenos Aires: 1992. Página 145.

Por su parte, DINO JARACH define al Derecho Tributario como “(...) al conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos”⁸.

En el ámbito local, COSIO JARA señala que “(...) el Derecho Tributario es el conjunto de normas que regulan el tributo, entendido como una fuente de recursos públicos destinados a financiar los gastos públicos que van a permitir cubrir el costo de los servicios públicos necesarios para satisfacer las necesidades públicas”⁹.

Asimismo, la profesora SEVILLANO sostiene que “Desde un punto de vista científico, el derecho tributario es una rama que pertenece al derecho público y, en particular, es una desmembración del derecho administrativo general, pues se encarga de regular las relaciones entre el Estado y los particulares, en este caso ocasionadas por la aplicación de los tributos”¹⁰.

Conforme a lo expuesto, se puede afirmar que el Derecho Tributario es una rama del Derecho público que se encarga de regular las relaciones que surgen entre el Estado y los particulares, que tienen como objeto el pago del tributo. En otras palabras, el Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídica tributaria en general y el tributo en particular.

1.1.2. La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria

Antes de abordar lo que se entiende por obligación tributaria, es necesario partir del concepto de relación jurídica.

Así, la relación jurídica es una relación social que involucra a dos sujetos o partes, uno de ellos está investido de poder¹¹ sobre el otro o contra del otro, el cual queda, con respecto

⁸ JARACH, Dino. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Abeledo-Perrot. Buenos Aires: 1996. Página 361.

⁹ COSIO JARA, Fernando. “Manual de Derecho Aduanero”. Editorial Rodhas, Lima: 2007. Página 73.

¹⁰ SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. “Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario”. Fondo Editorial PUCP. Lima: 2014. Página 65.

¹¹ “(...) El poder jurídico es la genérica posibilidad de operar sobre la realidad jurídica a fin de obtener un resultado útil derivado de la modificación de dicha realidad. El poder jurídico se coloca como un prius respecto del derecho subjetivo y, en general, respecto de cualquier otra situación jurídica subjetiva pero no deja de ser una situación jurídica subjetiva”.

En: MORALES HERVIAS, RÓMULO. “Situaciones jurídicas subjetivas”. En: Revista Advocatus No.19. Lima: 2008. Página 351.

al primero, en una situación de sometimiento¹² o sujeción¹³. En dicha línea, VICENZO ROPPO define a la relación jurídica como la “(...) relación entre una determinada situación activa y una correspondiente situación pasiva (o, si se prefiere, entre el titular de la primera –que se llama sujeto activo- y el titular de la segunda, que es el sujeto pasivo)”¹⁴.

En ese sentido se define a la relación jurídica tributaria como aquella que “(...) su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo –Estado u otra entidad a la que la ley atribuye el derecho crediticio- y del sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias”¹⁵.

Como puede apreciarse de la cita anterior, la relación jurídica tributaria¹⁶ nace de la potestad tributaria del Estado, mediante la cual se vincula al sujeto activo -titular del crédito- y el sujeto pasivo -titular de la deuda-. En este caso, el sujeto activo es el Estado u otra entidad estatal y el sujeto pasivo son los particulares que se encuentran dentro de la jurisdicción del ente público. Así, podemos definir a la relación jurídica tributaria como aquella relación que originará derechos y obligaciones provenientes del ejercicio del poder tributario, que involucrarán tanto al fisco como a los contribuyentes.

Es esta línea, en el ámbito nacional se define a la relación jurídica tributaria como “(...) el conjunto de derechos y obligaciones establecidos por el poder tributario del Estado que surge de la aplicación de los tributos en concreto y que alcanza no solo a los contribuyentes por los tributos que deben pagar, sino que incluso puede alcanzar a terceros”¹⁷.

Según se observa, los alcances de la definición de la relación jurídica tributaria son más amplios que la del término relación de obligación tributaria (obligación tributaria), pues mediante la primera se impone al sujeto pasivo una serie de deberes jurídicos distintos al

¹² “Se usa el concepto de deber jurídico [obbligó] para indicar la situación de la persona que debe tener un cierto comportamiento; el que supone obviamente, que una norma jurídica califica la conducta de aquella persona como obligatoria”.

En: ZATTI, Paolo. “Situaciones jurídicas”. En: Revista jurídica del Perú No.64. Lima: 2005. Página 359.

¹³ VARGAS VARGAS, Manuel. “Obligación civil y obligación tributaria”. En: Revista de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile No.68 - 69. Santiago: 1986. Página 10.

¹⁴ ROPPO, Vincenzo. “Situaciones jurídicas y relaciones jurídicas”. En: Derecho de las relaciones obligatorias. Lecturas seleccionadas y traducidas para uso de los estudiantes universitarios. Traducción Leysser León. Jurista Editores. Lima: 2007. Páginas 46-60.

¹⁵ JARACH, Dino. óp. cit. Página 367.

¹⁶ Según la doctrina, la diferenciación entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria es irrelevante, pues las distintas relaciones jurídicas (en específico, deberes jurídicos) que se generan –distintas al pago del tributo- están destinadas al pago efectivo del tributo. Sin embargo, a efectos de la presente tesis, consideramos que la relación jurídica tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie.

¹⁷ SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. óp. cit. Página 168.

pago de un tributo y que jurídicamente no son considerados una obligación¹⁸, por ejemplo, la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, la presentación de declaraciones juradas, llevado de libros contables, emisión de comprobantes de pago, entre otros.

Sobre el particular, FLORES POLO señala que **“La relación jurídica tributaria viene a ser el género, y es una expresión abstracta. La obligación tributaria es la expresión concreta**, verificado el hecho imponible que establece la ley, que determina un crédito a favor del acreedor; un débito de cargo del deudor y, en forma global, todo ello resulta manifestación eminente del ‘poder político’”¹⁹. (El resaltado es nuestro)

Surge de lo anterior que la obligación tributaria es una relación jurídica dentro de otra. Así, de manera general, se define a la obligación tributaria como “(...) un vínculo jurídico en virtud del cual alguien tiene el derecho de pretender de otro un determinado comportamiento de contenido patrimonial”²⁰.

En ese sentido, los elementos que identifican o caracterizan a la obligación tributaria son los siguientes:

- (i) **Sujetos:** Sujeto activo o acreedor²¹ del tributo (el Estado u otra entidad pública) y el sujeto pasivo o deudor²² tributario (particulares).
- (ii) **Objeto:** El comportamiento debido por parte del deudor tributario, el cual se traduce en la conducta humana de dar una suma de dinero con carácter definitivo (pago del tributo). Cabe señalar además que la prestación debe ser susceptible de valuarse en dinero. De ahí que se excluyan como una obligación tributaria los deberes formales que conforman la relación jurídica tributaria.

¹⁸ Las relaciones jurídicas tributarias que se generen no serán consideradas obligaciones tributarias propiamente dichas cuando dichos deberes jurídicos no tienen carácter patrimonial.

¹⁹ FLORES POLO, Pedro. “Derecho Financiero y Tributario peruano”. Ediciones Justo Valenzuela. Lima: 1986. Página 277.

²⁰ MASSONE PARODI, Pedro. “Principios de Derecho Tributario”. EDEVAL. Valparaíso: 1979. Página 123.

²¹ El artículo 4° del Código Tributario define al acreedor tributario de la siguiente manera:

Acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.

El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

²² El artículo 7° del Código Tributario define al deudor tributario de la siguiente manera:

“El deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”.

- (iii) Vínculo jurídico: Permite precisar, cualitativa y cuantitativamente, el límite del poder del Estado y la libertad jurídica del deudor tributario²³.
- (iv) Causa-fuente: Acaecimiento del presupuesto de hecho establecido por la ley²⁴.

De este modo, podemos sostener que la obligación tributaria es una relación jurídica *ex lege* por la cual una persona está obligada frente al Estado a cumplir con el pago de un tributo, siempre que se verifique en la realidad el acaecimiento del presupuesto de hecho determinado por ley.

Así, una definición completa de obligación tributaria es la siguiente:

La obligación tributaria, como hecho jurídico, es una relación jurídica que importa un deber jurídico de prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo de un sujeto deudor a favor de otro acreedor (quien en contraposición detenta un derecho subjetivo o crédito tributario), cuya causa fuente es la incidencia de una norma jurídica en sentido estricto ante la ocurrencia en el plano fáctico de un supuesto de hecho previsto en la hipótesis de incidencia de dicha norma. La obligación tributaria es un deber jurídico de prestación que no deviene de la voluntad del deudor tributario (ex voluntate), sino de un fundamento externo a la misma: una norma jurídica y un hecho imponible (ex lege)²⁵.

En nuestra normativa, el artículo 1° del Código Tributario²⁶ ha incluido dicha definición de la siguiente manera: “La obligación tributaria, que es de derecho público, es un vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”. Como se puede apreciar, el legislador precisó la naturaleza de la obligación tributaria, su origen, su objeto y su finalidad.

²³ Sobre dicho elemento, los autores sostienen que “Es el vínculo jurídico el que permite dar sustento a la idea de que acreedor y deudor están en posiciones jurídicamente equivalente para el derecho. El vínculo no solo liga al deudor imponiéndoles deberes y cargas, sino también al acreedor, sobre quien pesa el deber de cooperar para que el deudor pueda cumplir y liberarse”.

En: YACOLCA ESTARES, Daniel y otros. “Introducción al Derecho financiero y tributario. Parte General”. Jurista Editores. Lima: 2010. Página 121.

²⁴ Cabe señalar que, según nuestra posición, para que se configure el nacimiento de la obligación tributaria es necesario que se cumplan con los siguientes elementos de la hipótesis de incidencia: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material), b) la individualización de la persona que realiza el hecho (elemento personal), c) el momento en que debe configurarse o debe entenderse configurada la realización de la hecho (aspecto temporal), d) el lugar donde debe acaecer la realización del hecho (aspecto espacial).

En: VILLEGAS, Héctor B. “Curso de Finanzas y Derecho Financiero Tributario”. Ediciones Palma, 5ta Edición. Buenos Aires: 1995.

²⁵ YACOLCA ESTARES, Daniel y otros. óp. cit. Página 123.

²⁶ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No.133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013.

Debido a la interrelación del Derecho Tributario con otras ramas del Derecho, la obligación tributaria puede configurarse en dichas materias con algunas particularidades que obedecen a sus propósitos. De esta manera, podemos hablar, por ejemplo, de la obligación tributaria aduanera, concepto que será desarrollado más adelante.

1.1.3. Principios del Derecho Tributario

A fin de realizar un mejor análisis de la aplicación de las normas tributarias que dan origen a la obligación tributaria, procederemos a desarrollar algunos de los principios tributarios implícitos y explícitos recogidos en nuestra Constitución Política del Perú.

La importancia de la delimitación de los principios en el ámbito tributario radica en que estos permiten esclarecer los márgenes entre la potestad del Estado para ejercer su *ius imperium* al momento de gravar a un determinado sujeto con algún tributo y el respeto de los derechos de este último.

Esto último ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional mediante Sentencia recaída en el Expediente No.033-2004-AI/TC, de fecha 28 de setiembre de 2004, al indicar que "(...) La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal."

En ese sentido, LANDA ARROYO sostiene lo siguiente:

(...) los principios constitucionales, previstos tanto expresamente así como de forma implícita, informan el ejercicio de la potestad tributaria del Estado. Son principios, pues, que no se excluyen entre sí, sino que actúan de forma interrelacionada, pues unos reenvían a otros. Ello se explica porque todos los principios que la Constitución ha considerado conducen –o deben conducir– al ejercicio racional y proporcional de la potestad tributaria del Estado²⁷.

A continuación, abordaremos en líneas generales algunos de los principios constitucionales tributarios que deben tenerse en cuenta en cada cambio normativo o interpretación de normas tributarias, tales como el principio de no confiscatoriedad, el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad en materia tributaria.

²⁷ LANDA ARROYO, César. "Los Principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional". En: Centro de Estudios Constitucionales, Jurisprudencia y Doctrina constitucional en materia tributaria. Gaceta Jurídica. Lima: 2006. Página 49.

(i) Principio de no confiscatoriedad

Este principio se encuentra contemplado en nuestra Constitución Política. En efecto, el artículo 74^{o28} de la Constitución Política del Perú recoge el principio de no confiscatoriedad, en virtud del cual se establece que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Sobre el particular, GARCÍA DORADO indica la naturaleza del principio de no confiscatoriedad, sosteniendo que el mismo proscribire excesos al momento de imponer un tributo:

El principio de no confiscatoriedad se traduce en un **límite a la detracción de riqueza imponible**, objeto del tributo que se toma como índice de capacidad económica, **prohibiendo excesos en los resultados de la imposición**, el establecimiento por parte del legislador de una carga tributaria excesiva en relación con la capacidad económica del sujeto, o bien, de una incorrecta cuantificación de esa riqueza imponible debido a su deficiente determinación de la capacidad económica que manifiesta, puede producir como resultado efectos confiscatorios²⁹. (El resaltado es nuestro)

Por su parte, en la doctrina nacional, la profesora SEVILLANO sostiene lo siguiente:

El principio de no confiscatoriedad está expresado, a diferencia de los anteriores, en clave negativa porque implica una prohibición al legislador. De acuerdo con este principio, **se proscribire el uso de la herramienta tributaria con fines de apropiación de la riqueza de los particulares**; es decir, que la creación de tributos se convierta en una forma de despojo indebido de la riqueza particular.

²⁸ Textualmente dicho artículo señala lo siguiente:

Artículo 74° Constitución Política del Estado. -

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar éstas, dentro de la jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. **Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.**

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. (El resaltado es nuestro)

²⁹ GARCÍA DORADO, Francisco. "Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación". Editorial Dykinson. España: 2004. Página 155.

En realidad, con este principio, se trata de extender al campo tributario la garantía de que el Estado respete la propiedad privada de los particulares y, por tanto, no utilice a los tributos como una forma disfrazada para despojar a los sujetos de lo que es suyo³⁰. (El resaltado es nuestro)

De igual forma, RUIZ DE CASTILLA señala con relación a este principio que:

En primer lugar, se trata de proteger la propiedad privada señalando que tiene que existir una proporción razonable entre el monto del tributo y el total del patrimonio del sujeto que tiene el deber de contribuir (...) un diseño irracional del tributo podría conllevar a la desaparición forzada del patrimonio de las personas o, cuando menos, **una afectación compulsiva bastante importante, y, como consecuencia, quedar resentido el derecho de propiedad.**

En segundo lugar, se trata de proteger la potencialidad del desarrollo de las actividades económicas, sociales y culturales por parte de los privados (...).

En tercer lugar, se trata de proteger el nivel de bienestar (...) ³¹. (El resaltado es nuestro)

Como puede apreciarse, el principio de no confiscatoriedad busca proteger que el contribuyente de un impuesto no soporte una presión tributaria que suponga la privación de su patrimonio, lo cual supone que el valor protegido por este principio es el derecho a la propiedad de toda persona.

Si bien es difícil analizar *a priori* si un tributo es confiscatorio, debido a que como tal no se encuentra definido en nuestra normativa tributaria, su alcance es indeterminado, lo cierto es que el Tribunal Constitucional ha señalado diversos parámetros que deben ser tomados en cuenta para analizar la confiscatoriedad de un tributo.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional³² ha reconocido que la vulneración del principio de no confiscatoriedad puede evaluarse desde dos facetas:

- (i) Cuantitativa, que se vulnera cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a sacrificar parte sustancial de su patrimonio; y,
- (ii) Cualitativa, que se vulnera cuando se produce una sustracción ilegítima de la propiedad del contribuyente por la vulneración de otros principios tributarios.

³⁰ SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. óp. cit. Página 111.

³¹ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, Francisco Javier. "Derecho Tributario: Temas Básicos". Fondo Editorial PUCP. Lima: 2017. Páginas 140 y 141.

³² Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en los Expedientes Nos.001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC.

En este sentido, la vulneración de este principio dependerá de cada caso en concreto, en el que deberá tenerse en cuenta, entre otros aspectos, la situación patrimonial del contribuyente, clase del tributo, monto del tributo y asuntos vinculados a política fiscal.

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.2727-2002-AA/TC, de fecha 19 de diciembre de 2003, señaló lo siguiente:

(...) Como tal tiene la estructura de un concepto jurídico indeterminado. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso concreto, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes están obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, **es posible afirmar, con carácter general que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que excede el límite de lo que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y además, ha considerado a esta institución con uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución Económica (...).** (El resaltado es nuestro)

De lo anterior podemos concluir, en líneas generales, que un tributo será confiscatorio si, del análisis del caso concreto, se determina que dicho gravamen priva a una persona de su propiedad sin un procedimiento debido, excediendo todo parámetro de razonabilidad que conlleve el desconocimiento de la riqueza del sujeto obligado al pago de un tributo.

(ii) Principio de capacidad contributiva

De acuerdo con el artículo 74° de nuestra Constitución Política "(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio."

A este respecto, el mismo Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente No.2727-2002-AA/TC de fecha 19 de diciembre de 2003, lo siguiente:

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho

de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra **directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva**, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las **cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada**, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes. (El resaltado es nuestro).

Cabe señalar que la verificación del principio de capacidad contributiva debe analizarse al momento de la creación del tributo, pues de su revisión se identificará si la norma toma en cuenta la real capacidad de riqueza del sujeto gravado. Así, el Tribunal Constitucional mediante Sentencia recaída en el Expediente No.04014-2005-AA/TC, de fecha 30 de enero de 2008, señaló que:

(...) es potestad del legislador -en el marco de una política fiscal ordenada y justa-, establecer los impuestos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, tomando en cuenta que la recaudación no es un fin en sí mismo, sino un medio para hacer factible la mejor cobertura de necesidades públicas.

Sentada esta premisa, **el hecho de que el legislador haya considerado, de manera extraordinaria y temporal la capacidad de pago de remuneraciones como un síntoma o presunción de riqueza gravable, no vulnera en abstracto los principios de capacidad contributiva**, igualdad y el noconfiscatoriedad. Si, por el contrario, esta base de cálculo resultó antitécnica, conforme lo ha señalado el recurrente a lo largo del proceso. (El resaltado es nuestro)

Asimismo, de acuerdo con la doctrina, si bien es cierto que el principio de capacidad contributiva no está contenido en el texto constitucional, es el precepto que se relaciona de manera directa con el principio de defensa del derecho de propiedad y con el de no confiscatoriedad e igualdad en la aplicación de los tributos³³.

En cuanto a las situaciones que podrían originar la vulneración de este principio, se sostiene lo siguiente:

Así, se vulneraría este “derecho fundamental” si el legislador intentara gravar una manifestación riqueza pasada o pretérita –es decir, aquella que ha dejado de existir al momento del devengo de la obligación tributaria-, una riqueza potencial o inexistente –

³³ GRELLAUD D., Guillermo. “La Ganancia Empresarial y el Impuesto a la Renta”. En: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi. Palestra Editores. Lima: 2006. Página 973.

como podría ser la afectación de un activo con prescindencia de los pasivos que lo afectan o con independencia de los resultados que generan-, o incluso, cuando su cuantificación (base imponible) atiende a consideraciones diferentes del hecho económico gravado. De acuerdo con ello, la capacidad económica constituye **un derecho de los particulares a que no se les exija contribuir si no es con arreglo a su “verdadera” capacidad económica**³⁴. (El resaltado es nuestro)

De la cita anterior surge que un tributo no podría gravar la misma manifestación de riqueza dos veces, ya que es evidente que una vez gravada una operación ésta se convertiría en una manifestación de riqueza pasada. Así pues, si al momento de la creación de uno o más tributos se gravará dos veces la misma manifestación de riqueza (consumo) en dos oportunidades distintas, no cabe duda que se vulneraría el presente principio.

(iii) Principio de igualdad

Este principio es un mandato constitucional que obliga al Estado a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren en condiciones similares, lo que justifica que se graven de forma distinta aquellas situaciones donde existan diferencias en la capacidad contributiva de los sujetos.

Sobre el particular, SEVILLANO sostiene lo siguiente:

En la medida que el pago de los tributos va a estar en conexión con la aptitud económica de los sujetos, la igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidades contributivas diferente; de tal modo que se propicie una “igualdad tributaria” reflejada en el similar esfuerzo que debe demandar a los sujetos el pago de un tributo. La ley tributaria, en ese sentido, propicia una igualdad entre las distintas capacidades tributarias. Hablamos, por tanto, no de una igualdad en términos absolutos –que ponga a todos en un mismo nivel, porque ello acarrearía inequidades-; sino, por el contrario, de una igualdad relativa que permita a cada uno pagar de acuerdo a sus posibilidades económicas³⁵.

Cabe resaltar que esta exigencia constitucional está dirigida también tanto al legislador como a las entidades administradoras. En dicho sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente No.1279-2002-AA/TC al señalar que:

El derecho a la igualdad, en efecto, no sólo se proyecta prohibiendo tratamientos diferenciados, sin base objetiva y razonable, en el contenido normativo de una fuente

³⁴ YACOLCA ESTARES, Daniel y otros. óp. cit. Página 98.

³⁵ SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. óp. cit. Páginas 105 y 106.

formal del derecho, sino también en el momento de su aplicación. Ella se ha de aplicar por igual a cuantos se encuentren en una misma situación, quedando proscritas, por tanto, diferenciaciones basadas en condiciones personales o sociales de sus destinatarios, salvo que estas se encuentren estipuladas en la misma norma. Impone, pues, una obligación a todos los órganos públicos de no aplicar la ley de una manera distinta a personas que se encuentren en casos o situaciones similares. Esta dimensión del derecho a la igualdad vincula, esencialmente, a los órganos administrativos y jurisdiccionales, los que son los llamados a aplicar las normas jurídicas.

De lo anterior podemos sostener que el principio de igualdad tributaria está referido al límite que tiene el legislador y las entidades estatales de exigir a los contribuyentes equitativamente el pago de un tributo de acuerdo a sus capacidades contributivas. De ello surge que nuestro ordenamiento proscriba tratamientos diferenciados sin una razón objetiva y razonable.

1.2. Aspectos generales del Derecho Aduanero

1.2.1. Definición y alcance

La definición del Derecho Aduanero ha evolucionado a lo largo de la historia, pues inicialmente su concepción respondió al rol del Estado de la época y a la finalidad perseguida por los tributos. Así, encontramos distintas definiciones que variaban dependiendo de las siguientes dos concepciones: **(i)** los derechos de importación y exportación sólo cumplían la función de recaudar rentas; y, **(ii)** los tributos constituyen un instrumento de política económica. Esta última concepción es la que permitió hasta la fecha sostener la formación y autonomía de una nueva rama del Derecho, como es el Derecho Aduanero.

Inicialmente, toda vez que el aspecto tributario primaba en materia aduanera, un sector de la doctrina sostuvo que el Derecho Aduanero formaba parte del Derecho Tributario y, por tanto, dirigían la definición del Derecho Aduanero a la recaudación de tributos. Así, por ejemplo, FERNÁNDEZ LALANNE sostuvo que el Derecho Aduanero tenía características propias del Derecho Tributario del cual formaba parte. Asimismo, sostenía lo siguiente:

El derecho de aduana está constituido por normas de índole tributaria propiamente dicha, administrativas, penales y procesales. Este complejo normativo, gobernado por principios constitucionales, presenta características específicas, como consecuencia de la primacía de la materia tributaria. Las normas administrativas, penales y procesales armonizan entre sí, para la consecución de los objetos tributarios del Estado, que no consisten solamente en la percepción de los gravámenes aduanero con el fin de allegar recursos a las arcas fiscales³⁶.

³⁶ FERNANDEZ LALANNE, Pedro. "Derecho Aduanero". Abeledo-Perrot. Buenos Aires: 1996. Página 78.

En la misma línea, BIELSA señala que:

La aduana es el órgano de la Administración pública que tiene por principal (no único) objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional. En otros términos, el deber general de la aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales absolutas o condicionadas al pago de impuestos, o permitir el paso de las fronteras sin tributo³⁷.

Como puede apreciarse de las citas anteriores, si bien se reconoce la especialidad del Derecho Aduanero, en el entendido que cuenta con una estructura de normas de distintos tópicos destinados a la regulación del comercio exterior, los autores consideraban que el fin principal era la recaudación del tributo aduanero. Dicha posición se sustentaba en la función de la Aduana de dicha época.

Sin embargo, con el aumento del comercio exterior y el papel activo del Estado en la regulación de ingresos y salida de mercancías del territorio nacional, ya sea, a través de prohibiciones o restricciones en la frontera, la concepción del Derecho Aduanero ya no se centraba estrictamente en la recaudación de tributos, sino que se buscaba ampliar su alcance, la cual se inclinaba a conformar un sistema jurídico que regulara en esencia la materia sin necesidad de recurrir a normas externas.

En dicha línea, GONZALEZ CARRILES enfatiza que “Cada rama del Derecho se ocupa de una especial relación jurídica y sólo en la medida en que es posible aislar y delimitar una nueva relación podremos hablar de una disciplina jurídica. La suerte del Derecho Aduanero, como un Derecho independiente del Tributario, del Financiero y de cualquier otro, va ligada pues a la relación aduanera. Sin relación aduanera no hay Derecho Aduanero”³⁸.

De la misma manera, XAVIER BASALDUA define al Derecho Aduanero como “El conjunto de normas jurídicas que regulan el tráfico internacional de mercadería”. Sin embargo, aborda cada uno de los elementos o presupuestos básicos que debe contener dicha definición. Así, sostiene que “(...) el Derecho Aduanero presupone, entonces, la existencia de al menos dos ámbitos (“territorios aduaneros”) y de un objeto (“mercadería” en sentido aduanero) que se desplaza, saliendo de uno (“exportación”) para ser introducido en el otro (“importación”)”³⁹.

³⁷ BIELSA, Rafael. “Compendio de Derecho Público”. Tomo III, Derecho Fiscal. Tipografía Llordén. Buenos Aires: 1952. Página 325. Citado por BASALDUA, Ricardo Xavier. “Derecho Aduanero”. Abeledo-Perrot. Buenos Aires: 1992. Página 59.

³⁸ GONZALES CARRIZALES, Manuel. “Compendio de las Legislaciones Financieras y Aduaneras Venezolanas”. MARGA Editores. Caracas: 1990. Página 284-285. Citado por CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo. “Derecho Aduanero. Globalización y Codificación”. Editorial Cotaval. Ayacucho: 2007. Página 61.

³⁹ BASALDUA, Ricardo Xavier. “Derecho Aduanero”. Abeledo-Perrot. Buenos Aires: 1992. Página 47 y 48.

Por su parte, en la doctrina nacional se sostiene que:

El Derecho aduanero, es una ciencia que tiene como objeto de estudio el normativismo jurídico que incide sobre las actividades aduaneras. Este normativismo puede estar constituido por leyes, Decretos o Resoluciones, por Convenciones o reglas y usos de carácter internacional”. El mismo autor agrega que “También podemos definir el Derecho Aduanero en otros términos: como una rama del Derecho Público, que regula el comportamiento de las personas que de modo habitual o circunstancial practican la actividad aduanera. La actividad aduanera, desde luego, para ser tal tiene que vincularse a las funciones de las Aduanas⁴⁰.

Así también, CORNEJO ALPACA define al Derecho Aduanero como la rama dedicada “(...) *al estudio de las actividades que tienen que ver con el ingreso y salida de las mercancías del territorio aduanero, en aplicación a las operaciones y regímenes aduaneros previstos en la ley, y en los tratados y convenios internacionales; bajo control, supervisión, y recaudación tributaria-aduanera, encomendada a la autoridad aduanera*”⁴¹.

De lo anterior podemos concluir que el Derecho Aduanero es una rama del Derecho Público interno, constituida por un conjunto de normas destinado a regular la actividad aduanera. Dicha regulación tiene como finalidad facilitar y controlar el comercio exterior mediante los regímenes aduaneros, así como regular el régimen impositivo en las operaciones de comercio exterior, con la finalidad de proteger el mercado local.

1.2.2. La relación jurídica aduanera y la obligación aduanera

Al igual que cuando definimos el alcance de la obligación tributaria, debemos partir del concepto de relación jurídica, según la cual, como señalamos anteriormente, es una relación social, relevante para el Derecho, que en líneas generales vincula a dos sujetos: el Estado y los particulares.

Así, se define a la relación jurídica aduanera como el “(...) conjunto de exigencias que con fundamento en la ley, somete a las personas que cruzan las fronteras de la República sea que pasen o no mercancías, o las hagan pasar, a la potestad aduanera, las cuales determinan la conducta de las personas a hacer o no hacer algo, o dar una prestación”⁴².

⁴⁰ MUNIVE TAQUÍA, Jesús. “Fundamentos de Derecho Aduanero”. Palma Ediciones. Lima: 1995. Página 60.

⁴¹ CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo. “Derecho Aduanero. Globalización y Codificación”. Editorial Cotaval. Ayacucho: 2007. Páginas 19 y 20.

⁴² REINUAVA DEL SOLAR, Dagoberto. “Análisis sistemáticos de las obligaciones y deberes en Aduana y de la obligación aduanera especial”. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Universidad Católica de Valparaíso, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Valparaíso: 2000. Página 13.

De lo anterior surge que el ingreso de una mercancía a territorio nacional dará origen a una relación jurídica aduanera, que someterá a los operadores de comercio exterior a la potestad aduanera del Estado.

En cuanto a los alcances de dicha relación, MUÑOZ GARCÍA sostiene lo siguiente:

Esta relación resulta ser una relación doblemente real, puesto que en ella entran, con carácter necesario, dos elementos reales, cuales son la mercancía y el territorio, en torno a los cuales se anudan los derechos y obligaciones de los sujetos, ninguno de los cuales entra en la misma con el carácter de sujeto pasivo, sino como sujetos activos y pasivos a un mismo tiempo, y en las que el particular tiene unas posibilidades de acción enormes, casi tan grandes como las del propio Estado, originándose, como consecuencia de sus recíprocas acciones y reacciones, un proceso dialéctico de características singulares. **Nada de eso sucede en la relación tributaria, que es una relación personal, en la que no intervienen con carácter necesario ni el territorio ni la cosa, sino solamente la conducta de la persona.** En la que hay un sujeto activo y otro pasivo, y en la que al particular le quedan muy pocas posibilidades de acción dentro de la misma, salvo las de pagar el impuesto o declararse insolvente⁴³. (El resaltado es nuestro)

En la misma línea, PARDO CARRERO sostiene que:

(...) [el] ingreso o salida de mercancías respecto de un territorio aduanero crea inmediatamente una relación entre el Estado o ente soberano, que actúa generalmente a través de la institución aduanera, y la persona o personas encargada de la operación de comercio exterior. **Esta relación que surge de la potestad aduanera del Estado se puede presentar nuevamente al margen de una relación jurídico-tributaria** en virtud de la cual el Estado a través de su entidad competente actuará para cobrar los tributos aduaneros que se generan por la importación y/o exportación de mercancías⁴⁴. (El agregado y resaltado es nuestro)

Como puede apreciarse, la relación jurídica aduanera que surge del traspaso de la mercancía a territorio nacional origina deberes aduaneros como la realización del procedimiento para la destinación de la mercancía a un régimen aduanero, declaraciones, entre otros. Todo ello a fin de que el Estado pueda efectuar el control necesario de las mercancías sujetas a los regímenes aduaneros. No cabe duda que dicha situación difiere

⁴³ MUÑOZ GARCÍA, Fernando. "Introducción al Derecho Aduanero". En: Revistas Aduaneras Nos.254-255. Página 32. Citado por BASALDUA, Ricardo Xavier. "Derecho Aduanero". Abeledo-Perrot. Buenos Aires: 1992. Página 244.

⁴⁴ PARDO CARRERO, Germán. "La obligación tributaria aduanera. Tributación Aduanera". Legis Editores. Colombia: 2009. Página 288.

de la relación jurídica tributaria (con independencia de los deberes tributarios accesorios), la que por la potestad tributaria del Estado se obliga al deudor tributario al pago del tributo, siendo la finalidad del Estado llevar dinero a sus arcas para que sean destinados a servicios públicos.

Si se quisiera hacer un símil entre la relación jurídica tributaria principal (obligación tributaria) y la relación jurídica aduanera principal (obligación aduanera) sería que mientras la primera consiste en el pago de un tributo (obligación de dar), la segunda consiste en efectuar el procedimiento debido para la obtención de autorización de ingreso de la mercancía al territorio nacional (obligación de hacer). Asimismo, al igual que en el acápite anterior, los deberes accesorios están destinados a posibilidad a la Aduana de efectuar el control de las mercaderías y determinar el tratamiento aduanero que le corresponde con la destinación aduanera que se solicita.

Cabe señalar que a diferencia de la obligación tributaria, consideramos que en el ámbito aduanero no es posible distinguir a la relación jurídica aduanera de una obligación aduanera propiamente dicha toda vez que, como se señaló, para que exista una relación obligacional es necesario que la prestación tenga un contenido patrimonial, lo cual sólo sucederá cuando los operadores deban pagar un tributo aduanero. De este modo, cuando se hace referencia a obligaciones aduaneras entendemos por esta a los deberes aduaneros.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que en materia aduanera, en el único caso en que puede generarse una obligación tributaria es en el régimen de importación definitiva, pues es aquí cuando se generará una obligación de dar por parte del importador. Así, ALVARADO sostiene lo siguiente:

Por tanto, en los regímenes distintos a la importación definitiva nos encontramos con que no existe entre el beneficiario y el Estado una relación jurídica de carácter tributario aduanero, o mejor dicho una prestación consistente en una obligación de dar, sino básicamente una obligación de hacer, ya sea transportar mercancías extranjeras de un lugar a otro (tránsito, transbordo), utilizar dichas mercancías extranjeras como componentes de un producto de exportación (tráfico de perfeccionamiento activo), emplear maquinarias o herramientas extranjeras para la industria nacional, con cargo a reexportarlas en el mismo estado (importación temporal) o retornar mercancías nacionales luego de haberlas enviado al exterior (exportación temporal)⁴⁵.

⁴⁵ ALVARADO GRANDE, Oswaldo. "Precisiones respecto a la Obligación Tributaria y Obligación Aduanera, a propósito de los regímenes de importación definitiva e importación temporal". En: Revista Derecho & Sociedad. Lima: 2000. Página 217.

1.2.3. Principios del Derecho Aduanero

Como se desarrollará más adelante, no puede sostenerse que el Derecho Aduanero es autónomo si carece de principios propios. Al respecto, debemos señalar que fue mediante el Decreto Legislativo No.809⁴⁶, norma que aprobó la Ley General de Aduanas, que se incluyó en nuestra legislación aduanera diversos principios en materia aduanera, los cuales fueron ratificados posteriormente a través del Decreto Legislativo No.1053⁴⁷.

A fin de entender con mayor profundidad la mecánica del comercio exterior, a continuación, incluiremos una breve descripción de algunos de los principios previstos en el Título II de la Ley General de Aduanas, tales como el principio de facilitación de comercio exterior, principio de buena fe y de presunción de veracidad y el principio de publicidad.

(i) Principio de facilitación del comercio exterior

El artículo 4° del Título II de la Ley General de Aduanas establece textualmente lo siguiente:

Artículo 4°. - Facilitación del comercio exterior

Los servicios aduaneros son esenciales y están **destinados a facilitar el comercio exterior**, a contribuir al desarrollo nacional y a velar por el control aduanero y el interés fiscal.

Para el desarrollo y facilitación de las actividades aduaneras, la Administración Aduanera deberá expedir normas que regulen la emisión, transferencia, uso y control de documentos e información, relacionados con tales actividades, sea ésta soportada por medios documentales o electrónicos que gozan de plena validez legal. (El resaltado es nuestro)

Sobre el particular, ZAGAL PASTOR sostiene lo siguiente:

(...) la aplicación del principio de facilitación del comercio exterior está referida a que las normas aduaneras deben tender a eliminar todo tipo de barreras arancelarias, restricciones y prohibiciones. La Autoridad Aduanera debe tender a adoptar mecanismos simplificados para el despacho de las mercancías, tales como la armonización y simplificación de los procedimientos y delegación de funciones al sector privado⁴⁸.

⁴⁶ Publicado el 19 de abril de 1996.

⁴⁷ Publicado el 27 de junio de 2008.

⁴⁸ ZAGAL PASTOR, Roberto. "Derecho Aduanero. Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras". OSBAC. Lima: 2008. Página 22.

En tal sentido, en aplicación de dicho principio, la Administración Aduanera deberá emitir normas que permitan simplificar los procedimientos aduaneros, así como facilitar el despacho, la aplicación de tributos, lo cual supone que el sistema de control de mercancías sea más eficiente.

(ii) Principio de Buena Fe y de Presunción de Veracidad

Sobre este principio, el artículo 8° del Título II de la LGA establece que la buena fe y la presunción de veracidad “(...) son base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior”.

Por el principio de buena fe, la Administración Aduanera acepta como verdaderos los datos consignado en las declaraciones efectuadas por los administrados; mientras que por el principio de presunción de veracidad, la Administración Aduanera acepta como verdaderos los documentos aduaneros.

Surge de lo anterior que si la Administración Aduanera considera que lo declarado por los operadores de comercio no se encuentra acorde con la realidad, la carga de la prueba corresponde a dicha entidad, debiendo acreditar su afirmación. En caso contrario, se dará por cierto lo señalado por los particulares.

Cabe señalar que dichos principios rigen todo procedimiento efectuado ante Aduanas, lo cual, cabe resaltar, de ningún modo supondrá alguna limitación a sus facultades.

(iii) Principio de publicidad

El artículo 9° del Título II de la LGA establece textualmente lo siguiente:

Artículo 9°. - Publicidad

Todo documento emitido por la SUNAT, cualquiera sea su denominación que constituya una norma exigible a los operadores de comercio exterior debe cumplir con el requisito de publicidad.

Las resoluciones que determinan la clasificación arancelaria y las resoluciones anticipadas se publican en el portal de la SUNAT.

En la medida de lo posible, la SUNAT publicará por adelantado cualesquiera regulaciones de aplicación general que rijan asuntos aduaneros que proponga adoptar, y brindará a las personas interesadas la oportunidad de hacer comentarios previamente a su adopción.

Este principio está vinculado con el Derecho fundamental de acceso a la información consagrado en el numeral 5 del artículo 2° de nuestra Constitución Política del Perú. Así, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.2050-2002-AA, de fecha 16 de abril de 2003, respecto al presente principio señaló que “(...) está directamente vinculada al principio de seguridad jurídica, pues solo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, su posibilidad de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de estos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas”.

Toda vez que las normas aduaneras son publicadas para conocimiento de los particulares, no cabe duda que cualquier incumplimiento de dichas disposiciones originará la atribución de responsabilidades. Así, se sostiene que:

En materia aduanera los operadores de comercio exterior que intervienen en los procedimientos aduaneros son responsables administrativa, tributaria, civil y penalmente del cumplimiento de sus obligaciones; es decir, responden ante la aplicación de sanciones, pago de tributos, resarcimiento por daños o perjuicios y con pena privativa de la libertad en caso de la comisión de delito aduanero, respectivamente⁴⁹.

1.3. Autonomía del Derecho Aduanero

La doctrina ha desarrollado un conjunto de condiciones que de ser cumplidas podríamos afirmar que nos encontramos ante una rama del Derecho autónoma⁵⁰. Así, según ROCCO se “(...) exige tres condiciones para que una disciplina jurídica tenga autonomía: que posea un dominio suficientemente vasto, que tenga doctrinas homogéneas presididas por

⁴⁹ ibídem.

⁵⁰ Cabe señalar que para algunos autores como BARREIRA toda vez que todas las ramas del Derecho están relaciones a un tronco común, no se puede hablar de autonomías sino de ramas específicas. Así, sostiene lo siguiente:

No creemos en la “autonomía” del derecho tributario ni tampoco en la autonomía del derecho aduanero. Ninguna de ellas tiene una originalidad propia de tal naturaleza que permita concebirlas como construcciones jurídicas sistemáticas, completas y cerradas que haga innecesaria la recurrencia a otra rama del derecho. Cuando los principios de la rama de derecho en cuestión aparecen como excepciones o especificaciones de los de otra u otras disciplinas a las cuales, además, recurren para aplicarlas supletoriamente a fin de solucionar los casos no previstos, no cabe considerarla como una rama autónoma sino como una rama especializada o específica del derecho. Esto sucede con el derecho tributario y el derecho aduanero, que aplican supletoriamente las normas del derecho civil y de las obligaciones del derecho administrativo, del derecho penal y del derecho procesal, según el ámbito de su disciplina de que se trate.

En: C. BARREIRA, Enrique. “La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera”. En: Revista de estudios aduaneros. Instituto argentino de estudios aduaneros. No.18. Buenos Aires: 2007. Página 64.

conceptos generales comunes distintos a otras ramas del derecho, y que posea método propio. Todos estos requisitos presuponen la existencia de Principios⁵¹.

Por tanto, de cumplirse dichas condiciones, el Derecho Aduanero gozaría de autonomía dogmática, autonomía pedagógica y autonomía metodológica.

En tal sentido, a fin de evidenciar que el Derecho Aduanero es una rama autónoma, se debe analizar cada una de las condiciones establecidas en el llamado “Test de Rocco”, estos son: **(i) Autonomía científica o dogmática⁵², (ii) Autonomía pedagógica o didáctica⁵³, y (iii) Autonomía metodológica⁵⁴.**

A modo de síntesis, consideramos que el Derecho Aduanero sí cumple con las condiciones anteriormente indicadas, lo que se evidencia en la existencia de distintas posiciones doctrinarias que tratan sobre materia aduanera, una serie de normas que se encargan de regular los distintos aspectos de las operaciones internacionales, así como en la forma estructurada de abordar los distintos aspectos y temas que involucra esta rama.

Cabe señalar además que una rama del Derecho es autónoma cuando su regulación responde a propósitos y principios propios⁵⁵. En efecto, una nota que hace que se diferencie

⁵¹ ROCCO, Ugo en COSIO JARA, Fernando. “Tratado de Derecho Aduanero”. Juristas Editores. Lima: 2014. Páginas 157-161.

⁵² Este tipo de autonomía se concibe “(...) como un agrupamiento sistemático de normas en función de la existencia de institutos y principios propios”.

En: DE LA GARZA, Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”. Décima edición. Porrúa, México: 1981. Página 19. Citado por CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo. “Derecho Aduanero. Globalización y Codificación”. Editorial Cotaval. Ayacucho: 2007. Página 55.

⁵³ La presente autonomía alude a la existencia de una enseñanza por separado de otras materias. Esta situación se manifiesta en la inclusión de dicha materia en los programas de estudios de diversas universidades o instituciones de enseñanza.

⁵⁴ En cuanto a los alcances de este criterio, COSIO JARA sostiene lo siguiente:

En este aspecto se exige que una rama del derecho para ser autónoma tenga sus propios métodos, en materia aduanera existen **métodos independientes que no aplica ninguna otra rama jurídica**, como son los que se siguen para la clasificación arancelaria de las mercancías (reconocidos a nivel internacional en el denominado Sistema Armonizado) o para la valoración que siguen los métodos establecidos en el artículo VII del GATT, a ello se suman los métodos de interpretación que sigue el derecho aduanero, que debe efectuarse a la luz de los principios de buena fe y facilitación, sin menoscabo del control. (El resaltado es nuestro)

En: COSIO JARA, Fernando. “La autonomía del derecho aduanero”. En: Revista Ius 360. 31 de diciembre de 2013. Fecha de consulta: 12 de diciembre de 2016. <http://ius360.com/publico/aduanero/la-autonomia-del-derecho-aduanero/>.

⁵⁵ En doctrina se sostiene que “(...) estaremos ante una autonomía jurídica cuando dentro del ordenamiento jurídico podemos diferenciar un sistema normativo que responda a un objeto y principios propios”.

En: BASALDUA, Ricardo Xavier. óp. cit. Página 182.

aún más al Derecho Tributario y Derecho Aduanero son los principios que rigen cada una. Respecto a la importancia de los principios, MORÓN señala que:

Para todo el ordenamiento jurídico la existencia de principios jurídicos entraña la aparición de unos postulados medulares y rectores emanados lógicamente de su propia esencia, con el objetivo de servir de guías para toda acción administrativa. Tienen dos características inherentes que le son inmodificables:

a) Preeminencia sobre el resto del ordenamiento jurídico al cual se refiere; y, b) poseer un dinamismo potencial, sobre las bases de las cualidades de elasticidad, expansión y proyección, que le hacen aplicable a cualquier realidad presente o futura para al cual el legislador no ha previsto una regla expresa⁵⁶.

Del estudio de los principios que rigen cada materia, es imposible sostener entonces que el Derecho Aduanero forme parte del Derecho Tributario.

Ahora bien, no podemos negar que existen situaciones que podrían generar dudas respecto a la autonomía del Derecho Aduanero; sin embargo, debe tenerse en cuenta las siguientes precisiones:

1. Durante la actividad aduanera puede surgir una obligación tributaria, lo que suele ser estudiado a través del Derecho Tributario Aduanero -concepción que se desarrollará más adelante-, razón por la cual algunos de los principios del Derecho Tributario podrían ser aplicados al Derecho Aduanero.

Dicha situación de ningún modo podría enervar la autonomía del Derecho Aduanero, toda vez que los principios del Derecho Tributario serán aplicados de manera restringida, pudiendo ser en algunos casos inaplicables.

2. La fusión de la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) puede conllevar a que algunos señalen que con dicha fusión se vulnera la autonomía que hemos venido sosteniendo. Sin embargo, ello no es correcto, pues dicha gestión de gobierno se adoptó para evitar principalmente la duplicidad o superposición de competencias, funciones y atribuciones entre sectores y entidades, tal como lo exigía la Ley No.27658⁵⁷. Con ello, se logró controlar eficazmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras.

⁵⁶ MORON URBINA, Juan Carlos. "Comentarios a la Ley del procedimiento Administrativo General". Ediciones Gaceta Jurídica. Lima: 2001. Página 24.

⁵⁷ La Ley Marco de Modernización de la Gestión del Estado que fue publicada el 30 de enero de 2002.

Lo que debe quedar en claro es que ello no implica que la actividad aduanera se limite al control y recaudación de tributos, ni que haya existido superposición de competencias entre ambas entidades, razón por la cual no cabe duda respecto a la autonomía del Derecho Aduanero.

Con relación a la primera afirmación, cabe señalar que las funciones de la Aduana se establecen en el Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aprobado mediante Resolución de Superintendencia No.122-2014-SUNAT⁵⁸, y en la propia LGA, las cuales pueden ser absorbidas en una única función que es el control de las mercancías.

En cuanto a la segunda afirmación, si bien la potestad aduanera⁵⁹ se puede resumir en el ejercicio de las funciones de la Aduana, lo cierto es que también podemos hablar de una potestad tributaria aduanera que se ejerce de dos maneras: recaudación de tributos y su fiscalización. Nuevamente, ello no implica que pueda equipararse las competencias de las intendencias de Aduanas (originadas de la potestad aduanera) y Tributos Internos (originadas de la potestad tributaria). Para ello conviene citar al autor COSIO, quien señala lo siguiente:

Siendo la administración quien ejerce la potestad aduanera, **la SUNAT en el caso peruano, esto lo realiza a través de sus órganos de línea y aduanas desconcentradas. Esta titularidad diferencia a la Potestad Aduanera de la Potestad Tributaria**, entendida como la capacidad jurídica del estado de crear tributos dentro de los marcos legales fijados por la Constitución y que tiene como herramienta principal a la Ley, siendo por ende su titular –salvo excepciones- el Poder Legislativo. En el caso de la potestad aduanera, conforme el artículo 164° de la Ley, no aludimos a un poder de carácter legislativo, sino de ejecución, de aplicación de las normas legales y reglamentarias aduaneras, la misma que se ejercita sobre un territorio aduanero, que se define en el artículo 2°, y que se somete también a los marcos legales de la constitución, por ejemplo el principio de la Legalidad en materia de infracciones⁶⁰. (El resaltado es nuestro)

Como puede apreciarse, el propósito del Derecho Aduanero no es más que regular los alcances de las operaciones internacionales que serán controladas y fiscalizadas

⁵⁸ Publicada el 1 de mayo de 2014.

⁵⁹ Según la Ley General de Aduanas, la potestad aduanera es “(...) el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero”.

⁶⁰ COSIO JARA, Fernando. “Tratado de Derecho Aduanero”. Juristas Editores. Lima: 2014. Páginas 378.

por la Intendencia de Aduanas, la cual tiene como función primigenia el control del tráfico internacional.

1.4. Vinculación entre el Derecho Tributario y Derecho Aduanero: Derecho Tributario Aduanero

1.4.1. Alcances del Derecho Tributario Aduanero

Hasta el momento, podemos afirmar que el Derecho Tributario es el conjunto de normas que regulan el tributo, mientras que el Derecho Aduanero es el conjunto de normas que regulan las relaciones que se originan del comercio exterior.

Asimismo, podemos sostener que cada materia regula relaciones distintas que no pueden equipararse una de la otra. Es así que mediante las normas tributarias no podrán regularse o inferirse los procedimientos y requisitos que se necesitan para una importación y, viceversa, las normas aduaneras no regulan todos los aspectos de la hipótesis de incidencia que de configurarse en la realidad originaría el pago de tributos.

Si bien dicha diferenciación desde un punto de vista lógico puede parecer obvia es importante resaltarla, pues cada norma tiene una razón de ser y es independiente la una de la otra, salvo alguna remisión expresa que indique lo contrario.

No nos atreveríamos a afirmar que el Derecho Aduanero está contenido en el Derecho Tributario, pues no se puede determinar cuál de dichas ramas es más amplia que la otra, en la medida que ambas regulan materias distintas, que por su lado tienen la misma complejidad y amplitud. Sin embargo, lo que sí es claro es que en una relación jurídica aduanera podría surgir una obligación que es regulada por el Derecho Tributario.

En efecto, “(...) el nexo entre el Derecho Aduanero y el Derecho Tributario, reside en la regulación y control de los impuestos que gravan las importaciones que son aplicados por la Autoridad Aduanera (SUNAT)”⁶¹. Así pues, ambas materias estarán vinculadas cuando se origine el pago de tributos aduaneros (o también llamados tributos internos, como el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto de Promoción Municipal e Impuesto Selectivo al Consumo).

Asimismo, en la doctrina existe consenso en que cuando se trata tema de tributos aduaneros, a la normativa aplicable se le denomina Derecho Tributario Aduanero. Ello, ha originado posiciones encontradas, así partiendo de dicho nexo algunos siguen sosteniendo que el Derecho Aduanero es una rama del Derecho Tributario, mientras que otros al igual que la posición de la que parte la presente tesis es que el Derecho Aduanero es una disciplina autónoma.

⁶¹ GALLARDO MIRAVAL, Juvenal. “Derecho Aduanero”. Editorial Rodhas. Lima: 2006. Página 84.

Sobre el particular, ANABALÓN define al Derecho Tributario Aduanero como:

(...) aquella rama del Derecho Público que estudia las normas legales, reglamentarias y administrativas aplicables a los regímenes, formalidades, tramitaciones y operaciones aduaneras a que deben someterse las personas, mercancías, medios de transporte con motivo de su paso a través de las fronteras aduaneras, para la fiscalización y aplicación de los principales gravámenes que pudieran afectarles o las franquicias aduaneras que le favorezcan; la ejecución de las medidas adoptadas por el Estado para la regulación de su comercio exterior y el estudio e investigación de todas las materias que tienen relación con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados⁶².

Por su parte, en la doctrina peruana, COSIO señala que el Derecho Tributario Aduanero “contiene las normas sustantivas relativas a la recaudación y gestión del tributo aduanero. Esta rama del derecho aduanero se ocupa del tributo aduanero, sus principales clases, sus elementos (sujetos, objeto, causa), formas de nacimiento y afianzamiento”⁶³.

En la misma línea, CORNEJO ALPACA define al Derecho Tributario Aduanero como “(...) la rama del Derecho Aduanero que estudia el conjunto de normas que regulan el régimen tributario aduanero, analizando la obligación, la extinción y las devoluciones, así como el retiro de las mercancías de la potestad aduanera, luego de la cancelación u otorgamiento de las garantías aduaneras”⁶⁴.

De este modo, en general, puede definirse al Derecho Tributario Aduanero como el “sector o la rama del Derecho Aduanero que reúne todas aquellas normas jurídicas aduaneras de naturaleza tributaria”⁶⁵.

De las definiciones anteriores se puede observar que algunas no consideran al Derecho Aduanero como una disciplina autónoma. Sin embargo, las otras posturas resultan más específicas y claramente ubican a las obligaciones tributarias aduaneras dentro del Derecho Aduanero, posición que compartimos.

De este modo, podemos sostener que el Derecho Tributario Aduanero comprende el estudio de las regulaciones sobre el régimen tributario aduanero, por el cual podrá determinarse la base imponible del tributo aduanero de acuerdo con la valorización aduanera, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, determinación de la obligación

⁶² ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos. “Derecho Tributario Aduanero”. Editorial Cosmos. Santo Domingo: 1980, Páginas 16.

⁶³ COSIO JARA, Fernando. “Manual de Derecho Aduanero”. Editorial Rhodas. Lima: 2002.

⁶⁴ CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo. óp. cit. Página 82.

⁶⁵ BASALDUA, Ricardo Xavier. óp. cit. Página 231.

tributaria aduanera, obligados a realizar el pago del tributo aduanero, exigibilidad de la deuda tributaria aduanera, extinción de la deuda tributaria aduanera, etc.

1.4.2. Obligación tributaria aduanera

Este acápite es de vital importancia para el desarrollo de la presente tesis, dado que el argumento principal de los autores que sostienen que el Derecho Aduanero no es autónomo radica en la existencia de una obligación tributaria en las operaciones internacionales. De ahí que señalan que la facultad principal de la Aduana será la de cobrar, recaudar y fiscalizar los tributos que corresponda a cada operación.

Siendo ello así, partiremos definiendo qué debemos entender por obligación tributaria aduanera. De este modo, podemos en una primera instancia recurrir al glosario de la Asociación Latinoamericana de Integración que define a la obligación tributaria aduanera en los siguientes términos: “(...) corresponde a la obligación que tiene una persona de pagar el monto de los impuestos, tasas, tarifas, multas y otros gravámenes que se adeuden por actos en operaciones aduaneras”⁶⁶.

Ahora bien, al igual que en el caso de la obligación tributaria, debe identificarse ciertos elementos para que exista una obligación tributaria aduanera. Así debe tenerse en cuenta lo siguiente:

En efecto, no olvidemos que la obligación tributaria aduanera es la consecuencia prevista por la norma tributaria aduanera, sin embargo, dicha consecuencia o mandato no existirá sin previo hecho imponible y el mismo no se podrá identificar con certeza si falta alguno de los aspectos de la hipótesis de incidencia de dicha norma tributaria, es decir, la obligación tributaria aduanera es el resultado de una construcción jurídica y fáctica previa⁶⁷.

De dicha afirmación es indiscutible afirmar que la obligación tributaria aduanera acoge elementos de la obligación tributaria. Ello puede corroborarse con lo establecido en el artículo 139° de la LGA cuando se señala que:

Artículo 139°.- Sujetos de la obligación tributaria aduanera

En la obligación tributaria aduanera intervienen como sujeto activo en su calidad de acreedor tributario, el Gobierno Central.

⁶⁶ ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN. Fecha de consulta: 5 de enero de 2016. <http://www.aladi.org/nsfaladi/vbasico.nsf/vbusquedaR/9CB9EAFFC4756BA6032574A2005C01A7>.

⁶⁷ ROSAS BUENDÍA, Ricardo. “Manual de importación y exportación – TLC’s”. Real time. Lima: 2009. Página 11.

Son sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera las contribuyentes y responsables.

Son contribuyentes el dueño o consignatario.

Como puede observarse, la obligación tributaria aduanera tiene los mismos caracteres que la obligación tributaria común. Así, es que suele definirse a la obligación tributaria aduanera como la "(...) relación jurídica tributaria entre el Estado representado por la Administración Aduanera, en calidad de sujeto activo de la misma, y el contribuyente o importador, como sujeto pasivo de aquella, teniendo como objeto dicho vínculo obligacional el pago de los derechos de aduana aplicables a la importación de mercancías"⁶⁸.

Así, para abordar con mayor precisión esta definición debemos partir por desarrollar cada uno de los elementos de la obligación tributaria analizado desde el punto de vista del Derecho Aduanero. Así, tenemos lo siguiente:

- (i) Sujeto activo: En materia aduanera no se verá vulnerado y se mantendrá como acreedor el Estado, en este caso, a través de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.
- (ii) Sujeto pasivo: Aquel que realice la operación de importación. En materia aduanera, de acuerdo con la Ley General de Aduanas, los obligados al cumplimiento de las obligaciones aduaneras son los dueños o consignatarios y responsables.
- (iii) Objeto: Dar, hacer o no hacer; sin embargo, la doctrina es unánime al señalar que en el caso de las obligaciones tributarias nos encontramos ante una prestación de dar una suma de dinero. En materia aduanera, el objeto es el pago de tributos aduaneros.
- (iv) Vínculo jurídico: Permite precisar, cualitativa y cuantitativamente, el límite del poder del Estado y la libertad jurídica del sujeto pasivo.
- (v) Causa-fuente: Acaecimiento del presupuesto de hecho establecido por la ley.

Como se indicó anteriormente, existe una obligación tributaria cuando el supuesto de hecho establecido en una norma jurídica sea configurado en la realidad. La consecuencia de ello, será que el sujeto que haya realizado dicha operación tenga la obligación de entregar una suma de dinero a favor del fisco peruano.

Somos de la opinión que la obligación tributaria aduanera forma parte de una relación jurídica aduanera, que tiene como prestación principal que se solicite a la intendencia de

⁶⁸ ALVAREZ DIAZ, Antonio. "El contexto y los elementos de la obligación tributaria aduanera en un contexto comunitario". En: Revista Vectigalia. Lima: 2005. Página 159.

Aduanas la destinación de una mercadería a fin de que el Estado puede ejercer control sobre la misma de acuerdo a las facultades que le otorgue la legislación. Así, no cabe duda que en estos casos el paso de la mercadería genera una obligación tributaria de carácter aduanera.

Pese a la vinculación entre ambas materias, debemos señalar que con la relación jurídica aduanera además del nacimiento de la obligación tributaria aduanera surgen obligaciones aduaneras que eminentemente forman parte del Derecho Aduanero, por lo que no puede sostenerse que dichas obligaciones son accesorias al pago de tributos aduaneros. En dicho sentido, ALVARADO sostiene lo siguiente:

Como vimos, por obligación tributaria se entiende al deber a cargo de un contribuyente o responsable de pagar un tributo a determinado acreedor tributario. Así, el objeto de la relación tributaria si bien es el tributo, en materia aduanera, éste no siempre se configura. Vale decir, la obligación de llevar dinero al tesoro público, consideramos, debe ser subsidiaria en materia aduanera. Es por ello que, **alrededor de la obligación tributaria aduanera, se configura una serie de relaciones que, como veremos, son eminentemente obligaciones aduaneras y forman parte del derecho aduanero**⁶⁹.
(El resaltado es nuestro)

La cita anterior es importante pues de su lectura se infiere que en materia aduanera existen obligaciones que son meramente aduaneras, sin que ello desnaturalice la relación jurídica aduanera. A modo de ejemplo, no cabe duda que en una operación internacional como en el caso de una importación de bienes (compra-venta internacional) se generará una obligación tributaria en cabeza del importador. En efecto, de acuerdo con el artículo 1° de nuestra Ley del IGV dicha operación estará gravada con el impuesto.

Ahora bien, al tratarse de una operación que involucrará el ingreso de mercadería a nuestro país, será la Aduana que además de controlar el ingreso del mismo se encargue de cobrar y recaudar el mencionado impuesto. Sin embargo, ello de ningún modo podrá significar que las funciones de la Aduana se limiten al cumplimiento de las normas tributarias, de hecho, esta intendencia deberá aplicar y cumplir otras normas aduaneras como las de la OMC.

Cuando dicha persona deba pagar el impuesto por la importación de bienes al país, es claro que no solo hay una connotación tributaria (obligación de pagar tributos), sino que también está presente una de carácter aduanero, la cual se refleja mediante el paso de las mercancías por las fronteras aduaneras. A ello la doctrina la denomina “relación jurídica aduanera”.

Sobre el particular, se entiende por una relación jurídica aduanera aquella relación por la cual el administrado tiene el deber de cumplir ciertas formalidades tendientes al mejor

⁶⁹ ALVARADO GRANDE, Oswaldo. óp. cit. Página 215.

control de la introducción o extracción de mercaderías del territorio a fin de aplicar las regulaciones vigentes. Nótese que si dicha prestación consiste en pagar una suma de dinero a favor del Estado por la introducción o extracción de las mercaderías nos encontraríamos ante lo que se denomina una relación jurídica aduanera que además es tributaria⁷⁰.

Debemos resaltar que no estamos ante una única relación jurídica que se “convierte” de una de carácter tributario a uno de carácter aduanero o viceversa, sino que en una operación podemos identificar una relación jurídica tributaria y otra aduanera. Así, concordamos con la siguiente afirmación:

(...) una es la relación jurídico-aduanera que surge entre el Estado y el operador de comercio exterior por el traspaso de la línea de frontera; y otra, diferente y no necesariamente inherente a la primera, es la obligación jurídico-tributaria. Si las cosas son así, **cada una de estas relaciones, con las obligaciones que de ellas surjan, debe estudiarse por separado, y las consecuencias de la una no se pueden confundir con los efectos de la otra a tal punto de conferir a la obligación aduanera el carácter de obligación tributaria, ni tampoco en sentido contrario**⁷¹.
(El resaltado es nuestro)

Hasta el momento la diferencia entre ambas relaciones jurídicas surgen de las normas que rigen cada materia; sin embargo, ello no es el único rasgo diferenciador. Como se ha venido desarrollando a lo largo del presente acápite, las normas aduaneras están enfocadas primordialmente para lograr el control de las mercancías, lo cual implica que las mismas tengan que salir de un estado al otro.

Es sobre este último que versa el otro rasgo que diferencia a la relación jurídica aduanera de la relación jurídica tributaria, este consiste en que “(...) para que la relación jurídica aduanera exista es preciso que existan dos estados, o cuanto menos, dos territorios y dos sistemas económico-jurídico distintos aplicables a estos territorios, así como la posibilidad de que las cosas pasen de un sistema a otro. En otros términos, es preciso, al menos, una estructura dualista”⁷².

En la misma línea, en cuanto a la diferencia entre ambas relaciones jurídicas, C. BARREIRA sostiene lo siguiente:

⁷⁰ C. BARREIRA, Enrique. “La obligación Tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación”. En: Revista de estudios aduaneros. Instituto argentino de estudios aduaneros. Buenos Aires: 2010. Página 99.

⁷¹ PARDO CARRERO, Germán. óp. cit. Página 289.

⁷² WITKER, Jorge. “Derecho Tributario Aduanero”. Universidad Nacional Autónoma de México. México: 1999. Página 68.

En materia tributaria, la doctrina destaca una relación jurídica tributaria “sustancial” cuya prestación consiste en la obligación de pagar el tributo y relaciones jurídicas “Formales”, cuyas prestaciones son instrumentales para posibilitar y facilitar la relación de la principal, por lo que son accesorias a ésta. En cambio, en materia aduanera los deberes de declarar las mercaderías, poner a disposición de la aduana para su verificación, etcétera, no son “accesorias” del deber de pago del derecho de aduana, sino que son deberes necesarios para permitir el libramiento de la mercadería cuya destinación aduanera se solicitó. **El pago del tributo aduanero, al igual que la aplicación de las otras medidas mencionadas revisten, así, un carácter auxiliar o instrumental de las finalidades buscadas por las políticas fijadas por el Estado en relación con el comercio exterior**⁷³. (El resaltado es nuestro)

De lo hasta aquí desarrollado podemos señalar que existen dos posturas claras en la doctrina. Por un lado, se sostiene que la relación jurídico aduanera es una especie de la obligación tributaria; por otro lado, se sostiene que la relación jurídico aduanera no es una especie de la obligación tributaria, razón por la que podría haber supuestos en los que no podría generarse el pago de tributos. Ello significaría que en este último caso solo se generaría una relación jurídica aduanera, no siendo correcto calificarla como de carácter tributario.

Ahora bien, cabe señalar que la relación jurídica que puede originar una norma tributaria supone para el sujeto una obligación de dar una determinada suma de dinero a favor del fisco, lo cual no suele suceder en todas las operaciones internacionales. Es así que se sostiene que la obligación tributaria aduanera solo se puede generar cuando los bienes se destinan al régimen de importación definitiva.

A mayor abundamiento, COSIO sostiene lo siguiente:

Partiendo de la definición de obligación tributaria señalada en el Código Tributario, apreciamos que en materia aduanera la obligación de dar una suma de dinero al Estado no se presenta en todos los regímenes aduaneros señalados en la legislación comparada, sino únicamente en la llamada Importación Definitiva o utilizando el Convenio Kyoto en la Importación para Consumo, por lo cual debe considerarse que sólo hay obligación tributaria-aduanera en los denominados impuestos aduaneros o derechos de aduana y stricto sensu en los impuestos a la importación⁷⁴.

Ahora bien, una posición más extrema es señalar que a pesar de que exista una obligación tributaria, el hecho de existir una operación internacional y que una mercancía traspase

⁷³ C.BARREIRA, Enrique. “La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera”. En: Revista de estudios aduaneros. Instituto argentino de estudios aduaneros. No.18. Buenos Aires: 2007. Página 74.

⁷⁴ COSIO JARA, Fernando. óp.cit. Página 318.

distintos estados originaría de manera automática que la obligación tenga carácter aduanero.

No concordamos con lo que se sostiene en esta última posición, pues al igual que los que señalan que por existir una obligación tributaria consistente en pagar determinados tributos la obligación aduanera será una de carácter tributario, la presente posición cae en el mismo error, es decir, deja de lado el análisis de los distintos regímenes que regulan las normas aduaneras.

Nótese que en la medida que la obligación tributaria aduanera comparte la naturaleza de cualquier obligación tributaria, su análisis deberá efectuarse teniendo en cuenta los principios constituciones tributarios sin dejar de lado claro está los principios aduaneros. Ello pese a que no existe una remisión expresa en la LGA.

1.5. Nuestra posición

Debe tenerse en cuenta que el hecho que en el Derecho Aduanero se analicen temas propios del Derecho Tributario e incluso que les sea aplicable alguno de los principios constitucionales tributarios, no hace que el Derecho Aduanero se deba considerar como una materia dependiente del Derecho Tributario y pierda su autonomía.

En efecto, tal como explicamos, el Derecho Aduanero cuenta con un propósito específico así como principios que delinear las bases para el análisis de esa materia, lo cual no supone que su vínculo con otras ramas del derecho suponga el desconocimiento de su autonomía

Como se pudo apreciar, más complicaciones y confusiones genera el hecho que una operación internacional esté gravada con algún impuesto, pues se suele negar la autonomía del Derecho Aduanero y confundirla como una rama del Derecho Tributario sólo por la obligación tributaria que dicha operación genera. Contrario a ello, por todo lo desarrollado hasta el momento, consideramos que debemos inclinarnos por sostener que el Derecho Tributario Aduanero es una rama del Derecho Aduanero cuyo ámbito de acción es la recaudación y gestión del tributo aduanero.

Nótese que en la actualidad la función de Aduanas no es meramente de recaudación, pudiendo subsistir en una relación jurídica aduanera únicamente obligaciones aduaneras. Dicha posición ha sido adoptada también por distintos autores que, por ejemplo, sostienen lo siguiente:

El tráfico de mercancías de ingreso o salida respecto de un territorio aduanero da origen a la actividad de la autoridad aduanera, **cuya finalidad principal sin lugar a dudas es hoy el control de ese tráfico internacional de mercancías**. La aduana como entidad se entiende, en esta época, básicamente por esa función que tiene como finalidad el

proteger una serie de bienes esenciales al país o territorio aduanero, al punto que la aduana justifica su existencia incluso sin que por la importación o exportación de mercancía se generen tributos aduaneros. **Así, los tributos aduaneros ya no configuran en definitiva el tópico más relevante de lo aduanero. De hecho, la infracción por antonomasia en materia aduanera la constituye el contrabando (...)**⁷⁵. (El resaltado es nuestro)

En la misma línea, BASALDUA sostiene lo siguiente:

En consecuencia, **podemos afirmar que la función de percibir tributos aduaneros por la Aduana no constituye una función esencial de la misma en orden a su existencia como tal.** Igualmente, cabe afirmar que si bien el derecho aduanero tributario es una parte del Derecho Aduanero, se trata de una parte natural pero no necesario para la existencia de este último, No integra entonces el núcleo esencial del mismo⁷⁶. (El resaltado es nuestro)

Por su parte, C. BARREIRA señala que:

Si la importación o exportación no estuvieran gravadas con tributos, estos deberes igualmente se mantendrían para permitir el control del cumplimiento, tanto de otras restricciones de carácter económico y de carácter no económico, como de los regímenes económicos de aliento al comercio, lo que demuestra que, en todo caso, no sean accesorias de la obligación tributaria aduanera, **quedando en claro que la relación jurídica “tributaria” aduanera no es el fin primordial buscado por el derecho aduanero. El pago del tributo aduanero, al igual que la aplicación de las otras medidas mencionadas revisten, así, un carácter auxiliar o instrumental de las finalidades buscadas por las políticas fijadas por el Estado en relación con el comercio exterior**⁷⁷.

En línea con lo anterior, somos de la opinión que el estudio de una relación jurídica aduanera no puede agotarse en el análisis del tributo aduanero, dicha concepción además de ser limitada desconocería una serie de instituciones que caracterizan al Derecho Aduanero. En tal sentido, el análisis e interpretación de una norma que regula una obligación tributaria aduanera deberá efectuarse teniendo en cuenta tanto la regulación tributaria como la aduanera, lo cual supone realizar una interpretación armónica que, además de respetar los fines y principios propios del Derecho Tributario y el Derecho

⁷⁵ PARDO CARRERO, Germán. óp.cit. Página 287.

⁷⁶ BASALDUA, Ricardo Xavier. “Introducción al Derecho Aduanero: concepto y contenido”. Abeledo-Perrot. Buenos Aires: 1988. Páginas 207 y 208.

⁷⁷ C.BARREIRA, Enrique. “La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera”. En: Revista de estudios aduaneros. Instituto argentino de estudios aduaneros. No.18. Buenos Aires: 2007. Página 69.

Aduanero, garantice tanto la recaudación del tributo como el adecuado funcionamiento del comercio exterior.

Estas primeras aproximaciones son importantes, pues tendremos las herramientas suficientes para analizar en primer lugar si las razones por la que se modificó la Ley del IGV han tomado en cuenta la relación entre el Derecho Tributario y Aduanero, así como la relación entre las obligaciones derivadas de las mismas; y, en un segundo lugar, analizar si es adecuada o no la inafectación de la utilización de servicios cuando, de acuerdo con las normas de valoración aduanera, la retribución de la misma se encuentre incluida en el valor de los bienes que se pretenden importar.



CAPÍTULO II: Aspectos generales con relación a las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas

En el capítulo anterior hemos abordado los principales aspectos del Derecho Tributario y del Derecho Aduanero, precisando que pese a que constituyen ramas del Derecho autónomas e independientes, éstas mantienen un vínculo en común que reflejan una estrecha relación entre ellas: obligación tributaria aduanera.

La relación entre ambas materias (Derecho Tributario y Derecho Aduanero) se puede apreciar con mayor claridad en las disposiciones de la Ley del IGV, en las cuales en determinados supuestos (por ejemplo, en la importación de bienes) se remite a la Ley General de Aduanas para determinar las operaciones gravadas con dicho impuesto. Es decir, las normas aduaneras resultan de aplicación en la configuración del hecho imponible.

Es por ello que en el presente capítulo desarrollaremos los aspectos que comprenden el IGV y los principios jurídico-económicos que lo sustentan, para luego centrarnos en cada uno de los aspectos del hecho imponible de las operaciones gravadas con dicho impuesto materia de investigación: la utilización de servicios y la importación de bienes.

En este apartado además realizaremos un análisis de las figuras de inafectación y exoneración tributaria y su incidencia en la estructura del IGV.

2.1. El Impuesto General a las Ventas

2.1.1. Aspectos generales

2.1.1.1. Principios económicos en el Impuesto General a las Ventas y su importancia en la comprensión de la técnica de dicho impuesto

El IGV es un tipo de impuesto cuya capacidad contributiva que se pretende gravar se identifica en función al consumo de aquellos bienes y servicios comprendidos en la Ley del IGV.

Este impuesto se construyó sobre la base de dos principios económicos: el principio de neutralidad y el principio de incidencia económica en el consumidor final. En líneas generales, dichos principios determinan los efectos económicos que tiene el IGV sobre los agentes económicos en el marco de cualquier operación.

a) El principio de neutralidad

El principio de neutralidad supone que el impuesto no incida en los agentes del mercado y tiene como propósito evitar que la afectación de cualquier impuesto interfiera en las decisiones de dichos agentes a lo largo de la cadena comercial.

En ese sentido, este principio no se cumplirá si es que la imposición del impuesto incide sobre las actuaciones y preferencias de los agentes económicos, alterando la asignación de los recursos en el mercado.

En palabras de CNOSEN, el principio de neutralidad se refiere a la mínima incidencia que debería tener el impuesto sobre el mercado interno, esto es, no interferir ni en las decisiones del consumidor ni con las de los sujetos productores⁷⁸. Así, se sostiene que “(...) no se cumplirá este principio si, por efecto de la imposición se produce un cambio en las decisiones que los individuos habrían adoptado, en ausencia de ella”⁷⁹.

Con relación al principio de neutralidad, en el ámbito nacional VILLANUEVA GUTIERREZ sostiene que el principio de neutralidad “(...) otorga una cualidad única al IGV, en el sentido que los sujetos contribuyentes del impuesto no soportan su carga económica”⁸⁰.

Para que el principio de neutralidad pueda cumplirse se exige que el impuesto cumpla con el criterio de generalidad, esto es, que la neutralidad del impuesto se verifique a lo largo de la cadena de producción y distribución. Esto último es relevante en el ámbito de aplicación del IGV, ya que la neutralidad debe reflejarse en cada etapa de la cadena comercial donde se verifique el consumo de bienes y servicios como manifestación de riqueza.

Lo señalado anteriormente se visualiza con mayor detalle en el siguiente gráfico que detalla la mecánica del IGV y su neutralidad a lo largo de la cadena comercial:

⁷⁸ CNOSEN, Sijbren. “A primer on VAT as perceived by lawyers, economists and accountants”. En: M. LANG, P. MELZ, y E. KRISTOFFERSON. “Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences”. IBFD. Amsterdam: 2009.

⁷⁹ EMILFORK SOTO, Elizabeth. “El hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado”. En Revista de Derecho. No.197 Año LXIII. Concepción. 1995. Páginas 25 y 26.

⁸⁰ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. “Tratado del IGV. Regímenes general y especiales”. Pacífico Editores. Lima: 2014. Página 19.

Cuadro 1 - Mecánica del IGV en función al principio de neutralidad

Operación	Productor		Minorista		Consumidor final	
	Adquisiciones (S/)	Ventas (S/)	Adquisiciones (S/)	Ventas (S/)	Adquisiciones (S/)	Ventas (S/)
Valor de venta	0	2000	2000	3000	3000	-
IGV (18%)	0	360	360	540	540	-
Precio de venta	0	2360	2360	3540	3540	-
Valor agregado		360		180		

Como se puede apreciar, el impuesto trasladado al consumidor final corresponde a la suma de los valores agregados de cada etapa de la cadena de producción o distribución (S/ 360.00 + S/ 180.00 = S/ 540.00), lo que origina que los agentes económicos no vean afectados sus centros de costos y decisiones en el mercado. Ello es así pues los agentes económicos no asumen la carga económica del IGV.

En caso contrario, es decir, cuando la neutralidad del impuesto solo se cumple en algunas de las fases de la cadena de producción o distribución, las operaciones de los sujetos comprendidos en las demás etapas se verán afectadas por los efectos del impuesto contradiciendo el principio de neutralidad.

A modo de ejemplo, si el IGV producto de las compras efectuadas por el Minorista (S/ 360.00) no pudiera utilizarse como crédito fiscal, con el propósito de no verse afectado, ya que por la regulación del citado impuesto deberá asumir el IGV de sus compras, el Minorista recurrirá al incremento del valor del precio de venta a fin de que el IGV pagado no incida en él y así generar una ganancia equivalente a la del Cuadro 1. Adviértase que la decisión de adicionar un importe al valor de venta se realizará en función de la mecánica del IGV, lo cual supone que el Consumidor final deberá pagar un monto mayor que al escenario descrito en el Cuadro 1.

La neutralidad exige a su vez que el impuesto debe obedecer a un tratamiento en condiciones similares tanto en las operaciones nacionales como en las operaciones internacionales a fin de que las conductas de los agentes económicos no se vean influenciadas por la carga impositiva en cualquiera de dichos escenarios.

Dicha situación se puede apreciar en impuestos como el IGV que a fin de mantener la competencia entre los agentes económicos locales y extranjeros grava hechos que ocurren en el país (prestación de servicios, venta de bienes muebles, contratos de construcción, primera venta de bienes inmuebles que realicen los constructores) y operaciones internacionales (utilización de servicios e importación de bienes).

De no cumplirse con la igualdad de condiciones entre las operaciones nacionales e internacionales los agentes económicos optarían por la opción que individualmente les sea más beneficiosa, tomando en cuenta la situación desigual originada por la regulación del impuesto que puede significar, por ejemplo, el aumento de precio del producto. El escenario antes descrito no hace más que perjudicar y desincentivar el consumo de bienes y servicios en el país.

Cabe señalar que la materialización del principio de neutralidad en el IGV se verifica con la posibilidad de los contribuyentes de utilizar el impuesto pagado como crédito fiscal contra las operaciones que estos realicen y por los cuales se deba pagar el impuesto, regulación que en nuestro ordenamiento está previsto en el Capítulo VI de la Ley del IGV.

b) El principio de incidencia económica en el consumidor final

Por su parte, el principio de incidencia económica en el consumidor final supone que los sujetos que califican como contribuyentes no asumen la carga económica de IGV, sino que es el consumidor final quien asume el pago del impuesto⁸¹.

Este principio se verifica de la lectura del artículo 38° de la Ley del IGV cuando dispone que el comprador del bien y los usuarios finales de servicios están obligados a aceptar el traslado de impuesto:

Artículo 38°. - COMPROBANTES DE PAGO

Los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobante de pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.

En las operaciones con otros contribuyentes del Impuesto se consignará separadamente en el comprobante de pago correspondiente el monto del Impuesto. Tratándose de operaciones realizadas con personas que no sean contribuyentes del Impuesto, se podrá consignar en los respectivos comprobantes de pago el precio o valor global, sin discriminar el Impuesto.

⁸¹ Al respecto, de acuerdo con la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No.1119, de fecha 18 de julio de 2012, se indicó que: "El IGV es un impuesto de naturaleza indirecta que grava el consumo como manifestación de riqueza. Este impuesto, conforme a su estructura técnica, grava el valor agregado generado durante el proceso económico de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios hasta llegar al consumidor final, quien es sujeto que en definitiva soporta la incidencia económica del impuesto."

El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del Impuesto.

La SUNAT establecerá las normas y procedimientos que les permita tener la información previa de la cantidad y numeración de los comprobantes de pago y guías de remisión de que dispone el sujeto del Impuesto, para ser emitidas en sus operaciones. (El resaltado es nuestro)

En línea con lo anterior, el Tribunal Fiscal ha expuesto en reiterados pronunciamientos⁸² que, de acuerdo con la naturaleza del IGV, el obligado a asumir el impuesto no es el contribuyente establecido en la Ley del IGV sino que la incidencia recae en el consumidor final. A título ilustrativo, en la Resolución No.5105-1-2008, de fecha 18 de abril de 2008, se señala lo siguiente:

(...) cabe precisar que al ser el Impuesto General a las Ventas un impuesto indirecto, **el deudor tributario traslada la carga económica a un tercero, quien está obligado a soportarla conforme con el artículo 38º de la ley que regula dicho impuesto**, por lo que el tercero resulta ajeno a la relación jurídico tributaria, la cual sólo involucra al Estado como sujeto activo o acreedor tributario y al sujeto pasivo o deudor tributario (...). (El resaltado es nuestro)

A lo dicho cabe agregar que este principio se vincula con el principio de neutralidad toda vez que el funcionamiento del IGV no incide sobre los agentes económicos en la cadena de producción y de distribución sino que este impuesto incide hacia el consumidor final de bienes y servicios.

De lo expuesto se reconoce la importancia de estos principios (principio de neutralidad y principio de incidencia económica en el consumidor final) en la técnica del IGV e interpretación de las normas que regulan dicho impuesto, pues sin ellos no se entendería el carácter neutral y los efectos que tiene este impuesto en los agentes económicos participantes en la cadena comercial.

En ese sentido, si bien no existe a la fecha una norma o pronunciamiento jurisprudencial que expresamente recoja estos principios económicos, somos de la opinión que las disposiciones que regulan el IGV deben interpretarse considerando los propósitos de dichos principios a fin de elaborar una correcta interpretación de los artículos de la Ley del IGV⁸³.

⁸² Este criterio se puede visualizar en las Resoluciones del Tribunal Fiscal No.217-3-97 y 1217-5-97, de fechas 25 de febrero de 1997 y 14 de noviembre de 1997, entre otras.

⁸³ RAMIREZ CARDONA y EMILFORK consideran que el análisis y aplicación del IGV “no debe prescindir de los factores económicos vinculados con el hecho materia de imposición, a pesar de la rigidez que pudieran tener las normas positivas que definen los elementos objetivos y subjetivos de la hipótesis de incidencia.”

Como indicamos en los párrafos precedentes, los principios económicos contribuyen a la comprensión de la mecánica del IGV como impuesto que grava el consumo cuya suma total de valor agregado es trasladado hacia el consumidor final.

2.1.1.2. Características del Impuesto General a las Ventas

Ahora bien, en nuestro ordenamiento tanto la doctrina como la jurisprudencia en materia tributaria definen al IGV como un impuesto de tipo plurifásico no acumulativo determinado conforme al método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto.

Al respecto, RODRIGUEZ DUEÑAS sostiene lo siguiente:

El Impuesto General a las Ventas es un impuesto plurifásico estructurado en base a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción, adoptando como método de deducción el de base financiera, en mérito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el período, vale decir, no se persigue la determinación del valor agregado económico o real de dicho período, el cual se obtendría de optarse por el método de deducción sobre base real. Respecto del sistema para efectuar las deducciones sobre base financiera, adopta el de impuesto contra impuesto; es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (impuesto que grava las operaciones realizadas) el crédito fiscal (impuesto que grava las adquisiciones realizadas)⁸⁴.

En esa línea, CÓRDOVA ARCE señala que:

El Impuesto General a las Ventas en el Perú es un impuesto al consumo, estructurado bajo la técnica del valor agregado. Por tanto, es un impuesto plurifásico (excepto en el caso de la primera venta de inmuebles por constructor), no acumulativo y que se determina bajo el mecanismo de deducción sobre base financiera⁸⁵.

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha señalado en reiterada jurisprudencia⁸⁶, como por ejemplo en la Resolución No.00196-4-2010 de fecha 7 de enero de 2010, que dicho impuesto se define en los siguientes términos:

En: CÓRDOVA ARCE, Alex. "Aspectos técnicos del Impuesto General a las Ventas: Necesidad de preservarlos". En: Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra Editores. Lima: 2006. Página 1051.

⁸⁴ RODRIGUEZ DUEÑAS, César. "La Imposición al Consumo en el Perú: análisis y perspectivas". Ponencia presentada en el Primer Congreso Institucional IFA – Perú. Lima: 18 de noviembre de 1999. Página 163.

⁸⁵ CÓRDOVA ARCE, Alex. Aspectos técnicos del Impuesto General a las Ventas: Necesidad de preservarlos". En: Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra Editores. Lima: 2006. Página 1048.

⁸⁶ Dicho criterio se puede apreciar en las Resoluciones Nos.1374-3-200 de fecha 20 de diciembre de 2000, 10225-8-2014 de fecha 27 de agosto de 2014, 11671-3-2012 de fecha 17 de julio de 2012, entre otras.

Que el Impuesto General a las Ventas es un impuesto indirecto que grava el consumo, que tiene la característica de ser plurifásico no acumulativo, que utiliza el método de sustracción sobre base financiera para la determinación del valor agregado, diseñado a efecto de gravar sólo el valor agregado en cada etapa de la producción y comercialización de bienes y servicios; el impuesto a pagar por las operaciones del periodo, resulta de la diferencia entre el débito fiscal del periodo (impuesto originado en las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios trasladado a los adquirentes) y el crédito fiscal del mismo periodo (impuesto trasladado en las operaciones de compra).

De la definición anteriormente esbozada observamos que la estructura del IGV comprende los siguientes aspectos: **(i)** Impuesto indirecto⁸⁷, **(ii)** Impuesto regresivo⁸⁸, **(iii)** impuesto plurifásico⁸⁹, **(iv)** Impuesto de carácter no acumulativo⁹⁰, y **(v)** Impuesto estructurado bajo el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto (método del valor agregado)⁹¹.

Nótese que la estructura del IGV aplicada en nuestro ordenamiento cumple con el principio de neutralidad antes señalado. En efecto, mientras que la asignación de la carga económica en cada etapa del ciclo productivo o distribución se realiza a través de la traslación del impuesto a fin de que sean los consumidores finales los que asuman el impuesto al final del proceso; por otro lado, se le permite al contribuyente la deducción del impuesto que

⁸⁷ Al respecto, BRAVO SHEEN y VILLANUEVA GUTIERREZ sostienen que el IGV es indirecto toda vez que este último afecta manifestaciones mediatas de riqueza.

En: BRAVO SHEEN, David y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. "La imposición al consumo en el Perú: estudio teórico-práctico del Impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo". Editorial Caballero Bustamante. Lima: 2008. Página 8.

⁸⁸ En otras palabras, el porcentaje que se utilizará sobre la base imponible del impuesto permanecerá uniforme aun cuando el nivel de ingresos o consumo de cada sujeto varíe.

⁸⁹ Un impuesto será del tipo plurifásico cuando afecta todas las etapas de dicha cadena productiva hasta el consumidor final.

⁹⁰ El carácter no acumulativo supone que la aplicación de un impuesto se realice sobre una base que no incluye el gravamen pagado de forma preexistente, lo cual elimina la posibilidad de cualquier efecto "en cascada" o "piramidal".

⁹¹ El valor agregado se obtiene mediante el método de sustracción, por el cual se busca identificar la diferencia entre las ventas y las compras en un determinado período. Este método admite dos modalidades: el método de sustracción sobre base real o efectiva y el método de sustracción sobre base financiera.

En nuestro ordenamiento, el IGV ha sido estructurado bajo el método de sustracción sobre base financiera, el cual se obtiene el valor agregado a partir de la diferencia del impuesto que grava las compras y ventas en un determinado periodo, reconociéndose la deducción en el mismo momento en que el impuesto ha sido pagado.

gravó sus adquisiciones a fin de que el fisco recaude anticipadamente un importe parcial del impuesto sobre el valor agregado, sin que ello suponga que soporten dicha carga.

Es así que el mecanismo del impuesto debe llevarnos al mismo resultado de aplicar el impuesto a nivel de consumidor final, es decir, el efecto respecto al contribuyente debe ser neutro (a título ilustrativo, véase el Cuadro 1 – Mecánica del IGV en función al principio de neutralidad).

En caso el mecanismo del IGV mediante la fórmula del valor agregado se vea vulnerado, ya sea por la imposibilidad de la traslación de la carga fiscal o la deducción del crédito fiscal, se afectaría el principio económico sobre el cual fue estructurado dicho impuesto, esto es, el principio de neutralidad, lo que ocasionaría que los sujetos participantes en las operaciones afectas al IGV centren sus decisiones en función de los efectos del impuesto.

De lo expuesto se concluye que el IGV ha sido diseñado para que el contribuyente del impuesto pueda trasladarlo al consumidor final de tal forma que se garantice la neutralidad y no afecte de modo alguno la estructura de costos (mediante el aumento del precio del bien o retribución del servicio) y, con ello, se cumpla con la técnica del impuesto definida anteriormente (impuesto plurifásico no acumulativo).

Finalmente, con el propósito de verificar con mayor énfasis la consecuencia de la aplicación de las distintas modalidades del impuesto incluimos a continuamos el siguiente cuadro que detalla las diferencias entre un impuesto acumulativo, monofásico y de valor agregado:

Cuadro 2 – Aplicación de las distintas modalidades del impuesto

Operación	Valor (S/)		Impuesto acumulativo (18%)	Impuesto monofásico (18%)	Impuesto al valor agregado (18%)
	Adquisición	Venta			
A – B	-	100.00	18.00	-	18.00
B – C	100.00	200.00	36.00	-	18.00
C - D	200.00	400.00	72.00	-	36.00
D - E	400.00	600.00	108.00	108.00	36.00
	Impuesto total (S/)		234.00	108.00	108.00

Del cuadro anterior se advierte que:

- El impuesto de tipo acumulativo incluye en cada operación el impuesto pagado en las operaciones precedentes, no obstante dicho importe se incrementará según el número de operaciones adicionales que se realicen en la cadena comercial.

- En el caso del impuesto monofásico, el importe total del impuesto recae únicamente sobre una sola operación (en el ejemplo mostrado en el cuadro, entre los sujetos “D” y “E”).
- Contrariamente a los dos supuestos, en el caso del impuesto al valor agregado se evidencia que las operaciones estarán afectas al impuesto considerando como importe a pagar al fisco la diferencia entre el débito y crédito fiscal. De ello se desprende que esta última modalidad se ajusta a los propósitos y principios que rigen el IGV al tomar en consideración las operaciones pasivas de cada agente económico.

2.1.2. La relación jurídico tributaria en el Impuesto General a las Ventas

Además de la relación jurídico tributaria que se origina entre el Estado y el contribuyente, en el IGV se configuran las siguientes relaciones jurídicas adicionales⁹², las mismas que reflejan la compleja estructura jurídica de dicho impuesto (en especial, el funcionamiento del crédito fiscal):

- a. La relación jurídica de repercusión, mediante la cual es posible que el contribuyente del impuesto traslade la carga económica al consumidor final.

A propósito de la figura de la traslación, el Tribunal Fiscal en la Resolución No.1217-5-97 de fecha 14 de noviembre de 1997 señala que: “(...) la traslación es el fenómeno por el cual el contribuyente de jure (sujeto pasivo) transfiere la incidencia del impuesto sobre otra persona quien está obligada a soportar la carga económica del IGV (...) La persona a quien se le traslada la carga económica del impuesto es un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, la cual solo involucra al sujeto activo o acreedor tributario (Estado) y el sujeto pasivo o deudor tributario”.

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal No.05105-1-2008 de fecha 18 de abril de 2008 se concluyó lo siguiente⁹³:

(...) al ser el Impuesto General a las Ventas un impuesto indirecto, el deudor tributario traslada la carga económica a un tercero, quien está obligado a soportarla conforme con el artículo 38° de la ley que regula dicho impuesto, **por lo que el tercero resulta ajeno a la relación jurídico tributaria, la cual sólo involucra al Estado como sujeto activo o acreedor tributario y al sujeto pasivo o deudor tributario.** (El resaltado es nuestro)

⁹² VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. “Tratado del IGV. Regímenes: general y especiales”. Pacífico Editores. Lima: 2014. Página 29.

⁹³ Los criterios antes expuestos han sido recogidos además en las Resoluciones Nos.02221-5-2003 de fecha 25 de abril de 2003, 01118-2-2012 de fecha 20 de enero de 2012, 222999-3-2012 de fecha 28 de diciembre de 2012, entre otras.

Esta relación jurídica entre el sujeto pasivo y el adquirente del bien o usuario del servicio materializa el principio económico de incidencia en el consumidor final, pues es este último quien asume el pago del impuesto del vendedor del bien o prestador del servicio.

- b. La relación jurídica de deducción, mediante la cual el Estado reconoce por ley que aquel sujeto que soportó la carga del impuesto en cualquier etapa de la cadena comercial tenga derecho a deducirlo a través del mecanismo del crédito fiscal.

Al respecto, EMILFORK sostiene lo siguiente:

(...) queda manifiesto que el impuesto ha sido concebido para afectar patrimonialmente al consumidor final (...).

(...) es de su esencia el que no puede incidir a los intermediarios del proceso quienes son, efectivamente, meros recaudadores de su fracción del tributo. Ello se logra con la traslación y el reembolso, materializados jurídicamente (...) en los conceptos de débito y crédito fiscal⁹⁴.

Conforme a lo antes expuesto es que se sostiene que en el caso del IGV existen tres relaciones jurídicas tributarias (a diferencia de los otros tributos en los que existe una sola relación jurídico tributaria principal) en las que participan el sujeto gravado con el impuesto, el sujeto a quien se traslada el impuesto y el Estado.

Esta afirmación es explicada por SIMON ACOSTA cuando señala que “El IVA es un sistema de **relaciones jurídicas triangulares** encadenadas que ha superado la definición tradicional de tributo como obligación de un sujeto con la Hacienda Pública. **El IVA es jurídicamente hablando un sistema de obligaciones y deberes entre tres personas, de suma cero: Hacienda, un proveedor y un comprador (...)**”⁹⁵. (El resaltado es nuestro)

Por otro lado, a la fecha existen diversas posiciones que analizan la estructura del IGV para determinar la relación jurídica tributaria, tales como las que consideran que:(i) el IGV es un

⁹⁴ EMILFORK SOTO, Elizabeth. “Impuesto al Valor Agregado”. Editorial Jurídica Congreso. Santiago de Chile: 1999. Página 167.

⁹⁵ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “Impuesto al Valor Agregado”. Editorial Lex Nova. Valladolid: 1985.

tributo que grava operaciones⁹⁶, **(ii)** el IGV es un tributo de carácter periódico⁹⁷, y **(iii)** el IGV es un tributo que grava el consumo⁹⁸.

En nuestra opinión y de acuerdo con la técnica impositiva, el IGV es un impuesto de carácter periódico, cuyo hecho gravado está conformado por el total de operaciones activas y pasivas realizadas en un determinado periodo, dentro de las cuales se incluyen la relación jurídica de repercusión y de deducción.

A mayor abundamiento, en la Resolución del Tribunal Fiscal No.02335-5-2014 de fecha 19 de febrero de 2014 se sostiene lo siguiente:

Que en nuestra legislación el Impuesto General a las Ventas ha sido estructurado bajo la técnica del valor agregado, por lo que su objeto no es gravar el valor total del consumo, sino el mayor valor o valor agregado que el bien o servicio adquiere en cada etapa del circuito de producción, distribución y/o comercialización.

Que el método para determinar el valor agregado que ha recogido nuestro ordenamiento es el de sustracción o deducción sobre base financiera de tipo “impuesto contra impuesto”, en la medida que **para determinar el impuesto a pagar en un mes determinado, se permite deducir, en dicho mes, el impuesto abonado en la compra de bienes y/o servicios, realizadas en el mismo periodo**, destinados a operaciones gravadas, destino que dada la mecánica antes descrita, debe ser determinado al momento en que se realiza la adquisición de dichos bienes y/o servicios.

Que en efecto, el Impuesto General a las Ventas tiene como objeto de imposición **el mayor valor o valor agregado que el producto adquiere en cada etapa del circuito de producción, distribución y comercialización en proporción al valor que cada etapa incorpora al producto, y este mayor valor se determina sobre base financiera de impuesto contra impuesto (débito fiscal contra crédito fiscal), y se reconoce una deducción tipo consumo para los bienes de capital adquiridos.** (El resaltado es nuestro)

⁹⁶ Según esta posición, el IGV no grava el consumo ni el valor agregado, sino es un impuesto que grava cada hecho jurídico previsto en la norma, esto es, la venta en el país de bienes muebles, prestación de servicios, utilización de servicios, contratos de construcción, la primera venta en el país de bien inmueble por el constructor y la importación de bienes.

⁹⁷ De acuerdo con esta postura, el IGV constituye un impuesto que grava la totalidad de las operaciones activas (débito fiscal) y pasivas (crédito fiscal), cuyo importe a pagar (base imponible) se determinaría a partir de la diferencia entre ambos conceptos en un periodo determinado por ley. Así, el nacimiento de la obligación tributaria se configuraría una vez finalizado dicho periodo.

⁹⁸ En esta postura se toma en consideración la configuración económica del impuesto y se sostiene que el IGV grava exclusivamente el consumo de bienes y servicios. Según esta posición, las operaciones que se realizaban a lo largo de la cadena comercial no constituyen hechos imposables sino que califican como obligaciones accesorias, siendo el acto de consumo en la última etapa el presupuesto de hecho.

De lo expuesto anteriormente se verifica que para la determinación de la obligación tributaria por concepto del IGV es necesario analizar las operaciones de compra y venta de bienes y/o servicios que se realizaron en un determinado periodo (mensual) y tomar en cuenta el método de deducción del impuesto contra impuesto, aspectos que resaltan la importancia de las relaciones jurídicas de repercusión y de deducción.

En ese sentido, compartimos la posición de BRAVO CUCCI cuando menciona que:

El presupuesto de hecho de un IVA no es la realización de cada operación aislada como equivocadamente suele entenderse, sino **el valor agregado que se obtiene por la diferencia entre los débitos y créditos fiscales**, de donde surge la obligación tributaria si al final del periodo tributario existe un valor agregado, esto es, si las ventas o prestaciones de bienes y servicios son mayores en monto a las adquisiciones de bienes y servicios⁹⁹. (El resaltado es nuestro)

Lo antes señalado se evidencia con mayor notoriedad en el artículo 11° de la Ley del IGV que dispone que el impuesto se calcula mensualmente deduciendo del impuesto bruto (débito fiscal) el crédito fiscal. En esa línea, el artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV establece que el importe a pagar al fisco se determina de forma mensual deduciendo del impuesto bruto el crédito fiscal. Sin embargo, dicho artículo precisa que en los casos de utilización de servicios en el país prestados por sujetos no domiciliados y de la importación de bienes, el impuesto a pagar es el impuesto bruto.

Nótese que en los supuestos de importación de bienes y utilización de servicios, el contribuyente legal coincide con el contribuyente de facto, por lo que ciertos autores han sostenido que, en tanto dichas operaciones no formen parte de una cadena de distribución o comercialización, en estos casos el IGV estaría gravando operaciones (importación de bienes o utilización de servicios) y no el valor agregado.

En dicha línea, RUIZ DE CASTILLA¹⁰⁰ mantienen una postura mixta toda vez que de la lectura de la Ley del IGV se desprenden aspectos que determinan al IGV como un tributo que grava operaciones y el valor agregado. A mayor abundamiento, dicho autor señala lo siguiente:

¿Qué sucede si la importación del servicio o la importación del bien es realizada por una persona jurídica que es considerada domiciliada en el Perú?

⁹⁹ BRAVO CUCCI, Jorge. "Reflexiones sobre el desconocimiento del derecho al crédito por incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de deberes formales". En: Revista de Derecho. Volumen 8. Lima. 2007. Página 770.

¹⁰⁰ En: RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. "El hecho generador de la obligación tributaria en el impuesto general a las ventas". En: Análisis Jurídico. Tomo 118. Lima. 2010. Página 164-166.

Esta empresa definitivamente se encuentra en medio del proceso de producción y distribución, de tal modo que la utilización en el Perú del servicio o bien importado constituye una suerte de consumo intermedio.

En estos casos también observamos que el hecho generador es la “operación” y no el valor agregado.

Por otra parte también es interesante subrayar que las importaciones que acabamos de analizar constituyen el input, de cara a las posteriores actividades de la empresa que pasan a ser el output. **Por tanto se genera un flujo comercial positivo mensual, de tal modo que, en este último caso, el hecho generador más bien es el valor agregado.**

(...)

Por último nos interesa resaltar que –en cabeza de una misma empresa- pueden concurrir hechos generadores de diferente naturaleza.

Cuando la compañía BB importa un servicio, el hecho generador es la “operación”. Seguidamente, cuando dicha empresa utiliza este servicio en su proceso de producción o comercialización, el hecho generador más bien es el valor agregado. (El resaltado es nuestro)

Sin perjuicio de nuestra posición, creemos que, para el supuesto de inafectación materia de análisis en la presente tesis, esta última posición nos permitirá un mejor análisis de cada una de las operaciones que la ley dispone que están gravadas con el impuesto, a fin de que desde una óptica integral se evite la superposición o el desconocimiento de los alcances de un hecho gravado sobre otro, buscando así una interpretación que resulte coherente a los propósitos y estructura del IGV.

2.2. Los hechos gravados en el Impuesto General a las Ventas: la utilización de servicios en el país y la importación de bienes

Habiendo indicado los alcances del IGV y la técnica del valor agregado, analizaremos a continuación los hechos gravados por dicho impuesto que se encuentran contemplados en la Ley del IGV.

A continuación, nos centraremos en analizar la utilización de servicios y la importación de bienes, operaciones contempladas en los literales b) y e) del artículo 1^o¹⁰¹ de la Ley del IGV,

¹⁰¹ **Artículo 1º. - OPERACIONES GRAVADAS**

El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

(...)

b) La prestación o utilización de servicios en el país.

respectivamente. Para ello, explicaremos cada uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia¹⁰² que deben cumplirse a fin de que se de nacimiento a la obligación tributaria de los supuestos antes señalados.

2.2.1. El Impuesto General a las Ventas en la utilización de servicios en el país

2.2.1.1. Presupuesto de hecho en la utilización de servicios

En este punto es preciso indicar que la utilización de servicios se encuentra gravada con el IGV con el propósito de igualar las condiciones de competencia en operaciones donde participan tanto los proveedores extranjeros como los nacionales.

En dicho contexto, si se gravara únicamente los servicios realizados por proveedores nacionales en territorio peruano y no aquellas efectuadas por proveedores del exterior se estaría generando una situación de desequilibrio en beneficio de estos últimos, lo que se traduce en términos del IGV en una afectación al principio de neutralidad.

2.2.1.1.1. Aspecto Material

El tercer párrafo del numeral 1 del literal c) del artículo 3° de la Ley del IGV señala que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o perciba la contraprestación.

Así, a efectos de evaluar si un servicio se encuentra gravado con el IGV como utilización de servicios en el país es necesario que se cumplan con los siguientes elementos: (i) que el servicio sea prestado por un sujeto no domiciliado (elemento subjetivo); y, (ii) que el servicio sea consumido o utilizado en el país, siendo irrelevante el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución (elemento objetivo).

Ahora bien, la legislación del IGV no define de forma expresa lo que debe entenderse por “servicio consumido o empleado en el país” (aun cuando exista una definición del término “servicios”), no obstante consideramos que en este caso es necesario recurrir a la jurisprudencia desarrollada por el Tribunal Fiscal como fuente del Derecho para determinar

(...)

e) La importación de bienes.

¹⁰² Sin perjuicio de lo antes expuesto, debemos indicar que a la fecha existen distintas posiciones en las que se discute cuántos y cuáles son los aspectos que forman parte de la hipótesis de incidencia de un tributo.

Conforme hemos señalado en líneas anteriores, en nuestra opinión para que se configure el hecho imponible se deben cumplir con cada uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia, los cuales son: el aspecto material, el aspecto subjetivo, el aspecto temporal y el aspecto espacial. Sin embargo, para efectos explicativos y a fin de evidenciar el problema de la doble imposición interna en el presente caso, incluiremos además el aspecto cuantitativo.

con mayor precisión el criterio de imposición adoptado en nuestra legislación. Así, podemos resaltar los siguientes criterios de imposición¹⁰³:

(i) Criterio del aprovechamiento económico de los servicios

Según este criterio, el servicio se entenderá utilizado en el país cuando este sea aprovechado económicamente en el país o empleado en el territorio nacional, para lo cual es necesario identificar dónde se obtiene el beneficio de la prestación. Bajo este criterio entonces carece de relevancia que el consumo físico se haya realizado y agotado en el extranjero.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución No.0001-2-2000, de fecha 5 de enero de 2000, señaló lo siguiente:

Que es preciso anotar que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, ni su Reglamento, vigentes durante el período acotado, señalaban que debía entenderse por utilización económica en el exterior, por lo que debe recurrirse a su acepción gramatical, indicando al respecto el Diccionario de la Lengua Española, que “utilizar” significa aprovecharse de una cosa;

Que en ese orden de ideas, cuando la ley hacía referencia a “... que dichos servicios sean utilizados económicamente en el exterior”, **debe entenderse que se estaba refiriendo a que el aprovechamiento, es decir, el beneficio que proporcionaba este servicio, debía producirse en el exterior**; criterio que posteriormente fue recogido por el literal d), numeral 1 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo 29-94-EF. (El resaltado es nuestro)

Asimismo, en la Resolución No.399-4-2003 de fecha 23 de enero de 2003, el Tribunal Fiscal indicó lo siguiente:

¹⁰³ Sin perjuicio de los criterios que se desarrollarán en la presente tesis, debemos indicar que existen en doctrina otros criterios para determinar qué se entiende por “servicio consumido o utilizado en el país”. Así, en el caso del criterio de consumo físico de los bienes, se entiende que el servicio es utilizado en el país cuando “se privilegia que el consumo del servicio se dé físicamente en el Perú.”

“Ámbito del IGV. Utilización de servicios, cesión en uso de bienes intangibles y capitalización anual del interés moratorio de multas”. En: Análisis Tributario Volumen XIV No.166. Lima: 2001. Página 46.

Por otro lado, se consideró que el consumo o utilización del servicio se configura en función de la contabilización como gasto tributario. Así, “el aprovechamiento económico se verifica con la sola contabilización del servicio como gasto tributario, en razón de lo cual resultaría irrelevante el lugar físico de consumo o empleo del servicio.” Téngase presente que este criterio no toma en cuenta el principio de territorialidad que se exige como elemento espacial para efectos del IGV.

En: BRAVO SHEEN, David y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. “La imposición al consumo en el Perú: estudio teórico-práctico del Impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo”. Editorial Caballero Bustamante. Lima: 2008. Página 219.

Los servicios de seguro fueron contratados para cumplir con una obligación contraída en la venta CIF, consistente en proveer un seguro contra los riesgos desde el punto de embarque, durante la travesía y hasta el punto de llegada, careciendo de relevancia que el beneficiario del seguro sea el comprador. En tal sentido, la contratación de los servicios de seguro se encuentra vinculada con las operaciones de exportación de concentrado de mineral y con el desarrollo efectivo de su giro de negocio.

Esta posición fue asumida por la SUNAT en el Informe No.366-2003-SUNAT/2B0000, de fecha 30 de diciembre, en los siguientes términos:

La Resolución del Tribunal Fiscal citada [Resolución 0001-2-2000] ha señalado la necesidad de efectuar evaluaciones de cada caso concreto a fin de poder determinar dónde se considera utilizado económicamente el servicio (aprovechado), pues debe tenerse en cuenta el tipo de operación realizada, así como los acuerdos adoptados entre las partes y las situaciones particulares que se presenten en cada caso.

De lo expuesto en los párrafos precedentes, podemos sostener que el servicio de consultoría y asistencia técnica prestado por un sujeto domiciliado en el país a favor de otro no domiciliado puede calificar como "exportación de servicios", teniendo en cuenta que dicho servicio, consistente en la elaboración y presentación de un Informe, será retribuido al término del referido Informe y servirá para tomar la decisión del no domiciliado (ubicado fuera del país) de invertir o no en el Perú. En efecto, en este caso **la utilización o aprovechamiento del servicio se va a dar en el exterior, es decir, la utilización inmediata del servicio se produce en el exterior** (la información comercial y la factibilidad de inversión); **resultando indistinto que luego, el usuario no domiciliado decida o no invertir en el país.** (El resaltado es nuestro)

Sin embargo, la crítica a esta postura radica en que la identificación del lugar donde se produce el aprovechamiento económico atiende a los efectos o consecuencias que genere la utilización del servicio, mas no al servicio en sí mismo. A ello hay que agregar que si el servicio no genera beneficios económicos a favor del consumidor final, entonces se podría concluir que no existe una utilización del servicio, pese a que el servicio haya sido prestado y empleado por el importador del servicio.

(ii) Criterio del primer acto de disposición del servicio

El Tribunal Fiscal considera como último criterio que el servicio es consumido o utilizado en el país principalmente en función del lugar donde ocurre el primer acto de disposición de dicho servicio, esto es, el lugar donde se hace uso por primera vez del servicio, conforme lo señalan, entre otras¹⁰⁴, las siguientes resoluciones:

¹⁰⁴ Sin perjuicio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal que fueron citadas en el presente apartado, cabe señalar que recientemente se han emitido pronunciamientos que adoptan la posición antes comentada,

Resolución del Tribunal Fiscal No.225-5-2000, de fecha 14 de enero de 2000:

La manera de establecer si un servicio es utilizado en el país, es decir si es consumido o empleado en el territorio nacional, se determina en función del lugar donde el usuario (el que contrató el servicio) llevará a cabo **el primer acto de disposición**. En el caso de autos, el primer acto de disposición de servicio se da en el momento en que, como consecuencia de la intermediación del agente de compra, el recurrente adquiere la mercancía a su proveedor, y ello se da en el país de origen de la mercancía, concluyéndose la prestación del servicio con el Despacho de la mercancía en el puerto de origen. (El resaltado es nuestro)

Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos.03849-2-2003 y 06418-1-2014¹⁰⁵, de fecha 2 de junio de 2003 y 27 de mayo de 2014, respectivamente:

Respecto de la utilización de servicios cabe precisar que nuestra legislación no precisa qué debe entenderse por consumo o empleo, por lo que su aplicación debe determinarse caso por caso, no obstante, el Tribunal Fiscal ha establecido en reiteradas resoluciones que para determinar si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en territorio nacional, se debe considerar el lugar donde **el usuario, esto es, el que contrató el servicio, llevará a cabo el primer acto de disposición del mismo**. (El resaltado es nuestro)

Resolución del Tribunal Fiscal No.02330-2-2005 y 18177-1-2011, de fecha 15 de abril de 2005 y 28 de octubre de 2011, respectivamente:

De acuerdo con las normas antes mencionadas, resulta necesario precisar que la utilización de servicios como supuesto gravado con el Impuesto General a las Ventas, no está determinado por el beneficio que obtiene el sujeto domiciliado y por el cual paga una retribución al no domiciliado que le presta el servicio, sino por **el lugar en el que ocurre el primer acto de aprovechamiento o disposición del servicio**. (El resaltado es nuestro)

Resolución del Tribunal Fiscal No.10635-2-2016, de fecha 14 de noviembre de 2016:

(...) tanto la Administración como la recurrente, coinciden en señalar que la licencia otorgada le permitió, en forma temporal, explotar económicamente la transmisión de la programación de la empresa no domiciliada, **en territorio nacional**, a los clientes

como por ejemplo la Resolución No.08966-4-2015 y 04973-1-2016, de fecha 9 de septiembre de 2015 y 5 de mayo de 2016, respectivamente.

¹⁰⁵ En esta Resolución el Tribunal Fiscal recoge además el criterio expuesto en la Resolución No.00289-2-2001 de fecha 28 de marzo de 2001.

locales de la recurrente, en consecuencia, **el primer acto de disposición de aquel servicio fue efectuado en el país**, por tanto conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 00289-2-2001 y N° 03849-2-2003, aquel fue consumido y/o empleado en territorio nacional.

Que así también, conforme se señaló en la apelada (...), hecho que no ha sido cuestionado por la recurrente, el ingreso recibido por el no domiciliado se encontró afecto al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Que en tal sentido, **la operación materia de análisis califica como la utilización en el país de un servicio prestado por un sujeto no domiciliado y por ende se encuentre gravada con el Impuesto General a las Ventas**, por lo que corresponde confirmar la apelada. (El resaltado es nuestro)

Resolución del Tribunal Fiscal No.11786-3-2016, de fecha 20 de diciembre de 2016:

Que en el presente caso, obra en autos el contrato denominado de gestión de fondos (...), suscrito entre la recurrente, en calidad de cliente, y Torrecampo International Corporation (sujeto no domiciliado), y tal como concluye la Administración, corresponde a un contrato de gestión de fondos, y la empresa no domiciliada se dedica a la búsqueda de financiamiento internacional y que la recurrente necesitaba de financiación para dar solución a la producción y exportación de sus productos.

Que de lo expuesto, se advierte que **las actividades que desarrollaría la empresa no domiciliada, corresponde a la búsqueda de entidades financieras extranjeras o proveedores extranjeros que puedan brindar un crédito, lo cual se daría en el exterior, siendo además que el primer acto de aprovechamiento o disposición del servicio brindado se realizaría fuera del país con la obtención del préstamo**, por lo que no se encuentra gravado con el Impuesto General a las Ventas, tal como la señala la Resolución N° 04255-8-2016. En tal sentido, corresponde levantar el presente reparo, dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada y revocar la apelada. (El resaltado es nuestro)

Sobre este punto es preciso advertir que la Administración Tributaria comparte dicho criterio en el Informe No.228-2004-SUNAT/2B0000¹⁰⁶ de fecha 25 de noviembre de 2004, en el cual consideró que: "(...) para determinar si un servicio es consumido o empleado en el territorio nacional, deberá analizarse, en primer lugar, las condiciones contractuales en cada caso en particular y, en base a ello, **establecer el lugar donde se lleva a cabo el primer acto de disposición del servicio.**" (El resaltado es nuestro)

¹⁰⁶ Este criterio también es reconocido en los Informes Nos.027-2012-SUNAT/4B0000 de fecha 27 de marzo de 2012, 183-2013-SUNAT/4B0000 de fecha 29 de noviembre de 2013, 016-2016-SUNAT/5D0000 de fecha 19 de enero de 2016, entre otros.

Una situación similar se suscita en la Carta No.098-2010-SUNAT/20000 de fecha 25 de agosto de 2010, en la cual la SUNAT confirma su postura indicando que “Para determinar si el servicio prestado por un no domiciliado ha sido consumido o empleado en el territorio nacional y, por tanto, se encuentra afecto al IGV, **deberá verificarse dónde se ha llevado a cabo el primer acto de disposición del servicio; independientemente que se generen beneficios económicos en el Perú.**” (El resaltado es nuestro)

Al respecto, somos de la opinión que el criterio más conveniente para determinar cuándo se entiende utilizado o empleado un servicio en el país es el primer acto de disposición del servicio toda vez que con este criterio se verifica el lugar donde se entrega o se ponga a disposición por primera vez el servicio prestado por un sujeto no domiciliado. Lo antes señalado no supone un análisis desde la perspectiva del beneficio económico que generaría el servicio importado por el usuario ni tampoco el lugar donde el servicio se ejecuta, sino más bien atiende a la disponibilidad inmediata de la prestación para el potencial uso que podría realizar el importador del servicio. En esa línea, es conveniente analizar el primer acto de disposición en función de los términos pactados por el sujeto no domiciliado (prestador del servicio) y el sujeto domiciliado (usuario del servicio).

En otras palabras, la posición más conveniente para concluir que un servicio es consumido o utilizado en el país se suscita en el momento en que dicho servicio se use en el territorio peruano, lo que denotará que este ha sido empleado (consumido) por el usuario del servicio.

2.2.1.1.2. Aspecto Personal

De conformidad con el artículo 9° de la Ley del IGV, son sujetos del impuesto las personas naturales, personas jurídicas, sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, fondos mutuos de inversión en valores y fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que **utilicen** en el país los servicios prestados por sujetos no domiciliados.

2.2.1.1.3. Aspecto Temporal

El literal d) del artículo 4° de la Ley del IGV dispone que en el caso de utilización de servicios el aspecto temporal se configurará en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

2.2.1.1.4. Aspecto Espacial

Conforme hemos adelantado al describir el aspecto material de la utilización de servicios, la Ley del IGV señala que el servicio deberá ser utilizado o consumido en el país, no obstante, existen dificultades para determinar cuándo éste será empleado en el territorio nacional.

En este aspecto, es importante resaltar que el IGV se rige en función del Principio de territorialidad o Principio de imposición en el país de consumo, según el cual solo estarán gravadas con dicho impuesto aquellas operaciones que supongan el consumo de un bien o servicio en el territorio nacional. En palabras de PLAZAS VEGA, “(...) no los recaudan para sí, sino que, de producirse el consumo, deben reconocer al Estado correspondiente, las sumas que hayan recaudado a título de Impuesto”¹⁰⁷.

Por su parte, SÁENZ RABANAL sostiene que en función de este principio “(...) la ley se aplica dentro de los alcances de la jurisdicción del titular de la potestad tributaria. En otras palabras, el consumo es gravado en el lugar en el que esta manifestación de riqueza se expresa, es decir el territorio nacional”¹⁰⁸.

En esa línea, RODRIGUEZ DUEÑAS señala que “El principio de imposición exclusiva en el país de destino (o de consumo) es el primero de ellos, en virtud del cual el país en el que se origina la exportación de bienes y servicios debe desgravar las operaciones (caso peruano) y en sentido contrario gravar las importaciones tanto de bienes como de servicios”¹⁰⁹.

Al respecto, el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley No.1119¹¹⁰ ha recogido los alcances del mencionado principio en los siguientes términos:

El IGV como tal es concebido en nuestra legislación se sustenta en el **Principio de Territorialidad**, según el cual solo debe incidir sobre operaciones cuyos consumidores finales se encuentren bajo la jurisdicción del Estado Peruano, es decir cuando el acto de consumo se verifique dentro del territorio nacional. **La territorialidad determina el vínculo de conexión de los hechos gravados con el territorio nacional.** (El resaltado es nuestro)

Por su parte, la Administración Tributaria en el Informe No.016-2013-SUNAT/4B0000 de fecha 1 de febrero de 2013 ha señalado que el principio de territorialidad “(...) determina el vínculo de conexión de los hechos gravados con el territorio nacional, por lo que en función de dicho principio, el IGV solo debe incidir sobre operaciones cuyos consumidores finales se encuentren bajo la jurisdicción del Estado Peruano”.

¹⁰⁷ PLAZAS VEGA, Mauricio. “El IVA en los Negocios Internacionales”. En: XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Cartagena: 1993. Página 505.

¹⁰⁸ SÁENZ RABANAL, María Julia. “La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos”. En: Revista Derecho & Sociedad No.24. Lima: 2005. Página 84.

¹⁰⁹ RODRIGUEZ DUEÑAS, César. óp. cit. Página 168.

¹¹⁰ Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo en lo que respecta a las operaciones de exportación, publicado el 18 de julio de 2012.

De lo expuesto entonces se evidencia que para gravar un servicio realizado por un sujeto no domiciliado es necesario que, de conformidad con el principio de territorialidad, la prestación sea utilizada en el territorio peruano.

2.2.1.1.5. Aspecto Cuantitativo¹¹¹

El literal b) del artículo 13° de la Ley del IGV dispone que la base imponible constituye el valor total de la retribución por la utilización del servicio.

2.2.2. El Impuesto General a las Ventas en la importación de bienes

Sin perjuicio de los demás tributos que gravan la importación de bienes (derechos *ad valorem*, derecho específicos, Impuesto Selectivo al Consumo, entre otros), el IGV grava dicha operación con el propósito de mantener un equilibrio en la comercialización de bienes extranjeros y nacionales, garantizando que el mercado interno no se vea perjudicado por los agentes económicos del exterior.

2.2.2.1. Presupuesto de hecho en la importación de bienes

2.2.2.1.1. Aspecto Material

De acuerdo con la Ley del IGV, entre las operaciones que se encuentran gravadas con dicho impuesto se incluye las importaciones. Sin embargo, a diferencia de los demás supuestos, no existe en dicha norma una definición del término “importación”, por lo que es preciso recurrir de forma supletoria a la definición contenida en las normas aduaneras, en particular, la LGA.

En este contexto, el artículo 49°¹¹² de la ley aduanera define la importación como el “(...) régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras”.

¹¹¹ Es preciso indicar que en nuestra opinión el aspecto cuantitativo no forma parte de los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia de un tributo (ámbito de aplicación de la ley tributaria). La inclusión del citado aspecto en la presente tesis es para efectos explicativos.

¹¹² **Artículo 49°.** - **IMPORTACIÓN PARA EL CONSUMO**

Régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras.

Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante.

Así, para que se configure el aspecto material de la importación de bienes es necesario que se cumpla con las siguientes condiciones:

- (i) La mercancía debe ingresar al territorio nacional conforme a las disposiciones pertinentes

La LGA dispone que las mercancías deben cumplir con los requisitos y condiciones para considerarse dentro del territorio nacional destinados para su consumo. En particular, la Administración Tributaria ha detallado las exigencias que se deberán cumplir en el Procedimiento General de Importación para el Consumo en el DESPA-PG.01-A¹¹³.

- (ii) La mercancía existente debe provenir del exterior

La mercancía se considerará dentro del régimen aduanero, y por tanto sujeto al IGV, siempre que esta venga de zonas fuera de territorio nacional.

- (iii) La mercancía se destine a consumo en el territorio nacional

Téngase presente que una mercancía se entenderá consumida únicamente cuando tiene como régimen de destino el de importación definitiva, por lo que se entiende que los regímenes temporales de importación (admisión temporal para reexportación en el mismo estado o reimportación en el mismo estado) no se encuentran gravados con el IGV.

2.2.2.1.2. Aspecto Personal

Al respecto, el artículo 9° de la Ley del IGV establece como sujetos del impuesto a las personas naturales, personas jurídicas, sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, fondos mutuos de inversión en valores y fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que **importen** los bienes afectos al impuesto. Es preciso indicar que el mencionado artículo no exige la habitualidad en el caso de importación de bienes.

Téngase en cuenta que el artículo 17° de la LGA califica como importadores a los dueños y consignatarios (entiéndase, persona natural o jurídica a cuyo nombre viene manifestada la mercadería o que adquiere el endoso), y se dispone a los agentes de aduanas como responsables solidarios con sus comitentes por los adeudos que se formulen producto de los actos de carácter aduanero en los que hayan participado.

¹¹³ A la fecha, el Procedimiento General de Importación para el Consumo está actualizado en la Versión 2.

2.2.2.1.3. Aspecto Temporal

La Ley del IGV prevé en el literal g) del artículo 4° que el aspecto temporal del IGV por importación de bienes se configurará en la fecha que se solicite el despacho a consumo¹¹⁴, esto es, cuando se cumple con las formalidades necesarias para que las mercaderías sean sometidas a régimen aduanero de importación para el consumo¹¹⁵.

En dicha línea, el literal b) del numeral 2 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV precisa el nacimiento de la obligación tributaria en los casos en que una importación o admisión temporal de bienes se convierte en una importación definitiva:

2. Nacimiento de la obligación en caso de comisionistas, consignatarios e importación o admisión temporal

En los siguientes casos la obligación tributaria nace:

(...)

- b) En la importación o admisión temporal de bienes, en la fecha en que se produzca cualquier hecho que convierta la importación o admisión temporal en definitiva.

2.2.2.1.4. Aspecto Espacial

La operación de importación de bienes se gravará con el impuesto cuando este se considere que ingresó al territorio nacional en cumplimiento de las normas aduaneras.

Sobre este aspecto debemos resaltar que sin perjuicio que el territorio nacional se considere territorio aduanero, existen zonas que de conformidad con la Ley General de Aduanas califican como zonas primarias¹¹⁶ en las que las ventas realizadas no se encuentran gravadas con el IGV.

¹¹⁴ De conformidad con la Ley General de Aduanas, se define como despacho aduanero: “Despacho aduanero: Cumplimiento del conjunto de formalidad aduaneras necesarias para que las mercancías sean sometidas a un régimen aduanero.”

¹¹⁵ Cabe precisar que solo se configurará el presente hecho imponible en el caso del régimen aduanero de importación para el consumo. Así, en caso ingrese al país mercancías del extranjero por un régimen distinto, no se habría configurado el hecho imponible.

¹¹⁶ De conformidad con la Ley General de Aduanas, se define como zona primaria:

Zona primaria: Parte del territorio aduanero que comprende los puertos, aeropuertos, terminales terrestres, centros de atención en frontera para las operaciones de desembarque, embarque, movilización o despacho de las mercancías y las oficinas, locales o dependencias destinadas al servicio directo de una aduana. Adicionalmente, puede comprender recintos aduaneros, espacios acuáticos o terrestres, predios o caminos habilitados o autorizados para las operaciones arriba mencionadas. Esto incluye a los almacenes y depósitos de mercancía que cumplan con los requisitos establecidos en la normatividad vigente y hayan sido autorizados por la Administración Aduanera.

2.2.2.1.5. Aspecto Cuantitativo

De acuerdo con el literal e) del artículo 13° de la Ley del IGV, la base imponible para el caso de importación de bienes está constituida por el valor en aduana determinado por la legislación correspondiente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del IGV.

Para determinar el aspecto mensurable de la importación de bienes, la Ley del IGV hace referencia al “valor en aduana determinado por la legislación correspondiente”. Al no contener un tratamiento específico para la determinación de la base imponible, la ley se remite a las disposiciones pertinentes que regulan el valor en aduanas de un bien importado¹¹⁷.

Para estos efectos, el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994 de la Organización Mundial del Comercio (en adelante, “Acuerdo de Valor de la OMC”)¹¹⁸ establece una serie de métodos para calcular el valor en aduanas de las mercancías importadas aplicables en forma sucesiva y excluyente, los cuales resumimos a continuación:

- **Primer método: valor de transacción**

De acuerdo con la introducción general del Acuerdo de Valor de la OMC, el primer método constituye la base para calcular el valor de las mercancías importadas¹¹⁹. Así, el artículo 1° del Acuerdo de Valor de la OMC dispone que el valor en aduanas será el “valor de transacción”, esto es, el precio realmente pagado o por pagar del comprador al vendedor, incluyendo los ajustes al precio de la mercancía pagados por el comprador y que están previstos en el artículo 8° del acuerdo.

Para aplicar el primer método es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

¹¹⁷ Asimismo, la Tercera Disposición Final y Transitoria del Decreto Legislativo No.944 ha establecido que “(...) toda referencia al Valor CIF Aduanero, en dispositivos relacionados con la importación de bienes, para efectos de determinar el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se entenderá referido al Valor en Aduana.”

¹¹⁸ El Perú suscribió el Acuerdo de Valor de la OMC mediante Resolución Legislativa No.26407 de fecha 16 de diciembre de 1994, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 1995.

¹¹⁹ A mayor abundamiento, el numeral 1 de la introducción general del Acuerdo de Valor de la OMC señala lo siguiente:

El “valor de transacción”, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo. El artículo 1 debe considerarse en conjunción con el artículo 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El artículo 8 prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, que revistan más bien la forma de bienes o servicios que de dinero. Los artículos 2 a 7 inclusive establecen métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.

1. El comprador de las mercancías puede cederlas o utilizarlas sin alguna restricción, salvo que:
 - Impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
 - Limiten el territorio geográfico donde puedan volver a venderse las mercancías; o,
 - No afecten de forma sustancial el valor de las mercancías.
2. La venta o el precio no dependan de algún requisito o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.
3. Que no se revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, salvo que se efectúen los ajustes establecidos en el artículo 8° del Acuerdo de Valor de la OMC.
4. Que no exista un vínculo entre el comprador y vendedor o que, de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros.

Asimismo, como se adelantó en líneas anteriores, al valor de transacción de una mercancía importada se le deben añadir todos los ajustes permitidos en el artículo 8° del Acuerdo de Valor de la OMC¹²⁰. Estos ajustes se pueden resumir en los siguientes conceptos:

- Comisiones, gastos de corretaje, costos de envase, gastos de embalaje, entre otros, siempre que corran a cargo del comprador y no estén previamente incluidos en el valor de transacción.
- Materiales, piezas y artículos incorporados a las mercancías importadas.
- Herramientas, matrices y similares utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.

¹²⁰ En la Resolución No. 1684 (Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas) se explica con mayor detalle cada uno de los ajustes y su alcances para fijar el valor de transacción de la mercancía importada.

- Ingeniería, creación y perfeccionamiento, diseños, planos, entre otros, realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- Cánones y derechos de licencia relacionadas con las mercancías importadas que se tengan que pagar directa o indirectamente como condición de venta para la importación de dicha mercancía.
- Valor de cualquier parte de producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta al vendedor.

De este modo, podemos apreciar que el valor de transacción se constituye como el método principal para la determinación de la cuantía del bien importado y cuya determinación se aproxima al verdadero precio de la mercancía.

Con respecto a la relevancia del primer método de valoración, COSIO JARA señala que “(...) La regla es que el valor más fiable y representativo a la hora de valorar una mercancía es su propio valor de transacción; es por ello por lo que la valoración de las mercancías según su precio de transacción es el habitualmente utilizado, hasta el punto de que algún autor ha denominado a los demás métodos de valoración como métodos secundarios”¹²¹.

En caso el valor de la mercancía no pueda ser determinado por el primer método de valoración, se procederá con la aplicación de los siguientes métodos de valoración¹²².

- **Segundo método: valor de transacción de mercancías idénticas**

El segundo método indica que el valor de la mercancía se determinará considerando el valor de transacción de mercancías idénticas que fueron vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías materia de valoración, salvo que las operaciones antes descritas no se den en dicho momento para lo cual se tomará como referencia el momento aproximado.

De acuerdo con el artículo 15° del Acuerdo de Valor de la OMC se entiende por mercancías importadas “(...) las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán

¹²¹ COSIO JARA, Fernando. “Tratado de Derecho Aduanero”. Jurista Editores. Lima: 2014. Páginas 418 – 419.

¹²² De acuerdo con el artículo 36° de la Resolución No.1684, a efectos de determinar el valor en aduana de acuerdo a los métodos secundarios (desde el segundo al sexto método de valoración), se debe tomar en cuenta cualquier información aportada por el importador o investigada en otras fuentes, en la forma y condiciones que establezcan las legislaciones nacionales.

que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición”.

El artículo 2° del Acuerdo de Valor de la OMC precisa que para la aplicación de este método el valor de la mercancía se determinará, en principio, considerando el valor de transacción de las mercancías idénticas vendidas en un mismo nivel comercial y en cantidades iguales a las mercancías objeto de valoración. Sin embargo, si estos niveles y cantidades son diferentes, entonces se utilizarán valores de transacción de mercancías idénticas en condiciones distintas que serán posteriormente ajustadas para justificar las diferencias antes señaladas, para lo cual es necesario que estos ajustes se realicen “(...) sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos [los ajustes], son razonables y exactos”. (El agregado es nuestro)

Cabe señalar que si se establece más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para efectos de la determinación de la mercancía importada se tomará en cuenta el valor de transacción más bajo.

Finalmente, si no se establece un valor de transacción para mercancías idénticas previamente aceptado, o no se cumplen con los requisitos para su aplicación, se debe recurrir al siguiente método de valoración: el método de valor de transacción de mercancías similares.

- **Tercer método: valor de transacción de mercancías similares**

El valor de la mercancía se determinará considerando el valor de transacción de mercancías similares que fueron vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías materia de valoración, o en un momento aproximado.

El artículo 15° del Acuerdo de Valor de la OMC define a las mercancías similares como “(...) las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables”. Dicho artículo agrega que “para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial”.

El artículo 3° del Acuerdo de Valor de la OMC señala que para la aplicación de este método el valor de la mercancía se determinará, en principio, considerando el valor de transacción de las mercancías similares vendidas en un mismo nivel comercial y en cantidades iguales a las mercancías objeto de valoración. Sin embargo, si estos niveles y cantidades son diferentes, entonces se utilizarán valores de transacción de mercancías similares en condiciones distintas que serán posteriormente ajustadas para justificar las diferencias antes señaladas, para lo cual es necesario que estos ajustes se realicen

“sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos [los ajustes], son razonables y exactos”. Cabe señalar que si se establece más de un valor de transacción de mercancías similares, para efectos de la determinación de la mercancía importada se tomará en cuenta el valor de transacción más bajo.

De no establecerse un valor de transacción para mercancías similares previamente aceptadas, o no se cumplen con los requisitos para su aplicación, se debe recurrir al método de valoración de valor deducido.

Por último, debemos resaltar que el artículo 4°¹²³ del Acuerdo de Valor de la OMC señala que si no se puede determinar el valor de la mercancía con los métodos anteriores, es posible que a petición del importador se invierta el orden de aplicación del cuarto y quinto método de valoración.

- **Cuarto método: valor deducido**

El artículo 5° del Acuerdo de Valor de la OMC dispone que el valor en aduana será determinado en función del precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad de mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares a ella, sea en el momento de la importación de la mercancía materia de valoración o en un momento aproximado. De no realizarse ventas al momento de la importación o en un momento próximo se usará como referencia las ventas realizadas hasta noventa (90) días después de realizada la importación de la mercancía objeto de valoración.

En este método para efectos de la determinación del valor de la mercancía es necesario realizar una serie de deducciones que incluyen las comisiones pagadas o convenidas usualmente, gastos habituales de transporte y de seguros, los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador, entre otros.

Adviértase que para la aplicación de este método el Acuerdo de Valor de la OMC exige que el comprador y el vendedor de la mercancía importada no estén vinculados.

- **Quinto método: valor reconstruido**

A través de este método se pretende que el valor de la mercancía importada se determine en función de su valor reconstruido. Al respecto, HERRERA IDAÑEZ señala lo siguiente: “(...) mediante este procedimiento, se determina el valor en aduana a partir de los elementos constitutivos del precio, es decir del coste de producción, suministrados

¹²³ **Artículo 4°.-** Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 3, se determinará según el artículo 5, y cuando no pueda determinarse con arreglo a él, según el artículo 6, si bien a petición del importador podrá invertirse el orden de aplicación de los artículos 5 y 6.

por el fabricante de la mercancía de que se trate. Se le conoce también con las demostraciones de valor calculado y valor reconstruido”¹²⁴.

El artículo 6° del Acuerdo de Valor de la OMC señala que el valor reconstruido es el resultado de la suma de los siguientes conceptos:

- a) El costo o valor de los materiales de fabricación u otras operaciones efectuadas para la producción de las mercancías importadas.
- b) El importe por concepto de beneficios y gastos generales al que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración.
- c) El costo o valor de los demás gastos que el país dispone que se incluya en el valor en aduana, en virtud del segundo párrafo del artículo 8° del Acuerdo de Valor de la OMC.

- **Sexto método: del último recurso**

Si el valor en aduana de la mercancía importada no puede determinarse por los otros métodos de valoración, el artículo 7° del Acuerdo de Valor de la OMC dispone como método de aplicación la utilización de manera flexible de cualquiera de los anteriores métodos, según criterios razonables y compatibles con los principios generales del acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994.

El citado artículo agrega que el valor en aduanas determinado bajo este método se basará en el precio de venta en el país de importación de las mercancías producidas en dicho país, un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles, los valores en aduanas mínimos, entre otros.

Por último, debemos señalar que los conceptos que están incluidos en la base imponible del IGV por importación de bienes son el valor en aduana, los derechos arancelarios *ad valorem*, los derechos específicos, la sobretasa adicional arancelaria y el ISC.

2.3. La exoneración e inafectación tributaria en el Impuesto General a las Ventas

2.3.1. La inafectación tributaria

La inafectación tributaria constituye un supuesto de desgravamen según el cual un determinado hecho se encuentra fuera del ámbito de aplicación de un tributo, esto es, cuando no se configura el hecho imponible previsto en la norma correspondiente.

¹²⁴ HERRERA IDAÑEZ, Antonio. “La Valoración en Aduanas”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: 1998. Página 171.

Al respecto, RUIZ DE CASTILLA señala lo siguiente:

El ámbito de aplicación queda delimitado –por afirmación- cuando la ley señala (describe), de modo expreso, cada hecho generador de la obligación tributaria. La figura de la inafectación delimita –por negación- los perfiles básicos del ámbito de aplicación del tributo, por cuanto hace referencia a los hechos no tributables. En este sentido el tema de la inafectación se encuentra ubicado en la primera parte de la ley tributaria¹²⁵.

Por su parte, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nos. 00657-5-97 de fecha 26 de febrero de 1997, 00252-2-2001 de fecha 15 de marzo de 2001, 00317-7-2009 de fecha 13 de enero de 2009, entre otras, ha señalado que en la inafectación “no nace la obligación tributaria ya que el hecho no encuadra o no está comprendido en el supuesto establecido por la ley como hecho generador”.

La inafectación a su vez puede clasificarse en dos tipos:

(i) Inafectación lógica o natural:

En este caso se dice que un determinado hecho económico se encuentra inafecto ya que no se está previsto expresamente en la norma. En otras palabras, se configura la inafectación lógica cuando se determinan por un simple ejercicio de deducción aquellos hechos que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de un determinado tributo.

A título ilustrativo, podemos afirmar que por una cuestión de carácter lógico estarán inafectos del Impuesto a la Renta aquellos supuestos que no están reconocidos expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta¹²⁶ como hechos gravados.

En materia del IGV, ALVA MATTEUCCI¹²⁷ señala a propósito de la inafectación lógica que:

En nuestro análisis podemos identificar a **todas aquellas operaciones que se encuentran fuera del alcance o llamado también “ámbito de aplicación” de la Ley del Impuesto General a las Ventas**, ello equivale a decir que se encontraría fuera de los supuestos señalados en el artículo 1° de la Ley del IGV.

¹²⁵ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. “Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios”. En: Revista Foro Jurídico No.12. Lima: 2013. Página 141.

¹²⁶ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No.179-2004-EF.

¹²⁷ ALVA MATTEUCCI, Mario. “La inafectación lógica y la inafectación legal en el Impuesto General a las Ventas”. En: Revista Actualidad Empresarial No. 241. Lima: 2011.

Un ejemplo de ello podrían ser las cuotas que cancelan los miembros de una asociación o gremio, ya que estarán fuera del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto General a las Ventas¹²⁸. (El resaltado es nuestro)

(ii) Inafectación legal

La inafectación tributaria será del tipo legal cuando la norma de rango legal reconozca expresamente aquellos supuestos que no se encuentran gravados con un determinado tributo.

Al respecto, BRAVO CUCCI menciona lo siguiente a propósito de la inafectación legal:

La denominada inafectación legal (...) es plenamente una inafectación (y en esencia no guarda diferencia de sustancia con las inafectaciones lógicas), con la particularidad que **es consignada expresamente como tal en el propio texto de la norma, representando, en realidad, un recorte o, si se quiere decir, una delimitación a “último momento” de la hipótesis de incidencia tributaria** (si es que la inafectación se plasma en la norma que establece el Impuesto), **o en todo caso a través de una norma posterior**, pero de ninguna forma, en el momento de su ocurrencia, los supuestos excluidos, por la misma del ámbito de aplicación del impuesto, pueden ser considerados como incluidos. Ciertamente es que **el empleo de inafectaciones legales se evidencia de una poco depurada técnica legislativa, y muchas veces genera confusiones con la figura de la exoneración que tiene vocación temporal, siendo lo ideal que la inafectación fluya lógicamente de la lectura del texto normativo**, lo que significa que la hipótesis de incidencia se encuentra meridianamente tipificada¹²⁹. (El resaltado es nuestro)

En otras palabras, en el caso de la inafectación legal, la propia norma establece cuáles son los supuestos que se encontrarían fuera del ámbito de aplicación del tributo, aun cuando por su naturaleza esta no corresponda como un supuesto de inafectación.

Es preciso indicar que las razones por las que se determina mediante ley o norma de rango similar un supuesto de inafectación pueden ser con el propósito de establecer

¹²⁸ A fin de ilustrar con mayor detalle lo señalado por dicho autor como ejemplo adicional en materia del IGV podemos indicar que estará inafecto de dicho impuesto la venta de bienes inmuebles realizada fuera del país.

¹²⁹ BRAVO CUCCI, Jorge. “Fundamentos de Derecho Tributario”. Jurista Editores. Lima: 2015. Páginas 282 y 283.

con mayor precisión la aplicación de las disposiciones de un determinado tributo previstas en la ley¹³⁰.

Es posible además que el uso de esta figura se deba a razones de política fiscal, teniendo en cuenta que la inafectación, a diferencia de otras técnicas de desgravación como la exoneración, carece de un límite temporal en cuanto a su aplicación.

En materia de IGV, los supuestos de inafectación legal se encuentran previstos en el artículo 2° de la Ley del IGV entre los cuales se incluye el supuesto de utilización de servicios cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduana de un bien corporal cuya importación se encuentre gravada con el impuesto (literal v) del citado artículo). Asimismo, existe un supuesto de inafectación establecido en el artículo 33° del citado cuerpo normativo, relativo a la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior.

2.3.2. La exoneración tributaria

A diferencia de la inafectación, la exoneración en materia tributaria (denominada en otros ordenamientos y por la doctrina como exención tributaria) se suscita en los casos en los que se configura el hecho imponible, no obstante, por disposición expresa de la ley no se da nacimiento a la obligación tributaria.

Al respecto, VILLEGAS indica lo siguiente:

En la hipótesis legal denominada “hecho imponible” están descritos hechos o situaciones que, realizados o producidos por una persona en determinado lugar y tiempo, toman normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo.

Pero existen otros hechos o situaciones descritos hipotéticamente en otras normas y que, acaecidos en la realidad, **neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo**. Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios”. Tienen la función de **interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia**. Cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en la exigencia de pagar el tributo originariamente previsto por la norma. Vemos así que **la consecuencia de la exención o beneficio es impedir**

¹³⁰ Al respecto, es posible que en una norma se reconozca una inafectación lógica a fin de evitar confusiones en la aplicación del tributo.

(total o parcialmente) que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato de pago normal¹³¹. (El resaltado es nuestro)

En esa línea, en palabras de DE BARROS CARVALHO: “La exención [exoneración] se da en el plano de la legislación ordinaria. Su dinámica presupone un encuentro normativo, en el que ella, regla de exención, **opera como motivo reductor del campo de acción de los criterios de la hipótesis o de la consecuencia de la regla matriz del tributo** (...).”¹³²(El resaltado es nuestro)

Asimismo, la doctrina nacional sostiene que:

(...) una exoneración no implica el surgimiento de una obligación tributaria ni la extinción de una preexistente, sin perjuicio de haberse producido en el plano fáctico, el hecho previsto en abstracto en la hipótesis de incidencia. En una apreciación muy semejante a la nuestra, Fernando Pérez Royo sostiene que la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no desarrolla su efecto que es el surgimiento de la obligación tributaria. Al igual que nosotros, para dicho autor, la exención no es la norma sino el resultado de la norma de exención a la que él denomina como “norma de favor”¹³³. (El resaltado es nuestro)

El Tribunal Fiscal en la Resolución No.5002-2-2002 de fecha 29 de agosto de 2002 ha reconocido los alcances de la figura de la exoneración en los siguientes términos:

En cuanto al concepto y alcances de la exoneración o exención tributaria debe indicarse que ésta “es la situación jurídica de origen constitucional o legal, en que se encuentra un grupo de sujetos, que hace que aun dándose respecto de ellos los supuestos fácticos que harían nacer la relación tributaria, los mismos no les sean imputables, no naciendo en consecuencia la misma.” (Washington Lanziano, Teoría General de la Exención Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979, pág. 13). Asimismo, el mismo autor señala que “una vez establecidas la exenciones, se opera en las situaciones jurídicas de sus titulares una modificación, que les impide ser sujetos pasivos de uno o más tributos (...). La exención impide que se produzca la conjunción de los elementos presupuestados, personales y materiales, obstando al nacimiento de la relación tributaria.” (Washington Lanziano, op. cit., pág. 14).

¹³¹ VILLEGAS, Héctor B. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Editorial Astrea. Buenos Aires: 2005. Página 366.

¹³² DE BARROS CARVALHO, Paulo. “Curso de Derecho Tributario”. Editorial Grijley. Lima: 2012.

¹³³ BRAVO CUCCI, Jorge. “Derecho Tributario. Reflexiones”. Jurista Editores. Lima: 2013.

Por su parte, la Administración Tributaria comparte lo señalado en líneas anteriores al sostener en el Informe No.023-2001-SUNAT/K00000 de fecha 20 de febrero de 2001 lo siguiente:

(...) consideramos que la exención concedida en la norma materia de análisis constituye una exoneración, dado que **esta tiene lugar cuando no obstante producirse el hecho imponible** - como ocurre en el caso de los servicios notariales - **no surge la obligación de pagar el tributo**. (El resaltado es nuestro)

Cabe señalar que los supuestos de exoneración tributaria en materia de IGV están regulados en los Apéndices I y II de la Ley del IGV, los cuales tienen vigencia hasta el 31 de diciembre de 2018, de conformidad con el artículo 2° de la Ley No.30404¹³⁴.

Ahora bien, conforme indicamos en líneas anteriores, existen supuestos que si bien pueden calificar jurídicamente como exoneración el legislador por cuestión de política fiscal podría optar por atribuirle la figura de inafectación legal. En este punto, ROBLES MORENO sostiene que:

(...) todos los casos expresamente señalados en la Ley del IGV, en la medida en que no se encuentren comprendidos dentro de las operaciones gravadas, esto es, dentro del ámbito de afectación del IGV. En este sentido, señala el artículo 1° de la Ley del IGV que “no están gravados con el impuesto (...)” y se precisan una serie operaciones. En esta relación **encontramos no sólo casos de inafectación legal, sino de supuestos que efectivamente se encuentran gravados (esto es, dentro del ámbito de aplicación del IGV), pero que el legislador decide contemplar con el nombre de “inafectación”, aunque su naturaleza jurídica sea de “exoneración”**¹³⁵. (El resaltado es nuestro)

¹³⁴ Ley que prorroga la vigencia de beneficios y exoneraciones tributarias, publicada el 30 de diciembre de 2015.

Artículo 2°. Sustitución del primer párrafo del artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo 055-99-EF y normas modificatorias

Sustitúyese el primer párrafo del artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo 055-99-EF y normas modificatorias, por el texto siguiente:

Artículo 7°. - Vigencia y renuncia a la exoneración

Las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II tienen vigencia hasta el 31 de diciembre de 2018.

¹³⁵ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. “Aspectos introductorios de las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas”. En: Revista Actualidad Empresarial No.25. Lima: 2002. Página I-1.

A diferencia de la inafectación tributaria, la exoneración como técnica de desgravación se aplica ante supuestos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria. Al respecto, GONZÁLES y LEJEUNE¹³⁶ diferencian ambas figuras en los siguientes términos:

(...) la diferencia entre exención [exoneración] y no sujeción [inafectación] reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de **exención libera precisamente el cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer**. En los supuestos de **no sujeción**, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos. (El agregado y resaltado es nuestro)

En esa línea, el Tribunal Fiscal mediante Resolución No.559-4-97¹³⁷ de fecha 27 de mayo de 1997, y otros, ha delimitado las diferencias entre ambos conceptos en los siguientes términos:

(...) la **"inafectación"** se refiere a una situación que **no ha sido comprendida dentro del campo de aplicación del tributo**, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (hipótesis de incidencia), en tanto que el término **"exoneración"** se refiere a que, no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible, **éste por efectos de una norma legal no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria**, por razones de carácter objetivo o subjetivo. (El resaltado es nuestro)

Asimismo, debemos indicar que la exoneración tributaria se encuentra sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos y exigencias previstas en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, sin perjuicio de los límites dispuestos en la norma que regule dicha desgravación. Esta situación no se contempla en el caso de la inafectación tributaria, siendo exigible únicamente que esta se otorgue mediante una norma con rango de ley.

Otro aspecto que diferencia ambas medidas (exoneración e inafectación) es la temporalidad de su aplicación. En el caso de la inafectación tributaria, esta tendrá vocación de

¹³⁶ GONZÁLES, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. "Derecho Tributario". Tomo I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca: 1997. Página 210.

¹³⁷ El criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución No.559-4-97 ha sido recogido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.8391-2006-PA/TC de fecha 13 de noviembre de 2007.

En dicha Sentencia el Tribunal Constitucional indicó que en la exoneración "el contribuyente se libera de la obligación tributaria, a pesar que su actuar implicó la ocurrencia del hecho imponible y, como consecuencia lógica, en un principio debiera existir el deber de soportar la carga tributaria."

permanencia salvo que la norma que disponga su vigencia señale lo contrario; en la exoneración tributaria, el literal c) de la Norma VII¹³⁸ del Título Preliminar del Código Tributario establece un plazo máximo de vigencia de tres años.

Las diferencias entre ambas instituciones podemos resumirlas en el siguiente cuadro:

EXONERACIÓN	INALECTACIÓN
Es temporal, sujeto a lo establecido en el Código Tributario.	Es indeterminada en el tiempo.
El hecho imponible se llega a configurar.	No se realiza el hecho imponible.
Se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la norma, sin embargo, no se da nacimiento a la obligación tributaria.	Se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la norma.

2.3.3. Incidencia de la exoneración e inafectación tributaria en la estructura del Impuesto General a las Ventas

Habiendo señalado las principales diferencias entre la exoneración e inafectación tributaria (lógica y legal), debemos indicar que la aplicación de cualquiera de ellas tiene consecuencias distintas según el tipo de tributo que se pretende analizar. Para ello, es necesario verificar el propósito y los principios que rigen en cada caso, pues la regulación de estas figuras debe ir acorde con la aplicación de una tasa, contribución o impuesto, según corresponda.

En particular, en materia de IGV las consecuencias de utilizar ambas figuras repercuten de forma distinta según la etapa de la cadena comercial que se pretenda no gravar.

En efecto, de no gravarse o exonerarse la última operación de la cadena de comercialización y distribución esta no tendrá incidencia respecto de los demás agentes económicos en las etapas intermedias, sin perjuicio del importe que el Estado dejaría de recaudar en un supuesto en que toda la cadena comercial esté gravada.

¹³⁸ **Norma VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS**

La dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, se sujetarán a las siguientes reglas:

(...)

c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años. Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (03) años.

A modo de ejemplo, detallamos las consecuencias de una exoneración en las etapas inicial y final, en la cuales no existe ningún efecto negativo respecto de los otros sujetos de la cadena comercial:

Operación sin exoneración tributaria

	Empresa X	Empresa Y	Empresa Z	Consumidor final
Valor de compra (S/)	0	100.00	300.00	472.00
IGV (S/)	0	18.00	54.00	0
Valor de venta (S/)	100.00	300.00	400.00	-
IGV (S/)	18.00	54.00	72.00	-
Valor agregado (S/)	18.00	36.00	18.00	-

Operación con exoneración tributaria en etapa inicial (Empresa X)

	Empresa X	Empresa Y	Empresa Z	Consumidor final
Valor de compra (S/)	0	100.00	300.00	400.00
IGV (S/)	0	0	54.00	72.00
Valor de venta (S/)	100.00	300.00	400.00	-
IGV (S/)	0	54.00	72.00	-
Valor agregado (S/)	0	54.00	18.00	-

En el caso de la exoneración en la etapa inicial, se verifica que la Empresa X no estaría gravada con el IGV por las ventas que realice a la Empresa Y, de ahí que al no haberse trasladado impuesto alguno a la Empresa Y, este no tendrá crédito fiscal que utilizar. Aun así, en este tipo de casos se garantiza la neutralidad y traslación del impuesto en las operaciones siguientes a la etapa exonerada o inafecta.

Operación con exoneración tributaria en etapa final (Empresa Z)

	Empresa X	Empresa Y	Empresa Z	Consumidor final
Valor de compra (S/)	0	100.00	300.00	400.00
IGV (S/)	0	18.00	54.00	-
Valor de venta (S/)	100.00	300.00	400.00	-
IGV (S/)	18.00	54.00	0	-
Valor agregado (S/)	18.00	36.00	0	-

En el caso de la exoneración en la etapa final, la Empresa Z al momento de realizar una operación con el consumidor final no tendrá que pagar el IGV ya que no se dio nacimiento a la obligación tributaria. La exoneración en este caso no tendrá efectos hacia el consumidor final ya que es el último sujeto dentro de la cadena de producción y distribución. Nótese además que en este supuesto el importe recaudado a favor del fisco se reduce pues por la última operación no se generará un monto por concepto de IGV.

Ahora bien, podría considerarse que la exoneración tributaria en las etapas intermedias constituiría una medida que beneficie a los agentes económicos involucrados, pues aun cuando ante un hecho se configure el hecho imponible no se habría dado nacimiento a la obligación tributaria.

No obstante, la crítica de esta medida es que dicho beneficio impide que los agentes que realicen operaciones que no estén gravadas con el impuesto (sea por una inafectación o exoneración tributaria) puedan deducir por concepto de crédito fiscal el IGV que gravó las adquisiciones realizadas en actividades anteriores. Lo antes señalado supone que el sujeto que no puede destinar el crédito fiscal a operaciones gravadas deba o bien registrar el IGV no utilizado como costo o gastos para los propósitos del Impuesto a la Renta (sin recuperar el íntegro del impuesto pagado), o en todo caso incluirlo como parte del valor del precio de las ventas realizadas. En ambos casos se advierte que el IGV deja de ser un impuesto que incide únicamente al consumidor final y se convierte en un impuesto piramidal que afecta al sujeto intermediario, lo que termina por desconocer la neutralidad del IGV.

En esa línea, coincidimos con lo expuesto por el profesor VILLANUEVA GUTIERREZ cuando enfatiza el problema de la regulación, por ejemplo, de exoneraciones tributarias sin tomar en cuenta sus efectos en la neutralidad del impuesto:

Las exoneraciones en el ámbito del IGV rompen con el principio de neutralidad del impuesto, **porque el IGV de las compras destinadas a las operaciones exoneradas no se puede deducir como crédito fiscal, lo que afecta el costo de los productos**

o servicios que el empresario exonerado ofrece al mercado. El IGV de las compras se convierte en costo o gasto y por lo tanto, deja de ser crédito fiscal, lo que significa que el empresario no recupera el 100% del IGV al deducirlo como costo o gasto para los fines del Impuesto a la Renta (IR).

El artículo 69° de la Ley del IGV expresa este criterio al disponer que si el contribuyente no tiene derecho al crédito fiscal, el IGV de las compras pasa a ser considerado como costo o gastos fines del IR.

En otras palabras, el impuesto deja de ser neutral para el empresario en términos económicos, **deja de ser un impuesto al consumidor final y se convierte en un impuesto que afecta al empresario, con lo cual afecta los consumos intermedios**¹³⁹. (El resaltado es nuestro)

Sobre el particular, LUQUE BUSTAMENTE sostiene lo siguiente:

(...) la existencia de exoneraciones e inafectaciones legales en etapas intermedias de la cadena de producción de distribución de bienes y servicios impide al IGV alcanzar su objetivo de recaudación con neutralidad. En efecto, **cuando se realizan en forma conjunta operaciones gravadas y no gravadas, la consecución en forma simultánea de ambos objetivos, neutralidad y recaudación, se torna prácticamente imposible, puesto que el IVA solo funciona perfectamente cuando el impuesto incide, sin excepción, sobre todas las etapas de la cadena de producción y distribución.**

La existencia de exoneraciones o inafectaciones legales no guarda coherencia con la técnica al valor agregado puesto que al establecerse una exención **se trunca la posibilidad de descargo del impuesto que gravó las adquisiciones efectuadas en las etapas anteriores a la etapa exenta y se obliga al vendedor o prestador del servicio**, bien a convertir dicho impuesto en costo (gravable en las etapas sucesivas si la exoneración o inafectación se da en una etapa intermedia), o bien a sacrificar parte de su margen de utilidad (superposición del IGV con el Impuesto a la Renta).

En otras palabras, **al establecerse exoneraciones en etapas intermedias de la cadena se impide el natural descargo del impuesto como crédito fiscal**, pues al pasar éste a constituirse en costo del bien o servicio origina un incremento artificial del valor de venta o de la retribución, según corresponda (piramidación), y acumulación del impuesto como consecuencia de la incidencia del mismo sobre el impuesto así costado en etapas sucesivas¹⁴⁰. (El resaltado es nuestro)

¹³⁹ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. "Tratado del IGV. Regímenes general y especiales". Pacífico Editores. Lima: 2014. Páginas 697 y 698.

¹⁴⁰ LUQUE BUSTAMANTE, Javier. "El impuesto general a las ventas. Tratamiento del crédito fiscal". En: VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima: 2003. Página 190.

A lo dicho hay que agregar que la exoneración o inafectación tributaria en casos como el señalado en líneas anteriores evidencia la importancia del análisis del legislador de la estructura jurídica de cada impuesto, pues en el caso del IGV se debe tomar en cuenta la relación de repercusión y de deducción desarrollada anteriormente¹⁴¹.

Sin perjuicio del análisis que se realizará en los siguientes capítulos, somos de la opinión que una regulación adecuada en materia tributaria supone identificar todos los componentes esenciales del tributo, así como los principios vinculados con este, para que las medidas que se utilicen no impliquen la afectación de la estructura del tributo y de cualquiera de los sujetos vinculados¹⁴².



¹⁴¹ Autores como RUIZ DE CASTILLA consideran que la figura de la inafectación del tipo legal es susceptible de “distorsionar” los conceptos de exoneración e inafectación ya que estos tendrían el mismo tratamiento por efectos de una disposición normativa.

En: RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. “Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios”. En: Revista Foro Jurídico No.12. Lima: 2013. Página 142.

¹⁴² El análisis de las consecuencias de la inafectación se desarrollará con mayor detalle en el numeral 4.5 del Capítulo IV de la presente tesis.

CAPÍTULO III: La doble imposición interna

3.1. Definición y alcances de la doble imposición interna

En nuestro sistema tributario pueden originarse situaciones que no fueron previstas inicialmente por el legislador, en las que un contribuyente por la redacción y/o interpretación de la norma tributaria esté gravado dos o más veces por un mismo hecho económico. En estos casos resulta conveniente evaluar si se habría configurado un caso de doble o múltiple imposición interna.

Esta doble incidencia fue analizada doctrinariamente y en instancia judicial inicialmente en sistemas tributarios donde se verificaban impuestos que compartían algunos aspectos similares (como puede ser un mismo hecho, sujeto, periodo tributario, entre otros) en una determinada operación que conllevaban a la confiscatoriedad de las medidas tomadas por el Estado y un ejercicio abusivo de la presión tributaria hacia los contribuyentes. Así, por ejemplo, esta situación se suscitaba con mayor importancia en países como España en los que existe una pluralidad de entidades que tienen facultades y competencias para regular tributos (Hacienda Estatal, Comunidades Autónomas y Ayuntamientos), y que en ejercicio de sus facultades constitucionales para regular tributos no consideraron que estos podían gravar dos o más veces a un único sujeto. Ciertamente, en estos escenarios la doble imposición era susceptible de generarse con mayores probabilidades.

La importancia de esta problemática radica además en las consecuencias que manifestaría respecto a la capacidad económica de cada uno de los sujetos gravados con un determinado impuesto, los cuales se verán afectados al encontrarse obligados a cancelar una deuda tributaria legitimada por la regulación normativa pero cuyo importe resulte a todas luces excesivo.

Lamentablemente, a la fecha no existe alguna fuente del Derecho Tributario (en particular, disposiciones normativas o doctrina especializada) que establezca de forma categórica una definición u posición respecto a qué se entiende por doble imposición interna ni cómo debería combatirse. En el Perú, esta problemática tampoco ha sido abordada con mayor profundidad, lo que no quita que nuestro sistema este exceptuado de las consecuencias de la doble incidencia interna.

Pese a las diferencias marcadas entre ciertas posturas, existen algunos aspectos en común por los que en una operación se presentaría un supuesto de doble imposición interna y que consideramos conveniente analizar a fin de identificar una medida que solucione la problemática de este fenómeno en función del tributo en cuestión.

3.1.1. Primera posición: la doble imposición interna como un concepto amplio de doble incidencia

Para un sector de la doctrina, la doble imposición interna se origina cuando todos los hechos o manifestaciones que presente un sujeto se encuentren gravados con más de un impuesto. En esa línea, GIULIANI FONROUGE sostiene que existe doble imposición cuando se grava dos veces al mismo sujeto por parte de una misma autoridad¹⁴³.

Tómese como ejemplo la venta de unas maquinarias por parte de una empresa a favor de un consumidor final. Esta operación estará gravada tanto por el Impuesto a la Renta de tercera categoría como por el Impuesto General a las Ventas por una venta de bien mueble. Si tomamos como referencia esta postura estaríamos concluyendo que en este caso, y en aquellos otros donde una misma operación estará gravada con dos o más impuestos, nos encontraríamos ante un supuesto de doble imposición interna.

La crítica a esta postura radica en el carácter amplio de su definición, la cual no permite diferenciar con mayor claridad cuáles serían los casos en los que este fenómeno se encuentra acorde con los principios constitucionales respecto de aquellos casos en los que se afecta la capacidad económica de los sujetos obligados al pago del impuesto. Los alcances de dicha definición que solo abarca un aspecto subjetivo (mismo sujeto pasivo y activo) y objetivo (dos impuestos sobre un mismo hecho) no contribuiría a mitigar las repercusiones que esta doble incidencia podría generar.

Bajo dicha postura se concluiría entonces que todos los casos en los que se grava a un contribuyente con dos o más impuestos en un mismo periodo califican como supuestos de doble imposición, situación que resulta en general acorde al ordenamiento tributario, pues la capacidad contributiva de cada sujeto estará gravada en función a una operación o situación que demuestre riqueza distinta.

Sin embargo, consideramos que si bien esta posición opta por un criterio amplio para establecer los alcances del término “doble imposición interna”, dicha definición es insuficiente para identificar con mayor claridad la problemática del fenómeno de la doble incidencia. En efecto, dicha postura no hace más que desconocer cualquier elemento diferenciador de los impuestos y que podría servir como referencia para la evaluación de la constitucionalidad de los efectos de la doble imposición.

Por lo tanto es necesario que la definición que se adopte tenga en cuenta un criterio más idóneo para abordar los casos en que se verifique una doble incidencia que resulte contraria a los principios constitucionales tributarios. Dichos criterios son analizados por la doctrina en las otras posiciones que se expondrán en las siguientes líneas.

¹⁴³ En la misma línea, autores como SELIGMAN sostienen que la doble imposición interna supone “gravar dos veces la misma persona o la misma cosa”.

En: GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Derecho financiero”. La Ley. Buenos Aires: 2011. Páginas 345 y 484.

3.1.2. Segunda posición: la doble imposición interna en función del mismo hecho imponible

Para otro sector doctrinario, la doble imposición interna se configura cuando un mismo sujeto pasivo tiene que cumplir varias obligaciones tributarias por un mismo hecho imponible en el mismo periodo tributario. En palabras de FERREIRO LAPATZA, la doble imposición interna supone "(...) imponer a un mismo sujeto, por un **mismo hecho** y en el mismo periodo varias obligaciones tributarias"¹⁴⁴. (El resaltado es nuestro)

En esa línea, RUBIO GUERRERO señala que la doble incidencia constituye una "(...) situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo, o análogo concepto y por el mismo periodo"¹⁴⁵.

En el ámbito nacional, FLORES POLO sostiene que existe doble imposición cuando hay confluencia de un mismo hecho imponible, un mismo periodo de tiempo y por el mismo concepto que puede originar conflictos de superposición de tributos¹⁴⁶.

A título ilustrativo, si consideramos que existe un impuesto "A" que grava anualmente la enajenación de vehículos y el impuesto "B" grava en el plazo de un año las rentas obtenidas por transferencia a título oneroso de bienes muebles, cuyos aspectos espacial y cuantitativo en ambos tributos son los mismos, entonces la venta de un automóvil por parte de una compañía estaría gravado en el mismo periodo con ambos impuestos, calificando dicha situación como un supuesto de doble imposición interna.

La principal observación que se le realiza a esta posición está referida al hecho imponible. En efecto, bajo esa corriente doctrinaria, para que se configure un supuesto de doble imposición es necesario que se grave una operación con dos impuestos que tengan los mismos aspectos del hecho imponible (aspecto material, aspecto subjetivo, aspecto temporal, aspecto cuantitativo y aspecto espacial). De ser así, lo que sucedería en realidad es que no existirían dos impuestos diferentes sino iguales, pues éstos tendrán el mismo hecho imponible (y por tanto, cada uno de sus aspectos de la hipótesis de incidencia), por lo que sería ilógico considerar dicho razonamiento a fin de evaluar este fenómeno.

Lo señalado anteriormente ha sido abordado por LÓPEZ ESPADAFOR en los siguientes términos:

¹⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Curso de Derecho financiero español". 13ª Edición. Editorial Marcial Pons. Madrid: 1991. Página 89.

¹⁴⁵ RUBIO GUERRERO, José Juan. "Manual de fiscalidad internacional". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: 2001. Página 14.

¹⁴⁶ FLORES POLO, Roberto. "Derecho Financiero y Tributario Peruano". Editorial Cuzco. Lima: 1983. Páginas 268-270.

Si al dar contenido al concepto de doble imposición fuésemos excesivamente estrictos, ciñendo éste sólo a los casos en que dos impuestos actuasen sobre un mismo hecho imponible, o sea, que la realización de un mismo hecho imponible diese lugar a obligaciones tributarias por dos impuestos distintos, desembocaríamos en un concepto inútil en el análisis científico de la realidad jurídico-tributaria. Al actuar de una forma tan estricta, nos veríamos obligados a ceñirnos a una disección precisa del hecho imponible en todos sus componentes. (...) **Si para estar ante un caso de doble imposición exigiésemos la presencia de dos impuestos con un mismo hecho imponible, necesitaríamos estar ante dos impuestos en los que coincidan todos los elementos y aspectos** (...) la existencia de dos impuestos con todos esos elementos y aspectos de sus hechos imponibles coincidentes, **vendría a suponer la existencia de dos impuestos en la práctica idénticos.**

(...) **Y no tiene sentido que en un ordenamiento tributario existan dos impuestos iguales.** Sería algo inútil, pues para conseguir el mismo resultado bastaría con aumentar el tipo de gravamen en uno de ellos, ahorrándose así el coste de recaudación del otro¹⁴⁷. (El resaltado es nuestro)

Más allá de que para esta postura se exijan otras condiciones como que el hecho esté gravado en el mismo periodo y por el mismo sujeto, lo cierto es que su razonamiento carece de sentido al pretender analizar la doble incidencia de dos supuestos impuestos que, si bien poseen una denominación diferente, estos compartirían los aspectos previstos en la norma tributaria que determinarían que se trataría de un único impuesto.

De presentarse dicha situación, esto es, que existan dos impuestos con distinta denominación pero que en el fondo resultan ser el mismo, es necesario que se evalúe la constitucionalidad de ambos tributos ya que estos serán confiscatorios al afectar desproporcionalmente el patrimonio de un sujeto que debe tributar dos veces por el “mismo impuesto”. Asimismo, la evaluación de la constitucionalidad del impuesto también se abarcaría desde la óptica del principio de no confiscatoriedad al no existir conexión entre el hecho sometido a imposición y la base que se toma para determinar el importe por pagar en función de la capacidad económica de cada sujeto.

Sin embargo, debemos resaltar que este análisis constitucional no se refiere a un supuesto de doble imposición interna, en los cuales existen dos impuestos distintos, sino en los casos en que se grava de forma excesiva con un único impuesto.

Esta crítica por tanto nos conduce a la formulación de una nueva concepción de la doble incidencia en el ámbito local que no se encuentre enfocada en el hecho imponible.

¹⁴⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. “La doble imposición interna”. Lex Nova. Valladolid: 1999. Páginas 15 y 16.

3.1.3. Tercera posición: la doble imposición interna en función del mismo objeto del tributo

Contrariamente a la primera y segunda posición, existe otro sector de la doctrina que sostiene que el análisis de la doble imposición interna debe concentrarse en los casos en que un sujeto realiza el pago de dos impuestos que gravan una misma manifestación de riqueza.

En esa posición, FALCÓN Y TELLA considera que “(...) la doble imposición se produce cuando **una misma manifestación de capacidad contributiva** que da lugar a varias obligaciones tributarias a cargo del mismo sujeto pasivo, durante el mismo periodo o evento”¹⁴⁸. (El resaltado es nuestro).

En palabras de PÉREZ DE AYALA: “la doble imposición es aquel fenómeno a través del cual dos o más figuras tributarias, bien abierta, bien encubiertamente, recaen sobre un mismo **objeto imponible (objeto del impuesto)**”¹⁴⁹. (El resaltado es nuestro)

Por su parte, LÓPEZ ESPADAFOR sostiene lo siguiente:

(...) el fenómeno de la doble imposición o plurimposición vendría ocasionado principalmente por la **configuración de una pluralidad de hechos imponibles sobre un mismo objeto de gravamen**.

Lo que no se puede permitir **es que se produzca una acumulación de impuestos, de tal forma estructurados individualmente y en su globalidad, que pueda llegar a extremos confiscatorios**¹⁵⁰. (El resaltado es nuestro)

En esa línea, COFONE señala que “lo central de la doble imposición es que una determinada manifestación de capacidad contributiva sea gravada dos o más veces, sin

¹⁴⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón. “Análisis de la transparencia tributaria”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: 1984. Página 199.

¹⁴⁹ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. “El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas”. En: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública No.240. La Rioja: 1996. Página 394.

¹⁵⁰ A mayor abundamiento, el autor sostiene que con el concepto de doble imposición se hace referencia “al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo periodo impositivo o ante un mismo evento”

En: LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. “La doble imposición interna”. Lex Nova. Valladolid: 1999. Página 14, 23 y 24.

importar el nomen iuris de los tributos. Esto de ningún modo define su naturaleza jurídica, si es que existe semejante cosa”¹⁵¹.

En nuestro ordenamiento, BARRIOS ORBEGOSO indica en líneas generales que existe doble imposición cuando ante un mismo patrimonio se presentan simultánea o sucesivamente dos gravámenes distintos¹⁵².

Según se aprecia, el componente esencial en esta postura para verificar la doble imposición interna viene a ser la manifestación de riqueza como objeto del impuesto que se pretende gravar en más de una oportunidad. Así, en esta postura se responde al siguiente cuestionamiento: ¿Los impuestos que gravan la misma operación tienen como base la misma manifestación de riqueza del sujeto pasivo?

Nótese que con dicha pregunta se busca identificar no solo cuáles son los hechos o situaciones que presentarían esta doble incidencia, sino además si este fenómeno es susceptible de desconocer la capacidad contributiva de los contribuyentes, vulnerando así el principio de no confiscatoriedad.

A modo de ejemplo, supongamos que el objeto del impuesto “A” es gravar el valor de los bienes inmuebles y el del impuesto “B” el patrimonio global de una persona natural, tributos que tienen aspectos del hecho imponible distintos. En el caso de que una persona natural tenga un inmueble en un determinado periodo, esta deberá tributar por el impuesto “A” y el impuesto “B” ya que ambos tributos gravan la propiedad del bien inmueble de dicho sujeto cuyo manifestación de riqueza (patrimonio) está gravada dos veces, escenario que calificaría como una doble imposición interna.

La observación que se formula a esta posición es que el objeto del impuesto no constituye un elemento esencial para que se origine la relación jurídica tributaria (aspecto que sí se puede verificar, por ejemplo, en el caso del hecho imponible), por lo que resultaría ilógico considerar dicho concepto para determinar la deuda tributaria en el marco de la aplicación de dos o más impuesto.

No obstante, y sin perjuicio de los comentarios antes expuestos a propósito de la segunda posición, consideramos que esta crítica desconoce la importancia del objeto del tributo, el cual constituye el fundamento en el cual se sustenta la imposición de una determinada manifestación de riqueza. Nótese que el objeto del tributo toma en cuenta la capacidad contributiva de cada sujeto, lo que determina su trascendencia en el ámbito constitucional y que sirve como base para evaluar el fenómeno de la doble imposición interna.

¹⁵¹ COFONE, Ignacio. “La economía de la doble imposición tributaria”. Universidad de la Sabana. Chía: 2011. Páginas 350-351.

¹⁵² BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. “Derecho Tributario”. Editorial Sirius. Lima: 1966. Página 77.

3.1.4. Nuestra posición

Al respecto, nos inclinamos por esta última posición, pues es la que se ajusta con mayor exactitud al fenómeno de la doble incidencia en el ordenamiento local. En efecto, no basta con que el análisis de esta situación sea respecto del cumplimiento de cada uno de los aspectos del hecho gravado (sin perjuicio de que como ya se explicó en líneas anteriores, este análisis carecería de sentido), pues si se busca respetar los principios constitucionales tributarios así como los derechos del deudor tributario resulta más conveniente que el componente determinante para abordar la problemática de la doble imposición interna sea en función de la riqueza, consumo o patrimonio de un determinado sujeto como manifestación de la capacidad contributiva que se pretende gravar.

Como hemos mencionado, la idea central con esta postura es que un sujeto no soporte una deuda tributaria excesiva originada por una manifestación de riqueza que es gravada múltiples veces.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal no ha realizado un análisis exhaustivo de la doble imposición en el ámbito local. Únicamente se ha señalado en reiterados pronunciamientos¹⁵³ que para su configuración es necesario verificar los fundamentos de cada impuesto. Así, en la Resolución No.14403-A-2013 de fecha 13 de septiembre de 2013 el Tribunal Fiscal señaló que: “No se puede afirmar válidamente que la inclusión de regalías pagadas en el exterior en la base imponible de los tributos aplicados en la importación constituya una doble imposición tributaria en vista a la retención del impuesto a la renta **ya que los derechos arancelarios tienen su fundamento en la política de comercio exterior y el impuesto a la renta, en la capacidad contributiva**”. (El resaltado es nuestro)

De la lectura de dicha resolución se verifica que a criterio del Tribunal Fiscal el análisis de la doble incidencia de los impuestos respecto a una sola operación se realiza en función de la finalidad de los tributos (en el caso en particular, de los derechos arancelarios y del Impuesto a la Renta) manifestado en la capacidad contributiva soportada por el obligado al pago de la obligación tributaria.

Como se puede apreciar, existen distintos enfoques en cuanto a la definición y los alcances del término “doble imposición interna”. No obstante, debemos rescatar que el objetivo que cada una de estas posturas busca alcanzar es el mismo: combatir o remediar los escenarios que perjudiquen al sujeto obligado al pago de la deuda tributaria. En ese sentido, consideramos que para que se presente la doble imposición interna es necesario que:

- (i) Un único hecho económico se encuentre gravado más de una vez con uno o más tributos que tengan el mismo objeto impositivo (manifestación de riqueza gravada).

¹⁵³ Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos.01074-A-2008 de fecha 28 de enero de 2008, 13884-A-2008 de fecha 11 de diciembre de 2008, 00927-A-2010 de fecha 26 de enero de 2010, 01137-A-2010 de fecha 29 de enero de 2010, entre otras.

- (ii) El mismo sujeto soporte las obligaciones tributarias del(los) tributo(s) que tienen el mismo objeto impositivo.

Por tanto, habrá doble imposición interna cuando un sujeto esté gravado múltiples veces sobre una misma manifestación de riqueza.

Finalmente, somos de la opinión que la doble imposición interna no debe definirse de forma restrictiva, como lo sostiene un sector de la doctrina que entiende la doble incidencia en función del hecho imponible. Todo lo contrario, una definición flexible de dicho concepto permite analizar con mayor detalle cada caso en concreto a fin de identificar si es que respecto de un mismo hecho existe más de una incidencia respecto de dos o más impuestos que puede significar una vulneración a los derechos de los contribuyentes.

3.2. Problemática de la doble imposición interna

Debemos resaltar que no todos los supuestos de doble imposición interna suponen necesariamente la vulneración de alguno de los derechos de los contribuyentes. En efecto, podrían configurarse escenarios en los si bien se configura la doble imposición, en el caso en particular se pueden respetar los principios constitucionales tributarios (particularmente, el principio de no confiscatoriedad¹⁵⁴), aun cuando cualquier sujeto se encuentre gravado con dos o más impuestos cuyo objeto sea similar.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.2302-2003-AA/TC, de fecha 13 de abril de 2005, ha señalado lo siguiente:

(...) Ahora bien, ¿se vulnera el principio de no confiscatoriedad de manera automática, si una misma actividad sirve de base para gravar dos impuestos distintos? La respuesta es negativa. Y es que, la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. En ese sentido, **la confiscatoriedad no se configura por sí misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio.**

¹⁵⁴ El Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.0041-2004-AI/TC, de fecha 11 de noviembre de 2004, ha señalado con relación al principio de no confiscatoriedad lo siguiente:

(...) El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

(...) Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente.

Para determinar esta afectación excesiva de la propiedad privada, **es claro que se requiere de un minucioso examen de la contabilidad de la empresa para establecer si realmente, tal afectación, tiene su origen en la presión tributaria impuesta a su actividad.** (El resaltado es nuestro)

Para verificar la constitucionalidad de dicho fenómeno, será necesario entonces efectuar un análisis constitucional exhaustivo a fin de indicar según sea el caso cuáles son los principios constitucionales que estarían afectados por la aplicación de las normas tributarias que inciden de forma múltiple al contribuyente.

Esto último ha sido explicado por COFONE en los siguientes términos:

Cabría preguntarse, entonces, por qué motivo la doble imposición no se prohibió hasta la redacción de la aludida ley. Ese motivo es probablemente que ella no genera en sí misma un grave perjuicio al contribuyente. **La doble imposición es ineficiente, como se explicó, y genera incomodidades a los ciudadanos, pero no resulta suficientemente vejante como para constituir gravamen.**

(...)

Si bien la doble tributación no es, como se dijo, de por sí inconstitucional, los intentos de verse resguardados de ella tienen su fundamento: **el temor de que devenga en excesos y de que, con ocasión de la doble tributación, se transgreda alguno de los principios del derecho tributario y que no se respeten derechos constitucionales.** Es por ello que parecería ser un sano criterio, y una contrapartida razonable de la constitucionalidad de la doble tributación y del riesgo que genera, analizar con cuidado aquellos casos en los que ella está presente, **observando especialmente si el monto de la carga tributaria total es razonable y no confiscatorio**¹⁵⁵. (El resaltado es nuestro)

En esa línea, consideramos que uno de los principios que se vería vulnerado en el caso de un supuesto de doble imposición interna es el de no confiscatoriedad. En efecto, si un determinado hecho o situación estuviera gravado por dos o más impuestos cuyo objeto del tributo es idéntico, entonces el sujeto obligado al pago de la deuda tributaria estaría soportando un importe desproporcional. En ese sentido, la excesiva presión tributaria que ejercería el sistema estatal hacia dicho sujeto, por la materia imponible sobre la cual se tributa más de una vez, terminaría por afectar su patrimonio.

¹⁵⁵ COFONE, Ignacio. "La economía de la doble imposición tributaria". Universidad de la Sabana. Chía: 2011. Páginas 358-360.

Esto último ha sido analizado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.0004-2004-AI/TC, de fecha 21 de septiembre de 2004, en la cual se indica que:

(...) es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta respecto a las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, **y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.** (El resaltado es nuestro)

Al gravarse un hecho con dos impuestos cuyo objeto es similar se estaría desconociendo la capacidad económica real que debería soportar cualquier sujeto. En este caso, el sistema tributario no justificaría que el fisco exija el cobro de ambos impuestos que no pueden ser cancelados por el contribuyente.

Debemos resaltar que los principios antes señalados guardan estrecha relación con el principio de igualdad en materia tributaria¹⁵⁶, por lo que un contribuyente en este tipo de fenómenos de doble incidencia asumiría una mayor carga tributaria, aun cuando éste último tenga la misma capacidad económica respecto a otros sujetos.

Como se aprecia, en el fenómeno de la doble incidencia interna pueden originarse problemas de presión tributaria que afectan a los contribuyentes, lo cual se traduce en la afectación de los principios constitucionales¹⁵⁷. A ello debemos agregar las repercusiones que se generarían al sistema tributario, que en estos casos demostraría incoherencia en la estructura tributaria cuando en la aplicación de dos impuestos (cuyo fundamento y mecánica de forma individual se ajusta a los parámetros constitucionales) se colisionan los derechos de aquellos que soportan injustificadamente doble gravamen.

Desde el punto de vista del sistema tributario, este problema además generaría una situación de incertidumbre para los contribuyentes, quiénes desconocerían cuál de los impuestos debería cancelarse ante una determinada operación, generando desconfianza

¹⁵⁶ Sobre el particular, mediante Sentencia recaída en el Expediente No.0001-2004-AI/TC de fecha 27 de septiembre de 2004, el Tribunal Constitucional ha señalado que “El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo”.

¹⁵⁷ Si bien en la presente sección se explicaron las posibles afectaciones a los principios constitucionales de no confiscatoriedad, capacidad contributiva e igualdad en materia tributaria en los casos de doble imposición interna, debemos precisar que dependiendo de la naturaleza del tributo y del caso en concreto podrían verse vulnerados otros principios constitucionales.

en la estructura del ordenamiento y en las medidas utilizadas por el Estado para cumplir eficientemente¹⁵⁸ con la recaudación de los tributos.

Sobre el particular, DUE sostiene que:

Una administración eficiente solo puede lograrse si la base impositiva se halla claramente definida y la responsabilidad tributaria fácilmente determinada tanto por el contribuyente como por el organismo recaudador. Las ambigüedades en la definición de la base imponible hacen difícil la aplicación del impuesto para el contribuyente y complican enormemente la tarea de las autoridades gubernamentales de verificar la exactitud de los pagos efectuados. Dichas ambigüedades, generalmente, giran alrededor del problema de trazar una línea divisoria entre la base imponible y los ítems estrechamente relacionados a ella que se excluyen¹⁵⁹.

De esta manera, podemos resumir los efectos adversos que podría generar una regulación que contenga un supuesto de doble incidencia local en los siguientes términos:

1. Se pueden ver afectados principios constitucionales tributarios, según el caso en concreto.
2. Se evidencia una incoherencia en el sistema normativo al gravar múltiples veces la misma manifestación de riqueza que denota un sujeto.
3. Se genera una incertidumbre a los contribuyentes respecto al tratamiento tributario aplicable en los casos donde se genera el fenómeno de la doble imposición.
4. Desconfianza en los métodos utilizados por el Estado para la recaudación de los tributos.

Ante toda la problemática antes señalada, debemos indicar que existen dos posibles medidas que podrían utilizarse y que corrigen los efectos de este fenómeno que explicaremos a continuación, sin perjuicio de que el deudor tributario opte por recurrir en instancia judicial a fin de resguardar sus derechos que motive al Estado en plantear una reforma en el diseño del sistema tributario.

3.3. Medidas ante un supuesto de doble imposición interna

Hemos señalado los aspectos indispensables para la configuración de la doble imposición interna a partir de las distintas posiciones doctrinarias. Asimismo, indicamos que estos

¹⁵⁸ Téngase presente que desde la perspectiva de la política fiscal, se busca que el sistema tributario sea eficiente, esto es, que dicho sistema no sea distorsionador ni que interfiera en la asignación eficiente de los recursos.

En: STIGLITZ, Joseph E. "La Economía del Sector Público". Tercera Edición. Antoni Bosch Editor. Barcelona: 2003. Página 483.

¹⁵⁹ DUE, Jhon Fitzgerald. "Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas". Tercera Edición (Reimpresión). Librería El Ateneo. Buenos Aires: 1972. Página 92.

supuestos usualmente se concretizan cuando el legislador no toma en consideración el objeto de un impuesto que puede incidir más de una vez hacia un mismo sujeto, con la posibilidad de que el propósito recaudatorio afecte principios constitucionales.

En las siguientes líneas, explicaremos a detalle las posibles medidas que distintos ordenamientos tributarios han venido implementado a fin de contrarrestar los efectos del fenómeno de la doble incidencia local: la deducción del importe pagado y la exoneración o inafectación tributaria.

3.3.1. Deducción del importe pagado

Un criterio de solución para evitar la doble imposición interna es que se permita la deducción del importe a pagar de un impuesto con la aplicación del crédito obtenido por el pago de otro impuesto cuyo objeto es similar. Esta medida permite reducir el importe sujeto al pago de la deuda tributaria al deducir como crédito el impuesto pagado preliminarmente por el contribuyente.

A título ilustrativo, exponemos a continuación el siguiente ejemplo:

Impuesto	Base imponible (S/)	Tasa	Impuesto (S/)	Fecha de pago	Importe a pagar (S/)
Impuesto A	2,400.00	10%	240.00	14/05/2017	240.00
Impuesto B	5,000.00	20%	1,000.00	26/05/2017	(1,000.00 – 240.00) = 760.00
TOTAL			1,240.00		1,000.00

Según se aprecia del ejemplo antes señalado, si un determinado sujeto es gravado con el “Impuesto A” y el “Impuesto B” cuya manifestación de capacidad contributiva es la misma, el contribuyente tiene la posibilidad de utilizar el importe efectivamente pagado del Impuesto A (S/ 240.00) como crédito contra el importe por pagar del “Impuesto B” (S/ 1,000.00). Nótese que si bien en ambos impuestos la totalidad de la base imponible es de S/ 1,240.00, el importe que efectivamente deberá pagar el contribuyente es de S/ 1,000.00, lo cual garantiza que el fin recaudatorio del impuesto sin que este se torne confiscatorio.

Sobre esta medida debemos indicar que no en todos los casos se deducirá íntegramente el importe efectivamente pagado, sino que podrá establecerse un porcentaje de éste que será utilizado para la deducción del importe a pagar. En dichos casos, el legislador deberá evaluar si la proporción aplicable para la deducción se ajusta a la propósito de ambos impuestos y a respetar el principio de no confiscatoriedad de los obligados al pago.

Por otro lado, el sistema de la deducción del importe pagado no resultaría aplicable en los casos en que exista complejidad la determinación del cálculo del importe a pagar. Piénsese en un “Impuesto A” cuyo importe a pagar fue calculado en función de la “Operación X”. Por otro lado, en el caso del “Impuesto B” se utilizó para determinar la base imponible la “Operación X” que se sumará con otras operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de este último impuesto, y que posteriormente sobre el importe total se efectuarán deducciones que concluirán en la aplicación del porcentaje para identificar el monto a favor del fisco. En este caso, resulta inviable la deducción del importe pagado por el “Impuesto B” contra el “Impuesto A” en la medida que no es posible identificar cuál es el importe por pagar en este último impuesto respecto únicamente de la “Operación X”.

Así, para utilizar este tipo de medidas se requiere que la Administración Tributaria cuente con mecanismos suficientes que permitan determinar cuál es la base imponible en ambos impuestos y, por tanto, el importe que será deducido para identificar el verdadero importe a pagar. En caso contrario, pueden suscitarse casos en los que un error en la determinación de la base imponible de un impuesto influya en el cálculo del otro impuesto que se deberá pagar.

3.3.2. Exoneración o inafectación tributaria

Otra medida para combatir la múltiple imposición es la exoneración o inafectación legal de uno de los impuestos que grava la manifestación de riqueza del contribuyente. En este caso, mediante una previsión normativa el contribuyente se exceptuará del pago de uno de los impuestos, criterio que se regirá en función de los alcances y exigencias evaluadas por el legislador.

A fin de graficar esta solución describimos el siguiente ejemplo:

Impuesto	Base imponible (S/)	Tasa	Impuesto (S/)	Importe a pagar (S/)
Impuesto A	2,400.00	10%	240.00	240.00 [Exonerado]
Impuesto B	4,000.00	20%	800.00	800.00
TOTAL			1,040.00	800.00

A partir del mencionado ejemplo se evidencia que existe un importe ascendente a S/ 240.00 referido a una sola manifestación de riqueza que estará gravado con el “Impuesto A” y el “Impuesto B”. Si la ley dispone que dicho importe en el caso del “Impuesto A” esté exonerado siempre que la operación se grave con el “Impuesto B”, entonces el monto total a pagar correspondería únicamente al “Impuesto B” y ascenderá a un total de S/ 800.00. Nótese que en estos casos se evita que la operación gravada se encuentre incidida dos veces por uno o más impuestos con el mismo objeto.

A diferencia de la figura de la deducción del impuesto pagado planteado en líneas anteriores, esta solución resulta aplicable incluso en aquellos escenarios donde existe complejidad para la determinación del importe por pagar al verificar que la operación o bien estaría fuera del ámbito de aplicación del impuesto (en el caso de inafectación tributaria) o no sería exigible (en el caso de exoneración tributaria).

Sin perjuicio de lo anterior, en este tipo de medidas es necesario que el legislador tome en cuenta cuál de los impuestos es el que se encontraría exonerado o inafecto, ya que es posible que se originen situaciones en las que se genere un hecho imponible antes que el otro. En este caso consideramos que sería necesario que el legislador tome como referencia las prácticas comerciales en las que se puede suscitar múltiples supuestos gravados en una sola operación así como el objeto del impuesto.

Consideramos además que la opción que se tome en esta medida debe respetar el criterio de equidad del impuesto, evitando la concreción de situaciones en las que por la dación de una exoneración o inafectación se otorgue ventajas para ciertos sujetos respecto de aquellos que estarán obligados al pago del impuesto¹⁶⁰.

Asimismo, debemos mencionar que la decisión de utilizar el método de la exoneración o inafectación tributaria dependerá de la política que el legislador pretenda aplicar en dicho ordenamiento. Como ya se explicó en el Capítulo II, la diferencia entre ambas figuras radica principalmente en la vocación de permanencia, que en el caso de la inafectación no estará sujeto al plazo de vigencia 3 años previsto en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario¹⁶¹.

¹⁶⁰ Con relación a este punto, RUIZ DE CASTILLA sostiene que la exoneración tributaria:

(...) genera inequidad, en el sentido que –además de favorecer a los sectores sociales de ingresos bajos- resulta que también beneficia a los sectores sociales de ingresos altos. En efecto, las exoneraciones generales del IVA son “ciegas” en el sentido que no distinguen entre consumidores pobres y ricos. Cuando por ejemplo los sectores sociales de ingresos altos adquieren fruta, exonerada del IVA, resulta que –a pesar de poseer mayor nivel de riqueza económica- no soportan una carga tributaria.

En: RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. “Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios”. En: Revista Foro Jurídico No.12. Lima: 2013. Página 143.

¹⁶¹ **NORMA VII.-REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS**

(...)

- c. El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años.
Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

Al respecto, consideramos que cualquiera de estas medidas (deducción del importe pagado, exoneración tributaria o inafectación tributaria) debe aplicarse en función de la estructura de los impuestos que gravan un mismo hecho a fin de evitar desnaturalizar su aplicación y los propósitos por los cuales se consideró que dicha operación inicialmente debía encontrarse gravada.

Finalmente, debemos resaltar que con la detección de este fenómeno y la aplicación de la medida que resulte más conveniente según el impuesto que se trate, se contribuye con una mejor estructuración del sistema tributario en un ordenamiento y que garantiza una interpretación adecuada y coherente de las normas tributarias. En palabras de CHICA PALOMO: "(...) el sistema tributario local grava de forma reiterada materias que ya han sido objeto de imposición en el sistema estatal. Urge un nuevo diseño no solo del sistema tributario local que tenga como finalidad no sólo estrictamente recaudatoria, sino también **la orientación al cumplimiento de los servicios a los ciudadanos con calidad y seguridad, generando con ello confianza en el sistema tributario local**"¹⁶². (El resaltado es nuestro)

En ese sentido, no cabe únicamente reconocer las situaciones en las que la doble imposición interna sea perjudicial para los sujetos obligados al pago de la deuda tributaria, sino que además es necesario que el legislador analice a cabalidad la incidencia de la medida o solución que podría combatir dicho fenómeno.

3.4. Legislación comparada: el caso de España y la nueva Ley de Sociedades

En la legislación comparada, recientemente en España se ha implementado una solución para combatir la múltiple imposición interna. Esta medida se estableció con la vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades dispuesta en la Ley No.27/2014¹⁶³.

Previamente a la publicación de la citada ley, se suscitaban casos en los que una empresa cuando recibía rentas en un determinado periodo por concepto de dividendos obtenidos debía pagar el impuesto por los dividendos recibidos y además por las rentas derivadas de la transmisión de participaciones. Esta situación evidenciaba una doble imposición interna que gravaba rentas que ya habían tributado y que habían sido canceladas.

Con la emisión de la Ley No.27/2014 se contrarrestó esta problemática y se optó por la aplicación en el artículo 21° del siguiente método:

Artículo 21°. - Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

¹⁶² CHICA PALOMO, María Dolores. "Reflexiones sobre la doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local". Nueva Fiscalidad. Andalucía: 2008. Página 133.

¹⁶³ De fecha 27 de noviembre de 2014.

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...). (El resaltado es nuestro)

Según se evidencia del artículo antes citado, en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se optó por la exoneración del impuesto en los casos de dividendos o participaciones en beneficios de entidades siempre y cuando se cumpla con una serie de requisitos. El importe por dicho concepto no se incluye además en la base imponible del impuesto.

Asimismo, en la Disposición Transitoria Vigésima Tercera se estableció un régimen transitorio para aplicar deducciones y así evitar la doble imposición interna en los siguientes términos:

Disposición transitoria vigésima tercera. Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición.

1. En el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en períodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015, los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, tendrán derecho a la exención prevista en el citado artículo.

No obstante, cumpliéndose los referidos requisitos, la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación. Adicionalmente, **el contribuyente tendrá derecho a una**

deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios (...).

4. Las deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 30, 31 y 32, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicar a la entrada en vigor de esta Ley, así como aquellas deducciones generadas por aplicación de esta Disposición no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

El importe de las deducciones establecidas en esta Disposición transitoria y en los artículos 30, 31.1.b) y 32.3 del citado Texto Refundido se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique. (El resaltado es nuestro)

Nótese además que la aplicación del régimen transitorio constituye un método excepcional de deducción en los casos que los sujetos pasivos mantengan deducciones por concepto de doble imposición pendientes de utilizar en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

En este caso, si bien estarán gravadas las rentas por los dividendos obtenidos, así como las ganancias generadas por la transmisión de participaciones, se corrige el importe que se pagaría en exceso con la deducción en la cuota íntegra.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, debemos agregar que en dicho ordenamiento también se incluyó un supuesto de exoneración en materia de Impuesto al Valor Añadido en los casos en los que el valor de un servicio forme parte del valor en aduanas de una mercancía importada (similar al supuesto de inafectación previsto en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV peruano). Así, el artículo 64° de la Ley No.37/1992¹⁶⁴ establece que:

Artículo 64°.- Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones.

Estarán **exentas** del impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 20 de esta Ley, **cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran**, de acuerdo con lo establecido en el artículo 84. (El resaltado es nuestro)

Con relación a este supuesto, LÓPEZ ESPADAFOR señala lo siguiente:

(...) si no se hubiese establecido la exención contemplada en el citado artículo 64 se daría una doble imposición: **las prestaciones de servicios accesorios a la importación se gravarían dos veces, una como prestación de servicios en sí u**

¹⁶⁴ De fecha 28 de diciembre de 1992.

operación inferior y otra al incluirse la contraprestación por las mismas en la base imponible del IVA que grava las importaciones. Con tal exención se consigue que tales prestaciones de servicios se graven una sola vez, incluyendo la contraprestación de las mismas en la base imponible del IVA a efectos del gravamen de las importaciones de las que aquéllas sean accesorias, **evitando así la doble imposición que se produciría si tales prestaciones de servicios se gravasen además de forma separada con respecto a las importaciones**¹⁶⁵. (El resaltado es nuestro)

Conforme hemos señalado en párrafos anteriores, la regulación de cualquiera de las medidas que contrarreste el problema de la doble imposición interna dependerá en gran medida del tipo de tributo que se trate y el efecto que generaría sobre los sujetos afectados por la doble incidencia de uno o más tributos.



¹⁶⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. "La doble imposición interna". Lex Nova. Valladolid: 1999. Página 215.

CAPÍTULO IV: Análisis crítico del supuesto de inafectación del IGV en los casos de utilización de servicios cuando el importe forma parte del valor en aduanas en la importación de bienes

A lo largo de la presente investigación hemos descrito el ámbito de aplicación y los aspectos generales que comprenden tanto el Derecho Tributario (en particular, el IGV) como el Derecho Aduanero. Hemos explicado además cómo estas materias pueden integrarse cuando se genera una obligación tributaria aduanera.

Asimismo, hemos indicado que en el ámbito tributario existen casos en los que una misma operación puede estar gravada dos veces o más por un impuesto con el mismo objeto impositivo, situación que para efectos tributarios califica como un supuesto de doble imposición interna y es susceptible de afectar los principios constitucionales del contribuyente.

A continuación, en el presente capítulo analizaremos el supuesto de doble imposición interna en el IGV que se configura en operaciones con sujetos no domiciliados, en específico, por concepto de utilización de servicios e importación de bienes, y si dicha incidencia ha sido solucionada por el legislador.

Sobre este punto, es preciso indicar que en los últimos años el legislador ha detectado la mencionada doble imposición, por lo que mediante la Ley No.30264 modificó la Ley del IGV y su Reglamento para implementar una solución al mencionado problema.

Por ello, el presente análisis de la doble incidencia tendrá como propósito identificar la problemática detectada por el legislador y evaluar a detalle si la medida adoptada para contrarrestar el efecto de doble imposición interna es la adecuada. En otras palabras, pasaremos a profundizar si la introducción del literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV prevista en la Ley No.30264 cumple con resolver la problemática detectada por el legislador.

Toda vez que el objeto del presente análisis es la obligación tributaria que se genera con la configuración de la utilización de servicios en el país, así como la obligación tributaria aduanera que se configura con la importación de bienes en el país, nuestra evaluación tomará en cuenta los alcances y materias explicadas en los capítulos anteriores respecto a la lectura integral del Derecho Tributario y el Derecho Aduanero.

4.1. Problemática antes de la modificación de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispuesta en la Ley No.30264: la doble imposición interna en el Impuesto General a las Ventas

Antes de las modificaciones de la Ley del IGV y su Reglamento dispuestas en la Ley No.30264, en nuestro ordenamiento no se tenían previstos medidas vinculadas a la doble

imposición interna que surgían de aquellas operaciones internacionales en las que participaba un contribuyente del impuesto con sujetos no domiciliados. Nos explicamos.

Cuando un sujeto no domiciliado exportaba bienes a nuestro país a favor de un sujeto domiciliado, de acuerdo con las normas del IGV dicha operación calificaba como un supuesto gravado por importación de bienes (literal e) del artículo 1° de la Ley del IGV; asimismo, si en el marco de dicha importación el sujeto no domiciliado prestaba servicios que guardaban relación con las mercancías importadas, el importe por estas prestaciones estaba sujeto al IGV al calificar como utilización de servicios al tratarse de un servicio prestado por un sujeto no domiciliado utilizado económicamente en el país (literal b) del artículo 1° de la Ley del IGV). Sin embargo, nótese que por normas aduaneras la contraprestación pagada por los servicios se encontraba incluida en el valor de importación de bienes al formar parte del valor en aduanas de acuerdo a las normas de valoración.

En otras palabras, de acuerdo con la legislación tributaria el contribuyente en el marco de este tipo de operaciones debía pagar el IGV por los siguientes conceptos:

- Utilización de servicios (literal b) del artículo 1° de la Ley del IGV), pues los servicios relacionados a la mercancía importada son prestados por un sujeto no domiciliado y serán utilizados económicamente (primer acto de disposición del servicio) en el país por el contribuyente.
- Importación de bienes (literal e) del artículo 1° de la Ley de IGV), pues de conformidad con las normas de valoración aduanera los importes vinculados a las prestaciones de las mercancías importadas forman parte del valor en aduanas de dicho bien.

Según se observa, los servicios vinculados a la mercancía importada, aun cuando se trataban de una sola prestación, debían tributar dos veces por dos supuestos de hecho distintos de acuerdo con la Ley del IGV, lo cual era recaudado por las intendencias de tributos internos y aduanas de la SUNAT.

Sobre el particular, ASSERETO BOSSIO resume la problemática antes señalada en los siguientes términos:

(...) estas inafectaciones también surgen como resultado de un conflicto entre la Administración Tributaria (en este caso aduanera) y los contribuyentes, relacionado con los contratos de llave en mano a suma alzada para la ejecución de grandes obras de infraestructura. En ese conflicto, cuyo caso más avanzado sigue a la fecha pendiente de resolución definitiva en etapa judicial, la SUNAT sostenía que se importaban plantas productivas y que los servicios de ingeniería que formaban parte de los respectivos contratos integraban el valor en aduana de esas plantas conforme a las normas internacionales de valoración aduanera, **por lo que se encontraban gravados con el**

IGV por importación de bienes. El problema fue que la misma SUNAT, pero esta vez a través de sus intendencias encargadas de administrar tributos internos y de recaudar el IGV por utilización de servicios, consideraba que también incidía el IGV por utilización de servicios sobre la totalidad del contrato, posición que fue confirmada por el Tribunal Fiscal en por lo menos dos resoluciones. Los contribuyentes, por su parte, entendieron que por tratarse de servicios de ingeniería, debía tributarse solo bajo la figura de utilización de servicios y que, por ese y otros motivos relativos a la interpretación de las normas de valoración en aduana, **el valor de los mismos no debía estar gravado, además, con el IGV por importación. Esta diferencia de interpretación motivó a que las Intendencias de Aduana de la SUNAT formularan las acotaciones que dieron origen al conflicto**¹⁶⁶. (El resaltado es nuestro)

Hasta antes de las modificaciones al artículo 2° de la Ley del IGV, existían dos posiciones con relación a la doble incidencia que tenía el IGV en los casos donde un sujeto importaba mercancías al país y cuyo valor incluía los servicios vinculados a dichos bienes: por un lado, los contribuyentes sostenían que debían pagar por los servicios vinculados al bien importado únicamente el IGV por utilización de servicios, sin ser dicho valor nuevamente gravado por concepto de importación de bienes; por otro lado, la SUNAT consideraba que de la lectura de la Ley del IGV se concluía que el valor del servicio prestado por el sujeto no domiciliado estaba gravado tanto por utilización de servicios como por importación de bienes.

Bajo un criterio similar al de la SUNAT, el Tribunal Fiscal ha señalado que en este tipo de operaciones el hecho económico está gravado tanto por la utilización de servicios como por la importación del bien. Esta posición es recogida por ejemplo en la Resolución No.11992-4-2013, de fecha 19 de julio de 2013, en la que se concluyó que los servicios prestados en el marco de un contrato de llave en mano vinculados a una mercancía importada están gravados por el IGV por concepto de utilización de servicios, sin perjuicio de que el mismo importe esté afecto al mismo impuesto por importación de bienes.

El problema de la doble imposición interna se presentaba con mayor frecuencia, por ejemplo, en el caso de las regalías y de los servicios de elaboración de planos y bienes en el extranjero, que luego serían destinados al régimen de importación definitiva¹⁶⁷.

Esta situación conllevaba a que en estos casos el contribuyente del impuesto pague en dos oportunidades distintas sobre el mismo valor de la contraprestación pactada el IGV correspondiente a la utilización de servicios en el país y a la importación de los bienes. Lamentablemente, no existía disposición alguna que contrarreste dicha problemática

¹⁶⁶ ASSERETO BOSSIO. "Doble imposición de IGV en importación y utilización de servicios: ¿problema de interpretación o de regulación?". En: Revista Ius Et Veritas No.52. Lima: 2016. Página 69.

¹⁶⁷ Dicha información se puede apreciar, por ejemplo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal No.18177-1-2011 y 11992-4-2013, de fechas 28 de octubre de 2011 y 19 de julio de 2013, respectivamente.

perjudicando a los contribuyentes que estaban involucrados en este tipo de operaciones con sujetos no domiciliados.

Este problema no solo generaba confusión con relación a la actuación de las intendencias de tributos internos y aduanas de la SUNAT que terminaban gravando dos veces con el mismo impuesto una misma operación internacional, sino que ante la posibilidad de suscitarse una contingencia tributaria se desalentaba a los sujetos domiciliados a contratar servicios en el exterior destinados a la elaboración de bienes corporales, que posteriormente serían importados.

La única norma que establecía un método para evitar que un sujeto pague dos veces el mismo impuesto por una misma operación internacional se encontraba regulada en el segundo párrafo del literal e) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, y se refería exclusivamente a los bienes intangibles importados¹⁶⁸, conforme se verifica a continuación: “Tratándose del caso de **bienes intangibles provenientes del exterior, el Impuesto se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país**. En caso que la Superintendencia Nacional de Aduanas - ADUANAS hubiere efectuado la liquidación y el cobro del Impuesto, éste se considerará como anticipo del Impuesto que en definitiva corresponda.” (El resaltado es nuestro)

De la lectura del citado artículo se infiere que durante el periodo que dicha disposición estaba vigente se entendía que las importaciones de bienes intangibles calificaban como operaciones gravadas con el IGV por concepto de utilización de servicios. De ahí que si la Intendencia de SUNAT - Aduanas consideraba que la importación de la mercancía intangible estaba gravada con el IGV por concepto de importación de bienes, el pago efectuado por el importador se consideraba como un anticipo del impuesto que se debía regularizar.

La finalidad de esta disposición era que no existieran confusiones con respecto al tratamiento de la importación de bienes intangibles como hecho gravado únicamente por utilización de servicios en el país, y que el contribuyente no se vea afectado con la exigibilidad de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria, en particular,

¹⁶⁸ Cabe señalar que en virtud de dicha norma, a criterio de la SUNAT no existía en estos casos un supuesto de doble imposición, sino que estos debían entenderse como operaciones independientes que se encontraban gravadas con el IGV. A título ilustrativo, mediante Informe No.305-2005-SUNAT/2B0000, de fecha 16 de diciembre de 2005, se concluyó que: “Si existe un servicio prestado por un sujeto no domiciliado que elabora el software a pedido y ese servicio es utilizado en el país, la operación está gravada con el IGV, siendo sujeto del Impuesto el usuario del mismo. La importación del intangible (software) proveniente del exterior se encuentra gravada con el IGV, siendo el sujeto del Impuesto el importador.”

Según se advierte del citado informe, para la Administración Tributaria cuando un sujeto no domiciliado se obligaba a prestar servicios que calificaban como utilización de servicios para efectos del IGV, y cuyo importe a su vez formaba parte del valor en aduanas del bien importado se debía gravar nuevamente con el impuesto por tratarse de una importación de bienes intangibles.

respecto a la Intendencia de SUNAT – Aduanas que lo podía exigir como un hecho gravado por importación de bienes.

Así, esta medida no hacía más que evitar que la Administración Tributaria calificara la importación de bienes intangibles como un hecho gravado distinto a la utilización de servicios en el país y que, en caso ocurra, el contribuyente no se vea en la necesidad de pagar dos veces el mismo impuesto. Sin embargo, como hemos indicado, esta disposición estaba limitada únicamente a los supuestos de importación de bienes intangibles, privándose de una medida adecuada en los casos donde un sujeto importe mercancías corporales y la SUNAT grave dos veces con el IGV dicha operación internacional.

4.2. La Exposición de Motivos de la Ley No.30264 y la medida optada por el legislador para combatir la doble imposición interna en las operaciones de importación de bienes corporales

Ante la situación descrita en líneas anteriores, el Congreso de la República como parte de las modificaciones que planeaba realizar en la legislación vigente en el año 2014 para promover el crecimiento económico en el Perú elaboró el Proyecto de Ley No.3690/2014-PE¹⁶⁹ (en adelante, “Proyecto de Ley”), en el cual se incluyeron medidas para solucionar la doble incidencia en el caso de importación de mercancías cuyo valor comprendía servicios utilizados en el país.

El legislador advirtió que en nuestro ordenamiento sí existía una problemática en materia de doble imposición económica en el caso de operaciones internacionales que se encontraban gravadas con el IGV por utilización de servicios e importación de bienes.

Sobre el particular, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley se describió el problema de la doble imposición económica en los siguientes términos:

(...) En relación a las operaciones gravadas mencionadas, se han detectado como **supuestos de doble imposición económica aquellos casos en que existe una utilización de servicios cuya retribución**, a la vez, forma parte:

- **Del valor en aduana de bienes corporales que se importan al país:** lo cual ocurre, por ejemplo, cuando un sujeto domiciliado encarga a uno no domiciliado elaborar y remitir un bien corporal. Ejemplo, regalías y servicios prestados en el país de origen relacionadas con la mercancía adquirida.
- **Del valor de bienes intangibles que se importan al país;** lo que sucede, por ejemplo, si es que se manda a elaborar un comercial publicitario que luego se envía al país por internet. Ello debido a que el gravamen a la importación de bienes (entre ellos

¹⁶⁹ Proyecto de Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico. El Proyecto de Ley No.3690/2014-PE fue elaborado el 7 de agosto de 2014.

los intangibles) no distingue entre un bien que es adquirido como tal o uno que se manda a elaborar (es decir, que deriva de la prestación de un servicio). (El resaltado es nuestro)

En esa línea, en el Proyecto de Ley se recogieron algunos supuestos en los que la “doble imposición económica” se configuraba en nuestro ordenamiento, según el gráfico detallado a continuación:

SUPUESTO DETECTADO	HECHO GRAVADO		Casos detectados	Importación de bienes corporales (control aduanas)	Importación de intangibles (control tributos internos)	Utilización de servicios (control tributos internos)
Servicios prestados por no domiciliados que se utilizan en el Perú	Que implican la elaboración de un bien corporal			X		X
	Que implican la elaboración de un intangible	Que ingresa en medio portador	Publicidad		X	X
		Que no ingresa en medio portador				X
	Que se agregan al valor en aduana de un bien corporal por normas de valoración		- Regalías - Servicios en origen pagados por el importador y que son condición de venta		X	

Como se puede apreciar del gráfico anterior, el legislador identificó ciertos supuestos que de acuerdo con la Ley del IGV estarían gravados tanto por la importación de bienes como la utilización de servicios en el país: los servicios que implican la elaboración de un bien corporal y aquellos que se agregan al valor en aduana de un bien corporal por normas de valoración. En este último caso, en la Exposición de Motivos se puso ejemplos las regalías y los servicios en origen pagados por el importador y que son condición de venta.

A partir de la problemática detectada, el legislador dispuso como medida para eliminar la doble imposición económica la inafectación del IGV por concepto de utilización de servicios, cuando la retribución por dicho concepto formaba parte del valor en aduanas. Así, se planteó lo siguiente

Considerando que los supuestos de doble imposición detectados **generan costos en las operaciones de este tipo que realizan los contribuyentes que no se justifican conforme a la técnica del impuesto**, se propone eliminarla a través de las siguientes medidas:

(...) **Se desgrava la utilización de servicios en el país**, cuando la retribución del servicio forma parte del valor en aduana de bienes corporales que se encuentran

gravados en la importación, de modo tal que **la imposición sólo ocurra en el momento de la importación del bien corporal y el pago se efectúe ante la aduana correspondiente.** (El resaltado es nuestro)

De esta manera, en aquellos casos en los que un sujeto importe mercancías cuyo valor en aduanas incluye servicios utilizados en el país, solo corresponderá que se efectúe la cancelación del impuesto por importación de bienes, de conformidad con el literal e) del artículo 1° de la Ley del IGV.

4.3. Legislación después de la modificación dispuesta en la Ley No.30264

Conforme hemos señalado en líneas anteriores, con fecha 16 de noviembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Ley No.30264, Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico, que reguló, entre otros supuestos, la inafectación de la utilización de servicios en el país en los casos en los que la retribución forme parte del valor en aduana de la importación de bienes.

A partir de la evaluación del fenómeno de la doble incidencia del IGV descrita en el Proyecto de Ley, la medida que se dispuso se realizó a través de la incorporación del literal v) en el artículo 2° de la Ley del IGV, tomando en cuenta los aspectos descritos en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, en los siguientes términos:

Artículo 2°. - CONCEPTOS NO GRAVADOS

No están gravados con el impuesto:

v) La utilización de servicios en el país, cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduana de un bien corporal cuya importación se encuentre gravada con el Impuesto.

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será de aplicación:

1. Cuando el plazo que medie entre la fecha de pago de la retribución o la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero; y la fecha de la solicitud de despacho a consumo del bien corporal no exceda de un (1) año.

En caso que la retribución del servicio se cancele en dos (2) o más pagos, el plazo se calculará respecto de cada pago efectuado.

2. Siempre que el sujeto del Impuesto comunique a la SUNAT, hasta el último día hábil del mes siguiente a la fecha en que se hubiera producido el nacimiento de la obligación tributaria por la utilización de servicios en el país, la información relativa a las

operaciones mencionadas en el primer párrafo del presente inciso, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

Las utilizaciones de servicios que no se consideren inafectas en virtud de lo señalado en el párrafo anterior, se reputarán gravadas en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria que establece la normatividad vigente.

De la lectura del mencionado artículo se evidencia que para no gravar las prestaciones que califican como utilización de servicios en el país en el marco de la importación de bienes corporales, es necesario cumplir previamente con los siguientes requisitos:

- (i) La retribución del servicio utilizado en el país debe formar parte del valor en aduanas del bien corporal objeto de importación definitiva.
- (ii) Entre el nacimiento de la obligación tributaria por utilización de servicios en el país (fecha de retribución o fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras) e importación de bienes (fecha de solicitud de despacho a consumo del bien corporal) no se debe exceder del plazo de un año; y,
- (iii) El sujeto del impuesto comunique a la SUNAT las operaciones antes mencionadas hasta el último día hábil del mes siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria por utilización de servicios en el país, de conformidad con lo establecido en el Reglamento de la Ley del IGV.

Cabe señalar que los requisitos dispuestos en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV condicionan la inafectación de la utilización de servicios, por lo que si no se incumple con alguno de ellos la prestación del servicio estará gravada dos veces con el IGV.

Por otro lado, y con el propósito de regular con mayor detalle la inafectación prevista en la Ley del IGV, mediante Decreto Supremo No.65-2015-EF¹⁷⁰ publicado el 26 de marzo de 2015 se incluyó en el Reglamento de la Ley del IGV las disposiciones pertinentes vinculadas con la inafectación de la utilización de servicios en el país¹⁷¹.

En particular, en el Reglamento de la Ley del IGV se agregó en el numeral 11 del artículo 2° un apartado que dispone la información y datos mínimos que debe contener la comunicación destinada a la Administración Tributaria con motivo del nacimiento de la

¹⁷⁰ Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo para regular las comunicaciones a la SUNAT a que se refieren los incisos v) y w) del artículo 2 de dicha Ley.

¹⁷¹ De acuerdo con la Tercera Disposición Complementaria Final de la Ley No.30264, la regulación contenida en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV regiría a partir de la entrada en vigencia de la norma que reglamente su aplicación.

obligación tributaria por utilización de servicios en el país vinculado a la importación de un bien corporal:

Artículo 2°.- Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente:

(...)

11. OPERACIONES NO GRAVADAS

(...)

11.5. Utilización de servicios en el país

La comunicación a que se refiere el inciso v) del artículo 2 del Decreto se presenta a la SUNAT mediante un escrito y tiene carácter de declaración jurada. Dicho escrito deberá estar firmado por el representante legal acreditado en el Registro Único de Contribuyentes, de corresponder.

La información que debe contener la comunicación es la siguiente:

a) Datos del sujeto del impuesto:

- i. Apellidos y nombres, denominación o razón social.
- ii. Número de Registro Único de Contribuyentes.

b) Datos del sujeto no domiciliado prestador del servicio que se utiliza en el país y del proveedor del bien corporal que se importa:

- i. Apellidos y nombres, denominación o razón social.
- ii. País y dirección completa en la que se ubica la sede principal de sus actividades económicas.

En caso se trate del mismo sujeto, se indicará dicha situación y los datos se consignarán una sola vez.

c) Datos del bien corporal que se importa:

- i. Descripción.
- ii. Valor del bien.
- iii. Cantidad y unidad de medida.

d) Datos del servicio que se utiliza en el país, cuya retribución forma parte del valor en aduana del bien corporal que se importa:

- i. Descripción.
- ii. Valor de la retribución.

En los casos en que la SUNAT detecte errores u omisiones en la información que contiene la comunicación, informará al sujeto del impuesto para que en el plazo de dos (2) días hábiles subsane los errores u omisiones detectadas. Si la subsanación se efectúa en el plazo indicado, la comunicación se tendrá por presentada en la fecha en

que fue recibida por la SUNAT, en caso contrario, se tendrá por no presentada. (El resaltado es nuestro)

En líneas generales, podemos apreciar que para acogerse a la inafectación es necesario comunicar a la Administración Tributaria los datos de las partes involucradas en la importación de la mercancía (contribuyente, proveedor del bien corporal, entre otros) así como el detalle del bien importado y del servicio que forma parte del valor en aduana del bien corporal.

Con la entrada en vigencia de esta norma el legislador consideró que la doble incidencia del IGV en el caso de importación de bienes que comprendían prestación de servicios gravados por importación de bienes y utilización de servicios iba a solucionar el problema que ocasionó la regulación anterior y generaría mayores incentivos para el crecimiento económico.

Como explicaremos a continuación, aun cuando se haya pensado que la inafectación de la utilización de servicios en el país corrigió la problemática de la doble imposición consideramos que la modificación realizada a través de la Ley No.30264 no ha sido concebida tomando en cuenta la magnitud de este fenómeno y las prácticas comerciales reconocidas en la legislación aduanera.

4.4. Análisis de la normativa actual: Reflexiones sobre la problemática de la doble incidencia regulada en la Ley del IGV desde una perspectiva integral del Derecho Tributario y el Derecho Aduanero

Luego de abordar el concepto del fenómeno de la doble incidencia interna y su impacto en los sujetos cuyo hecho económico es afectado dos o más veces por el mismo impuesto, corresponde verificar si la problemática detectada por el legislador en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley No.3690/2014-PE, que se concretó en las modificaciones previstas en la Ley No.30264, califica como un supuesto de doble imposición interna. A fin de determinar si dicha situación surge de una deficiencia de regulación o interpretación.

Para ello, pensemos a modo de ejemplo que el sujeto “A” domiciliado en el Perú decide comprar al sujeto “B” domiciliado en Alemania aparatos electrónicos cuyo importe total asciende a S/ 200,000.00. Con el fin de concretar la importación de dichos aparatos ambos sujetos acordaron que en los próximos tres meses, posteriores a la importación, el sujeto “A” debía pagar a favor de “B” la suma total de S/ 30,000.00 por concepto de ingeniería vinculada a la instalación de dichos aparatos electrónicos.

Al respecto, debemos reiterar lo expuesto en el Capítulo III de la presente tesis, esto es, para que se configure un supuesto de doble imposición es necesario que se identifique una operación que sea susceptible de estar afectada dos veces por uno o más tributos cuyo objeto del impuesto sea el mismo.

En ese contexto, tenemos un servicio que será realizado por un sujeto no domiciliado (servicio de ingeniería) y que estará vinculado con un bien corporal (aparatos electrónicos) que será importado al país. De la lectura de nuestra legislación se verifica que la operación efectuada por el sujeto “B” estará gravada con el IGV por los siguientes supuestos:

- Utilización de servicios, en tanto el primer acto de disposición del servicio prestado por el sujeto no domiciliado sea efectuado en el Perú.
- Importación de bienes, si de acuerdo con las normas de valoración aduanera reconocidas por nuestro ordenamiento, la contraprestación por dicho servicio forma parte del valor en aduanas de la mercancía importada.

En ese sentido, el sujeto “A” deberá cumplir con su obligación de cancelar el IGV en los siguientes términos:

Supuesto gravado	Operación	Base imponible	IGV (18%)
Importación de bienes corporales	Importación de aparatos electrónicos	S/ 200,000.00 (valor en aduana determinado de acuerdo con la legislación aduanera)	36,000.00
	Servicio de ingeniería	S/ 30,000.00 (valor en aduana determinado de acuerdo con la legislación aduanera)	5,400.00
Utilización de servicios en el país	Servicio de ingeniería	S/ 30,000.00 (retribución por el servicio)	5,400.00
TOTAL (S/)			46,800.00

Del gráfico mostrado podemos advertir que el sujeto “A” estaría pagando por IGV un total de S/ 46,800.00 por la importación de los aparatos electrónicos, importe que resulta de la suma del impuesto por la importación de bienes y la adición dos veces de la prestación del servicio de ingeniería. Respecto a esta última operación, podemos observar que se estaría afectando de forma múltiple un mismo hecho económico que denota la capacidad contributiva del sujeto “A” materia del IGV.

En otras palabras, al encontrarse el sujeto “A” obligado a cancelar a la Administración Tributaria por el servicio de ingeniería prestado por el sujeto “B” el IGV que nacerá por utilización de servicios en el país y a su vez por importación de bienes corporales, se evidencia la doble afectación del mismo objeto del impuesto correspondiente a un único hecho económico.

De esta manera, aun cuando el hecho económico (según el ejemplo, servicio de ingeniería) recaiga en dos supuestos de hecho distintos gravados con el IGV (utilización de servicios en el país e importación de bienes corporales) se manifiesta el fenómeno de la doble imposición interna que recae sobre el sujeto “A” al gravarse dos veces la misma manifestación económica (consumo).

Nuestra intención con este ejemplo ha sido demostrar cómo es que se configura la doble incidencia del IGV en situaciones donde existen importación de bienes corporales y prestaciones de servicios vinculadas a dichas mercancías, así como los efectos de este fenómeno para los contribuyentes en la determinación del impuesto (como por ejemplo, la afectación al principio de no confiscatoriedad).

En tal sentido, coincidimos con el legislador cuando señala que en nuestro ordenamiento sí se configuran supuestos de doble imposición en los casos de importación de bienes corporales pues el importe correspondiente a una sola operación (servicio en el marco de la importación de bienes corporales) estará gravado dos veces por el mismo impuesto, pero por diferentes supuestos previstos en la Ley del IGV: utilización de servicios en el país e importación de bienes corporales.

Asimismo, consideramos que el problema de la doble incidencia en el IGV era un asunto de interés que debía ser abordado de forma oportuna en la legislación, pues hasta la modificación de nuestra Ley del IGV, como se indicó, no existía una solución en nuestra regulación. Por ello, resultaba conveniente que el legislador establezca como parte de las medidas para la promoción del crecimiento económico una solución a la doble imposición interna en el caso de servicios utilizados en el país vinculado a bienes corporales importados, ya que se perjudicaba a los contribuyentes que realizaban estas operaciones con una excesiva e injustificada presión tributaria.

No obstante, si bien coincidimos con la definición expuesta por el legislador en la Exposición de Motivos¹⁷², cuestionamos que califique este problema como “económico”, ya que para los casos de doble imposición desde la perspectiva local no existe una clasificación que distinga un supuesto de doble imposición económica y aquellos que no lo son (como sucede en Derecho Tributario Internacional en el que se diferencia la doble imposición económica de la jurídica). Por ello, consideramos más conveniente que se denomine “doble imposición interna”.

Habiendo identificado que sí nos encontramos ante un problema de la doble incidencia en el IGV, debemos indicar que la medida implementada por el legislador y que se materializó en la modificación del artículo 2° de la Ley del IGV no soluciona el problema de la doble imposición interna por las razones que pasaremos a explicar en las siguientes líneas:

¹⁷² El legislador en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley indica que existe “(...) doble imposición económica” cuando “el mismo valor se grava más de una vez, aun cuando por hechos gravados distintos”.

1. Como hemos señalado, el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV exige entre otros requisitos que para que el importe correspondiente a la utilización de servicios en el país no esté gravado con el impuesto es necesario que la obligación tributaria de este supuesto de hecho (fecha de pago de la retribución o la fecha en que se anote el comprobante de pago) no exceda del plazo de un año del nacimiento de la obligación tributaria por la importación del bien corporal (fecha de solicitud de despacho a consumo del bien corporal).

Ahora bien, de acuerdo con la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, este requisito temporal fue pensado exclusivamente para los casos donde la obligación tributaria por utilización de servicios en el país nace antes de la importación de bienes corporales. Así, respecto al presente requisito, el legislador sostuvo lo siguiente:

A fin de evitar prácticas elusivas en caso que la utilización de servicios en el país ocurra antes que la importación del bien corporal, se establece como **condición para que opere la desgravación** que entre la fecha del pago de la retribución por la utilización de servicios o la fecha en que se anote el comprobante de pago, lo que ocurra primero, y la fecha de la solicitud de despacho a consumo del bien corporal cuyo valor en aduana incluya la retribución del servicio no medie un plazo mayor a un (1) año. (El resaltado es nuestro)

Según se aprecia, el propósito de la condición de temporalidad entre el nacimiento de ambas obligaciones tributarias era que los contribuyentes no realicen prácticas elusivas para no pagar el IGV que correspondía y así defraudar al fisco, cuando la utilización de servicios en el país se configure antes que la importación de bienes corporales. La razón principal de esta condición es explicada por el legislador en las siguientes líneas de la Exposición de Motivos:

(...) [en el supuesto en el que] un contribuyente utilice en el país un servicio prestado por un no domiciliado, **no pagando el IGV ante tributos internos por utilización de servicios** no obstante que nazca la obligación tributaria por tales hechos gravados (en el momento del pago o de la anotación del comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras), **alegando que la retribución del servicio formará parte del valor en aduana de un bien corporal** (mercancía) que será importado después (momento en que pagará el impuesto respectivo) **y que finalmente dicha importación no se realice nunca, con lo que no pagará el IGV**. (El agregado y resaltado es nuestro)

El legislador consideró conveniente implementar este requisito a fin de garantizar que la importación de la mercancía se configure en el plazo de un año. De este modo, transcurrido dicho plazo sin efectuarse la importación del bien, corresponderá que se pague el IGV por la utilización de servicio. Nótese que según la regulación actual, la SUNAT tributos internos conocerá de dichas operaciones toda vez que el segundo

requisito obliga al contribuyente que, una vez configurada el supuesto de hecho de la utilización de servicios, comunique a detalle las operaciones (servicio e importación).

Sin embargo, consideramos que la supuesta elusión tributaria detectada por el legislador no se suscitaría en esos casos, por lo que la implementación del requisito temporal no será necesaria. En efecto, en la Exposición de Motivos se explica que el requisito temporal evitará que los contribuyentes defrauden al fisco cuando se configure el nacimiento de la obligación tributaria y estos, acogiéndose a la inafectación, no paguen el IGV por utilización de servicios, alegando que la retribución formará parte del valor en aduanas de un bien corporal que se importará posteriormente, no obstante, la importación nunca se realice. En ese escenario, a criterio del legislador, el contribuyente no habrá pagado IGV alguno.

Al respecto, consideramos que dicho razonamiento resultado equivocado, pues para acogerse a la inafectación es necesario que la retribución del servicio forme parte del valor en aduanas de un bien importado, lo que supone que debe realizarse la importación del bien corporal. Así, en caso no se realice esta última operación (importación del bien corporal) el contribuyente no podría acogerse a la inafectación, por lo que existirá en principio una deuda tributaria de IGV por utilización de servicios en el país pendiente por cancelar.

Por ello, aun cuando este requisito no resultara exigible, el contribuyente no podría acogerse a la inafectación, pues la retribución por el servicio no formaría parte del valor en aduana ya que la importación de los bienes corporales no se habría suscitado. De ahí que la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades podría exigir la cancelación del IGV por utilización de servicios en el país y se garantizaría la recaudación del íntegro de la deuda tributaria, siempre y cuando se cumplan con todos los aspectos de la hipótesis de incidencia de este supuesto de hecho.

Toda vez que nos encontramos ante dos supuestos de hechos –utilización de servicios en el país e importación de bienes- que generan, por un lado, una obligación tributaria y, por el otro, una obligación tributaria aduanera, correspondía que la justificación del legislador para la implementación del requisito temporal para la inafectación de la utilización de servicios involucre un análisis no solo de las normas tributarias sino también de las normas aduaneras. En efecto, consideramos que sólo efectuando un análisis de ambas regulaciones se podría determinar cuál sería el plazo correcto y si en todos los casos se configurará la utilización de servicios antes que la importación de bienes.

Creemos conveniente que este asunto debió ser tratado y explicado al momento de formular una solución para la doble imposición interna, pues la exigencia de un plazo como condición para gozar de una inafectación tributaria es determinante para

identificar cuántos supuestos pueden estar dentro del ámbito de aplicación de esta medida y que solucionarán el fenómeno de la doble incidencia.

2. Sobre el particular, debemos precisar que el plazo de un año respecto al nacimiento de las obligaciones tributarias por utilización de servicios e importación de bienes corporales (requisito temporal) no se ajusta a lo dispuesto en la regulación aduanera, pues existen casos en los que este plazo podría ser mayor a un año.

Los casos a los que nos referimos son aquellos donde el importador determina un valor provisional¹⁷³ a las mercancías importadas ya que ciertos conceptos no pueden ser calculados inicialmente para determinar el monto total de la mercancía, dentro de las cuales se incluyen los importes por los servicios que forman parte del valor en aduanas. Así pues, en estos supuestos no se podría configurar el hecho imponible de la utilización de servicios antes que la importación.

A continuación, explicaremos lo señalado en el párrafo anterior a partir del siguiente ejemplo:

- a) En enero de 2015 la “Empresa A” decide importar televisores procedentes de México para posteriormente venderlos en el Perú. Según lo estipulado en el contrato suscrito con el vendedor no domiciliado “Empresa B”, la “Empresa A” se obliga a retribuirle un porcentaje producto de las ventas que realice por los televisores por concepto de regalías¹⁷⁴.
- b) En octubre de 2015, al momento de realizar la solicitud del despacho aduanero y la declaración se registró un valor provisional (no definitivo) de la mercancía en la Declaración Aduanera de Mercancías (en adelante, “DAM”), ya que hasta

¹⁷³ De acuerdo con el Procedimiento DESPA-PE.01.10a “Importación para el consumo. Procedimiento específico: valoración de mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” se define al valor provisional en los siguientes términos: “(...) **VALOR PROVISIONAL:** Valor declarado por el importador **cuando el precio realmente pagado o por pagar no se determina de manera definitiva y depende de una condición futura o cuando el valor de los elementos del artículo 8 del Acuerdo, no se conozcan al momento de la declaración del valor en aduana y puedan estimarse.** Está conformado por un valor fijo y un valor estimado.” (El resaltado es nuestro)

¹⁷⁴ **Decisión No.571 – Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994**

Artículo 8°.-

1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

(...)

- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

ese momento no se conocía el valor en aduana del bien importado, toda vez que aún no podía ser calculado el monto de regalías.

Cabe señalar que la consignación de dicha información se realizó en base al Procedimiento DESPA-PE.01.10a - Importación para el consumo. Procedimiento específico: valoración de mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC, el cual dispone que el plazo para comunicar el valor definitivo no podrá exceder a los 12 meses contados a partir de la numeración de la DAM, el mismo que puede ser prorrogado hasta en una oportunidad¹⁷⁵:

A.4 DEL VALOR PROVISIONAL DEL IMPORTADOR

A.4 DEL VALOR PROVISIONAL

1. El importador puede declarar un valor provisional de una mercancía **cuando no pueda determinar definitivamente en todo o en parte su valor en aduana, porque su precio y/o importes por otros conceptos dependen de alguna situación futura o no se conozcan al momento del despacho.**

(...)

6. El plazo para la comunicación del valor definitivo no puede exceder de doce (12) meses contados a partir de la fecha de numeración de la declaración y **puede ser prorrogado hasta en una (1) oportunidad.** (El resaltado es nuestro)

Esto último se condice además con lo establecido en la Resolución No.1684, Reglamento Comunitario de la Decisión No.571¹⁷⁶, que establece un plazo de 12 meses para determinar el valor en aduana que puede ser prorrogado a un plazo adicional según las condiciones del contrato.

Nótese que es a partir de la solicitud de despacho aduanero (en el que indicará el valor provisional de los servicios que forman parte del valor en aduanas) que se considera que la obligación tributaria del IGV por concepto de importación de bienes corporales se habría configurado.

- c) En noviembre de 2016 la “Empresa A” vende uno de los televisores al “Sujeto C”, por lo que en virtud del contrato suscrito con la “Empresa B” correspondía que este último reciba como retribución un porcentaje de los ingresos generados por la venta del bien.

¹⁷⁵ Dicha información se puede apreciar en el DESPA-PE.01.10a - Procedimiento Específico: Valoración de mercancías según el Acuerdo de Valor de la OMC.

¹⁷⁶ Publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No.2340, de fecha 28 de mayo de 2014.

En ese contexto, de acuerdo con la Ley del IGV el nacimiento de la obligación tributaria por el pago de las regalías por la enajenación de uno de los televisores se habría generado en dicho periodo.

Como se puede apreciar, la “Empresa A” importó televisores registrando en la DAM un valor provisional que se tornaría en definitivo cuando se cumpla con la venta de las mercancías importadas. Esto último debido a que el valor total de las regalías que forman parte del valor en aduanas a la fecha en que se realizó la DAM no podía ser calculado.

Ante dicha situación, la legislación aduanera ha previsto que los importadores podrán regularizar el valor definitivo de las mercancías importadas (dentro de los cuales se incluyen los servicios que forman parte del valor en aduanas) en un plazo de 12 meses que puede prorrogarse, de acuerdo a los términos acordados entre el importador y el vendedor.

De lo anterior surge que las normas aduaneras admiten la posibilidad de que el importe por los servicios vinculados a la mercancía importada que forman parte del valor en aduanas se calcule en un plazo mayor a doce meses (en el ejemplo anterior, hasta la venta del bien a favor del “Sujeto C” no se conocía el importe correspondiente a la regalía a favor del “Sujeto B”) luego de efectuada la solicitud a despacho del bien importado.

Asimismo, téngase presente que hasta antes de la retribución pagada a favor del “Sujeto B” en noviembre de 2016 únicamente se habría configurado el supuesto de importación de bienes corporales gravado con el IGV. De ahí que luego del cálculo del valor definitivo por el servicio que forma parte del valor en aduanas se pagará la retribución a favor del prestador del servicio o se anotará el Comprobante de Pago en el Registro de Compras, lo que determinará el nacimiento de la obligación tributaria de IGV por utilización de servicios en el país.

En tal sentido, es evidente que: **(i)** el plazo señalado en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV no se encuentra acorde con la regulación y práctica aduanera; y, **(ii)** que existen supuestos en los que la utilización de servicios se podría configurar después que la importación de bienes.

Toda vez que el primer requisito previsto en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV solo admite aquellos supuestos donde el plazo que medie entre el nacimiento de las obligaciones tributarias por importación de bienes corporales y utilización de servicios no excedan de un año, podemos afirmar que dicho requisito restringe su ámbito de aplicación a los casos en los que la regularización del valor provisional no puede ser mayor a los 12 meses, por lo que al no cumplirse con el requisito temporal,

no procedería la inafectación del importe gravado por utilización de servicios en el país.

En el ejemplo antes señalado, la “Empresa A” no podrá acogerse a la inafectación del importe correspondiente a la regalía pagada a favor del “Sujeto C” ya que la obligación tributaria por utilización de servicios se habría configurado 13 meses después de haber nacido la obligación tributaria por importación de bienes corporales, incumpléndose con el requisito establecido en la Ley del IGV para que tal inafectación proceda. Así, para que el servicio no esté afecto al impuesto por utilización de servicios en el país, a criterio del legislador, la “Empresa A” debió efectuar la venta de sus televisores en el plazo de un año luego de realizada la solicitud a despacho aduanero, esto es, hasta octubre de 2016.

Claramente el razonamiento empleado en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley desconoce las prácticas comerciales, reguladas en la legislación aduanera, que realizan los agentes económicos en el marco de las operaciones internacionales de importación y exportación de mercancías, por lo que en estos casos el problema de la doble imposición interna aún se mantendría.

Debemos resaltar que estos supuestos de valor provisional no son escenarios aislados ni casos particulares. En efecto, los valores provisionales pueden originarse, por ejemplo, en los ajustes de valor regulados en el artículo 8° del Acuerdo de Valor de la OMC para determinar el valor en aduana según el Primer Método de Valoración regulado en el artículo 1° del mismo acuerdo (valor de transacción). Conforme hemos explicado en el Capítulo II de la presente tesis, estos importes por los servicios realizados se ajustarán y formarán parte del valor en aduanas de las mercancías importadas.

De esta manera, la legislación aduanera reconoce que ciertos conceptos pueden ser incluidos en el valor de la mercancía objeto de importación y que, según sea el caso, podrían ser valorados de forma provisional en la DAM hasta que se calcule el valor definitivo ocurrido la realización de la prestación.

Los elementos que pueden formar parte del valor en aduanas para la determinación del Valor de Transacción y que estarían gravados con el IGV por concepto de utilización de servicios en el país los resumimos en el siguiente gráfico:

Prestaciones que se adicionan al valor en aduanas de la mercancía importada según el Primer Método de Valoración (Decisión No.571 y Resolución No.1684)	Servicios que estarían gravados con el IGV por utilización de servicios en el país	Servicios que no estarían gravados con el IGV por utilización de servicios en el país
Comisiones y gastos de corretaje	X	
Costo de envases o embalajes que se consideren como un todo con las mercancías		X
Gastos de embalaje		X
Materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas		X
Herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas		X
Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas		X
Ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del territorio aduanero comunitario y necesarios para la producción de las mercancías importadas	X	
Cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías	X	
Valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor		X
Gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación	X	
Gastos de carga, estiba, desestiba, descarga, manipulación y demás gastos ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación	X	
Costo del seguro		X

Como se puede apreciar, existen servicios que de acuerdo con la Decisión No.571 y la Resolución No.1684 se adicionan al valor de transacción de las mercancías importadas, como por ejemplo las regalías, derechos de licencia, servicios de ingeniería, entre otras¹⁷⁷. Si por la naturaleza del acuerdo de importación de bienes corporales se determina que estos servicios tienen un valor provisional entonces las normas aduaneras disponen que este importe podrá regularizarse a un valor definitivo en un plazo que puede superar el año (lo que determinaría posteriormente el nacimiento de la obligación tributaria por utilización de servicios en el país), aspecto que la Ley del IGV no debería desconocer al exigir un requisito que no contempla los escenarios regulados por la legislación aduanera.

Aun si estos ajustes se consideraran como supuestos hipotéticos o casos aislados, para que proceda la inafectación la Ley del IGV no debería imponerse un requisito temporal que desconozca las prácticas comerciales realizadas por los agentes económicos en el marco de las importaciones o exportaciones regulado por las normas aduaneras. Esto último debido a que todas estas situaciones merecen igual atención frente al fenómeno de la doble imposición interna que se originan en estos casos; además, como se indicó en el Capítulo I de la presente tesis, actualmente corresponde que una obligación tributaria aduanera, como la generada por la importación de bienes en el país sea abordada teniendo en cuenta la normatividad aduanera (Derecho Tributario Aduanero).

El hecho de que el legislador no haya tomado en cuenta las disposiciones aduaneras nos puede llevar a concluir que la SUNAT aún no toma la importancia debida a que existen relaciones tributarias aduaneras que merecen por su naturaleza un análisis más amplio al solo fin de recaudar el IGV. En efecto, como se desarrolló en la presente tesis, el Derecho Aduanero tiene como uno de sus principios la facilitación del comercio exterior, lo cual supone incentivar las operaciones internacionales. Sin embargo, ello no se estaría logrando con este tipo de regulaciones que excluyen a las operaciones de comercio exterior de la solución a la doble imposición interna. En efecto, la exigencia de este requisito temporal no hace más que perjudicar a los sujetos en los casos antes descritos, quienes no podrán aplicar la inafectación y deberán soportar la considerable presión tributaria originada por la doble imposición interna.

Finalmente, y sin perjuicio de lo antes expuesto, reiteramos que el requisito temporal está pensado para evitar prácticas elusivas que se originarían cuando el servicio utilizado en el país se realice antes que la importación del bien corporal. Por tanto, consideramos que este requisito no tendría razón de ser si se demuestra que la

¹⁷⁷ Tómese en cuenta por ejemplo que en las Opiniones Consultivas emitidas por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC se concluye que los cánones o derechos de licencia se añaden al precio realmente pagado o por pagar cuando el servicio está relacionado con la mercancía objeto de valoración y a su vez constituye una condición de venta de las mercancías.

utilización de servicios se configuraría después que la importación y que no existe una práctica en contra del fisco o que impida la recaudación de la deuda tributaria.

3. La medida para corregir el fenómeno de la doble imposición interna dispuesta en la Ley del IGV señala que el valor del servicio utilizado en el país vinculado a la mercancía importada no estará gravado con el IGV por utilización de servicios. En ese contexto, cabe preguntarse cuál es la razón que motivó al legislador para sostener que no debía pagarse el IGV correspondiente a la utilización de servicios en el país y no así el IGV correspondiente a la importación de bienes corporales.

Tal parece que de la redacción del literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley se parte de la idea de que el nacimiento de la obligación tributaria por utilización de servicios en el país se origina antes que la importación del bien corporal. Bajo ese criterio, el legislador habría optado por inafectar la primera operación y gravar el último hecho imponible, esto es, la importación de bienes corporales.

No obstante, como hemos venido desarrollando en este capítulo, existen situaciones en las que la primera operación que se configura no es la utilización de servicios en el país.

Puede suceder, por ejemplo, que al momento de importar un bien al país, la importación esté condicionada a que se paguen periódicamente un derecho de licencia por la venta en el país del bien importado. En este caso, para efectos del IGV habría nacido primero la obligación tributaria por importación de bienes y luego la de utilización de servicios en el país.

Por otro lado, es posible que un sujeto domiciliado en el Perú acuerde con otro sujeto no domiciliado la creación de un bien que posteriormente será exportado al país del sujeto domiciliado. En dicho supuesto, la utilización de servicios en el país se suscitaría antes que la importación de la mercancía (la retribución por la prestación del servicio o la anotación del Comprobante de Pago en el Registro de Compras se daría antes que la solicitud de despacho del bien corporal importado).

Hasta aquí podemos apreciar que según los términos contractuales que se pacten en una importación de bienes, la obligación tributaria de IGV correspondiente al servicio utilizado en el país podrá nacer antes o después que la importación del bien corporal, pero siempre el servicio estará vinculado a la importación de bienes, pues de lo contrario, no existiría una doble imposición.

En tal sentido, la razón de inafectar la utilización de servicios no es, como señala el legislador, el primer nacimiento de la obligación tributaria, sino que de no configurarse la utilización de servicios en el país no habría un supuesto de doble imposición.

Pese a lo indicado, consideramos correcto que el legislador al momento de implementar esta medida haya optado por inafectar el IGV correspondiente a la utilización de servicios en el país.

4. La implementación de la inafectación y sus requisitos debe realizarse considerando que el problema de la doble imposición interna se origina desde una perspectiva de la coincidencia del objeto del impuesto en una misma operación.

En efecto, como hemos desarrollado en el Capítulo III de la presente tesis, el fenómeno de la doble imposición se suscita cuando un hecho económico está gravado dos veces por el mismo tributo. En la inafectación bajo análisis se tiene que el valor por la prestación del servicio brindado por un sujeto no domiciliado utilizado en el país estará gravado con el IGV por dos supuestos de hecho: utilización de servicios en el país e importación de bienes corporales.

En ese sentido, la inafectación sujeta a un requisito que toma en cuenta el aspecto temporal del hecho imponible no está dirigido a solucionar un problema que se materializa en el objeto del impuesto (menos aun cuando no se ajusta a lo dispuesto en las normas aduaneras), por lo que la presión tributaria contra el sujeto incidido seguirá ejerciéndose.

Lo que el legislador debió analizar para plantear la inafectación (y por tanto, las condiciones para su acogimiento) era si solucionaba el problema de la doble incidencia teniendo en cuenta el objeto del IGV y la legislación aduanera. La medida optada por el legislador, conforme hemos señalado anteriormente, conlleva a una restricción de la medida a una serie de supuestos donde la doble imposición se manifiesta.

5. Cuando se aborda el problema de la doble imposición interna, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley se señala que las obligaciones tributarias que recaen en un solo sujeto por un hecho económico son administrados por la intendencia de Aduanas (cuando se trata de la importación de bienes corporales) o por la intendencia de -tributos internos (cuando se trata de la utilización de servicios en el país) de la SUNAT.

De acuerdo al análisis que se ha venido desarrollando en el presente acápite, consideramos que uno de los motivos por los que se manifiesta el fenómeno de la doble imposición interna es la entidad recaudadora. En efecto, recordemos que los problemas de doble incidencia se iniciaban con mayor énfasis cuando las intendencias de la SUNAT de tributos internos y aduaneros recaudaban el tributo que correspondía sin tomar atención a que este era exigido dos veces contra el mismo sujeto.

Por ello, el problema de la doble imposición interna no puede afrontarse concibiendo a la SUNAT como una entidad que se divide en dos intendencias que recaudan y administran de forma independiente el IGV, pues en vez de establecer una solución, se está legitimando a que la exigibilidad del tributo se realice de forma individual. Ello es incorrecto, pues pese a que dichas intendencias tienen competencias distintas, se regulan por normas distintas y aplican normas distintas, forman parte de un solo sistema en el que debe existir armonía a fin de que no sean afectados los derechos de los contribuyentes.

Esa percepción en función de la entidad recaudadora del impuesto genera un problema cuando se decide contrarrestar los efectos de la doble incidencia, ya que este fenómeno no se puede solucionar según la forma de recaudación del IGV sino en cómo se debe evitar que la afectación de un hecho económico no sea exigible de forma irrazonable y desproporcional respecto a la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago del impuesto.

Actualmente la SUNAT es una institución que se encarga de recaudar tanto los tributos internos como los aduaneros, por lo que sus funciones deben realizarse siguiendo los propósitos de ambas materias desde un punto de vista integral. En tal sentido, sus actuaciones deben realizarse de acuerdo con el íntegro de la información proporcionada tomando en cuenta que la presión tributaria sobre un determinado contribuyente se realice en respeto de los principios constitucionales tributarios, sin priorizar únicamente la recaudación.

Como se puede apreciar, existen una serie de observaciones a la inafectación de la utilización de servicios cuando el importe de la prestación forma parte del valor en aduanas de un bien corporal importado. Este análisis se realizó en función de la estructura del IGV, la legislación aduanera relacionada a las operaciones de importación para el consumo y el impacto de la doble imposición interna en los sujetos obligados al pago de la deuda tributaria.

A partir de las observaciones formuladas en los párrafos anteriores, hemos querido manifestar que la disposición prevista en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV conlleva a justificar de forma indirecta que el mismo valor se encuentre gravado con el mismo impuesto por dos operaciones distintas, lo que además no respeta una interpretación armónica con los propósitos del régimen aduanero, contraviniendo los propósitos del Derecho Tributario y el Derecho Aduanero.

Teniendo en cuenta que existen cuestionamientos y críticas a la medida que se empleó para solucionar el problema de la doble imposición interna en los casos de importación de bienes corporales, en las siguientes líneas vamos a proponer algunas opciones tomando

como referencia la incidencia de la doble imposición interna en el IGV y su adecuación a la legislación aduanera.

4.5. Medidas y posibles soluciones ante la regulación actual

Hemos observado que la regulación actual respecto a la inafectación de la utilización de servicios en el marco de la importación de un bien corporal no se ajusta a la legislación aduanera y no soluciona en muchos casos el fenómeno de la doble incidencia. En ese orden de ideas, surge la siguiente interrogante: ¿cuál sería la medida más apropiada para afrontar los efectos de la doble imposición interna del IGV si la normativa actual no resulta viable? A continuación, responderemos esta pregunta proponiendo algunas soluciones de conformidad con los elementos que hemos desarrollado en la presente tesis.

4.5.1. Inafectación tributaria

Consideramos que la figura de la inafectación tributaria podría aplicarse siempre y cuando se tomen en cuenta algunos aspectos que hemos explicado en líneas anteriores.

Por un lado, sería conveniente que la inafectación del supuesto de hecho gravado se realizara en función de la utilización de servicios.

Asimismo, los requisitos que se deben exigir para que proceda la inafectación deben realizarse en base a lo que dictan las normas tributarias y normas aduaneras, pues solo así existiría uniformidad en el tratamiento de las importaciones.

Recordemos que la disposición que no contemple lo antes dicho puede llegar a distar de lo que se ajusta en la realidad, permitiendo que los efectos del fenómeno de la doble imposición no puedan contrarrestarse.

En base a lo expuesto, consideramos que la regulación de la inafectación se mantendría en el artículo 2° de la Ley del IGV en los siguientes términos:

Artículo 2°. - CONCEPTOS NO GRAVADOS

No están gravados con el impuesto:

- v) La utilización de servicios en el país, cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduana de un bien corporal cuya importación se encuentre gravada con el impuesto.

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será de aplicación si se cumple con lo siguiente:

1. Cuando el plazo que medie entre la fecha de pago de la retribución o la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero; y la fecha de la solicitud de despacho a consumo del bien corporal **no exceda del plazo regulado por la legislación aduanera para determinar el valor en aduanas del bien importado.**

En caso que la retribución del servicio se cancele en dos (2) o más pagos, el plazo se calculará respecto de cada pago efectuado.

2. Siempre que el sujeto del Impuesto comunique a la SUNAT, hasta el último día hábil del mes siguiente a la fecha en que se hubiera producido el nacimiento de la obligación tributaria por la utilización de servicios en el país o importación de bienes, **el que surja primero**, la información relativa a las operaciones mencionadas en el primer párrafo del presente inciso, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

Las utilidades de servicios que no se consideren inafectas en virtud de lo señalado en el párrafo anterior, se reputarán gravadas en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria que establece la normatividad vigente. (El resaltado es nuestro)

En ese sentido, el artículo previsto en el Reglamento de la Ley del IGV se mantendría en los mismos términos que su regulación actual, pues sólo dispone la información mínima que todo contribuyente debería comunicar a la SUNAT para que ésta tenga conocimiento de las operaciones (datos vinculados a los sujetos involucrados en la importación, el tipo de servicio, la identificación de la mercancía corporal, entre otros).

Con la modificación que proponemos solo estarían fuera del ámbito de aplicación de la inafectación los casos donde el valor de la retribución del servicio prestado por un sujeto no domiciliado no pueda determinarse siguiendo las pautas de la regulación aduanera¹⁷⁸.

Finalmente, debemos mencionar que optamos por la inafectación y no la exoneración tributaria ya que en esta última la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario dispone un plazo máximo de vigencia de tres (3) años, salvo que mediante de ley se extienda la medida en nuevos plazos. Aun así, estas limitaciones para la dación de las

¹⁷⁸ Sobre el particular, debemos indicar que la medida que planteamos como solución al fenómeno de la doble imposición interna no alterará la mecánica del IGV. En efecto, si bien se inafectará el IGV por uno de los supuestos que afecta el hecho económico, ello no implicará el desconocimiento del crédito fiscal por el servicio utilizado en el país, pues aun existirá la obligación tributaria por el otro supuesto de hecho que no ha sido materia de inafectación y que deberá ser cancelado para que el importe del impuesto sea posteriormente utilizado como crédito fiscal por el contribuyente en las siguientes operaciones gravadas.

Por lo tanto, el problema de aplicar la inafectación en la fase inicial o intermedia de la cadena comercial (explicada en el Capítulo II de la presente tesis) no se configuraría con la implementación de esta medida.

exoneraciones resultarían ineficientes si se piensa que la doble imposición interna no es un fenómeno temporal si no que perdurará en el tiempo.

4.5.2. Dedución del importe pagado

Como hemos indicado en el Capítulo III de la presente tesis, una de las medidas para contrarrestar el problema de la doble imposición interna es que se aplique un sistema de deducción del impuesto que se deba cancelar utilizando como crédito la suma pagada del otro impuesto que incide sobre la misma operación. Los efectos de esta medida son que el impuesto que se deberá pagar aplicando el crédito del impuesto pagado constituirá únicamente el valor adicional que no se determinó cuando se canceló el impuesto inicial.

En nuestra opinión, si se aplica este método de deducción en el caso concreto se deberá disminuir el importe que fue efectivamente pagado y no un porcentaje de este último, pues de esta manera el importe de la obligación tributaria del IGV que surja después se reducirá en su totalidad con la deducción de aquello que fue efectivamente pagado inicialmente.

A título ilustrativo, si un sujeto realizó la importación de un bien corporal que incluyó la prestación de servicios que fueron utilizados en el país, el pago que haya efectuado por concepto de IGV por importación de bienes, cuya suma asciende a S/ 30,000.00, se deducirá con el impuesto que se determine cuando se configure el nacimiento de la obligación tributaria por utilización de servicios en el país. De ahí que este sujeto no estará obligado a cumplir con la cancelación de alguna deuda por IGV vinculado a dicha operación.

Al igual que en la medida de la inafectación tributaria que proponemos para solucionar el problema de la doble imposición interna, sería conveniente que el importe que será utilizado como crédito sea aquel que fue pagado primero por el contribuyente, lo que supone que la medida dependerá de los términos pactados en el contrato de prestación de servicios y de la naturaleza del bien importado. El motivo de esta consideración es con el propósito de que la solución frente a la doble imposición tributaria esté acorde al caso en concreto.

De ser así, la modificación de la Ley del IGV no se dispondría en el artículo 2° (la modificación prevista en el literal v) del artículo 2° se derogaría), sino en un numeral que se agregará al artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV de la siguiente manera:

Artículo 5°.-

(...)

21. PAGO DEL IMPUESTO POR EL SERVICIO UTILIZADO EN EL PAÍS QUE FORMA PARTE DEL VALOR EN ADUANAS

En los casos donde la retribución del servicio que forma parte del valor en aduanas esté gravado con el Impuesto por la importación de bienes corporales y utilización de servicios en el país, el Impuesto a pagar de cualquiera de ellos se deducirá con el impuesto que fue íntegramente pagado inicialmente al momento en que se configuró el nacimiento de la obligación tributaria.

El contribuyente está obligado a comunicar a la SUNAT que el Impuesto de la obligación tributaria por la importación de bienes corporales o utilización de servicios ya fue íntegramente pagado. Esta comunicación se deberá realizar en un plazo no mayor de cinco (5) días hábiles de haberse configurado el primer supuesto de hecho.

A modo de conclusión, en nuestra opinión, cualquiera de estas medidas deben tomar atención no solo la regulación en materia tributaria (en particular, las normas del IGV), sino además la normatividad y operatividad aduanera, pues si bien son ramas del Derecho autónomas, estas se vinculan con el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, lo que demuestra que el razonamiento debe ser desde una óptica integral de ambas materias.

En esa línea, concordamos con lo señalado por ASSERETO BOSSIO cuando menciona que la interpretación de las normas tributarias (en particular, de la regulación de la inafectación analizada en la presente tesis) debe realizarse en armonía con las normas aduaneras, pues de lo contrario se generarían confusiones e interpretaciones perjudiciales no solo para la recaudación de los tributos sino también una dificultad para el desarrollo económico del Estado:

A la vista de estas contradicciones, y a modo de conclusión ya para terminar, creemos que es urgente que se aborde el tema desde una perspectiva conjunta, que hoy por hoy lo que está siendo objeto de casos prácticos y acotaciones, fiscalizaciones y eventualmente reclamaciones y casos, que ya uno de ellos ha sido resuelto por el TF de Tributación Interna, dejen de ser apreciadas de una manera dividida sino que se busque una uniformidad en la interpretación.

Creemos también que **esa interpretación uniforme debe quedar plasmada en normas que eviten lecturas aisladas que se amparen en la distinta legislación aplicable**, porque claro lo que puede fácilmente ocurrir en un caso como el planteado es que la Sunat-Aduanas invoque que su determinación la practique en base a las normas de valoración en aduanas de la OMC, mientras que tributación interna lo hace a partir de la aplicación de las leyes del IGV.

Entonces **se necesita urgente una visión integral que evite interpretaciones que determinen duplicidades en la incidencia de impuestos, que pueden ser graves desincentivos a la inversión**¹⁷⁹. (El resaltado es nuestro)

¹⁷⁹ SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA, PETRÓLEO Y ENERGÍA. “13 Simposium de Tributación Mineroenergética”. Comité de Asuntos Tributarios. Lima: 2013. Página 110.

Por tanto, no creemos que la medida que se pretenda aplicar tenga que acentuar las consecuencias de mantener un sistema tributario que desconozca cuáles son los nuevos casos donde se manifieste la afectación a la capacidad contributiva del contribuyente.



CONCLUSIONES

1. El Derecho Tributario es una rama del Derecho Público que regula la obligación jurídica tributaria, es decir, es la rama que estudia la relación *ex lege* por la cual los particulares tienen la obligación de efectuar el pago del tributo. Por su parte, el Derecho Aduanero es una rama del Derecho Público que regula el tráfico internacional de mercancías con la finalidad de asegurar el cumplimiento de las políticas de comercio exterior.

A diferencia de lo que se sostenía en épocas pasadas, consideramos que en la actualidad no podría sostener que las normas aduaneras están destinadas a la mera recaudación de tributos toda vez que existen relaciones jurídicas aduaneras sin que se configure una obligación tributaria.

En efecto, en materia aduanera, en el único caso en que puede generarse una obligación tributaria es cuando los bienes que ingresen al país son destinados al régimen de importación definitiva. Por tanto, en los demás regímenes aduaneros no surgirá una obligación tributaria aduanera.

2. Pese a la autonomía del Derecho Aduanero, en una relación jurídica aduanera puede surgir una obligación que es regulada por el Derecho Tributario: obligación tributaria aduanera. Sobre el particular, consideramos que dicha obligación forma parte de una relación jurídica aduanera que tiene como prestación principal la solicitud de destinación de una mercancía al régimen de importación definitiva. En tal sentido, el ingreso de la mercancía al país generará una obligación tributaria de carácter aduanero.

En la medida que la obligación tributaria aduanera comparta la naturaleza de cualquier obligación tributaria, su análisis deberá efectuarse teniendo en cuenta tanto los principios tributarios como los aduaneros, pese a que no exista una remisión expresa en la Ley General de Aduanas.

3. El IGV es un impuesto que grava el consumo de bienes y servicios contemplados en la Ley del IGV. Este impuesto tiene su justificación en base a dos principios económicos que determinan los efectos de dicho impuesto sobre los agentes económicos en el marco de cualquier operación comercial.

Al respecto, el principio de neutralidad tiene como propósito evitar que la incidencia de un tributo no interfiera en las decisiones y estrategias de los agentes económicos a lo largo de la cadena de producción y distribución. Para el cumplimiento de este principio se requiere que la neutralidad del impuesto se refleje a lo largo de la cadena comercial y que se atienda a un trato similar en las condiciones entre las operaciones nacionales e internacionales. Cabe señalar que la materialización de dicho principio se verifica en

la facultad de los contribuyentes de utilizar el impuesto pagado como crédito fiscal contra las operaciones que estos realicen y por los cuales se deba pagar el impuesto.

Por su parte, el principio de incidencia económica en el consumidor final establece que por la naturaleza del IGV son los consumidores finales quienes asumen el pago del impuesto y no los contribuyentes. Este principio se encuentra reconocido en el artículo 38° de la Ley del IGV.

El reconocimiento del principio de neutralidad y el principio de incidencia económica en el consumidor final como pilares fundamentales del IGV es importante ya que permite comprender con mayor detalle la estructura y la mecánica del impuesto que grava el consumo total del valor agregado trasladado al consumidor final.

4. El IGV se define como un impuesto indirecto de carácter regresivo que tiene la naturaleza de plurifásico de tipo no acumulativo, estructurado bajo el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto (método del valor agregado). La estructura antes descrita es reconocida por el Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos.
5. En nuestra opinión, el IGV es un tributo de carácter periódico cuyo hecho gravado comprende el total de las operaciones activas y pasivas realizadas en durante un tiempo determinado. Lo señalado se encuentra regulado en el artículo 11° de la Ley del IGV que establece que el impuesto se calcula de forma mensual deduciendo del impuesto bruto el crédito fiscal.

En dicho impuesto además se configuran dos relaciones jurídicas tributarias adicionales a la que surge entre el Estado y el contribuyente: la relación jurídica de repercusión (entre el contribuyente y el sujeto que asume la carga del impuesto) y la relación jurídica de deducción (entre el Estado y el sujeto que asume la carga del impuesto).

6. Los hechos gravados en el IGV se encuentran regulados en la Ley del IGV y comprenden, entre otros, la utilización de servicios en el país y la importación de bienes corporales.

Por un lado, para que se configure la utilización de servicios en el país es necesario que el servicio sea consumido en el país (bajo el criterio del primer acto de disposición del servicio) y que sea prestado por un sujeto no domiciliado. La obligación tributaria nacerá en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero, y será calculado en función de la retribución que se perciba por la utilización del servicio.

Por otro lado, la importación de bienes corporales se configurará cuando un sujeto realiza la importación de una mercancía y se destine para su consumo en el territorio nacional. En este caso, la obligación tributaria nacerá en la fecha en que se solicite la mercancía a despacho a consumo. La base imponible comprenderá el valor en aduana conforme a lo dispuesto por las normas aduaneras que establecen una serie de métodos de valoración aplicables de forma sucesiva y excluyente.

7. La inafectación tributaria se presenta en los casos donde un hecho está fuera del ámbito de aplicación de un tributo y se puede dividir en inafectación lógica/natural (cuando no se encuentra previsto expresamente por la norma ya que se determina por un ejercicio deductivo) o inafectación legal (cuando se regula expresamente un supuesto que no está gravado con un tributo).

La exoneración tributaria se suscita en aquellos casos en los que si bien un hecho cumple con todos los aspectos de la hipótesis de incidencia, por disposición expresa de la ley la obligación tributaria no es exigible.

Entre las principales diferencias entre la exoneración e inafectación tributaria se tiene que ésta última tendrá vocación de permanencia (salvo que se disponga lo contrario), a diferencia de la exoneración que se sujetará a un plazo de vigencia máximo de tres (3) años. Asimismo, en la inafectación no se realiza el hecho imponible pues el hecho se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la norma, situación que sí se suscita en el caso de la exoneración tributaria.

8. En materia del IGV, los efectos de aplicar la exoneración o inafectación tributaria incidirán de forma diferente según la etapa de la cadena comercial que no se pretenda afectar con el impuesto.

Si se decide no gravar un hecho con el IGV en la etapa inicial o final no habría efectos que repercutan sobre los agentes económicos, salvo una menor recaudación por parte del fisco. No obstante, esta situación es distinta si el hecho que se pretende inafectar o exonerar se encuentra en la etapa intermedia de la cadena de producción y distribución, pues los sujetos que cuenten con crédito fiscal no podrán usarlo en las operaciones que realicen y que estén exoneradas o inafectas del impuesto. De ahí que en estos escenarios la medida utilizada afecta el principio de neutralidad.

En ese sentido, consideramos que al momento de que se plantee efectuar una medida como la exoneración o inafectación tributaria que pretenda facilitar la regularización de un tributo, es necesario verificar los componentes esenciales del tributo y su mecánica, pues de lo contrario las consecuencias podrían ser perjudiciales para los propios contribuyentes. Solo así se garantiza el objetivo de la medida y el respeto a los principios constitucionales tributarios.

9. La doble imposición interna se origina cuando un sujeto está gravado en su ordenamiento dos o más veces por el mismo objeto del impuesto (manifestación de capacidad contributiva).

Este fenómeno se origina en distintos ordenamientos tributarios y afecta a los sujetos obligados con el pago del impuesto que tienen que soportar una excesiva presión tributaria que dista de su real capacidad contributiva. Para verificar el grado de afectación es necesario efectuar un análisis constitucional que identifique los principios constitucionales tributarios vulnerados (principio de no confiscatoriedad, principio de igualdad, entre otros) según el caso en concreto.

A lo dicho debemos agregar que los efectos de la doble incidencia demuestran una incoherencia en la estructura del tributo cuando en la configuración de los impuestos se permite gravar en dos o más oportunidades al mismo sujeto por un mismo hecho económico.

10. Con el propósito de evitar que la doble imposición interna afecte a los deudores tributarios, en distintos ordenamientos se han venido implementando una serie de medidas atendiendo al tributo que se trate y que son susceptibles de aplicarse conjuntamente.

En esa línea, existe por un lado la posibilidad de aplicar la deducción del importe pagado, esto es, que el importe cancelado inicialmente por un impuesto sea posteriormente utilizado para deducir el importe que se pagará por otro impuesto con un objeto similar y que incide sobre el mismo hecho económico. La deducción del impuesto pagado podrá realizarse de forma íntegra o proporcional, de acuerdo con lo que el legislador al momento de evaluar la medida haya considerado conveniente.

Asimismo, es posible que se plantee la exoneración o inafectación tributaria a uno de los impuestos que se exigirá respecto de un mismo hecho gravado. En este caso, el legislador deberá atender a no gravar o exigir el pago de uno de los impuestos en función de las prácticas comerciales, pues es posible que un hecho económico esté con un impuesto que se configure antes que otro y viceversa.

En nuestra opinión, consideramos que la aplicación de cualquiera de estas medidas dependerá de la estructura de los impuestos materia de análisis a fin de evitar desnaturalizar su aplicación y los propósitos por los cuales se consideró que el hecho económico debía gravarse. Ello contribuirá a una mejor comprensión de ambos impuestos así como una interpretación adecuada de las normas tributarias.

11. Con relación al IGV, hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley No.30264 no existía regulación alguna que trate el fenómeno de la doble imposición interna que se suscitaba cuando el importe por los servicios utilizados en el país formaban parte del

valor en aduanas, lo que generaba que los sujetos obligados al pago de la obligación tributaria asumen el IGV por ese hecho económico por utilización de servicios en el país e importación de bienes corporales.

La carencia de una disposición normativa de dicha naturaleza generó diversas posiciones para los contribuyentes, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal respecto a cuál era el IGV que se debía pagar por la retribución de ese tipo de servicios. Ante la posibilidad de que suscite una contingencia tributaria de esa magnitud, se desalentaba a los sujetos domiciliados a realizar importaciones gravadas con el IGV.

12. En el año 2014 el Congreso de la República planteó en el Proyecto de Ley No.3690/2014-PE modificar entre otras normas la Ley del IGV con el fin de promocionar el crecimiento económico. En particular, se pretendió regular un supuesto de inafectación que corrija la doble incidencia del IGV en el marco de los servicios utilizados en el país vinculado a la importación de bienes corporales.

En ese contexto, se modificó el artículo 2° de la Ley del IGV incluyendo como supuesto de inafectación la utilización de servicios en el país cuando la retribución por el servicio formaba parte del valor en aduanas respecto de un bien corporal importado. De esta manera, solo correspondía que los contribuyentes cumplan con cancelar el impuesto por concepto de importación de bienes corporales.

13. Con la publicación de la Ley No.30264 el 16 de noviembre de 2014 se implementó la inafectación planteada en el Proyecto de Ley No.3690/2014 en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV. Asimismo, mediante Decreto Supremo No.65-2015-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 26 de marzo de 2015, se incluyó en el Reglamento de la Ley del IGV una serie de disposiciones vinculadas a la inafectación de la utilización de servicios en el país. Con la vigencia de estas disposiciones se buscó solucionar el problema de la doble imposición interna del IGV.

14. Sin embargo, consideramos que la medida implementada por el legislador y que se materializó en la Ley del IGV no soluciona el problema de la doble incidencia por las siguientes razones:

- a) Para que proceda la inafectación de la retribución por el servicio utilizado en el país cuyo valor forma parte del valor en aduanas, la Ley del IGV exige que el plazo que medie entre el nacimiento de obligación tributaria por utilización de servicios en el país (retribución o anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras) y la importación de bienes (solicitud de despacho aduanero) corporales sea mayor a un año.

De acuerdo con la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley No.3690/2014, este requisito temporal fue implementado por el legislador con el fin de que los

contribuyentes no realicen prácticas elusivas para no pagar el IGV que correspondía y así defraudar al fisco. En nuestra opinión la justificación de esta exigencia es incorrecta, pues si no se realiza la importación del bien corporal entonces no se cumple con uno de los requisitos para acogerse a la inafectación, esto es, que la retribución del servicio forme parte del valor en aduanas de un bien destinado a la importación para el consumo. Así, el contribuyente se vería obligado a cancelar la deuda tributaria del IGV por la utilización de servicios en el país, siempre y cuando se cumplan con los aspectos de la hipótesis de incidencia de dicho supuesto de hecho.

En ese sentido, en el escenario descrito por el legislador no se configuraría un supuesto de elusión tributaria por el cual la Administración Tributaria esté impedida de exigir la cancelación de la deuda tributaria, por lo que el requisito temporal resultaría cuestionable.

- b) Asimismo, debemos señalar que el plazo de un año respecto al nacimiento de las obligaciones tributarias por utilización de servicios e importación de bienes corporales no se ajusta a lo dispuesto en la regulación aduanera, pues existen casos en los que este plazo podría ser mayor a doce meses.

En efecto, cuando el importador determina un valor provisional de la mercancía importada es posible que la configuración del hecho imponible de la utilización de servicios en el país aún no se haya realizado. Las normas de valoración aduanera (en particular, la Decisión No.571 y la Resolución No.1684) establecen un plazo mayor al año para regularizar el valor definitivo de las mercancías importadas que pueden incluir, por ejemplo, los ajustes por las prestaciones vinculadas a la mercancía y que formarán parte del valor en aduanas. De esta manera, luego de ese plazo se puede configurar el hecho imponible por utilización de servicios.

Según se aprecia, las normas aduaneras admiten la posibilidad de que el importe por los servicios vinculados a la mercancía importada que forman parte del valor en aduanas se calcule en un plazo mayor a doce meses luego de efectuada la solicitud a despacho del bien importado.

De lo expuesto se concluye que el plazo señalado en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV no se encuentra acorde con la regulación y práctica aduanera. Asimismo, debemos agregar que existen supuestos en los que la utilización de servicios se podría configurar después que la importación de bienes.

Cabe señalar que estos supuestos de valor provisional no son escenarios aislados ni casos particulares. Existen servicios que de acuerdo con el Acuerdo de Valor de la OMC, la Decisión No.571 y la Resolución No.1684 se adicionan

al valor de transacción de las mercancías importadas según la práctica comercial que se realice, como por ejemplo las regalías, derechos de licencia, servicios de ingeniería, entre otras.

El hecho de que el legislador no haya tomado en cuenta las disposiciones aduaneras no implica que la SUNAT desconozca la importancia que las relaciones tributarias aduaneras se merecen, cuyo análisis responde a un propósito más amplio al solo fin de recaudar el IGV.

El requisito temporal está formulado para evitar prácticas elusivas que se originarían cuando el servicio utilizado en el país se realice antes que la importación del bien corporal. Por tanto, este requisito no tendría razón de ser si se demuestra que la utilización de servicios se configuraría después que la importación y que no existe una práctica en contra del fisco o que impida la recaudación de la deuda tributaria.

- c) En la medida prevista en el literal v) del artículo 2° de la Ley del IGV se parte de que el nacimiento de la obligación tributaria por utilización de servicios en el país se origina antes que la importación del bien corporal. Sin embargo, debemos precisar que existen situaciones en las que la primera operación que se configura es la utilización de servicios en el país y no la importación de bienes corporales.

En nuestra opinión, es correcta la opción del legislador de inafectar el IGV de utilización de servicios; sin embargo, la razón de dicha inafectación no es que la obligación tributaria por la utilización de servicios nazca primera sino que para que exista doble imposición siempre debe existir un servicio utilizado en el país.

- d) El análisis de la inafectación de la utilización de servicios en el país sujeta a un requisito que toma en cuenta el aspecto temporal del hecho imponible no está dirigido a solucionar un problema que se materializa en el objeto del impuesto (menos aun cuando no se ajusta a lo dispuesto en las normas aduaneras), por lo que la presión tributaria contra el sujeto incidido seguirá ejerciéndose.

Lo que el legislador debió analizar para plantear la inafectación (y por tanto, las condiciones para su acogimiento) era si solucionaba el problema de la doble imposición (fenómeno entendido como múltiple incidencia en un mismo objeto del impuesto) teniendo en cuenta la legislación aduanera.

- e) El problema de la doble imposición interna no puede afrontarse concibiendo a la SUNAT como una entidad que se divide en dos intendencias (Tributos Internos y Aduanas) que recaudan y administran de forma independiente el IGV, pues en

vez de establecer una solución, se está legitimando a que la exigibilidad del tributo se realice de forma individual.

Este fenómeno no se puede solucionar según la forma de recaudación del IGV por intendencias independientes, sino en cómo se debe evitar que la afectación de un hecho económico no sea exigible de forma irrazonable y desproporcional respecto a la capacidad contributiva del contribuyente del impuesto.

A partir de un análisis de la estructura del IGV, la legislación aduanera relacionada a las operaciones de importación para el consumo y el impacto de la doble imposición interna en los sujetos obligados al pago de la deuda tributaria se evidencia una serie de observaciones a la inafectación actualmente prevista en la Ley del IGV. Esta regulación justifica de forma indirecta que el mismo valor se encuentre gravado dos veces con el mismo impuesto por dos supuestos de hecho distintos, lo que además no respeta una interpretación armónica con los propósitos del régimen aduanero, contraviniendo los propósitos del Derecho Tributario y el Derecho Aduanero.

15. En atención a las observaciones formuladas a la regulación actual, hemos propuesto las siguientes medidas que solucionen el fenómeno de la doble imposición interna:

a) Inafectación tributaria:

Consideramos que de aplicarse una inafectación a la utilización de servicios en el país se debe tomar en cuenta cuál de los supuestos de hecho (utilización de servicios en el país e importación de bienes) se configura con posterioridad respecto al otro supuesto, lo que dependerá de la naturaleza del contrato y la operación de importación para determinar el nacimiento de la primera obligación tributaria. De esta manera, se respetaría el plazo que medie entre la configuración de ambas obligaciones de acuerdo con la regulación aduanera y tributaria.

Los requisitos que se exijan para la implementación de esta medida deberán realizarse conforme a lo que dispone la regulación aduanera, pues solo así se garantiza la uniformidad en el tratamiento de las importaciones.

Con nuestra propuesta de modificación únicamente estarían fuera del ámbito de aplicación aquellos supuestos que no son reconocidos por las normas aduaneras como parte integrante del valor en aduanas de la mercancía importada.

Cabe señalar que la exoneración no podría ser una medida acorde al fenómeno de la doble imposición interna pues a diferencia de la inafectación su plazo

máximo de vigencia es de tres (3) años, salvo que mediante ley se extienda la medida.

b) Deducción del importe pagado:

Es posible que se aplique un sistema de deducción del impuesto que se deba cancelar utilizando como crédito el íntegro de la suma pagada del otro impuesto que incide sobre la misma operación. Así, el impuesto que se deberá pagar aplicando el crédito del impuesto pagado constituirá únicamente el valor adicional que no se determinó cuando se canceló el impuesto inicial.

En esa línea, consideramos que el importe que será utilizado como crédito sea aquel que fue pagado primero por el contribuyente, lo que supone que la medida dependerá de los términos pactados en el contrato de prestación de servicios y de la naturaleza del bien importado.

16. Independientemente del método que se pretenda aplicar, lo cierto es que debe existir una armonía en la lectura e interpretación de las normas, lo que en nuestro caso se traduce en un análisis integral y coherente de las normas tributarias y aduaneras. De no ser así, se generarían confusiones e interpretaciones perjudiciales no solo para la recaudación de los tributos sino también una dificultad para el desarrollo económico del Estado.

BIBLIOGRAFÍA

1. ADRIAZOLA ZEVALLOS, Juan Carlos
1999 *Derecho Aduanero Tributario*. LEJ. Lima.
2. ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos
1980 *Derecho Tributario Aduanero*. Editorial Cosmos. Santo Domingo.
3. ALVA MATEUCCI, MARIO
2011a *Análisis Para la Aplicación del Crédito Fiscal del IGV*. Pacífico Editores. Lima.
2011b *La inafectación lógica y la inafectación legal en el Impuesto General a las Ventas*". En: Revista Actualidad Empresarial No.241. Lima.
2013 *IGV: Análisis Práctico del Impuesto General a las Ventas*. Pacífico Editores. Lima.
4. ALVARADO GRANDE, Oswaldo
2000 *Precisiones respecto a la Obligación Tributaria y Obligación Aduanera, a propósito de los regímenes de importación definitiva e importación temporal*". En: Revista Derecho & Sociedad. Lima.
5. ALVAREZ DIAZ, Antonio
2005 *El contexto y los elementos de la obligación tributaria aduanera en un contexto comunitario*. En: Revista Vectigalia. Lima.
6. ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN
s/f Fecha de consulta: 5 de enero de 2016.
<http://www.aladi.org/nsfaladi/vbasico.nsf/vbusquedaR/9CB9EAF4756BA6032574A2005C01A7>.
7. ASSERETO BOSSIO
2006 *Doble imposición de IGV en importación y utilización de servicios: ¿problema de interpretación o de regulación?*. En: Revista Ius Et Veritas No.52. Lima.
8. ATALIBA, Geraldo.
1987 *Hipótesis de incidencia tributaria*. En: Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.
9. BALBI, Rodolfo Alberto
1993 *Aspectos Técnicos de la Generalización del IVA*. En: El Impuesto al Valor Agregado y su Generalización en América Latina. Ediciones Interoceánicas S.A. Buenos Aires.

10. BARRIOS ORBEGOSO, Raúl
1966 *Derecho Tributario*. Editorial Sirius. Lima.
11. BASALDUA, Ricardo Xavier
1988 *Introducción al Derecho Aduanero: concepto y contenido*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires.

1992 *Derecho Aduanero*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
12. BIELSA, Rafael
1992 *Compendio de Derecho Público*. Tomo III, Derecho Fiscal. Tipografía Llordén. Buenos Aires: 1952. Página 325. Citado por BASALDUA, Ricardo Xavier. "Derecho Aduanero". Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
13. BLANCO, Andrés
2004 *El Impuesto al Valor Agregado*. Fundación de Cultura Universitaria. Volumen I y II. Montevideo.

2005 *Los criterios del origen y del destino en el Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones internacionales*. En: Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires.
14. BRAVO SHEEN, David y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker
2008 *La imposición al consumo en el Perú: estudio teórico-práctico del Impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo*. Editorial Caballero Bustamante. Lima.
15. BRAVO CUCCI, Jorge
2003 *Reflexiones adicionales respecto a la configuración del hecho imponible en la venta en el país de bienes muebles*. En: Revista Análisis Tributario. Lima.

2008 *El nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto general a las ventas*. En: Revista Vectigalia. No.4. Lima.

2013 *Derecho Tributario. Reflexiones*. Jurista Editores. Lima.

2015 *Fundamentos de Derecho Tributario*. Jurista Editores. Lima.

2016 *La imposición al consumo en el Perú: Algunos comentarios en torno a los efectos del IVA en el caso de servicios*. En: Temas de Derecho Tributario. Editorial Ius Et Veritas. Lima.

16. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo
1997 *Derecho Aduanero*. Editorial Porrúa. México.
17. CELDEIRO, Ernesto C.
1983 *Imposición a los Consumos*. Editorial La Ley. Buenos Aires.
18. CHECA GONZALES, Clemente
1987 *Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión*. En: CALVO ORTEGA, Rafael (Director). "El IGV en España". Lex Nova. Valladolid.
19. CHICA PALOMO, María Dolores
2008 *Reflexiones sobre la doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local*. Nueva Fiscalidad. Andalucía.
20. CNOSSEN, Sijbren
2009 *A primer on VAT as perceived by lawyers, economists and accountants*. En: M. LANG, P. MELZ, y E. KRISTOFFERSON. "Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences". IBFD. Amsterdam.
21. COFONE, Ignacio
2011 *La economía de la doble imposición tributaria*. Universidad de la Sabana. Chía.
22. CÓRDOVA, Alex
2003 *Requisitos sustanciales del crédito Fiscal*. Ponencia Individual de las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima.

2006 *Aspectos técnicos del Impuesto General a las Ventas. Necesidad de preservarlos*. En: Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra Editores. Lima.
23. CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo
2007 *Derecho Aduanero. Globalización y Codificación*. Editorial Cotaval. Ayacucho.
24. C. BARREIRA, Enrique
2007 *La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera*. En: Revista de estudios aduaneros. Instituto argentino de estudios aduaneros. No.18. Buenos Aires.

- 2010 *La obligación Tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación*. En: Revista de estudios aduaneros. Instituto argentino de estudios aduaneros. Buenos Aires.
25. COSCIANI, Cesare
1969 *El Impuesto al Valor Agregado*. Ediciones Depalma. Buenos Aires.
26. COSIO JARA, Fernando
2002 *Manual de Derecho Aduanero*. Editorial Rhodas. Lima.

2007 *Manual de Derecho Aduanero*. Editorial Rhodas, Lima.

2014 *Tratado de Derecho Aduanero*. Jurista Editores. Lima.

2013 *La autonomía del derecho aduanero*. En: Revista Ius 360. Fecha de consulta: 12 de diciembre de 2016. <http://ius360.com/publico/aduanero/la-autonomia-del-derecho-aduanero/>
27. DE BARROS CARVALHO, Paulo
2012 *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Grijley. Lima.
28. DE JUANO, Manuel
1971 *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo II, 2da. Edición. Editorial Molanchino. Rosario.

1975 *Tributación sobre el valor agregado (IVA)*. Editorial Víctor P. de Zavala. Buenos Aires.
29. DEL CARPIO TORRES, Christian
2011 *El Principio de no Confiscatoriedad y sus Implicancias en el Impuesto al Valor Agregado*. Tesis para optar el título de abogado. PUCP Lima.
30. D'ALESSANDRO PEREYRA, Raúl
1993 *Las importaciones y exportaciones de servicios en el IVA*. En: *El Impuesto al Valor Agregado y su Generalización en América Latina*. Ediciones Interoceánicas S.A. Buenos Aires.
31. DE LA GARZA, Sergio Francisco
2007 *Derecho Financiero Mexicano*. Décima edición. Porrúa, México: 1981. Página 19. Citado por CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo. "Derecho Aduanero. Globalización y Codificación". Editorial Cotaval. Ayacucho.
32. DEROUIN, Philippe

- 1981 *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E.* Editorial de Derecho Financiero. Madrid.
33. DUE, Jhon Fitzgerald
1972a *Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas.* Tercera Edición (Reimpresión). Librería El Ateneo. Buenos Aires.
1972b *Impuestos indirectos.* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
34. EMILFORK SOTO, Elizabeth
1995 *El hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado.* En Revista de Derecho. No.197 Año LXIII. Concepción.
1999 *Impuesto al Valor Agregado.* Editorial Jurídica Congreso. Santiago de Chile.
35. ENRICO, Federico A. y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo
2005 *Análisis del Impuesto al Valor Agregado.* Editorial La Ley. Buenos Aires.
36. FALCÓN Y TELLA, Ramón
1984 *Análisis de la transparencia tributaria.* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
37. FERNANDEZ LALANNE, Pedro
1996 *Derecho Aduanero.* Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
38. FERREIRO LAPATZA, José.
1991 *Curso de Derecho financiero español.* 13° Edición. Editorial Marcial Pons. Madrid.
2001 *Curso de derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular.* Editorial Marcial Pons. Madrid.
39. FENOCHIETTO, Ricardo
2001 *El impuesto al Valor Agregado. Análisis económico, técnico y jurídico.* Editorial La Ley. Buenos Aires.
40. FILIPPI, Piera
2004 *Los efectos del IVA en la Economía – Relatoría General.* En Memorias de los XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo I. Quito.
41. FLORES POLO, Roberto
1983 *Derecho Financiero y Tributario Peruano.* Editorial Cuzco. Lima.
42. GALLARDO MIRAVAL, Juvenal

- 2006 *Derecho Aduanero*. Editorial Rodhas. Lima.
43. GARCÍA DORADO, Francisco
2004 *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Editorial Dykinson. España.
44. GIULIANI FONROUGE, Carlos M.
2011 *Derecho financiero*. La Ley. Buenos Aires.
45. GONZALES CARRIZALES, Manuel
2007 *Compendio de las Legislaciones Financieras y Aduaneras Venezolanas*. MARGA Editores. Caracas: 1990. Página 284-285. Citado por CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo. "Derecho Aduanero. Globalización y Codificación". Editorial Cotaval. Ayacucho.
46. GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto
1997 *Derecho Tributario*. Tomo I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca.
47. GRELLAUD D., Guillermo
2006 *La Ganancia Empresarial y el Impuesto a la Renta*. En: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi. Palestra Editores. Lima.
48. GUERRA ARCE, Alfredo
2003 *El Ámbito Espacial del Impuesto General a las Ventas en los Servicios Internacionales*. Lima, Tesis para optar el título de Abogado. PUCP. Lima.
49. HERRERA IDAÑEZ, Antonio
1998 *La Valoración en Aduanas*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
50. IBAÑEZ MANSILLA, Santiago
2002 *La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional*. McGraw/Hill. Madrid.
51. JARACH, Dino
1996 *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires.

2001 *El Hecho imponible*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
52. LANDA ARROYO, César
2006 *Los Principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*. En: Centro de Estudios Constitucionales, Jurisprudencia y Doctrina constitucional en materia tributaria. Gaceta Jurídica. Lima.

53. LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María
1999 *La doble imposición interna*. Lex Nova. Valladolid.
54. LUQUE BUSTAMANTE, Javier
1995 *El IVA en los negocios internacionales*. En: Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.

1999 *El aspecto espacial en las hipótesis de afectación del Impuesto General a las Ventas*. Ponencias para el Primer Congreso Institucional “El Sistema Tributario Peruano Propuesta para el 2000”. Lima.

2003 *El Impuesto General a las Ventas. Tratamiento del Crédito Fiscal*. Ponencia General en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima.

2010 *El aspecto temporal de las distintas Hipótesis de Incidencia del Impuesto General a las Ventas*. En: Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.
55. MASSONE PARODI, Pedro
1979 *Principios de Derecho Tributario*”. EDEVAL. Valparaíso.
56. MONTERO TRABEL, José Pedro
2000 *IVA. Análisis del Impuesto al Valor Agregado*. Editorial Vadeli Hermanos. Caracas.
57. MORALES HERVIAS, Rómulo
2008 *Situaciones jurídicas subjetivas*. En: Revista *Advocatus* No.19. Lima.
58. MORON URBINA, Juan Carlos
2001 *Comentarios a la Ley del procedimiento Administrativo General*. Ediciones Gaceta Jurídica. Lima.
59. MUNIVE TAQUÍA, Jesús
1995 *Fundamentos de Derecho Aduanero*. Palma Ediciones. Lima.
60. MUÑOZ GARCÍA, Fernando
1992 *Introducción al Derecho Aduanero*. En: Revistas Aduaneras Nos.254-255. Página 32. Citado por BASALDUA, Ricardo Xavier. “Derecho Aduanero”. Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
61. PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco

- 1995 *El Impuesto General a las Ventas y el tratamiento de las prestaciones internacionales de servicios*. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. No.28. Lima.
62. PARDO CARRERO, Germán
2009 *La obligación tributaria aduanera*. Tributación Aduanera. Legis Editores. Colombia.
63. PAVEZ, Patricia
s/f *Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la empresa chilena*. Fecha de consulta: 17 de octubre de 2016.
http://www.sii.gov.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/analisis_IVA_en_iberamerica.pdf
64. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel
1996 *El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas*. En: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública No.240. La Rioja.
65. PLAZAS VEGA, Mauricio
1993a *El IVA en los Negocios Internacionales*. En: XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Cartagena: 1993.
1993b *El IVA en los Servicios*. Editorial Temis. Bogotá.
1998a *El Impuesto sobre el Valor Agregado. IVA*. Editorial Temis. Santa Fé de Bogotá.
1998b *Los hechos generadores del IVA en Colombia*. En: El Impuesto sobre el Valor Agregado. IVA. Editorial Temis. Bogotá.
66. REAÑO AZPILCUETA, Rafael
2010 *Tributación Aduanera*. Palestra editores, Lima.
67. REINUAVA DEL SOLAR, Dagoberto
2000 *Análisis sistemáticos de las obligaciones y deberes en Aduana y de la obligación aduanera especial*. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Universidad Católica de Valparaíso, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Valparaíso.
68. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar
2002 *Aspectos introductorios de las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas*. Revista Actualidad Empresarial No.25. Lima.

69. ROCCO, Ugo en COSIO JARA, Fernando
2014 *Tratado de Derecho Aduanero*. Juristas Editores. Lima.
70. RODRIGUEZ DUEÑAS, César
1999 *La Imposición al Consumo en el Perú: análisis y perspectivas*. Ponencia presentada en el Primer Congreso Institucional IFA – Perú. Lima.
71. ROPPO, Vincenzo
2007 *Situaciones jurídicas y relaciones jurídicas*. En: Derecho de las relaciones obligatorias. Lecturas seleccionadas y traducidas para uso de los estudiantes universitarios. Tr. Leysser León. Jurista Editores. Lima.
72. ROSAS BUENDÍA, Ricardo
2009 *Manual de importación y exportación – TLC's*. Real time. Lima.
73. RUBIO GUERRERO, José Juan
2001 *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
74. RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, Francisco Javier
2006 *Liberación Tributaria*. En: Derecho & Sociedad No.27. Lima.
- 2010 *El hecho generador de la obligación tributaria en el impuesto general a las ventas*. En: Análisis Jurídico. Tomo 118. Lima.
- 2013 *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*. En: Revista Foro Jurídico No.12. Lima.
- 2017 *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Fondo Editorial PUCP. Lima.
75. RUIZ DE VELASCO, Carlota
2012 *La tributación del autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido*. Editorial Marcial Pons. Madrid.
76. SÁENZ RABANAL, María Julia
2005 *La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos*. En: Revista Derecho & Sociedad No.24. Lima.
77. SEMINARIO DAPELLO, Arturo
2003 *Manual de imposición al valor agregado*. Cultural Cuzco. Lima.
78. SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra

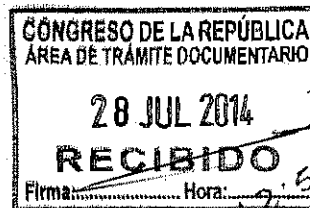
- 2014 *Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario*. Fondo Editorial PUCP. Lima.
79. SIMON ACOSTA, Eugenio
1985 *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Editorial Lex Nova. Valladolid.
80. SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA, PETRÓLEO Y ENERGÍA
2013 *13 Simposium de Tributación Mineroenergética*. Comité de Asuntos Tributarios. Lima.
81. STIGLITZ, Joseph E.
2003 *La Economía del Sector Público*. Tercera Edición. Antoni Bosch Editor. Barcelona.
82. VALDÉS COSTA, Ramón
1992 *Instituciones de Derecho Tributario*. Depalma. Buenos Aires.
83. VARGAS VARGAS, Manuel
1986 *Obligación civil y obligación tributaria*. En: Revista de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile No.68 - 69. Santiago.
84. VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker
2009 *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú*. ESAN Ediciones - Tax Editor. Lima.
- 2014a *Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado*. En: Revista de Derecho PUCP. Lima.
- 2014b *Tratado del IGV. Regímenes general y especiales*. Pacífico Editores. Lima.
85. VILLEGAS, Héctor B.
1995 *Curso de Finanzas y Derecho Financiero Tributario*. Ediciones Palma, 5ta Edición. Buenos Aires.
- 2005 *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea. Buenos Aires.
- 2009 *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea. Buenos Aires.
86. WITKER, Jorge
1999 *Derecho Tributario Aduanero*. Universidad Nacional Autónoma de México. México.

87. YACOLCA ESTARES, Daniel y otros
2010 *Introducción al Derecho financiero y tributario*. Parte General. Jurista Editores. Lima.
88. ZAGAL PASTOR, Roberto
2008 *Derecho Aduanero. Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras*. OSBAC. Lima.
89. ZATTI, Paolo
2005 *Situaciones jurídicas*. En: Revista jurídica del Perú No.64. Lima.
90. ZOLEZZI MÖLLER, Armando
1983 *El Impuesto a las Ventas: Su evolución en el Perú*. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen No.5. Lima.





ANEXO



"Año de la Promoción de la Industria Responsable y del Compromiso Climático"
"Decenio de las Personas con Discapacidad en el Perú"

Lima, 28 de julio de 2014

OFICIO N° 107 -2014-PR

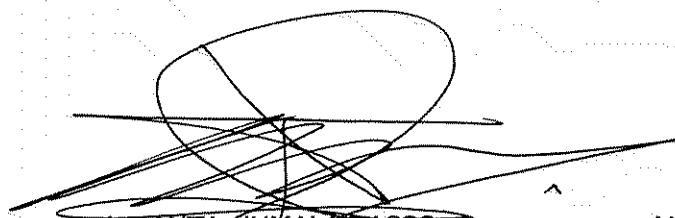
Señora
ANA MARÍA SOLÓRZANO FLORES
Presidenta del Congreso de la República
Presente.-

De nuestra consideración:

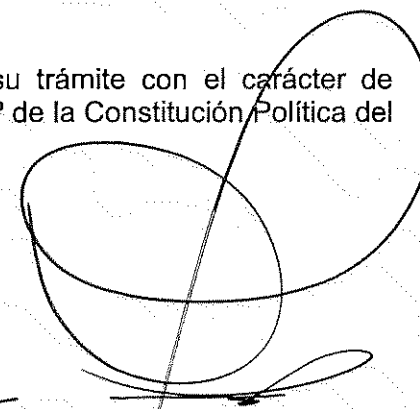
Tenemos el agrado de dirigirnos a usted, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 107° de la Constitución Política del Perú, a fin de someter a consideración del Congreso de la República, con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, el Proyecto de Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico.

Mucho estimaremos que se sirva disponer su trámite con el carácter de URGENTE, según lo establecido por el Artículo 105° de la Constitución Política del Perú.

Atentamente,



OLLANTA HUMALA TASSO
Presidente Constitucional de la República



ANA JARA VELÁSQUEZ
Presidenta del Consejo de Ministros

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Lima, *07* de *agosto* del 201*4*

Según la consulta realizada, de conformidad con el Artículo 77° del Reglamento del Congreso de la República: pase la Proposición N° *3690* para su estudio y dictamen, a la (s) Comisión (es) de *Defensa, Banca, Finanzas e Inteligencia Económica.*

JAVIER ANGELES ILLMANN
Oficial Mayor(e)
CONGRESO DE LA REPÚBLICA



Proyecto de Ley

LEY QUE ESTABLECE MEDIDAS PARA PROMOVER EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

LEY N°

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE ESTABLECE MEDIDAS PARA PROMOVER EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

TÍTULO I

MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA PROMOVER EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

CAPÍTULO I

RÉGIMEN ESPECIAL DE DEPRECIACIÓN PARA EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES

ARTÍCULO 1°.- Objeto del Régimen especial de depreciación de edificios y construcciones

Establézcase, de manera excepcional y temporal, un régimen especial de depreciación de edificios y construcciones para los contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta, conforme a las disposiciones contenidas en el presente Capítulo.

ARTÍCULO 2°.- Alcances del Régimen especial de depreciación

A partir del ejercicio gravable 2015, los edificios y las construcciones se podrán depreciar, para efecto del Impuesto a la Renta, aplicando un porcentaje anual de depreciación del veinte por ciento (20%) hasta su total depreciación, siempre que los bienes sean destinados exclusivamente al desarrollo empresarial y cumplan las siguientes condiciones:

- a) La construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2014. Se entiende como inicio de la construcción el momento en que se obtenga la licencia de edificación u otro documento que establezca el Reglamento. Para determinar el inicio de la construcción, no se considera la licencia de

edificación ni cualquier otro documento que sea emitido como consecuencia de un procedimiento de regularización de edificaciones.

- b) Si hasta el 31 de diciembre de 2016 la construcción tuviera como mínimo un avance de obra del ochenta por ciento (80%). Tratándose de construcciones que no hayan sido concluidas hasta el 31 de diciembre de 2016, se presume que el avance de obra a dicha fecha es menor al ochenta por ciento (80%), salvo que el contribuyente pruebe lo contrario. Se entiende que la construcción ha concluido cuando se haya obtenido de la dependencia municipal correspondiente la conformidad de obra u otro documento que establezca el Reglamento.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también puede ser aplicado por los contribuyentes que durante los años 2014, 2015 y 2016 adquirieran en propiedad los bienes que cumplan las condiciones previstas en los incisos a) y b). No se aplica lo previsto en el presente párrafo cuando dichos bienes hayan sido construidos total o parcialmente antes del 1 de enero de 2014.

ARTÍCULO 3°.- Costos posteriores

Tratándose de costos posteriores que reúnan las condiciones a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior, la depreciación se computa de manera separada respecto de la que corresponda a los edificios y las construcciones a las que se hubieran incorporado.

ARTÍCULO 4°.- Disposiciones sobre la depreciación

El régimen especial de depreciación a que se refiere el presente Capítulo se sujeta a las siguientes disposiciones:

- a) El método de depreciación es el de línea recta.
- b) El porcentaje de depreciación previsto en el presente Capítulo es aplicado hasta que el bien quede completamente depreciado.
- c) Tratándose de edificios y construcciones comprendidos en el presente Capítulo que empiecen a depreciarse en el ejercicio gravable 2014, la tasa de depreciación será del veinte por ciento (20%) anual a partir del ejercicio gravable 2015, de ser el caso, excepto en el último ejercicio en el que se aplica el porcentaje de depreciación menor que corresponda.

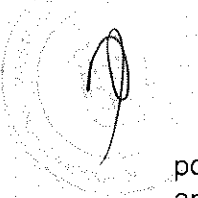
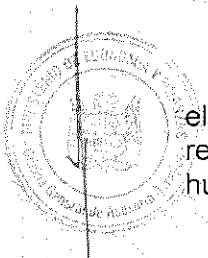
ARTÍCULO 5°.- Aplicación de porcentajes mayores

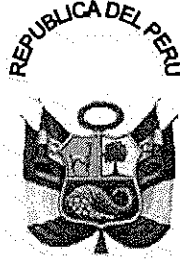
Los contribuyentes que, en aplicación de leyes especiales, gocen de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en este Capítulo pueden aplicar esos porcentajes mayores.

ARTÍCULO 6°.- Cuentas especiales de control

Los contribuyentes que utilicen el porcentaje de depreciación establecido en el presente Capítulo deben mantener cuentas de control especiales respecto de los bienes materia del beneficio, detallando los costos incurridos por avance de obra.

El Registro de activos fijos debe contener el detalle individualizado de los referidos bienes y su respectiva depreciación.





Proyecto de Ley



ARTÍCULO 7°.- Aplicación de las normas del régimen general del Impuesto a la Renta

Para efecto del régimen especial de depreciación establecido en el presente Capítulo, son de aplicación las normas contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta y en su Reglamento, en cuanto no se opongan a las normas previstas en el presente Capítulo.

CAPÍTULO II

INAFECTACIONES DE LA LEY N° 28424 - LEY QUE CREA EL IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS - ITAN

ARTÍCULO 8°.- Incorporación del artículo 3° de la Ley N° 28424 y normas modificatorias, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos

Incorpórase el artículo 3° de la Ley N° 28424 y normas modificatorias, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, conforme al siguiente texto:

"Artículo 3°.- Inafectaciones

No están afectos al Impuesto:

a) Los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquellos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. En este último caso, la obligación surgirá en el ejercicio siguiente al de dicho inicio.

Sin embargo, en los casos de reorganización de sociedades o empresas, no opera la exclusión si cualquiera de las empresas intervinientes o la empresa que se escinda inició sus operaciones con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso. En estos supuestos la determinación y pago del Impuesto se realizará por cada una de las empresas que se extingan y será de cargo, según el caso, de la empresa absorbente, la empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión. En este último caso, la determinación y pago del Impuesto se efectuará en proporción a los activos que se hayan transferido a las empresas. Lo dispuesto en este párrafo no se aplica en los casos de reorganización simple.

b) Las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.

c) Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el INDECOPI al 1 de enero de cada ejercicio. Se entiende que la empresa ha iniciado su liquidación a partir de la declaración o convenio de liquidación.

d) COFIDE en su calidad de banco de fomento y desarrollo de segundo piso.

e) Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que perciban exclusivamente las rentas de tercera categoría a que se refiere el inciso j) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.

f) Las entidades inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta de manera expresa.

g) Las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos y que son propietarias de dichos bienes, siempre que estén destinados a la infraestructura eléctrica de zonas rurales y de localidades aisladas y de frontera del país, a que se refiere la Ley N° 27744.

No se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto el patrimonio de los fondos señalados en el artículo 78° del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-97-EF.”

CAPÍTULO III

MODIFICACIONES A LA LEY N° 28754, LEY QUE ELIMINA SOBRECOSTOS EN LA PROVISIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA Y DE SERVICIOS PÚBLICOS MEDIANTE INVERSIÓN PÚBLICA O PRIVADA

ARTÍCULO 9°.- Incorporación de un segundo párrafo al numeral 1.2 y del numeral 1.2-A del artículo 1° de la Ley N° 28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada

Incorpóranse un segundo párrafo al numeral 1.2 así como el numeral 1.2-A al artículo 1° de la Ley N° 28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada, conforme a los textos siguientes:

“Artículo 1°.- Del reintegro tributario del Impuesto General a las Ventas

(...)

1.2. (...)

Los bienes, servicios y contratos de construcción cuya adquisición dará lugar al reintegro tributario son aquellos adquiridos a partir de la fecha de la solicitud de suscripción del Contrato de Inversión a que se refiere el Artículo 2° de la presente Ley, en caso de que a dicha fecha la etapa preoperativa del proyecto ya se hubiera iniciado; o a partir de la fecha de inicio de la etapa preoperativa contenida en el cronograma de inversión del proyecto, en el caso de que este se inicie con posterioridad a la fecha de solicitud.

1.2-A. En el caso de proyectos que contemplen su ejecución por etapas, tramos o similares, para efectos del reintegro tributario el inicio de operaciones productivas se verificará respecto de cada etapa, tramo o similar, según se haya



Proyecto de Ley

determinado en el respectivo contrato de concesión. El inicio de explotación de una etapa, tramo o similar, no impide el acceso al reintegro tributario respecto de las etapas, tramos o similares posteriores siempre que se encuentren en etapas preoperativas.



Iniciadas las operaciones productivas se entenderá concluido el reintegro tributario por el proyecto, etapa, tramo o similar, según corresponda.”

ARTÍCULO 10°.- Modificación del numeral 1.5 del artículo 1° de la Ley N° 28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada

Modificase el numeral 1.5 del artículo 1° de la Ley N° 28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada, conforme al texto siguiente:

“Artículo 1°.- Del reintegro tributario del Impuesto General a las Ventas (...)

1.5. Mediante Resolución Suprema refrendada por el titular del Sector correspondiente, se aprobarán las empresas concesionarias que califiquen para gozar del reintegro tributario de acuerdo a los requisitos y características de cada contrato de concesión.”

CAPÍTULO IV

MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

ARTÍCULO 11°.- Incorporación de los incisos v) y w) al artículo 2°; del inciso g) al artículo 3°; y de un segundo párrafo al inciso g) del artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias

Incorpóranse como incisos v) y w) del artículo 2°; como inciso g) del artículo 3°; y como segundo párrafo del inciso g) del artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, los textos siguientes:

“Artículo 2°.- Conceptos no gravados

(...)

- v) *La utilización de servicios en el país, cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduana de un bien corporal cuya importación se encuentre gravada con el Impuesto.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será de aplicación:

1. *Cuando el plazo que medie entre la fecha de pago de la retribución o la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero; y la fecha de la solicitud de despacho a consumo del bien corporal no exceda de un (1) año.*

En caso que la retribución del servicio se cancele en dos (2) o más pagos, el plazo se calculará respecto de cada pago efectuado.

2. *Siempre que el sujeto del Impuesto comunique a la SUNAT, hasta el último día hábil del mes siguiente a la fecha en que se hubiera producido el nacimiento de la obligación tributaria por la utilización de servicios en el país, la información relativa a las operaciones mencionadas en el primer párrafo del presente inciso, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.*

Las utilizaciones de servicios que no se consideren inafectas en virtud de lo señalado en el párrafo anterior, se reputarán gravadas en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria que establece la normatividad vigente.

- w) *La importación de bienes corporales, cuando:*

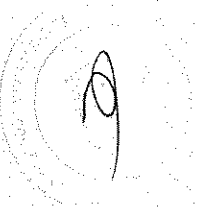
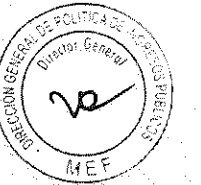
- i) *El ingreso de los bienes al país se realice en virtud a un contrato de obra, celebrado bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada, por el cual un sujeto no domiciliado se obliga a diseñar, construir y poner en funcionamiento una obra determinada en el país, asumiendo la responsabilidad global frente al cliente; y,*
- ii) *El valor en aduana de los bienes forme parte de la retribución por el servicio prestado por el sujeto no domiciliado en virtud al referido contrato, cuya utilización en el país se encuentre gravada con el Impuesto.*

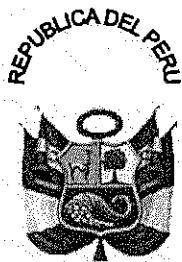
Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será de aplicación:

1. *Siempre que el sujeto del Impuesto comunique a la SUNAT la información relativa a las operaciones y al contrato a que se refiere el párrafo anterior así como el detalle de los bienes que ingresarán al país en virtud a este último, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento. La comunicación deberá ser presentada con una anticipación no menor a treinta (30) días calendario de la fecha de solicitud de despacho a consumo del primer bien que ingrese al país en virtud al referido contrato.*

La información comunicada a la SUNAT podrá ser modificada producto de las adendas que puedan realizarse al referido contrato con posterioridad a la presentación de la comunicación indicada en el párrafo anterior, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

2. *Respecto de los bienes:*





Proyecto de Ley

2.1. Cuya solicitud de despacho a consumo se realice a partir de la fecha de celebración del contrato a que se refiere el párrafo anterior y hasta la fecha de término de ejecución que figure en dicho contrato.

2.2. Que hubieran sido incluidos en la comunicación indicada en el numeral anterior.”

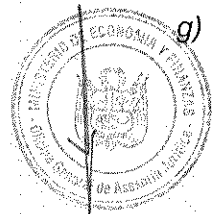


“Artículo 3°.- Definiciones

(...)

g) Importación de bienes intangibles:

La adquisición a título oneroso de bienes intangibles a un sujeto domiciliado en el exterior por parte de un sujeto domiciliado en el país, siempre que estén destinados a su empleo o consumo en el país.”



“Artículo 4°.- Nacimiento de la obligación tributaria

(...)

g) (...)

Tratándose de bienes intangibles, en la fecha en que se pague el valor de venta, por el monto que se pague, sea total o parcial; o cuando se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero.”



ARTÍCULO 12°.- Sustitución del inciso f) del numeral 9.1 del artículo 9°; de los incisos a) y e) del artículo 13°; y del artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias

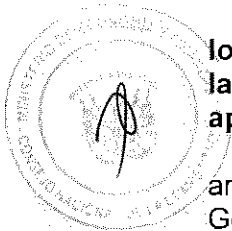
Sustitúyanse el inciso f) del numeral 9.1 del artículo 9°; los incisos a) y e) del artículo 13°; y el artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, conforme a los textos siguientes:

“Artículo 9°.- Sujetos del Impuesto

9.1 (...)

f) Importen bienes afectos. Tratándose de bienes intangibles se considerará que importa el bien el adquirente del mismo.”

“Artículo 13°.- Base imponible



(...)

- a) *El valor de venta, en las ventas de bienes e importaciones de bienes intangibles.*

(...)

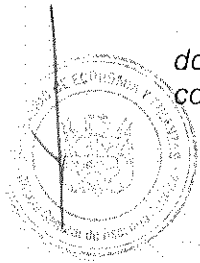
- e) *El Valor en Aduana determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del Impuesto General a las Ventas, en las importaciones de bienes corporales.”*



“Artículo 32°.- Liquidación del Impuesto que afecta la importación de bienes y la utilización de servicios en el país

El Impuesto que afecta las importaciones de bienes corporales será liquidado en el mismo documento en que se determinen los derechos aduaneros y será pagado conjuntamente con éstos.

El Impuesto que afecta la utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados y la importación de bienes intangibles será determinado y pagado por el contribuyente en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.”



CAPÍTULO V

MODIFICACIONES AL DECRETO LEY N° 25632 – LEY MARCO DE COMPROBANTES DE PAGO

ARTÍCULO 13°.- Sustitución del último párrafo del artículo 3° del Decreto Ley N° 25632, Ley que establece 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

Sustitúyanse el último párrafo del artículo 3° del Decreto Ley N° 25632, Ley que establece 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, conforme al texto siguiente:

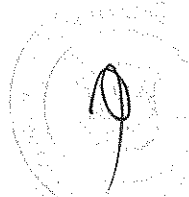
“Artículo 3°.- Para efecto de lo dispuesto en la presente Ley, la SUNAT señalará:

(...)

Cuando los documentos que estén relacionados directa o indirectamente con los comprobantes de pago se emitan de manera electrónica, se considerará como representación impresa de éstos para todo efecto tributario al resumen en soporte de papel que se otorgue de ellos de acuerdo a la regulación que emita la SUNAT y siempre que dicho resumen cumpla con las características y requisitos mínimos que aquella establezca.”

ARTÍCULO 14°.- Incorporación del artículo 4°-A al Decreto Ley N° 25632, Ley que establece 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

Incorpórase como artículo 4°-A del Decreto Ley N° 25632, Ley que establece 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, por el texto siguiente:





Proyecto de Ley

“Artículo 4°-A.- Los sujetos obligados a emitir comprobantes de pago u otros documentos relacionados directa o indirectamente con éstos que deban o hayan optado por utilizar la emisión electrónica, podrán emplear los servicios de terceros para realizar cualquiera de las actividades inherentes a dicha forma de emisión, manteniendo la responsabilidad respecto de tales actividades.

La SUNAT señalará cuales de los servicios indicados en el párrafo anterior sólo podrán ser prestados por empresas inscritas en el Registro que para tal efecto determine, así como los requisitos para la inscripción y permanencia en éste. Las empresas que presten estos servicios sin estar inscritas en el referido Registro, no podrán acceder al mismo.

La SUNAT establecerá las obligaciones de las empresas que presten los referidos servicios, así como los mecanismos de control para la realización de los mismos.”

CAPÍTULO VI

MODIFICACIONES AL CÓDIGO TRIBUTARIO

ARTÍCULO 15°.- Modificación del primer párrafo del artículo 31°; el artículo 80°; el inciso c), el encabezado del primer párrafo del inciso e) del primer párrafo del artículo 104°; el artículo 111°; el segundo párrafo del artículo 115°; el numeral 2 del artículo 116°; el quinto párrafo del artículo 117°; el último párrafo del inciso a) del artículo 119°; el inciso a) del séptimo párrafo y el noveno párrafo del artículo 121°; el cuarto y el sexto párrafos del artículo 121°-A; el primer párrafo del artículo 154°; el séptimo, noveno, décimo, décimo primero, décimo séptimo, vigésimo, vigésimo segundo y vigésimo séptimo párrafos del artículo 182°; y los párrafos tercero, sexto, décimo quinto, el inciso c) del párrafo décimo séptimo del artículo 184° del Código Tributario; la nota 5 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II, y la nota 6 de la Tabla de Infracciones y Sanciones Tributarias III del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF y norma modificatoria

Modifícanse el primer párrafo del artículo 31°; el artículo 80°; el inciso c), el encabezado del primer párrafo del inciso e) del primer párrafo del artículo 104°; el artículo 111°; el segundo párrafo del artículo 115°; el numeral 2 del artículo 116°; el quinto párrafo del artículo 117°; el último párrafo del inciso a) del artículo 119°; el inciso a) del séptimo párrafo y el noveno párrafo del artículo 121°; el cuarto y el sexto párrafos del artículo 121°-A; el primer párrafo del artículo 154; el séptimo, noveno, décimo, décimo primero, décimo séptimo, vigésimo, vigésimo segundo y vigésimo séptimo párrafos del artículo 182°; y los párrafos tercero, sexto, décimo quinto, el inciso c) del párrafo décimo séptimo del artículo 184 del Código Tributario; la nota 5 de las

Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II, y la nota 6 de la Tabla de Infracciones y Sanciones Tributarias III del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF y norma modificatoria; conforme a textos siguientes:

“Artículo 31°.- IMPUTACIÓN DEL PAGO

Los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo cuando deban pagarse las costas y gastos a que se refiere el Artículo 117°, en cuyo caso estos se imputarán según lo dispuesto en dicho Artículo.

(...).”

“Artículo 80°.- FACULTAD DE ACUMULAR Y SUSPENDER LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES Y ÓRDENES DE PAGO

La Administración Tributaria tiene la facultad de suspender la emisión de la resolución u orden de pago, cuyo monto no exceda el porcentaje de la UIT que para tal efecto debe fijar la administración tributaria; y, acumular en un solo documento de cobranza las deudas tributarias, incluyendo, excepto en el caso de la SUNAT, las costas y gastos, sin perjuicio de declarar la deuda como de recuperación onerosa al amparo del inciso b) del Artículo 27°.”

“Artículo 104°.- FORMAS DE NOTIFICACIÓN

La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

(...).

- c) Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria.

El acuse de notificación por constancia administrativa deberá contener, como mínimo, los datos indicados en el segundo párrafo del inciso a) y señalar que se utilizó esta forma de notificación.

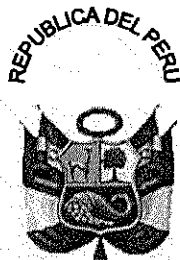
(...)

- e) Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido, la SUNAT realizará la notificación indistintamente por cualquiera de las formas siguientes:

(...).”

“Artículo 111°.- UTILIZACIÓN DE SISTEMAS DE COMPUTACIÓN, ELECTRÓNICOS, TELEMÁTICOS, INFORMÁTICOS, MECÁNICOS Y SIMILARES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria podrá utilizar, para sus actuaciones y procedimientos, sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, mecánicos y similares.



Proyecto de Ley

Se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos de la administración tributaria realizados mediante la emisión de documentos por los sistemas a que se refiere el párrafo anterior, siempre que estos, sin necesidad de llevar las firmas originales, contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo.

Cuando la Administración Tributaria actúe de forma automatizada, deberá indicar el nombre y cargo de la autoridad que lo expide, así como garantizar la identificación de los órganos o unidades orgánicas competentes responsables de dicha actuación, así como de aquellos, que, de corresponder, resolverán las impugnaciones que se interpongan. La Administración Tributaria establecerá las actuaciones y procedimientos de su competencia que se automatizarán, la forma y condiciones de dicha automatización, incluida la regulación de los sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos y similares que se utilizarán para tal efecto, así como las demás normas complementarias y reglamentarias necesarias para la aplicación del presente artículo."

"Artículo 115°.- DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA

(...)

Para el cobro de las costas se requiere que éstas se encuentren fijadas en el arancel de costas del procedimiento de cobranza coactiva que apruebe la administración tributaria; mientras que para el cobro de los gastos se requiere que éstos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente. Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos será devuelto por la administración tributaria."

"Artículo 116°.- FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO

La Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles a que se refiere el artículo anterior. Para ello, el ejecutor coactivo tendrá, entre otras, las siguientes facultades:

(...)

2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares a que se refiere el Artículo 118°. De oficio, el ejecutor coactivo dejará sin efecto las medidas cautelares que se hubieren trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas y gastos incurridos en el procedimiento de cobranza coactiva, cuando corresponda.

(...)."

"Artículo 117°.- PROCEDIMIENTO

(...)

Excepto en el caso de la SUNAT, el ejecutado está obligado a pagar, las costas y gastos en que la administración tributaria hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva desde el momento de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, salvo que la cobranza se hubiese iniciado indebidamente. Los pagos que se realicen durante el citado procedimiento deberán imputarse en primer lugar a las costas y gastos antes mencionados de acuerdo a lo establecido en el Arancel aprobado y siempre que los gastos hayan sido liquidados por la Administración Tributaria, la que podrá ser representada por un funcionario designado para dicha finalidad.

(...)." 

"Artículo 119°.- SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

(...)

- a) El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva en los casos siguientes:

(...)

En los casos en que se hubiera trabado una medida cautelar y se disponga la suspensión temporal, se sustituirá la medida cuando, a criterio de la administración tributaria, se hubiera ofrecido garantía suficiente o bienes libres a ser embargados por el ejecutor coactivo cuyo valor sea igual o mayor al monto de la deuda reclamada y, cuando corresponda, al de las costas y gastos.

(...)." 

"Artículo 121.- TASACIÓN Y REMATE

(...)

Excepcionalmente, tratándose de deudas tributarias a favor del Gobierno Central materia de un procedimiento de cobranza coactiva en el que no se presenten postores en el tercer remate a que se refiere el inciso b) del segundo párrafo del presente artículo, el ejecutor coactivo adjudicará al Gobierno Central representado por la Superintendencia de Bienes Nacionales, el bien inmueble correspondiente, siempre que cuente con la autorización del Ministerio de Economía y Finanzas, por el valor del precio base de la tercera convocatoria, y se cumplan en forma concurrente los siguientes requisitos:

- a. El monto total de la deuda tributaria que constituya ingreso del Tesoro Público sea mayor o igual al valor del precio base de la tercera convocatoria.



Proyecto de Ley

(...)

De optarse por la adjudicación del bien inmueble, la SUNAT extinguirá la deuda tributaria que constituya ingreso del Tesoro Público a la fecha de adjudicación, hasta por el valor del precio base de la tercera convocatoria y el ejecutor coactivo deberá levantar el embargo que pese sobre el bien inmueble correspondiente.

(...).”

“Artículo 121°- A.- ABANDONO DE BIENES MUEBLES EMBARGADOS

(...)

Para proceder al retiro de los bienes, el adjudicatario, el ejecutado o el tercero, de ser el caso, deberán cancelar, excepto en el caso de la SUNAT, los gastos de almacenaje generados hasta la fecha de entrega así como las costas, según corresponda.

(...)

El producto del remate se imputará en primer lugar a los gastos incurridos por la administración tributaria por concepto de almacenaje, con excepción de los remates ordenados por la SUNAT, en los que no se cobrará los referidos gastos.

(...).”

“Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

(...).”

“Artículo 182°.- SANCIÓN DE INTERNAMIENTO TEMPORAL DE VEHÍCULOS

(...)

Si el infractor acredita la propiedad o posesión sobre el vehículo intervenido con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia o, con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que a juicio de la SUNAT acredite fehacientemente su derecho de propiedad o posesión sobre el vehículo, dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, ésta procederá a emitir la Resolución de Internamiento correspondiente, cuya impugnación no suspenderá la aplicación de la sanción, salvo que se presente el caso establecido en el inciso c) del octavo párrafo del presente artículo. En caso la acreditación sea efectuada en los tres (3) últimos días de aplicación de la sanción de internamiento temporal de vehículos, la SUNAT emitirá la Resolución de Internamiento dentro de un plazo máximo de tres (3) días hábiles posteriores a la fecha de acreditación, período durante el cual el vehículo permanecerá en el depósito o establecimiento respectivo.

(...)

El infractor podrá retirar su vehículo de encontrarse en alguna de las situaciones siguientes:

- a) Al vencimiento del plazo que corresponda a la sanción.
- b) Al solicitar la sustitución de la sanción de internamiento por una multa de acuerdo al monto establecido en las Tablas, la misma que previamente al retiro del bien debe ser cancelada en su totalidad.
- c) Al impugnar la resolución de internamiento y otorgar en garantía carta fianza bancaria o financiera que cubra el valor de cuatro (4) UIT.

A tal efecto, el infractor además, deberá previamente cumplir con:

- a) Acreditar su inscripción en los registros de la SUNAT tomando en cuenta la actividad que realiza, cuando se encuentre obligado a inscribirse.
- b) Señalar nuevo domicilio fiscal, en el caso que se encuentre en la condición de no habido; o darse de alta en el RUC cuando la SUNAT le hubiera comunicado su situación de baja en dicho registro, de corresponder.

La carta fianza bancaria o financiera a que se refiere el inciso c) del octavo párrafo, debe tener una vigencia de tres (3) meses posteriores a la fecha de la interposición del medio impugnatorio, debiendo renovarse según lo señale la SUNAT.

(...)

El propietario que no es infractor, a efectos de retirar el vehículo, deberá, además de lo señalado en los párrafos anteriores, previamente cumplir con:

- a) Acreditar su inscripción en los registros de la SUNAT tomando en cuenta la actividad que realiza, cuando se encuentre obligado a inscribirse.
- b) Señalar nuevo domicilio fiscal, en el caso que se encuentre en la condición de no habido; o darse de alta en el RUC cuando la SUNAT le hubiera comunicado su situación de baja en dicho registro, de corresponder.

(...)

15

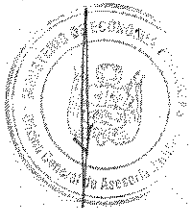


Proyecto de Ley

De impugnar el infractor la resolución de internamiento temporal o la de abandono y ésta fuera revocada o declarada nula, se le devolverá al infractor, según corresponda:



- El vehículo internado temporalmente, si éste se encuentra en los depósitos de la SUNAT o en los que ésta hubiera designado.
- El monto de la multa actualizada con la TIM desde el día siguiente de la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, si el infractor hubiera abonado dicho monto para recuperar su vehículo.



- En caso haya otorgado carta fianza, la misma quedará a su disposición no correspondiendo el pago de interés alguno.

Si la carta fianza fue ejecutada conforme lo dispuesto en el décimo primer párrafo, se devolverá el importe ejecutado que hubiera sido depositado en una entidad bancaria o financiera más los intereses que dicha cuenta genere.



- El valor señalado en la resolución de internamiento temporal o de abandono actualizado con la TIM, desde el día siguiente de realizado el internamiento hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, de haberse realizado el remate, donación o destino del vehículo.

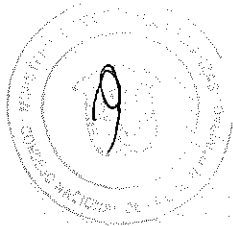
(...)

De impugnar el propietario que no es infractor la resolución de abandono y ésta fuera revocada o declarada nula, se le devolverá a dicho sujeto, según corresponda:

- El vehículo internado temporalmente, si éste se encuentra en los depósitos de la SUNAT o en los que ésta hubiera designado.
- El monto de la multa actualizada con la TIM desde el día siguiente de la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, si el propietario que no es infractor hubiera abonado dichos montos para recuperar su vehículo.

- El valor señalado en la Resolución de Abandono actualizado con la TIM, desde el día siguiente de realizado el internamiento hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, de haberse realizado el remate, donación o destino del vehículo.

(...)



También se entenderán adjudicados al Estado los vehículos que a pesar de haber sido acreditada su propiedad o posesión y haberse cumplido con lo dispuesto en el décimo cuarto párrafo del presente artículo no son recogidos por el infractor o propietario que no es infractor, en un plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la resolución de devolución mencionada en el párrafo antes citado.

(...)"

"Artículo 184º.- SANCIÓN DE COMISO

(...)

Levantada el acta probatoria en la que conste la infracción sancionada con el comiso:

a) Tratándose de bienes no perecederos, el infractor tendrá:



Un plazo de diez (10) días hábiles para acreditar, ante la SUNAT, con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia o, con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento, que a juicio de la SUNAT, acredite fehacientemente su derecho de propiedad o posesión sobre los bienes comisados.



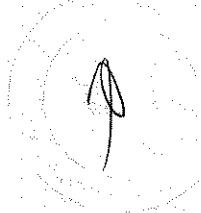
Luego de la acreditación antes mencionada, y dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, la SUNAT procederá a emitir la resolución de comiso correspondiente; en cuyo caso el infractor podrá recuperar los bienes, si en un plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución de comiso, cumple con pagar una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor de los bienes señalado en la resolución correspondiente. La multa no podrá exceder de seis (6) UIT.



Si dentro del plazo de quince (15) días hábiles, señalado en el presente inciso, no se paga la multa, la SUNAT podrá rematar los bienes, destinarlos a entidades públicas o donarlos, aun cuando se hubiera interpuesto medio impugnatorio.

La SUNAT declarará los bienes en abandono, si el infractor no acredita su derecho de propiedad o posesión dentro del plazo de diez (10) días hábiles de levantada el acta probatoria.

b) Tratándose de bienes perecederos o que por su naturaleza no pudieran mantenerse en depósito, el infractor tendrá:



Un plazo de dos (2) días hábiles para acreditar ante SUNAT, con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia o, con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que a juicio de la SUNAT acredite fehacientemente su derecho de propiedad o posesión sobre los bienes comisados.

Luego de la acreditación antes mencionada, y dentro del plazo de quince (15) días hábiles, la SUNAT procederá a emitir la resolución de comiso correspondiente; en cuyo caso el infractor podrá recuperar los bienes si en el plazo de dos (2) días hábiles de notificada la resolución de comiso, cumple con pagar una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor



Proyecto de Ley

de los bienes señalado en la resolución correspondiente. La multa no podrá exceder de seis (6) UIT.

Si dentro del plazo antes señalado no se paga la multa la SUNAT podrá rematarlos, destinarlos a entidades públicas o donarlos; aún cuando se hubiera interpuesto medio impugnatorio.

La SUNAT declarará los bienes en abandono si el infractor no acredita su derecho de propiedad o posesión dentro del plazo de dos (2) días hábiles de levantada el acta probatoria.

(...)

Tratándose del propietario que no es infractor la SUNAT procederá a emitir una resolución de devolución de bienes comisados en los mismos plazos establecidos en el tercer párrafo para la emisión de la resolución de comiso, pudiendo el propietario recuperar sus bienes si en un plazo de quince (15) días hábiles, tratándose de bienes no perecederos, o de dos (2) días hábiles, si son bienes perecederos o que por su naturaleza no pudieran mantenerse en depósito, cumple con pagar la multa para recuperar los mismos. En este caso, la SUNAT no emitirá la resolución de comiso. Si dentro del plazo antes señalado no se paga la multa, la SUNAT podrá rematarlos, destinarlos a entidades públicas o donarlos.

(...)

También se entenderán adjudicados al Estado los bienes que a pesar de haber sido acreditada su propiedad o posesión y haberse cumplido con el pago de la multa no son recogidos por el infractor o propietario que no es infractor, en un plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir del día siguiente en que se cumplieron con todos los requisitos para su devolución.

(...)

Tratándose de la impugnación de una resolución de abandono originada en la presentación de documentación del propietario que no es infractor, que luego fuera revocada o declarada nula, se devolverá al propietario, según corresponda:

(...)

- c) El monto de la multa que el propietario que no es infractor abonó para recuperar sus bienes, actualizado con la TIM, desde el día siguiente a la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva.

(...)"

**"TABLA I
CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)
PERSONAS Y ENTIDADES GENERADORES DE RENTA DE TERCERA
CATEGORÍA**

(...)

Notas:

(...)

(5) La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará a partir de la primera oportunidad en que el infractor incurra en esta infracción. La multa a que hace referencia el inciso b) del octavo párrafo del artículo 182°, será de 3 UIT.

(...)"

**"TABLA II
CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)
PERSONAS NATURALES QUE PERCIBAN RENTA DE CUARTA CATEGORÍA,
PERSONAS ACOGIDAS AL RÉGIMEN ESPECIAL DE RENTA Y OTRAS
PERSONAS Y ENTIDADES NO INCLUIDAS EN LAS TABLAS I Y III, EN LO QUE
SEA APLICABLE**

(...)

Notas:

(...)

(5) La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará a partir de la primera oportunidad en que el infractor incurra en esta infracción. La multa a que hace referencia el inciso b) del octavo párrafo del artículo 182°, será de 2 UIT.

(...)"

**"TABLA III
CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)
PERSONAS Y ENTIDADES QUE SE ENCUENTREN EN EL NUEVO RÉGIMEN
ÚNICO SIMPLIFICADO**

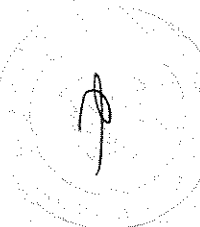
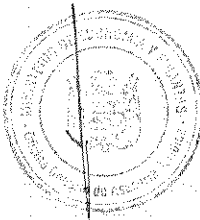
(...)

Notas:

(...)

(6) La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará a partir de la primera oportunidad en que el infractor incurra en esta infracción. La multa a que hace referencia el inciso b) del octavo párrafo del artículo 182°, será de 1UIT.

(...)"





Proyecto de Ley

ARTÍCULO 16°.- Incorporación del segundo párrafo del numeral 4 del artículo 18°; del tercer párrafo del numeral 2) del primer párrafo del artículo 98°; del numeral 3) del primer párrafo del inciso e) del primer párrafo del artículo 104°; y del tercer párrafo del artículo 115° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y norma modificatoria

Incorpórense como segundo párrafo del numeral 4 del artículo 18°; del tercer párrafo del numeral 2) del primer párrafo del artículo 98°; el numeral 3) del primer párrafo del inciso e) del primer párrafo del artículo 104°; y el tercer párrafo del artículo 115° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y norma modificatoria; conforme a los textos siguientes:

“Artículo 18°.- RESPONSABLES SOLIDARIOS

Son responsables solidarios con el contribuyente:

(...)

4. *Los depositarios de bienes embargados hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza más las costas y gastos, cuando, habiendo sido solicitados por la administración tributaria, no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario. En caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Dicho valor será el determinado según el Artículo 121° y sus normas reglamentarias.*

Tratándose de deuda tributaria administrada por la SUNAT, la responsabilidad solidaria del depositario se limita al monto de los tributos, multas e intereses en cobranza.

(...).”

“Artículo 98°.-COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal está conformado por:

(...)

2. (...)

Asimismo, el Presidente del Tribunal Fiscal podrá convocar a Sala Plena, de oficio o a petición de los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, por temas vinculados a asuntos de competencia de éstos. Los Acuerdos de

Sala Plena vinculados a estos temas que se ajusten a lo establecido en el Artículo 154° serán recogidos en las resoluciones de la Oficina de Atención de Quejas.

(...)"

"Artículo 104°.- FORMAS DE NOTIFICACIÓN

(...)

- e) Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido, la SUNAT podrá realizar la notificación por cualquiera de las formas siguientes:

(...)

3. Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria.

El acuse de notificación por constancia administrativa deberá contener, como mínimo, los datos indicados en el segundo párrafo del inciso a) y señalar que se utilizó esta forma de notificación.

(...)"

"Artículo 115°.- DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA

(...)

La SUNAT no cobrará costas ni los gastos en que incurra en el procedimiento de cobranza coactiva, en la adopción de medidas cautelares previas a dicho procedimiento o en la aplicación de las sanciones no pecuniarias a que se refieren los artículos 182° y 184°."

TITULO II

MEDIDAS PARA LA PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN Y MEJORAR LA COMPETITIVIDAD

CAPÍTULO I

EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN DEL GOBIERNO NACIONAL MEDIANTE EL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS

ARTÍCULO 17°.-Incorporación de entidades del Gobierno Nacional en los alcances de la Ley N° 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado

Autorícese a las entidades del Gobierno Nacional, en el marco de sus competencias, a efectuar la ejecución de proyectos de inversión pública en el marco del Sistema Nacional de Inversión Pública, en materia de salud, educación, agricultura y riego, orden público y seguridad, sin incluir mantenimiento, en el ámbito de sus competencias, mediante los procedimientos establecidos en la Ley N° 29230, Ley que



Proyecto de Ley

impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado, de acuerdo a lo establecido en el presente artículo. Para dicho efecto, autorícese a la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público (DGETP) a emitir los Certificados de "Inversión Pública Gobierno Nacional - Tesoro Público" (CIPGN), que tendrán por finalidad la cancelación del monto que invierta la empresa privada que suscriba el convenio para financiar y/o ejecutar los proyectos de inversión a que se refiere el presente artículo. Los CIPGN se registrarán por lo previsto en la Ley N° 29230 en lo que resulte aplicable a los Certificados "Inversión Pública Regional y Local – Tesoro Público" (CIPRL).

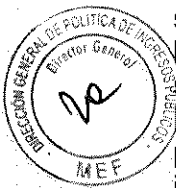


Los CIPGN que se emitan al amparo del presente Capítulo serán financiados con cargo a la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios previstos en el presupuesto institucional aprobado de la entidad correspondiente, sin demandar recursos adicionales al Tesoro Público.

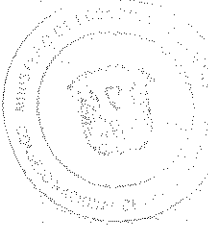


Mediante resolución del titular de la entidad se realiza la priorización de los PIP a ejecutarse en el marco de lo previsto en el presente artículo.

Previa a la certificación presupuestaria para la convocatoria del proceso de selección de la empresa privada que suscriba el convenio para financiar y/o ejecutar los proyectos de inversión mediante el mecanismo establecido en la Ley N° 29230, se debe contar con la opinión previa favorable de la Dirección General de Presupuesto Público (DGPP) respecto a la disponibilidad presupuestal de la entidad para realizar el pago de los CIPGN respectivos con cargo a su presupuesto institucional aprobado para el año fiscal vigente. Asimismo, la entidad del Gobierno Nacional deberá remitir a la DGPP, en la misma oportunidad a la solicitud de opinión favorable, un documento suscrito por su titular en el que conste el compromiso de la entidad de priorizar, bajo responsabilidad, en la fase de programación presupuestaria los recursos necesarios para financiar el pago de los CIPGN en cada año fiscal y por todo el periodo de ejecución del proyecto de inversión, para lo cual deberá tener en cuenta el límite de los créditos presupuestarios financiados con recursos del Tesoro Público que corresponde a dicha entidad para cada año fiscal, a los que se refiere el numeral 15.2 del artículo 15° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, aprobado mediante Decreto Supremo N° 304-2012-EF.



Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, se dictará las normas reglamentarias para la aplicación de la presente disposición.



ARTÍCULO 18°.- Incorporación de la Décimo Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado

Incorpórase la Décimo Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado, conforme al siguiente texto:

“DÉCIMO TERCERA.- Variaciones por mayores trabajos de obra

Tratándose de un proyecto que incluya la ejecución de una obra, el valor total de los mayores trabajos de obra no debe exceder del cincuenta por ciento (50%) del monto de la obra considerado en el convenio inicial suscrito con la Entidad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplica a los convenios que se suscriban a partir de la entrada en vigencia de la presente disposición.”



CAPÍTULO II

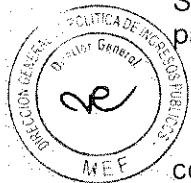
DISPOSICIONES PARA LA FACILITACIÓN DEL COMERCIO EXTERIOR

ARTÍCULO 19°.- Infracciones y Sanciones

Respecto de los obligados señalados en el artículo 10° de la Ley N° 28977, ley de Facilitación de Comercio Exterior, constituyen infracciones sancionables por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones no remitir y/o no actualizar dentro del plazo establecido, la información que debe ser pública en el Portal de Transparencia del referido Ministerio.



La infracción será sancionada con multas no superiores a 5 UIT. El Ministerio de Transporte y Comunicaciones queda autorizado a establecer mediante Decreto Supremo una escala de sanciones que se aplicará ante la infracción establecida en el párrafo precedente.



ARTÍCULO 20°.- Competencia de INDECOPI

La Comisión de Protección al Consumidor del INDECOPI es competente para conocer las denuncias respecto de los servicios complementarios y gastos conexos al contrato de transporte internacional marítimo de mercancías. Para dichos efectos se considera consumidores a los dueños o consignatarios de la carga, siendo aplicables las disposiciones referidas a infracciones y sanciones en el marco de la normatividad aplicable por el INDECOPI.



Proyecto de Ley

CAPÍTULO III

MODIFICACIÓN DE LA LEY N° 29090, LEY DE REGULACION DE HABILITACIONES URBANAS Y EDIFICACIONES

ARTÍCULO 21°.- Modificación del numeral 6 del artículo 4°; el primer párrafo y el literal e) del artículo 19° de la Ley N° 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y Edificaciones

Modifíquese el numeral 6 del artículo 4°; el primer párrafo y el literal e) del artículo 19° de la Ley N° 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y Edificaciones, por el texto siguiente:

“Artículo 4°.- Actores y responsabilidades

Los actores son las personas naturales o jurídicas, y entidades públicas que intervienen en los procesos de habilitación urbana y de edificación. Éstos son:

(...)

6. Los Revisores Urbanos

Los Revisores Urbanos son profesionales registrados y autorizados para verificar que los proyectos de habilitación urbana y/o edificación cumplan con las disposiciones urbanísticas y/o edificatorias que regulan el predio materia de trámite, de conformidad con las Normas de Acondicionamiento Territorial y/o Desarrollo Urbano, el Reglamento Nacional de Edificaciones y otras normas que sean de competencia.

Los profesionales que deseen desempeñarse como Revisores Urbanos deberán inscribirse en el Registro Nacional de Revisores Urbanos que para tal efecto elaborará el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, previo proceso de selección y acreditación.

La inscripción en el Registro Nacional de Revisores Urbanos, los habilita para ejercer en todo el territorio de la República, como persona natural o conformando una persona jurídica.

Sus pronunciamientos son vinculantes para la emisión de la respectiva licencia de habilitación o de edificación por la Municipalidad.

El Reglamento establece las condiciones para el acceso al registro, así como lo concerniente al proceso de selección y acreditación.”

“Artículo 19°.- Recepción de obras

Una vez concluidas las obras de habilitación urbana se solicitará la recepción de las mismas, para lo cual se deberá presentar, ante la municipalidad que

otorgó la licencia de habilitación urbana, en original y copia, los siguientes documentos:

(...)

e. Copia legalizada notarialmente de las minutas que acrediten la transferencia de las áreas de aportes a las entidades receptoras de los mismos y/o, de ser el caso, los comprobantes de pago de la redención de los mismos. Dicho pago se realizará a valor arancelario urbano y/o rústico.”

TÍTULO III

PROMOCIÓN DE LA EFICIENCIA DE LAS EMPRESAS DEL ESTADO DE GENERACIÓN, TRANSMISIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA MEDIANTE LA PARTICIPACIÓN DE INVERSIÓN PRIVADA

ARTÍCULO 22º.- Objeto

El presente Título tiene por objeto promover la participación de inversionistas privados a través de colocación de acciones en bolsa en el capital de las Empresas del Estado pertenecientes al sector eléctrico y que se encuentran bajo el ámbito de FONAFE.

ARTÍCULO 23º.- Ámbito de aplicación

Las disposiciones del presente Título son de aplicación a las Empresas del Estado que se encuentran bajo el ámbito de FONAFE, dedicadas al desarrollo de actividades de generación, transmisión y/o distribución de energía eléctrica, que cuenten o incorporen inversión privada a través de la colocación de acciones en bolsa, que en conjunto alcancen al menos el veinte por ciento (20%) de las acciones con derecho a voto de su capital social hasta un máximo de cuarenta y nueve por ciento (49%), sea que estas empresas se encuentren incorporadas o no al proceso de promoción de la inversión privada de la Agencia de Promoción de la Inversión Privada – PROINVERSIÓN. Para tales efectos, autorícese a dichas empresas a realizar la colocación de acciones en bolsa conforme a lo establecido en la presente Ley.

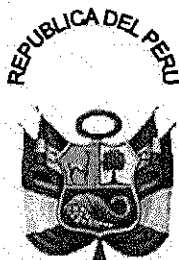
Los alcances del presente Título serán aplicables desde el momento en que se obtenga el porcentaje de participación de capitales privados señalados en el presente artículo.

Los recursos que se obtengan producto de la colocación de las acciones en bolsa deberán ser destinados a proyectos de inversión para la modernización o ampliación de las actividades de dichas empresas.

ARTÍCULO 24º.- Alcances

Las empresas a que se refiere el presente Título, quedarán sujetas al régimen de la actividad privada, con excepción de las normas en materia de contrataciones. Son aplicables las siguientes reglas:

1. En materia de Inversión Pública.
No es de aplicación la normatividad del Sistema Nacional de Inversión Pública.
2. En materia de presupuesto, endeudamiento y tesorería.
No es de aplicación el régimen del Sistema Nacional de Endeudamiento ni del Sistema Nacional de Tesorería, excepto y únicamente en cuanto a la presentación de información relacionada con dichos sistemas. Las empresas a que se refiere el presente Título no podrán percibir, bajo ninguna circunstancia, transferencias de



Proyecto de Ley

partidas de pliegos presupuestales ni financiamiento con recursos del Tesoro Público. Tampoco podrán solicitar el aval o garantías del Estado.

3. En materia de la normativa de FONAFE.

Las empresas a que se refiere el presente Título no se encuentran comprendidas dentro del ámbito de FONAFE. No se les aplicarán las disposiciones referidas a la actividad empresarial del Estado, ni las disposiciones que dicta FONAFE para las empresas que se encuentran bajo su ámbito.

ARTÍCULO 25º.- Régimen de contrataciones

Las contrataciones que realicen las empresas que se encuentran bajo el ámbito del presente Título se rigen por su propio reglamento, propuesto por FONAFE y aprobado, mediante Decreto Supremo con el refrendo del Ministro de Economía y Finanzas, en el plazo máximo de treinta (30) días hábiles contados desde su publicación.

Las contrataciones se rigen por los principios contenidos en el régimen general sobre la materia y en los acuerdos comerciales que incluyen disposiciones sobre contratación pública. El reglamento señala los procedimientos de selección, los criterios de evaluación y calificación, así como los requisitos, procedimientos y plazos aplicables.

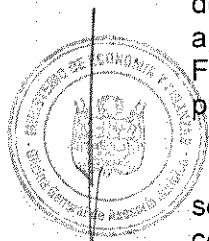
Las empresas se encuentran obligadas a utilizar el Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado – SEACE en las contrataciones que realicen, lo que incluye el registro del Plan Anual de Contrataciones – PAC.

Después de otorgada la buena pro, los postores pueden interponer recurso de apelación ante la empresa y recurso de revisión ante el Tribunal de Contrataciones del Estado. El procedimiento, monto, plazos, garantías y condiciones para la interposición de los recursos impugnativos, se establecen en su reglamento.

Los procedimientos administrativos sancionadores se tramitan ante el Tribunal de Contrataciones del Estado, considerando las infracciones y sanciones que correspondan, previstas en la Ley de Contrataciones del Estado y su Reglamento.

En todo lo no regulado en el reglamento de la presente ley es de aplicación supletoria lo establecido en la Ley de Contrataciones del Estado y su Reglamento.

Las contrataciones que realicen las empresas se encuentran sujetas a supervisión del Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado – OSCE.



ARTÍCULO 26°.- Titularidad de las acciones

Corresponde a FONAFE ejercer la titularidad de las acciones representativas del capital social del Estado Peruano en las empresas a las que se refiere el presente Título.

ARTÍCULO 27°.- Aplicación de utilidades distribuibles

A propuesta de su Directorio, la Junta General de Accionistas podrá aprobar la aplicación de las utilidades distribuibles en proyectos de inversión para la modernización o ampliación de las actividades de las empresas a las que se refiere el presente Título.

Cuando se realice la distribución de utilidades en las empresas a las que se refiere el presente Título, FONAFE transferirá al Tesoro Público el 50% de los recursos que perciba por dicho concepto.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

PRIMERA.- Ampliación de plazo de aplicación de la Ley N° 28754

Ampliése por diez (10) años el plazo de aplicación de la Ley N° 28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada.

Dicha ampliación regirá a partir del día siguiente del vencimiento del plazo establecido en la Ley N° 29966.

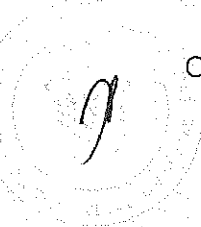
SEGUNDA.- Documento sustentatorio del crédito fiscal en la importación de bienes intangibles

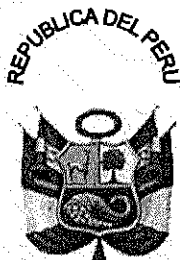
Para efecto del cumplimiento del requisito formal a que alude el inciso c) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, tratándose de la importación de bienes intangibles, el formulario donde conste el pago del impuesto por dicho concepto deberá ser anotado por el sujeto del impuesto en su registro de compras, siendo de aplicación lo dispuesto por el citado inciso c) y la Ley N° 29215.

TERCERA.- Vigencia

La presente Ley entra en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", excepto:

- a) Las modificaciones y disposiciones vinculadas al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo dispuestas por la presente Ley, que entrarán en vigencia el primer día calendario del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", con excepción de la modificación al artículo 2° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo que regirá a partir de la entrada en vigencia de la norma que reglamente su aplicación, la cual deberá ser aprobada mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, en un plazo de sesenta (60) días contados a partir de la fecha de publicación de la presente Ley.
- b) Las disposiciones que tengan un plazo específico.





Proyecto de Ley

CUARTA.- Facultad de la SUNAT

Las empresas que a la fecha indicada en el inciso b) de la Tercera Disposición Complementaria Final de la presente Ley se encuentren prestando los servicios detallados en el artículo 4°-A del Decreto Ley N° 25632, que incorpora esta norma, a los emisores electrónicos, podrán continuar prestando esos servicios por el plazo que determine la SUNAT, de modo que puedan tramitar su inscripción en el Registro al que alude el citado artículo conforme al procedimiento que aquella establezca. Vencido dicho plazo, sólo podrán prestar los servicios señalados si hubieran obtenido su inscripción en el referido Registro.

QUINTA.- Gastos incurridos por la SUNAT

La SUNAT asumirá con cargo a su presupuesto los gastos en que incurra para la adopción de las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los artículos 56° al 58° del Código Tributario, en los procedimientos de cobranza coactiva y en la aplicación de las sanciones de internamiento temporal de vehículos y de comiso a que se refieren los artículos 182° y 184° del Código Tributario.

SEXTA.- Extinción de la deuda por costas y gastos de los procedimientos de cobranza coactiva en trámite y por los gastos originados en la aplicación de las sanciones no pecuniarias a que se refieren los Artículos 182° y 184° del Código Tributario

Extíngase las deudas pendientes de pago a la SUNAT a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, que se señalan a continuación:

- Los gastos incurridos para la adopción de las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los artículos 56° al 58° del Código Tributario;
- Las costas y los gastos incurridos en los procedimientos de cobranza coactiva que se encuentren en trámite; y,
- La deuda por los gastos originados en la aplicación de las sanciones no pecuniarias a que se refieren los artículos 182° y 184° del Código Tributario que hasta la fecha se hubieran generado.

Lo dispuesto en la presente disposición no da lugar a devolución alguna.

SÉTIMA.- Disposiciones reglamentarias y complementarias

El Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo, dicta las disposiciones complementarias y reglamentarias pertinentes para el mejor cumplimiento de lo establecido en la presente Ley.

OCTAVA.- Implementación de las disposiciones del Título III

Conforme a las disposiciones establecidas en el Título III de la presente Ley, dispóngase que, estatutariamente se establecerán las diferentes clases de acciones y los derechos que se conferirán a los accionistas privados.

NOVENA.- Reconstrucción del capital social

Las empresas que estando dentro del ámbito del Título III de la presente Ley, pierdan el porcentaje mínimo establecido en el artículo 26°, tendrán un plazo de un (1) año a efectos que se recomponga la participación accionaria y en esta nuevamente exista al menos un veinte por ciento (20%) de capital privado. Durante este período, la empresa mantendrá el tratamiento que corresponde al régimen de la actividad privada, conforme a la presente Ley.

De no cumplirse con recomponer la participación accionaria en el plazo establecido, las empresas quedarán fuera del ámbito de los alcances del Título III de la presente Ley. El cambio de régimen aplicará a partir del primer día calendario del mes siguiente al cumplimiento del plazo.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS TRANSITORIAS

PRIMERA.- De la adecuación del Reglamento de la Ley N° 28754

En un plazo de hasta sesenta (60) días contados a partir de la fecha de publicación de la presente ley, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se adecuará el Reglamento de la Ley N° 28754 a las modificaciones introducidas por la presente norma.

SEGUNDA.- De la aplicación de las modificaciones a la Ley N° 28754

Las modificaciones a la Ley N° 28754, dispuestas por la presente Ley entrarán en vigencia a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" y será de aplicación a las solicitudes de acogimiento a lo dispuesto por la Ley N° 28754 que se encuentren en trámite.

TERCERA.- Liquidación del impuesto que afecta la importación de bienes intangibles

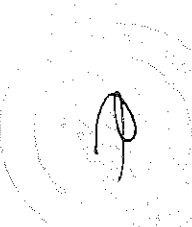
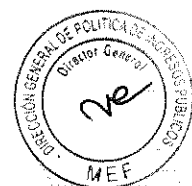
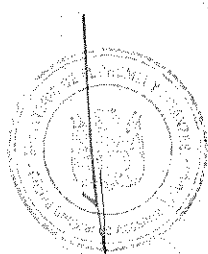
Hasta que la SUNAT establezca la forma, plazo y condiciones para determinar y pagar el Impuesto General a las Ventas que afecta la importación de bienes intangibles, estos aspectos se regularán por las reglas de la utilización de servicios.

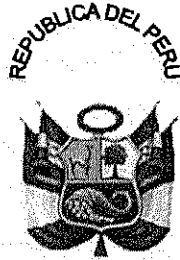
CUARTA.- Procedimientos en trámite

Las modificaciones establecidas en el Título I de la presente Ley resultan aplicables inmediatamente a las medidas cautelares, a los procedimientos de cobranza coactiva, al remate de los bienes abandonados a que se refiere el artículo 121°-A y a la aplicación de las sanciones previstas en los artículos 182° y 184° del Código Tributario, que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley se encuentren en trámite.

QUINTA.- Las Empresas del Estado bajo el ámbito del Título III de la presente Ley deben adaptar sus estatutos sociales a las disposiciones materia de la presente Ley en un plazo de sesenta (60) días hábiles.

SEXTA.- Establézcase un plazo de tres (3) años, contados a partir del 1° de setiembre del 2014, durante el cual la Dirección General de Concesiones en Transportes del Ministerio de Transportes y Comunicaciones asumirá la competencia para realizar las tasaciones de los inmuebles necesarios para la ejecución de los proyectos de infraestructura y servicios de transportes administrados por dicha Dirección General, de conformidad con lo dispuesto por la Ley N° 27117, Ley General de Expropiaciones; la Ley N° 27628, Ley que facilita la ejecución de obras públicas viales; la Ley N° 30025, Ley que facilita la adquisición, expropiación y posesión de bienes inmuebles para obras de infraestructura y declara de necesidad pública la adquisición o expropiación de bienes inmuebles afectados para la ejecución de





Proyecto de Ley

diversas obras de infraestructura; y las demás normas que resulten aplicables. El procedimiento de tasación se ajustará a lo establecido en la normatividad correspondiente, aprobada por el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS MODIFICATORIAS

PRIMERA.- Modificación del primer párrafo de la Trigésima Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29951, Ley de Presupuesto para el Sector Público para el Año Fiscal 2013

Modifícase el primer párrafo de la Trigésima Segunda Disposición Complementaria y Final de la Ley 29951 en los siguientes términos:

“TRIGÉSIMA SEGUNDA. Amplíase la vigencia del capítulo I del Decreto de Urgencia 058-2011, que dicta medidas urgentes y extraordinarias en materia económica y financiera para mantener y promover el dinamismo de la economía nacional, hasta el 31 de diciembre de 2016, a efecto de continuar con la contratación y distribución de bienes a través de la modalidad de núcleos ejecutores. Inclúyase en el ámbito de aplicación del capítulo I del Decreto de Urgencia N° 058-2011, las adquisiciones a través de núcleos ejecutores de los siguientes bienes: Kits para Cuna Más, Kits de cocina popular, Kits de cocinas a gas, cocinas mejoradas, ropa hospitalaria, vestuario de salud, carpetas para instituciones educativas y sombreros escolares, sábanas, colchas, frazadas, bicicletas, chalecos, gorros y material para aulas (estantes, cambiadores, sillas, túneles, rampas, colchonetas y alfombras), siendo los ministerios que correspondan y el Instituto Nacional de Defensa Civil (INDECI) los responsables de definir el contenido de los kits, la estimación de la demanda, la distribución y la recepción de dichos bienes, conforme a las disposiciones contenidas en el referido capítulo.

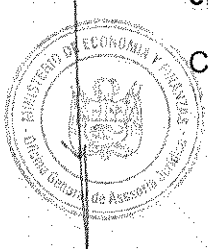
(...)”

SEGUNDA.- Modificación de diversos artículos del Decreto de Urgencia N° 058-2011

Modifícanse los artículos 7°, 8° y 9°, así como el artículo 2 del Anexo I del Capítulo I del Decreto de Urgencia N° 058-2011, en los siguientes términos:

“Artículo 7.-Demanda, distribución y recepción de los bienes

Los Ministerios y el INDECI presentarán al Ministerio de la Producción y al FONCODES, la demanda de los bienes, cantidad de beneficiarios, ubicación geográfica y el plan de distribución de bienes respectivo. Los bienes serán producidos por las MYPE elegidas por el Núcleo Ejecutor de Compra, las mismas que entregarán los bienes en las zonas y los lugares que se señalen en las Bases Estándar que serán aprobadas por el FONCODES basado en el



Expediente Técnico. En caso de incumplimiento o demora en la entrega, se aplicarán las penalidades previstas en las Bases Estándar.

Los Ministerios demandantes y el INDECI, según corresponda, en coordinación con el FONCODES establecerán el mecanismo de recepción de los bienes de acuerdo al Plan de distribución.

“Artículo 8.- Acreditación de los Comités de Recepción

La acreditación de los Comités de Recepción será formalizada por el Ministerio demandante o el INDECI, mediante Resolución Ministerial o Resolución del Titular de la Entidad, según corresponda, en un plazo máximo de quince (15) días hábiles a partir de la vigencia de la presente norma. Las Resoluciones que acrediten a los Comités de Recepción deberán ser publicadas en el portal institucional del Ministerio demandante y el INDECI, según corresponda.”

Artículo 9º.- Conformación y reconocimiento de los Núcleos Ejecutores de Compra y Núcleo Ejecutor de Distribución

9.1 Para la adquisición de cada bien se formará un Núcleo Ejecutor de Compra, el cual estará conformado por:

1. Un (1) representante del Ministerio de la Producción - PRODUCE.
2. Un (1) representante del Ministerio de Desarrollo e Inclusión Social - MIDIS.
3. Un (1) representante del Ministerio demandante o el INDECI, según corresponda.
4. Un (1) representante de la Sociedad Nacional de Industrias – SNI.
5. Un (1) representante del gremio de la MYPE vinculado con el bien a adquirir.

9.2 Para la distribución de los bienes que adquieran los Núcleos Ejecutores de Compra, se formarán Núcleos Ejecutores de distribución, los mismos que estarán conformados por:

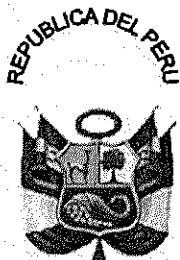
1. Un (1) representante del Ministerio de la Producción - PRODUCE.
2. Un (1) representante del MIDIS.
3. Un (1) representante del Ministerio demandante o el INDECI, según corresponda.

9.3 Los Ministerios y el INDECI deberán acreditar a sus representantes a través de Resoluciones emitidas por estas instituciones. La designación del representante del gremio de la MYPE será formalizada por Resolución Ministerial del Ministerio de la Producción.

9.4 Excepcionalmente, los núcleos ejecutores de compra conformados podrán gestionar más de una compra, en el caso de bienes de similar naturaleza y por un máximo de dos procesos de compra. Los Ministerios y el INDECI, según corresponda, formalizarán la acreditación de sus representantes mediante Resoluciones emitidas por estas instituciones.

9.5 Los núcleos ejecutores de distribución podrán encargarse de la distribución de más de un tipo de bien. Las Resoluciones de acreditación emitidas por los Ministerios y el INDECI, según corresponda, deberán indicar dicha atribución. (...)”





Proyecto de Ley



ANEXO N° I SOBRE EL PROCESO DE COMPRA

(...)

Artículo 2°.- Sobre el Expediente Técnico

El Ministerio de la Producción - PRODUCE, en coordinación con el Ministerio demandante o el INDECI, según corresponda, elaborará los Expedientes Técnicos en los que se definirá los bienes a adquirir, la estructura de costos, lotes, clasificación de las MYPE, asignación de la producción y/o distribución, la inspección a través de visitas aleatorias a los talleres, centros de operación y/o almacenes y, los criterios y prioridades a aplicar en los procesos de convocatoria a las MYPE.

El Ministerio de la Producción – PRODUCE elaborará el procedimiento para la selección de los proveedores de los insumos que las MYPE utilizarán en la producción de los bienes. Este procedimiento formará parte de los Expedientes Técnicos.

El Ministerio de la Producción – PRODUCE remitirá los Expedientes Técnicos y los informes de evaluación técnica favorables al FONCODES, para su incorporación en los Convenios a suscribirse con los Núcleos Ejecutores respectivos”.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA DEROGATORIA

ÚNICA.-Derogatoria

- Deróganse el segundo párrafo del inciso e) del numeral 1 del artículo 2° y el numeral 5 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF y normas modificatorias.
- Deróganse el octavo, el décimo cuarto y el décimo octavo párrafos del artículo 182°, y el décimo párrafo del artículo 184° del Código Tributario.

OLLANTA HUMALA TASSO
Presidente Constitucional de la República

ANA JARA VELASQUEZ
Presidenta del Consejo de Ministros

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

LEY QUE ESTABLECE MEDIDAS PARA PROMOVER EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

I. ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS PROPUESTAS

A) MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA PROMOVER EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

A.1) RÉGIMEN ESPECIAL DE DEPRECIACIÓN PARA EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES

– ANTECEDENTES

1. De acuerdo con la legislación sobre el Impuesto a la Renta, los activos fijos en la práctica generan un menor pago del impuesto equivalente al 30% del monto de la depreciación, por lo que una elevación de las tasas de depreciación permitirá que las empresas dispongan de mayores recursos financieros en el corto plazo.

– PROPUESTA

2. Dada la actual coyuntura, se propone elevar la tasa de depreciación de los edificios y construcciones adquiridos o construidos durante el 2014, 2015 o el 2016 según el detalle que figura en la siguiente tabla:

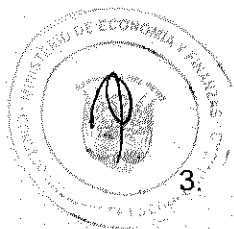
TASA DE DEPRECIACIÓN PARA EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES

Activo	Actual	Propuesta
edificios y construcciones	5% (20 años)	20% (5 años)

Como se observa en el cuadro anterior, la tasa de depreciación de los edificios y construcciones responde a una vida útil que, por lo general, se extiende a más de una década. Por ello, y con el fin de seguir incentivando la inversión en el sector construcción, se plantea una reducción del período de depreciación de los citados activos, los cuales, por la magnitud de la inversión involucrada, otorgarán a aquellos inversionistas que decidan ampliar su capacidad de planta en el 2014, 2015 y/o 2016, de mayores recursos financieros para dedicarlos a la actividad productiva, a través de una reducción en el pago de su Impuesto a la Renta, debido al incremento de los gastos por depreciación que la medida supone.

3. En atención a los lineamientos antes señalados, las características generales del proyecto son las siguientes:

- a. Es un régimen de depreciación excepcional y temporal aplicable sólo a los inmuebles construidos durante el 2014, 2015 y/o 2016. El proyecto incluye además la inversión vía adquisición de inmuebles con las mismas características, es decir construidos en dichos años.
- b. Considerando que el Impuesto a la Renta es de periodicidad anual y los cambios en su legislación se aplican a partir del siguiente ejercicio (cuando tienen que ver con elementos que determinan el tributo, como la depreciación), los activos construidos durante el presente ejercicio (2014),



que entren en operación, depreciarán a la tasa vigente, mientras que a partir del 2015 aplicará la tasa de depreciación especial sobre el saldo aún no depreciado del activo y hasta su total depreciación. El proyecto precisa además que dicha tasa deberá aplicarse en línea recta hasta la depreciación total del activo.

- c. Asimismo, considerando que pueden darse costos posteriores a los edificios y construcciones sujetos al beneficio, el proyecto de ley señala que la aplicación de la tasa especial de depreciación podrá ser aplicada también sobre dichos costos posteriores, siempre que hayan sido efectuadas en los ejercicios 2014, 2015 y/o 2016.
- d. Se exige además que la construcción de los inmuebles sujetos al beneficio se inicie en el 2014, 2015 ó 2016 y que deba estar terminado, o por lo menos con un avance de obra del 80% como mínimo al término del 2016. Este requisito busca asegurar que la inversión que se pretende incentivar, se materialice efectivamente en dichos ejercicios, evitando, a la vez, figuras elusivas de contribuyentes que sólo inicien una construcción sin ánimos de terminarla en dichos ejercicios y solo para asegurar la tasa de depreciación especial en el futuro.
- e. De otro lado, a fin de evitar conflicto entre tasas de depreciación especiales otorgadas por otras normas o regímenes especiales, el proyecto señala que el contribuyente podrá optar por la que le resulte más ventajosa.
- f. Para efectos de contar con un adecuado control tributario del beneficio, y considerando además la magnitud del mismo, el proyecto exige que los beneficiarios lleven cuentas de control especiales que faciliten el control fiscal. Asimismo, se reserva al reglamento la posibilidad de regular las medidas que sean necesarias a fin de asegurar la mejor aplicación de lo dispuesto por el proyecto.

4. A fin de aproximar el efecto de la propuesta sobre los ingresos fiscales, se realiza un cálculo tomando cifras del rubro edificios y construcciones consideradas en la última Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta cuya información se tiene disponible (ejercicio 2013). Con ello se estima que la deducción tributaria por esta mayor depreciación tendría un impacto en la caja fiscal de aproximadamente S/. 700 millones (0,12% del PBI).

Cabe recordar que dicha propuesta no se trata de una pérdida definitiva de recaudación porque dichos montos se recuperarán en los años siguientes de aplicada la reducción de las tasas de depreciación. Se busca mantener recursos en las empresas en los primeros años de realizada la inversión.

A.2) INAFECTACIONES DE LA LEY N° 28424, LEY QUE CREA EL IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS (ITAN)

ANTECEDENTES

1. Mediante la Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 21.12.2004, se creó dicho impuesto aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, el cual se aplicaría a los Activos Netos al 31 de diciembre



34

del año anterior, surgiendo la obligación al 1 de enero de cada ejercicio, siendo que en su artículo 3º se prevén supuestos de exoneración.

2. Mediante el Decreto Legislativo N° 1117¹, se incorporó en el Título Preliminar del Código Tributario la Norma VII, referida a las reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, según la cual toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

– PROBLEMÁTICA

3. Por efecto de la Única Disposición Complementaria Transitoria, de la mencionada Norma VII, los supuestos de exoneración previstos en el artículo 3º de la Ley N° 28424 y normas modificatorias, estuvieron vigentes únicamente hasta el 31.12.2012, por lo que se encontrarían gravados con el referido Impuesto.

– PROPUESTA

4. Se propone considerar los supuestos de exoneración del artículo 3º de la Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, excluyendo a las instituciones educativas particulares.

Dicha exclusión se sustenta en que las instituciones educativas particulares con finalidad lucrativa están gravadas con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, y por ende se encuentran en el ámbito de aplicación de la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN. De este modo, el ITAN pagado efectivamente podrá ser utilizado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta o contra el pago de la regularización de dicho impuesto y de existir un saldo, puede ser materia de devolución y finalmente en caso de pago extemporáneo del ITAN, puede ser utilizado como gasto deducible del Impuesto a la Renta.

De otro lado, considerando que el citado artículo 3º, recoge, entre otros, supuestos vinculados a sujetos que están inafectos o no generan renta, se plantea que a partir de la vigencia de la presente Ley, sean considerados como inafectos al ITAN.

La presente propuesta incorpora el artículo 3º a la Ley N° 28424 y normas modificatorias.

A.3) MODIFICACIONES A LA LEY N° 28754, LEY QUE ELIMINA SOBRECOSTOS EN LA PROVISIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA Y DE SERVICIOS PÚBLICOS MEDIANTE INVERSIÓN PÚBLICA O PRIVADA

– ANTECEDENTES

1. El Reintegro Tributario del Impuesto General a las Ventas (IGV) es un beneficio tributario consistente en la devolución, mediante Notas de Crédito Negociables, del IGV pagado en la importación o adquisición local de bienes intermedios y/o de capital, prestación de servicios y contratos de construcción destinados a operaciones no gravadas con dicho impuesto, en tanto la obra pública de

¹ Publicado el 07.07.2012.

infraestructura y de servicios públicos de que se trate se encuentre en etapa preoperativa.

Este Régimen es de aplicación a obras públicas de infraestructura y de servicios públicos con considerables montos de inversión en los que el IGV que gravó las adquisiciones origina un costo financiero elevado debido a la imposibilidad de su recuperación a través de su aplicación como crédito fiscal, dado que la empresa se encuentra en el periodo preoperativo de su inversión y una vez iniciada la etapa operativa realizará operaciones no gravadas, por lo tanto no podrá gravar con IGV las operaciones que realice.

2. Conforme a la Ley N° 28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada, dicho beneficio es de aplicación a los titulares de contratos de concesión suscritos al amparo del Decreto Supremo N° 059-96-PCM y normas modificatorias, así como las empresas del Estado de derecho privado que ejecuten obras públicas de infraestructura y de servicios públicos.

Para efecto del acogimiento al Régimen la Ley N° 28754 y su reglamento², señalan que los beneficiarios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

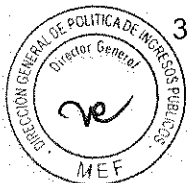
- a) Suscribir un Contrato de Inversión con el Estado para la realización de inversiones en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos. El compromiso de inversión para la ejecución del proyecto materia del Contrato de Inversión, no podrá ser menor a US\$ 5 000 000,00.
- b) Contar con el decreto supremo que los califique para gozar del Régimen.
- c) Encontrarse en la etapa preoperativa de la obra pública de infraestructura y de servicios públicos materia del Contrato de Inversión.

3. En lo que respecta a la cobertura del Régimen, las citadas normas establecen que ésta comprenderá el reintegro del Impuesto que haya sido trasladado o pagado en las operaciones de importación y/o adquisición local de bienes intermedios, bienes de capital, servicios y contratos de construcción durante la etapa preoperativa de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos a que se refieren los Contratos de Inversión, que se efectúen a partir de la fecha de suscripción del Contrato de Inversión respectivo. La Lista de bienes, servicios y contratos de construcción serán aprobados por el Sector competente y el Ministerio de Economía y Finanzas.

Como puede comprobarse la finalidad del Régimen de Reintegro Tributario del IGV es evitar que los proyectos de inversión de gran envergadura que realizarán operaciones gravados con el IGV se vean incrementados en sus costos con el 18% que representa el IGV de las adquisiciones efectuadas durante la fase preproductiva del proyecto, debido a que no pueden aplicar el IGV de las adquisiciones efectuadas en dicha fase bajo el mecanismo de acreditación (débito menos crédito fiscal) de dicho Impuesto.

4. Desde la entrada en vigencia de la Ley N° 28754, se han emitido 5 decretos supremos de acogimiento al Régimen de Reintegro Tributario del IGV por proyectos vinculados a los sectores transportes y saneamiento, por un monto total de inversión comprometida de más de US\$ 517 millones, los mismos que contribuyen a reducir la brecha de infraestructura del país.

² Aprobado por el Decreto Supremo N° 110-2007-EF.



PROBLEMÁTICA

5. Respecto a la brecha de infraestructura en el país, la Asociación para el Fomento de la Infraestructura Nacional – AFIN, en el documento “Por un Perú Integrado: Plan Nacional de Infraestructura 2012 – 2021”³ señala que:

“A pesar de los avances alcanzados en las últimas décadas, existen aún diversos obstáculos que enfrentan los inversionistas para realizar negocios en Perú y que no permiten que los beneficios del crecimiento económico se trasladen a una mayor reducción de la pobreza. Dentro de ellos, se destaca la falta de infraestructura física en el país y el déficit en la calidad de la infraestructura existente. La infraestructura está relacionada directamente con la actividad productiva y estimula el crecimiento económico debido a que es un insumo fundamental para la realización de las actividades privadas productivas [Straub (2008); González, Guasch y Serebrisky (2007)]. Por otro lado, el Banco Mundial (2000) sostiene que el acceso a una infraestructura de calidad constituye una de las principales medidas que fomentan la disminución de la vulnerabilidad de los pobres e incrementan su acceso a oportunidades.”

(El subrayado es nuestro).

Asimismo, ha estimado que la brecha de inversión en infraestructura en el país para el periodo 2012 -2021 asciende a más de US\$ 87 mil millones.

6. En ese sentido resulta importante como país dirigir nuestros esfuerzos a desarrollar escenarios adecuados que contribuyan a fomentar la inversión en infraestructura.

Sobre el particular, el Estado a fin de cubrir la brecha de inversión en infraestructura, promueve a través de las concesiones o bajo la modalidad de Asociaciones Pública Privadas – APPs el desarrollo de mayor infraestructura en el país, en especial las inversiones descentralizadas. Lo cual tiene un impacto positivo sobre el crecimiento económico y la distribución del ingreso.

Las APPs son esquemas de cooperación de largo plazo entre el Estado (a través de sus diversos niveles de gobierno: nacional, regional y municipal) y el sector privado para la provisión de servicios públicos o de infraestructura pública cuya estructura financiera supone un cofinanciamiento total o parcial del Estado.

La Agencia de Promoción de Inversiones – PROINVERSIÓN y los Sectores vienen impulsando la promoción de inversiones público privadas, desarrollando una cartera de proyectos de largo plazo, que permitan la existencia de proyectos que abarquen horizontes de plazos que no estén vinculados a un ciclo político, sino a las necesidades del país, disponibles para su elección por parte del inversionista privado.

7. En ese sentido se prevé que en los próximos años se desarrollarán proyectos de inversión bajo la modalidad de APPs tanto para el desarrollo como para la expansión de instalaciones portuarias en Pucallpa, Iquitos, Salaverry y probablemente Marcona y Lambayeque. Las obras correspondientes a la ejecución de estos proyectos no empezarán antes del año 2016.

³http://www.afin.org.pe/images/publicaciones/estudios/plan_nacional_de_infraestructura_2012_2021.pdf

8. Por otro lado, la necesidad de promover esquemas de inclusión en zona de selva conlleva a la exigencia de promover el desarrollo de infraestructura bajo la modalidad de APPs en esa zona, proyectos que estarán exonerados del IGV, conforme a la ley de la materia, y que comprenden entre otros, carreteras y obras de saneamiento.

– **PROPUESTA**

9. En ese contexto, resulta necesario introducir mejoras en el procedimiento de acogimiento al Régimen de Reintegro Tributario del IGV regulado por la Ley N° 28754 a fin de brindar mayor celeridad y eficiencia en el acogimiento al Régimen, promoviendo y agilizando la inversión, a través de las siguientes modificaciones:

- Modificar el nivel de norma que aprueba el acogimiento al régimen; así la aprobación de los beneficiarios que califiquen para el goce del Régimen, así como los bienes, servicios y contratos de construcción comprendido en éste se efectuará mediante Resolución Suprema refrendada por el titular del Sector correspondiente y ya no a través de un Decreto Supremo con voto aprobatorio del Consejo de Ministros.
- Permitir la aplicación del Régimen en los proyectos de inversión cuya etapa preoperativa se desarrolle por etapas, tramos y similares.
- Los bienes, servicios y contratos de construcción cuya adquisición dará lugar al reintegro tributario serán aquellos adquiridos a partir de la fecha de la solicitud de suscripción del Contrato de Inversión a que se refiere el Artículo 2° de la Ley, en caso de que a dicha fecha la etapa preoperativa del proyecto ya se hubiera iniciado; o a partir de la fecha de inicio de la etapa preoperativa contenida en el cronograma de inversión del proyecto, en el caso de que este se inicie con posterioridad a la fecha de solicitud.
- Ampliar por diez años el plazo de aplicación de la Ley N° 28754.

Teniendo en cuenta la cartera de proyectos a largo plazo -ya que se pretende abarcar horizontes de plazos que no estén vinculados a un ciclo político, sino a las necesidades del país-, las medidas propuestas incentivarán el desarrollo y ejecución de la infraestructura necesaria en zonas donde la brecha en infraestructura sea mayor ya que tendrá un impacto favorable en los proyectos, al tratarse de un beneficio financiero.

A.4) MODIFICACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTOS SELECTIVO AL CONSUMO

A fin de perfeccionar la normatividad del Impuesto General a las Ventas (IGV) corrigiendo supuestos de doble imposición económica del Impuesto, se ha considerado conveniente regular lo siguiente:

i) INAFECTACIÓN DE LA UTILIZACIÓN DE SERVICIOS EN EL PAÍS A FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA



32

1. ANTECEDENTES

Actualmente la Ley del IGV⁴ grava, entre otras, las siguientes operaciones:

- a) Importación de bienes corporales: Hecho gravado cuya base imponible, según lo señalado en el inciso e) del artículo 13° de la Ley del IGV, es el valor en aduana determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del IGV.

Cabe señalar que conforme a las normas de valoración aduanera⁵, el valor de determinados servicios forma parte del valor en aduana de mercancías (bienes corporales) que se importan, por lo cual constituye parte de la base imponible del IGV que grava la importación de tales mercancías.

De otro lado, existen casos en los que se importan bienes corporales que han sido elaborados por sujetos no domiciliados, como consecuencia de operaciones que califican como utilización de servicios en el país.

- b) Importación de bienes intangibles: Hecho gravado respecto del cual, conforme al segundo párrafo del inciso e) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV⁶, el impuesto se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país. Además, en caso que la aduana hubiere efectuado la liquidación y el cobro del impuesto, éste se considerará como anticipo del impuesto que en definitiva corresponda.

Por otro lado, el numeral 5 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV señala que en el caso de intangibles provenientes del exterior se aplicará la regla de nacimiento de la obligación tributaria correspondiente a la utilización de servicios.

- c) Utilización de servicios en el país⁷: Supuesto que constituye un hecho gravado independiente al de importación de bienes corporales, aun cuando la retribución por el servicio pueda formar parte del valor en aduana de un bien corporal que es objeto de importación.



PROBLEMÁTICA

2. En relación a las operaciones gravadas mencionadas, se han detectado como supuestos de doble imposición económica⁸ aquellos casos en que existe una utilización de servicios cuya retribución, a la vez, forma parte:

- Del valor en aduana de bienes corporales que se importan al país; lo cual ocurre, por ejemplo, cuando un sujeto domiciliado encarga a uno no domiciliado elaborar y remitir un bien corporal. Ejemplo, regalías y servicios prestados en el país de origen relacionados con la mercancía adquirida

- Del valor de bienes intangibles que se importan al país; lo que sucede, por ejemplo, si es que se manda a elaborar un comercial publicitario que luego

⁴ Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el 15-4-1999 y normas modificatorias. En adelante "Ley del IGV".

⁵ Contenidas en el Reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC.

⁶ Aprobado por el Decreto Supremo N.° 29-94-EF, publicado el 29-3-1994 y normas modificatorias.

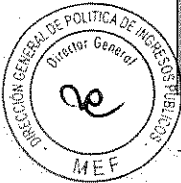
⁷ Definida como aquel servicio que es prestado por un sujeto no domiciliado a favor de un sujeto domiciliado y que es consumido o empleado en el territorio nacional.

⁸ Dado que el mismo valor se grava más de una vez, aun cuando por hechos gravados distintos.

se envía al país por internet. Ello debido a que el gravamen a la importación de bienes (entre ellos los intangibles) no distingue entre un bien que es adquirido como tal o uno que se manda elaborar (es decir, que deriva de la prestación de un servicio).

Los supuestos descritos se detallan en el siguiente cuadro:

SUPUESTO DETECTADO	HECHO GRAVADO		Casos detectados	Importación de bienes corporales (control aduanas)	Importación de intangibles (control tributos internos)	Utilización de servicios (control tributos internos)
Servicios prestados por no domiciliados que se utilizan en el Perú	Que implican la elaboración de un bien corporal			X		X
	Que implican la elaboración de un intangible	Que ingresa en medio portador ⁹	Publicidad		X	X
		Que no ingresa en medio portador			X	X
	Que se agregan al valor en aduana de un bien corporal por normas de valoración		- Regalías - Servicios en origen pagados por el importador y que son condición de venta		X	



PROPUESTA

3. Considerando que los supuestos de doble imposición detectados generan costos en las operaciones de este tipo que realizan los contribuyentes que no se justifican conforme a la técnica del impuesto¹⁰, se propone eliminarla a través de las siguientes medidas:
 - i. Se desgrava la utilización de servicios en el país, cuando la retribución del servicio forma parte del valor en aduana de bienes corporales que se encuentran gravados en la importación, de modo tal que la imposición sólo ocurra en el momento de la importación del bien corporal y el pago se efectúe ante la aduana correspondiente.

⁹ Definido según el artículo 2° del Decreto Supremo N° 004-2009-EF, publicado el 13.1.2009, como: "Cualquier objeto físico diseñado principalmente para el uso de almacenar un producto digital por cualquier método conocido actualmente o desarrollado posteriormente, y del cual un producto digital pueda ser percibido, reproducido o comunicado, directa o indirectamente, e incluye, pero no está limitado a, un medio óptico, disquetes o una cinta magnética".

¹⁰ Según la cual cada nuevo valor agregado debería gravarse sólo una vez.

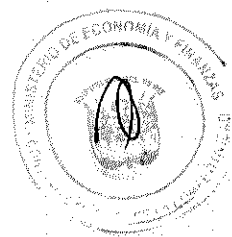
A fin de evitar prácticas elusivas en caso que la utilización de servicios en el país ocurra antes que la importación del bien corporal¹¹, se establece como condición para que opere la desgravación que entre la fecha del pago de la retribución por la utilización de servicios o la fecha en que se anote el comprobante de pago, lo que ocurra primero, y la fecha de la solicitud de despacho a consumo del bien corporal cuyo valor en aduana incluya la retribución del servicio no medie un plazo mayor a un (1) año.

Considerando la posibilidad de que la retribución por el servicio utilizado en el país se cancele con pagos parciales, se prevé que en ese caso el plazo se calculará respecto de cada pago efectuado.

Además, para efectos del control tributario se establece -también como condición para que opere la desgravación- la obligación del sujeto del IGV de comunicar a la SUNAT, hasta el último día hábil del mes siguiente a la fecha en que se hubiera producido el nacimiento de la obligación tributaria por la utilización de servicios en el país, la información relativa a las operaciones involucradas (utilización de servicios e importación de bienes), de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

- ii. Por efecto de la definición de importación de intangibles que propone el proyecto¹², no se configurará tal operación cuando un sujeto domiciliado en el país encargue la elaboración de un bien intangible a un sujeto domiciliado en el exterior (ya sea que su envío se realice en un medio portador o no) puesto que no se habría producido la adquisición del mismo, de modo tal que en este supuesto la única operación gravada con el IGV será la utilización de servicios en el país.

Como consecuencia de la propuesta, los supuestos detectados quedarían gravados de la siguiente manera:



SUPUESTO DETECTADO	HECHO GRAVADO O	Casos detectados	Importación de bienes corporales (control aduanero)	Importación de intangibles (control tributos internos)	Utilización de servicios (control tributos internos)
	Que implican la elaboración de un bien corporal		X		Desgravado

¹¹ Consistentes en que un contribuyente utilice en el país un servicio prestado por un no domiciliado, no pagando el IGV ante tributos internos por utilización de servicios no obstante que nazca la obligación tributaria por tales hechos gravados (en el momento del pago o de la anotación del comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras), alegando que la retribución del servicio formará parte del valor en aduana de un bien corporal (mercancía) que será importado después (momento en que pagará el impuesto respectivo) y que finalmente dicha importación no se realice nunca, con lo que no pagará el IGV.

¹² Adquisición a título oneroso de bienes intangibles a un sujeto domiciliado en el exterior por parte de un sujeto domiciliado en el país, siempre que estén destinados a su empleo o consumo en el país.

41

Servicios prestados por no domiciliados que se utilizan en el Perú	Que implican la elaboración de un intangible	Que ingresa en medio portador ¹³	Publicidad		No se configura (por efecto de la definición de importación de intangibles)	X
		Que no ingresa en medio portador			No se configura (por efecto de la definición de importación de intangibles)	X
	Que se agregan al valor en aduana de un bien corporal por normas de valoración	- Regalías - Servicios en origen pagados por el importador y que son condición de venta		X		Desgravado

ii) **INAFECTACIÓN A LA IMPORTACIÓN DE BIENES CORPORALES A FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA**

ANTECEDENTES

1. Si bien -tal como se ha indicado en el numeral anterior- se prevé como regla general la desgravación de la utilización de servicios en el país, cuando la retribución del servicio forme parte del valor en aduana de bienes corporales que estarán gravados en la importación, se ha detectado que el supuesto de doble imposición económica que motiva que se establezca esta desgravación también se presenta en el caso de determinados contratos de obra que -por sus características- ameritan una solución distinta.

Así tenemos el caso de los contratos de obra¹⁴, celebrados bajo la modalidad llave en mano¹⁵ y a suma alzada¹⁶, en virtud de los cuales un contratista no domiciliado se obliga a diseñar, construir y poner en funcionamiento una obra determinada en el país, asumiendo la responsabilidad global frente al cliente, en los que -por las características del contrato- no sea posible otorgar un tratamiento jurídico independiente a las prestaciones que lo conforman.

En estos casos, para cumplir con el objetivo del contrato (entregar la obra en funcionamiento), se deben realizar una serie de prestaciones de hacer y de dar,

¹³ Idem nota 23.

¹⁴ Regulado en el artículo 1771° y siguientes del Código Civil.

¹⁵ El Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, aprobado por el Decreto Supremo N.° 184-2008-EF, hace alusión a esta modalidad contractual en su artículo 41°.

¹⁶ El citado Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado hace alusión a esta modalidad contractual en su artículo 40°.

siendo las principales los servicios de ingeniería o diseño (normalmente prestados en el exterior), la construcción, montaje o instalación de la obra y el suministro o procura de bienes (que pueden adquirirse en el país o en el exterior).

2. Así por ejemplo, en la Resolución N° 18177-1-2011¹⁷ el Tribunal Fiscal, al analizar un contrato "llave en mano" para la construcción, instalación, diseño, fabricación, suministro y entrega de un sistema de cables de fibras ópticas en el territorio peruano, señaló que "(...) por los términos en que se pactó el contrato, podemos concluir que la relevancia de las prestaciones de hacer predominó sobre las de dar, toda vez que los bienes que debía entregar (...) tenían como finalidad que se ponga en funcionamiento la obra que consistía en un sistema de cable de fibras ópticas (...) por lo que la operación materia de análisis constituye una prestación mixta (...) no pudiendo señalarse que la entrega de tales bienes no formaba parte del servicio prestado (...)".
3. En virtud a dicho análisis, el Tribunal Fiscal concluye que el íntegro del valor del contrato (incluyendo el suministro de bienes) constituye la retribución por la prestación de servicios por parte de un sujeto no domiciliado, estando gravada su utilización en el país.

PROBLEMÁTICA

4. Cuando se presenten contratos de las características señaladas en el numeral precedente, tendremos que en la importación de los bienes materia del contrato el valor en aduana -en aplicación de normas de valoración aduanera- incluirá el valor de determinados servicios (por ejemplo, ingeniería), mientras que el valor de dichos bienes y de los indicados servicios también formará parte de la retribución por el servicio prestado por el sujeto no domiciliado en virtud al referido contrato.
5. La particularidad en este caso de doble imposición económica es que sólo una parte de la retribución por el servicio prestado por el sujeto no domiciliado estará incluida en el valor en aduana de los bienes que se importen en virtud al contrato¹⁸, por lo que en este caso para desgravar la utilización de servicios en el país sería necesario establecer una regla de inafectación parcial, lo cual no es viable.

PROPUESTA

6. Teniendo en cuenta la problemática señalada, se ha considerado conveniente regular una regla especial aplicable a los citados contratos, optándose por desgravar la importación de bienes y no la utilización de servicios. A tal efecto se prevé que no estará gravada la importación de bienes corporales cuando:
 - a) El ingreso de los bienes al país se realice en virtud a un contrato de obra, celebrado bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada, por el cual un sujeto no domiciliado se obliga a diseñar, construir y poner en funcionamiento una obra determinada en el país, asumiendo la responsabilidad global frente al cliente; y,

¹⁷ Del 28.10.2011.

¹⁸ Por ejemplo, no estará incluido el valor de la construcción realizada en el país.

- b) El valor en aduana de los bienes forme parte de la retribución por el servicio prestado por el sujeto no domiciliado en virtud al referido contrato, cuya utilización en el país se encuentre gravada con el IGV.

Además, para efecto del control tributario se establece que esta regulación sólo será de aplicación:

- i) Siempre que el sujeto del Impuesto comunique a la SUNAT la información relativa a las operaciones involucradas¹⁹ y al referido contrato así como el detalle de los bienes que ingresarán al país en virtud a éste último, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento. La comunicación deberá ser presentada con una anticipación no menor a treinta (30) días calendario de la fecha de solicitud de despacho a consumo del primer bien que ingrese al país en virtud al citado contrato.

La información comunicada a la SUNAT podrá ser modificada producto de las adendas que puedan realizarse al referido contrato con posterioridad a la presentación de la comunicación indicada en el párrafo anterior, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

- ii) Respecto de los bienes:

- Cuya solicitud de despacho a consumo se realice a partir de la fecha de celebración del contrato y hasta la fecha de término de ejecución que figure en dicho contrato.
- Que hubieran sido incluidos en la comunicación indicada en el acápite anterior.



iii) DEFINICIÓN DE IMPORTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES

- ANTECEDENTES

1. De acuerdo con la Ley del IGV la importación de bienes es un hecho gravado con el IGV. Según la definición de bienes muebles contenida en el inciso b) del artículo 3° de la Ley del IGV, esta incluye a los bienes intangibles que de acuerdo con la legislación común tengan la condición de bienes muebles²⁰.

Como puede apreciarse, el IGV grava la importación de bienes, sin que la normatividad relativa a este impuesto haya efectuado distingo alguno entre bienes tangibles e intangibles²¹.

2. En ese sentido, en el Reglamento de la Ley del IGV se han incluido las siguientes disposiciones que específicamente regulan la importación de intangibles:

- El segundo párrafo del inciso e) del numeral 1 del artículo 2°, que señala que tratándose del caso de bienes intangibles provenientes del exterior, el IGV se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país y que en caso que ADUANAS hubiere efectuado la liquidación y el cobro del impuesto, éste se considerará como anticipo del impuesto que en definitiva corresponda.

¹⁹ Utilización de servicios e importación de bienes.

²⁰ De acuerdo con el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2424-5-2002 del 3-5-2002.

²¹ Y en tal sentido se encontraría gravada la importación de intangibles.

- El numeral 5 del artículo 3°, que dispone, en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria, que en el caso de intangibles provenientes del exterior se aplicará lo dispuesto en el inciso d) del artículo 4° de la Ley del IGV referido a la utilización de servicios en el país.

PROBLEMÁTICA

1. No obstante lo indicado, el Tribunal Fiscal ha señalado²² que al no contener el artículo 3° de la Ley del IGV una definición propia de importación, debería recurrirse a aquella contenida en la Ley General de Aduanas (LGA)²³, según la cual esta definición se encuentra referida al ingreso legal de mercancías al territorio nacional, provenientes del exterior para ser destinadas al consumo²⁴; lo cual estaría corroborado por el hecho que el inciso g) del artículo 4° de la Ley del IGV dispone que el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de importación de bienes, se da en la fecha en que se solicita su despacho a consumo²⁵.

Añade el citado Tribunal que, siendo así, la definición de importación contenida en la LGA no resulta aplicable respecto de bienes intangibles, toda vez que al no tener una partida arancelaria que los identifique no son considerados mercancías²⁶ y que por su falta de corporeidad no son susceptibles de ser "ingresados" al territorio nacional.

2. Teniendo en cuenta lo señalado en el párrafo anterior, resulta necesario establecer una definición de importación de bienes intangibles.

PROPUESTA

3. Se propone definir la importación de bienes intangibles como la adquisición a título oneroso de tales bienes a un sujeto domiciliado en el exterior por parte de un sujeto domiciliado en el país, siempre que estén destinados a su uso o consumo en el país.

El contenido de la definición propuesta se sustenta en el hecho que una de las características del IGV es igualar el tratamiento impositivo entre los bienes nacionales y los extranjeros. Ello en el caso concreto de los bienes intangibles se logra gravando todos aquellos bienes de este tipo independientemente del lugar de su adquisición siempre que se usen o consuman en el país; no hacerlo implicaría promover la adquisición de este tipo de bienes en el exterior por razones impositivas, en desmedro de las adquisiciones en el país, lo cual atenta contra la neutralidad del impuesto.

4. Finalmente, es menester mencionar que de la revisión de la legislación comparada a nivel latinoamericano se ha encontrado que una definición bastante similar a la propuesta²⁷ se emplea en México²⁸.

²² En su Resolución N.° 04091-3-2003 de fecha 16.7.2003, que no es de observancia obligatoria.

²³ Aprobada por el Decreto Legislativo N.° 1053, publicado el 27.6.2008.

²⁴ Definición que proviene del artículo 49° de la LGA.

²⁵ Criterio asumido por el Tribunal Fiscal en su Resolución N.° 04091-3-2003 de fecha 16.7.2003.

²⁶ Que conforme a la definición contenida en el artículo 2° de la LGA son los bienes susceptibles de ser clasificados en la nomenclatura arancelaria y que pueden ser objeto de regímenes aduaneros.

²⁷ Se considera para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) como importación de bienes a "la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él".

²⁸ Artículo 24° de la Ley del IVA.

iv) NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE LOS BIENES INTANGIBLES

– ANTECEDENTES

1. El inciso g) del artículo 4° de la Ley del IGV regula el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de importación de bienes, señalando como momento de dicho nacimiento la fecha en que se solicita su despacho a consumo.

A su vez, el segundo párrafo del inciso e) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV señala que tratándose del caso de bienes intangibles provenientes del exterior, el IGV se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país²⁹.

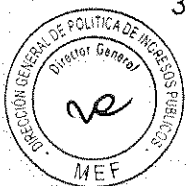
De otro lado, el numeral 5 del artículo 3° del citado Reglamento establece que en el caso de intangibles provenientes del exterior se aplicará lo dispuesto en el inciso d) del artículo 4° de la Ley del IGV referido a la utilización de servicios.

– PROBLEMÁTICA

2. Teniendo en cuenta la conveniencia que toda la normatividad referida al nacimiento de la obligación tributaria se encuentre contenida en La Ley del IGV, resulta necesario incorporar en el inciso g) del artículo 4° de la citada Ley, la regulación referida al nacimiento de la obligación tributaria en el caso de la importación de intangibles.

– PROPUESTA

3. En ese sentido, los momentos que a tal efecto se proponen (fecha de pago del valor de venta o fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero) se sustentan en el hecho de dar a la importación de intangibles un tratamiento lo más similar posible al de la utilización de servicios³⁰ ya que son momentos verificables por la administración tributaria.



v) DE LOS SUJETOS DEL IMPUESTO EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES

ANTECEDENTES

1. El inciso f) del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del IGV señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que importen bienes afectos.

²⁹ Reglas que en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria señalan como momento de nacimiento (inciso d) del artículo 4° de la Ley del IGV), la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

³⁰ Nótese que en la definición propuesta se reemplaza la fecha de pago de la retribución por la fecha de pago del valor de venta, pues de acuerdo a la definición de retribución contenida en el artículo 14° de la Ley del IGV esta se paga por la prestación o utilización de servicios, supuesto distinto al de importación de bienes intangibles, definida en el proyecto como una "adquisición" en los términos indicados en el inciso a) del presente numeral.

46

– **PROBLEMÁTICA**

2. Dado que conforme a la definición de importación de bienes intangibles que se propone el sujeto que realiza la operación es quien adquiere dichos bienes para su empleo o consumo en el país (pues, por la naturaleza de los bienes, no se produce su ingreso físico al país) y que el término importar relacionado con los bienes corporales alude al ingreso de bienes al territorio nacional, resulta necesario señalar quien es el sujeto en la importación de bienes intangibles.

– **PROPUESTA**

3. Se propone señalar expresamente que en la importación de bienes intangibles el sujeto del impuesto es el adquirente de los mismos.

vi) **DE LA BASE IMPONIBLE EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES**

– **ANTECEDENTES**

1. El inciso e) del artículo 13° de la Ley del IGV establece que la base imponible en las importaciones es el valor en aduana³¹, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del IGV.

A su vez, el segundo párrafo del inciso e) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV señala que tratándose del caso de bienes intangibles provenientes del exterior, el IGV se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país, que en cuanto a la base imponible señalan que está constituida por el total de la retribución³².

– **PROBLEMÁTICA**

2. Considerando que la regulación referida al aspecto material del hecho imponible debe estar contenida en una norma con rango de ley, resulta necesario que la base imponible aplicable para la importación de bienes intangibles, que constituye la parte mensurable de dicho aspecto, se regule en la Ley del IGV.

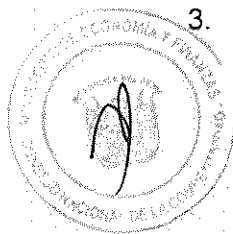
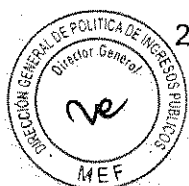
– **PROPUESTA**

3. En cuanto al contenido de dicha regulación, teniendo en cuenta la imposibilidad de aplicar la definición contenida en el texto vigente del inciso e) del artículo 13° de la Ley del IGV a la importación de bienes intangibles, pues el valor en aduana es un concepto aplicable únicamente respecto de bienes cuya importación es verificable por la autoridad aduanera, es decir bienes corporales; resulta necesario:

- i. Señalar que dicho inciso hace referencia a la base imponible en el caso de importación de bienes corporales. A tal efecto, se modifica el inciso e) del artículo 13° de la Ley del IGV en ese sentido.

³¹ Concepto que conforme al inciso i) del artículo 1° del Reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio (OMC) aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, publicado el 29.12.1999, "es la base imponible de los derechos arancelarios ad valorem, establecida de conformidad con los procedimientos y métodos del Acuerdo del Valor de la OMC".

³² Según lo indicado en el inciso b) del artículo 13° de la Ley del IGV.



- ii. Establecer una base imponible propia para la importación de bienes intangibles. Para lo cual se recoge el concepto de valor de venta contenido en el inciso a) del citado artículo 13°; elección que se sustenta en el hecho que la definición de importación de bienes intangibles que se propone³³ alude a la adquisición de los mismos, operación respecto de la cual siempre se tendrá un valor de venta³⁴.

vii) DOCUMENTO SUSTENTATORIO DEL CREDITO FISCAL EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES

– ANTECEDENTES

1. El inciso c) del artículo 19° de la Ley del IGV establece como requisito formal para ejercicio del derecho al crédito fiscal la anotación en el Registro de Compras de los documentos sustentatorios de dicho crédito.

– PROBLEMÁTICA

2. Toda vez que tratándose de la importación de bienes el crédito fiscal está constituido por el impuesto pagado (según lo señalado en el artículo 18° de la Ley del IGV), éste se sustenta con el documento que acredite la realización del pago, el cual debe anotarse en el Registro de Compras, teniendo el mismo tratamiento que los demás documentos sustentatorios del crédito fiscal.

– PROPUESTA

3. En tal sentido, a fin de incorporar a los documentos que acrediten el pago del impuesto tratándose de la importación de bienes intangibles, se prevé que para efecto del cumplimiento del requisito formal a que alude el inciso c) del artículo 19° de la Ley del IGV, el formulario donde conste el pago del IGV por la importación de bienes intangibles deberá ser anotado por el sujeto del Impuesto en su registro de compras, siendo de aplicación lo dispuesto por el citado inciso c) y la Ley N° 29215³⁵.

viii) LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES

– ANTECEDENTES

1. El primer párrafo del artículo 32° de la Ley del IGV regula la liquidación del IGV en el caso de importación de bienes, señalando que el mismo será liquidado por las Aduanas de la República, en el mismo documento en que se determinen los derechos aduaneros y será pagado conjuntamente con éstos.

De otro lado, el segundo párrafo del inciso e) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV señala que tratándose de bienes intangibles provenientes del exterior, el IGV se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país³⁶.

³³ Detallada en el inciso a) del presente numeral.

³⁴ Concepto que se encuentra definido en el artículo 14° de la Ley del IGV “como la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción” (el subrayado es nuestro).

³⁵ Publicada el 23.4.2008 y norma modificatoria.

³⁶ Según las cuales el impuesto que afecta la utilización de servicios prestados por no domiciliados será determinado y pagado por el contribuyente en la forma, plazo y condiciones que señale la SUNAT (segundo párrafo del artículo 32° de la Ley del IGV).

42

PROBLEMÁTICA

2. Teniendo en cuenta que el impuesto que liquidan las aduanas es el que corresponde a la importación de bienes corporales y no a la importación de bienes intangibles, y que la remisión a otra forma de liquidación para ésta última operación se encuentra en una norma reglamentaria, resulta conveniente ajustar la Ley del IGV a fin de regular la liquidación del IGV para la importación de bienes intangibles.

PROPUESTA

3. En base a lo expuesto, se propone ajustar el artículo 32° de la Ley del IGV a fin de:
 - i. Señalar que su primer párrafo sólo resulta aplicable para la liquidación del IGV por la importación de bienes corporales.
 - ii. Delegar la regulación referida a la liquidación del IGV por la importación de bienes intangibles a la SUNAT, a cuyo efecto se modifica su segundo párrafo dándole un tratamiento similar a la liquidación de la utilización de servicios.

ix) DEROGACIÓN DE LAS NORMAS REGLAMENTARIAS SOBRE BIENES INTANGIBLES

ANTECEDENTES

1. El segundo párrafo del inciso e) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV establece que tratándose del caso de bienes intangibles provenientes del exterior, el IGV se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país y que en caso que ADUANAS hubiere efectuado la liquidación y el cobro del impuesto, éste se considerará como anticipo del impuesto que en definitiva corresponda.

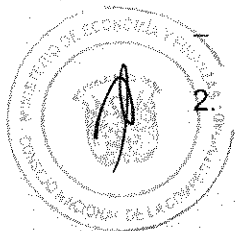
A su vez, el numeral 5 del artículo 3° del citado reglamento señala, en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria, que en el caso de intangibles provenientes del exterior se aplicará lo dispuesto en el inciso d) del artículo 4° de la Ley del IGV referido a la utilización de servicios.

PROBLEMÁTICA

2. En vista que el proyecto contempla -en general- todos los aspectos relacionados con la hipótesis de incidencia denominada importación de bienes intangibles y que, además, elimina los supuestos de doble imposición económica; corresponde que las normas reglamentarias citadas sean derogadas.

PROPUESTA

3. En base a lo expuesto, se propone derogar el segundo párrafo del inciso e) del numeral 1° del artículo 2° y el numeral 5 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV.



A.5) MODIFICACIÓN DE LA LEY MARCO DE COMPROBANTES DE PAGO – DECRETO LEY N° 25632

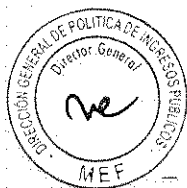
i) DOCUMENTOS RELACIONADOS CON LOS COMPROBANTES DE PAGO SE EMITAN ELECTRÓNICAMENTE

– ANTECEDENTES

1. El artículo 1° del Decreto Ley N° 25632³⁷ dispone que están obligadas a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o que presten servicios de cualquier naturaleza.

Por su parte, el artículo 3° del citado Decreto Ley faculta a la SUNAT a señalar diversos aspectos vinculados con los comprobantes de pago, entre ellos, los mecanismos de control para su emisión o utilización, incluyendo la determinación de los sujetos que deberán o podrán utilizar la emisión electrónica. Asimismo, señala que la SUNAT regulará la emisión de documentos relacionados directa o indirectamente con los comprobantes de pago, tales como: guías de remisión, notas de débito y notas de crédito, a los que también les será de aplicación lo dispuesto en dicho artículo.

Adicionalmente, el mismo artículo añade en su último párrafo que, cuando las notas de crédito y notas de débito se emitan de manera electrónica, se considerará como representación impresa de éstas -para todo efecto tributario- al resumen en soporte de papel que se otorgue de ellas de acuerdo a la regulación que emita la SUNAT y siempre que el referido resumen cumpla con las características y requisitos mínimos que aquella establezca.



PROBLEMÁTICA

2. La emisión electrónica permite la consignación de gran cantidad de información en el documento electrónico, sin que ello signifique mayores costos para los emisores³⁸, lo cual puede ser aprovechado para incluir información relevante para el control tributario.

Sin embargo, si el emisor tuviera que otorgar una representación impresa como tal, es decir con toda la información que se exija para el documento electrónico, éste podría volver a incurrir en los costos que pretende reducir la emisión electrónica (debido a la extensión que presentaría el soporte de papel).

PROPUESTA

³⁷ Publicado el 24.7.1992 y normas modificatorias. En adelante, "Ley Marco".

³⁸ Por el contrario, la sola emisión electrónica reduce los costos que actualmente derivan de la emisión en soporte de papel.

3. A fin de superar la problemática señalada se propone modificar la Ley Marco de Comprobantes de Pago. Así, al igual que se hizo con los comprobantes de pago, notas de crédito y notas de débito que se emitan de manera electrónica³⁹, se ha visto por conveniente prever que también en los casos en que se contemple la obligación de entregar una representación impresa de la guía de remisión electrónica⁴⁰, se considerará como tal -para todo efecto tributario- al resumen en soporte de papel que se entregue de ella, de acuerdo a la regulación que emita la SUNAT y siempre que dicho resumen cumpla con las características y requisitos mínimos que aquella establezca⁴¹.

ii) REGISTRO DE EMPRESAS QUE PROVEEN SOLUCIONES INFORMÁTICAS PARA LA EMISIÓN ELECTRÓNICA

– ANTECEDENTES

1. Mediante la Resolución de Superintendencia N.º 097-2012-SUNAT⁴² se aprobó el Sistema de Emisión Electrónica (SEE) desarrollado desde los sistemas del contribuyente, como el medio de emisión electrónica de la factura electrónica, la boleta electrónica y las notas electrónicas⁴³ vinculadas a aquellas, desarrollado por el emisor electrónico y la SUNAT de conformidad con dicha norma. En este sistema, a diferencia del SEE en SUNAT Operaciones en Línea⁴⁴ en el que los documentos electrónicos son emitidos íntegramente usando los sistemas de la SUNAT, los comprobantes de pago electrónicos y las notas electrónicas son generados en el "sistema de facturación electrónica" desarrollado por el propio emisor⁴⁵.
2. Debido a ello, en el SEE desarrollado desde los sistemas del contribuyente es necesario que el "sistema de facturación electrónica" del emisor cumpla con los aspectos técnicos previstos en la citada resolución, los cuales tienen por finalidad garantizar la seguridad de los documentos electrónicos y la posibilidad de que éstos puedan ser intercambiados y entendidos por las partes involucradas. Así por ejemplo, se ha regulado la unidad básica de estructura de información que deberá contener al documento electrónico (Formato XML bajo el estándar UBL 2.0), la forma de envío del documento electrónico a la SUNAT (servicio web), entre otros aspectos.

PROBLEMÁTICA

3. Al igual que en otros países que también han implementado la emisión electrónica, en el mercado han surgido empresas que proveen distintas soluciones informáticas para facilitar dicha emisión, permitiendo que los contribuyentes accedan a la tecnología necesaria para poder emitir documentos electrónicos que cumplan con el marco técnico y normativo.

³⁹ Mediante la modificación a la Ley Marco introducida por el Decreto Legislativo N.º 1110 publicado el 20.6.2012.

⁴⁰ En un esquema de emisión por medios electrónicos y otorgamiento en soporte de papel (a través de la representación impresa).

⁴¹ La propuesta se refiere a los documentos relacionados directa o indirectamente con los comprobantes de pago en general, de modo que la disposición también resulte aplicable a cualquier documento de este tipo, incluso que pueda regularse en el futuro.

⁴² Publicada el 29.4.2012 y normas modificatorias.

⁴³ Nota de crédito electrónica y nota de débito electrónica.

⁴⁴ Aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 188-2010/SUNAT, publicada el 17.6.2010 y normas modificatorias.

⁴⁵ Sin perjuicio de las etapas del proceso de emisión en las que también interviene la SUNAT.

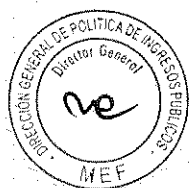
Así, por ejemplo, los servicios que prestan estas empresas a los emisores electrónicos podrían variar desde la instalación de un *software de emisión electrónica* en los sistemas del propio emisor (el proceso de generación, envío, otorgamiento, recepción de validaciones y otros ocurre en los equipos de cómputo del emisor), hasta la realización de todo lo requerido a raíz de la adopción del mecanismo de emisión electrónica (el cual se efectúa en los equipos de cómputo de la empresa que presta el servicio)⁴⁶, entre otras opciones disponibles en el mercado. Además, dichas empresas también ofrecen el servicio de almacenamiento de documentos electrónicos.

4. Si bien las referidas empresas coadyuvan a la masificación de la emisión electrónica -pues facilitan que puedan acceder a ella contribuyentes que por diversos motivos⁴⁷ optan por no desarrollar un sistema de emisión electrónica propio- también es cierto que la responsabilidad por dicha emisión se mantiene en el sujeto obligado a emitir comprobantes de pago u otros documentos relacionados directa o indirectamente a éstos, lo que hace necesario asegurar cierto nivel de servicio que permita resguardar el interés fiscal y el de los contribuyentes en general.

PROPUESTA

5. Para ello, se ha considerado conveniente establecer que la SUNAT señalará cuales de los servicios mencionados sólo podrán ser prestados por empresas inscritas en el Registro que para tal efecto determine⁴⁸, facultándola además a:
 - a) Señalar los requisitos para la inscripción y permanencia en el Registro.
 - b) Establecer las obligaciones de estas empresas y los mecanismos de control para la realización de los servicios que brindan.

Cabe mencionar que, por ejemplo, países como Uruguay, Colombia, Chile y Guatemala han optado también por regular -en mayor o menor medida- la participación de estas empresas en el proceso de emisión electrónica.



A.6) MODIFICACIONES AL CÓDIGO TRIBUTARIO

- i) **ELIMINACIÓN DE LAS COSTAS Y GASTOS INCURRIDOS POR LA SUNAT EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COBRANZA COACTIVA, ASÍ COMO DE LOS GASTOS ORIGINADOS POR LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS Y EN LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES DE INTERNAMIENTO TEMPORAL DE VEHÍCULOS Y DE COMISO**

ANTECEDENTES

1. El inciso e) del artículo 115° del Código Tributario⁴⁹, establece que se considera deuda exigible las costas y los gastos en que la Administración Tributaria hubiera

⁴⁶ En este caso el emisor debe proporcionar a la empresa proveedora del servicio la información previamente definida para que ésta pueda realizar -en nombre de aquel- la generación, envío, otorgamiento, recepción de validaciones y otros que implica el uso del mecanismo de emisión electrónica de documentos.

⁴⁷ No cuentan con los recursos necesarios o simplemente les resulta más oneroso, prefieren contratar los servicios de empresas con experiencia, etc.

⁴⁸ Teniendo en cuenta que en la actualidad estas empresas pueden venir prestando los referidos servicios a los emisores electrónicos, se faculta a la SUNAT a establecer un plazo de adecuación, de modo que éstas puedan seguir operando mientras tramitan su inscripción en el Registro.

incurrido en el procedimiento de cobranza coactiva, así como los gastos incurridos en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes, y en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los artículos 56° al 58° del citado texto legal.

Asimismo, el artículo 117° de dicho cuerpo normativo señala que el ejecutado está obligado a pagar a la Administración las costas y gastos originados en el procedimiento de cobranza coactiva desde el momento de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, salvo que la cobranza se hubiera iniciado indebidamente.

2. Adicionalmente, establece que los pagos que se realicen durante el citado procedimiento deben imputarse en primer lugar a las costas⁵⁰ y a los gastos antes mencionados de acuerdo al arancel aprobado y, siempre que los gastos hayan sido liquidados por la Administración Tributaria.

Por otro lado, el artículo 184° del Código Tributario que regula la aplicación de la sanción de comiso establece que los pagos realizados se imputan en primer lugar a los gastos realizados por la SUNAT.

- PROBLEMÁTICA

3. En aplicación de las normas citadas, cuando la SUNAT inicia un procedimiento de cobranza coactiva por los tributos y conceptos que administra, los deudores tributarios, asumen costos por conceptos no tributarios adicionales a los intereses moratorios, no obstante que la SUNAT para llevar a cabo sus funciones, cuenta con recursos propios.

- PROPUESTA

4. Eliminar la cobranza de las costas y gastos incurridos por la SUNAT en los procedimientos de cobranza coactiva, así como en la adopción de medidas cautelares, y en la aplicación de las sanciones de internamiento temporal de vehículos y de comiso reguladas en los artículos 182° y 184° del Código Tributario.

La propuesta se sustenta en que la SUNAT, de acuerdo con el artículo 3° de la Ley de Fortalecimiento de la SUNAT – Ley N° 29816, es un Organismo Técnico Especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas que cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa. Asimismo, las funciones de administrar los tributos internos⁵¹ y otros conceptos no tributarios que se le encargan, tiene un presupuesto fijado según la normatividad vigente.

5. Por lo que se considera que los gastos derivados de la cobranza coactiva y de la aplicación de las sanciones de internamiento temporal de vehículos y de comiso pueden realizarse con cargo al presupuesto de la SUNAT.

⁴⁹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y norma modificatoria. En adelante "Código Tributario".

⁵⁰ Aprobada mediante la Resolución de Superintendencia N° 056-96/SUNAT publicada el 20.6.96 y normas modificatorias. Dicha resolución también aprobó las tarifas que se cobrarán a los contribuyentes por concepto de almacenamiento de bienes embargados o comisados.

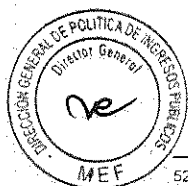
⁵¹ Con excepción de los municipales.

En razón de ello, se propone modificar los artículos 18°, 31°, 80°, 115°, 116°, 117°, 119°, 121°, 121°-A, 182° y 184° del Código Tributario suprimiendo la mención a las costas y a los gastos. En el caso de la aplicación de las sanciones, se elimina el remate de bienes como consecuencia de no haberse pagados los gastos.

ii) NOTIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS RESPECTO DE LOS SUJETOS QUE TENGAN LA CONDICIÓN DE NO HALLADOS O NO HABIDOS

- ANTECEDENTES

1. El artículo 104° del Código Tributario⁵² establece que la notificación de los actos administrativos se realiza indistintamente por cualquiera de las siguientes formas de notificación:
 - a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia⁵³.
 - b) Por medios de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía⁵⁴.
 - c) Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria. Cuando el deudor tributario tenga la condición de "no hallado" o de "no habido", la notificación por constancia administrativa de los requerimientos de subsanación regulados en los artículos 23°, 140° y 146° podrá efectuarse con la persona que se constituya ante la SUNAT para realizar el referido trámite⁵⁵.
 - d) Mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria, en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa.



⁵² Aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF y norma modificatoria.

⁵³ Asimismo se especifica que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo:

- (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.
- (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.
- (iii) Número de documento que se notifica.
- (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa.
- (v) Fecha en que se realiza la notificación.

La notificación efectuada por medio de este inciso, así como la contemplada en el inciso f), efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

La notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

⁵⁴ Asimismo se dispone que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

La SUNAT mediante resolución de superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del presente literal.

En el caso del Tribunal Fiscal, el procedimiento, los requisitos, formas y demás condiciones se establecerán mediante resolución ministerial del sector Economía y Finanzas.

⁵⁵ El acuse de la notificación por constancia administrativa deberá contener, como mínimo, los datos indicados en el segundo párrafo del inciso a) y señalar que se utilizó esta forma de notificación.

- e) Cuando se tenga la condición de "no hallado" o "no habido" o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido, la SUNAT podrá realizar la notificación por cualquiera de las formas siguientes:
- i) Mediante acuse de recibo, entregado de manera personal al deudor tributario, al representante legal o apoderado, o con certificación de la negativa a recepción efectuada por el encargado de la diligencia, según corresponda, en el lugar en que se los ubique. Tratándose de personas jurídicas o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada con el representante legal en el lugar en que se le ubique, con el encargado o con algún dependiente de cualquier establecimiento del deudor tributario o con certificación de la negativa a la recepción, efectuada por el encargado de la diligencia.
 - ii) Mediante la publicación en la página web de la SUNAT o, en el diario oficial, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

La publicación a que se refiere el presente numeral, en lo pertinente, deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC, o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de éstos, y el período o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

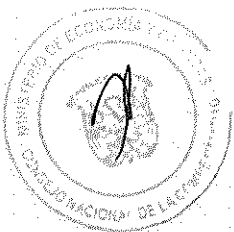
Cuando la notificación no pueda ser realizada en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a éste, distinto a las situaciones descritas en el primer párrafo de este inciso, podrá emplearse la forma de notificación a que se refiere el numeral 1. Sin embargo, en el caso de la publicación a que se refiere el numeral 2, ésta deberá realizarse en la página web de la administración y además en el diario oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

Cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un cedulón en dicho domicilio. Los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal.

No obstante, el Decreto Supremo N° 041-2006-EF⁵⁶, que dicta normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT, prevé⁵⁷ que el documento por el cual la SUNAT requiere al deudor tributario que adquirió la condición de "no hallado", cumplir con declarar o confirmar su domicilio fiscal, mediante cualesquiera de los medios previstos en los incisos b), c), e) y f) del referido artículo 104° o en el artículo 105° del Código Tributario.

⁵⁶ Que dicta normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT, publicado el 12.4.2006. En adelante "el decreto supremo".

⁵⁷ En el numeral 6.2 del artículo 6°.



- PROBLEMÁTICA

2. El deudor tributario que adquiere la condición de no hallado o no habido, es aquel cuyo canal de comunicación con la Administración Tributaria no ha sido efectivamente establecido, pues tal como lo prevé el Decreto Supremo N° 041-2006-EF, dicha condición es el resultado de varias diligencias de notificación fallidas.

Sin embargo, bajo las normas vigentes, cuando el deudor tributario adquiere la condición de no hallado o no habido, la SUNAT únicamente tiene la posibilidad de notificar mediante las modalidades previstas en el inciso e) del artículo 104° citado, conforme lo ha corroborado el Tribunal Fiscal a través de reiteradas resoluciones⁵⁸.

Por ende la SUNAT se ve impedida de recurrir a otras modalidades de notificación para establecer efectivamente un canal de comunicación con el contribuyente.

- PROPUESTA

En tal sentido, considerando que a decir de Morón Urbina⁵⁹ "*(l) a notificación de los actos administrativos tiene fundamental importancia en el procedimiento administrativo, debido a que constituye simultáneamente un deber impuesto a la Administración a favor del debido proceso de los administrados, un verdadero derecho de los administrados y una garantía jurídica frente a la actividad de las entidades administrativas*", se plantea ampliar las modalidades de notificación para el caso de los contribuyentes no hallados o no habidos, recogiendo para ello las previstas en el Decreto Supremo N° 041-2006-EF para el caso de la notificación del requerimiento al deudor para que cumpla con declarar o confirmar su domicilio fiscal, esto es, las modalidades previstas en los incisos b), c) y f) del artículo 104° del Código Tributario, detalladas anteriormente.

De esta forma se incrementan las posibilidades de que el deudor pueda tomar conocimiento oportuno de las decisiones de la Administración.

iii) ACTUACIONES AUTOMATIZADAS POR PARTE DE LA SUNAT

- ANTECEDENTES

1. El artículo 111° del Código Tributario establece que se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos de la Administración realizados mediante la emisión de documentos por sistemas de computación, electrónicos, mecánicos y similares, siempre que estos documentos, sin necesidad de llevar las firmas originales, contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo.

La citada norma rige desde el 1 de abril de 1992, a partir de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 769⁶⁰ que modificó el Código Tributario – Principios Generales⁶¹, manteniéndose en idénticos términos hasta la actualidad. Dicha circunstancia ha permitido la utilización por parte de la Administración Tributaria,

⁵⁸ Tales como las Resoluciones N° 07208-7-2008, 04248-4-2010 y 02421-Q-2013, entre otras.

⁵⁹ MORÓN URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica. Lima. p. 187.

⁶⁰ Sustituyen y agregan artículos al Código Tributario, publicado el 31.3.1992.

⁶¹ Promulgado por el Decreto Supremo N.° 263-H, publicado el 17.8.1966.

desde abril de 1992, de los mencionados sistemas como herramientas de apoyo para la emisión de sus actos.

Posteriormente, se publicó la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General⁶², norma que en su artículo 4° señala, entre otros, que el acto administrativo escrito indica la fecha y lugar en que es emitido, denominación del órgano del cual emana, nombre y firma de la autoridad interviniente y que cuando el acto administrativo es producido por medio de sistemas automatizados, debe garantizarse al administrado conocer el nombre y cargo de la autoridad que lo expide.

2. De otro lado, mediante la Ley de Firmas y Certificados Digitales -Ley N° 27269⁶³, se aprobó para los sectores público y privado la utilización de la firma electrónica como medio que vincula o autentica un documento, el cual contiene su manifestación de voluntad, otorgando a su vez a la firma electrónica la misma validez y eficacia jurídica que la firma manuscrita u otra análoga.

Asimismo, mediante el Decreto Supremo N° 052-2008-PCM⁶⁴ se dictó el Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados Digitales, el cual establece en su artículo 9° que la responsabilidad sobre los efectos jurídicos generados por la utilización de una firma digital corresponde al titular del certificado digital, que en el caso de personas jurídicas estas son titulares del certificado digital y que en el caso de certificados digitales para su utilización a través de agentes automatizados⁶⁵, las facultades de titular y suscriptor de dicho certificado corresponderán a la persona jurídica.

Como se observa de las normas que impulsan el uso de las tecnologías de información, es posible que la Administración Tributaria realice actuaciones en las que no participe una persona física.

PROBLEMÁTICA

3. Actualmente la SUNAT realiza procesos semi - automatizados para emitir, entre otros, resoluciones aprobatorias y denegatorias de fraccionamientos y resoluciones de devolución, en los que para emitir el acto administrativo interviene una persona física ya sea en el inicio del proceso, en el registro de la información necesaria para la correcta operatividad del sistema, en la generación del documento que contiene el acto o para firmarlo. En tal sentido, en cualquier fase del proceso, uno o varios componentes pueden estar automatizados, pero no en su conjunto porque actualmente requieren ser impulsados por un usuario y, finalmente, firmados por un funcionario específico. Ello debido a que, tal como se advierte del artículo 111° del Código Tributario, y a diferencia de lo regulado en el artículo 4° de la Ley General del Procedimiento Administrativo General, el acto administrativo debe contar con la firma de un funcionario.
4. Dicha limitación genera que la Administración Tributaria tenga que invertir un mayor tiempo dedicado al proceso y que a su vez se dependa de un usuario para iniciarlo, por ejemplo para la aprobación de solicitudes de fraccionamiento y de devolución o darle continuidad; más aún cuando el volumen de estos

⁶² Publicada el 11.4.2001.

⁶³ Publicada el 28.5.2000 y norma modificatoria.

⁶⁴ Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados Digitales publicado el 19.7.2008 y normas modificatorias. En adelante "el reglamento".

⁶⁵ Según la Décimo Cuarta Disposición Complementaria Final del Reglamento por agente automatizado se entiende a los procesos y equipos programados para atender requerimientos predefinidos y dar una respuesta automática sin intervención humana, en dicha fase.

57

documentos que emite la SUNAT es considerable, tal como puede observarse en el siguiente cuadro:

Tipo de Documento	Total Anual (2013)	Promedio Mensual (2013)
Solicitudes de devolución	140 471	11 706
Solicitudes de fraccionamiento	521 702	43 475
TOTAL	662 173	55 181

PROPUESTA

5. Teniendo en cuenta la problemática descrita, se propone modificar el artículo 111° del Código Tributario a fin de:
- a) Incluir en su primer párrafo el empleo de sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, mecánicos y similares para las actuaciones y procedimientos de la Administración Tributaria.

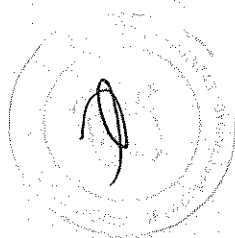
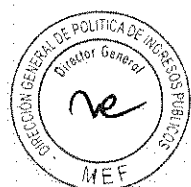
En efecto, se propone introducir un párrafo inicial general para utilizar el término "actuaciones" a fin de comprender toda la actividad de la Administración Tributaria que sea susceptible de realizarse por medio de los sistemas mencionados. Ello debido a que el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria implica la emisión de actos que pueden o no formar parte de un procedimiento administrativo así como comportamientos y actividades materiales de las entidades.

Asimismo se incorpora el término "sistemas informáticos" a fin de incluirlos como herramientas de apoyo en las actuaciones y procedimientos de la Administración Tributaria, término utilizado en las normas de la materia. En efecto, dicho término es utilizado en la definición de "documento electrónico" de la Décimo Cuarta Disposición Complementaria Final del Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados Digitales, entendiéndose como tal a la unidad básica estructurada de información registrada, publicada o no susceptible de ser generada, clasificada, gestionada, transmitida, procesada o conservada por una persona o una organización de acuerdo a sus requisitos funcionales, utilizando sistemas informáticos. Asimismo, dicha disposición considera medio electrónico a los sistemas informáticos o computacionales a través de los cuales se puede generar, procesar, transmitir y archivar documentos electrónicos.

- b) Incorporar como tercer párrafo del mencionado artículo la posibilidad que la SUNAT realice actuaciones automatizadas para lo cual:

b.1 Automatización de las actuaciones de la Administración Tributaria

Mediante las actuaciones automatizadas se incorpora la informática como herramienta de apoyo de la Administración Tributaria, más allá de solo el medio que emplean los funcionarios de aquella para cumplir con las tareas asignadas, lo cual aumenta la eficacia y agilización de su actividad administrativa y ofrece una importante disminución de los eventuales errores que se pueden generar, promoviendo un gran ahorro de recursos y tiempo.



Cabe mencionar que debe evaluarse en cada caso cuándo corresponde una automatización de la referida actividad, toda vez que existen actuaciones que no podrán automatizarse debido a que estas tienen un componente de discrecionalidad que no puede traducirse en presupuestos que derivan en un determinado resultado.

b.2 Garantías

Se señala que cuando la Administración Tributaria actúe de forma automatizada deberá indicar el nombre y cargo de la autoridad que lo expide, garantizar la identificación de los órganos o unidades orgánicas competentes responsables de dicha actuación, así como aquellos que, de corresponder, resolverán las impugnaciones que se interpongan.

Ello considerando que, en el caso que la automatización implique la emisión de actos administrativos, la programación de los sistemas mediante los cuales éstos se emitirán está directamente relacionada con la motivación de los mismos. Cabe señalar que la programación de los mismos deberá realizarse con los criterios técnicos y jurídicos adecuados que permitan que se produzcan actos cuyo contenido corresponda a los presupuestos establecidos en las normas vigentes.

b.3 Facultad de la Administración Tributaria

Se señala que, la Administración Tributaria establecerá las actuaciones y procedimientos de su competencia que se automatizarán, la forma y condiciones de dicha automatización, incluida la regulación de los sistemas electrónicos, telemáticos e informáticos que se utilizarán para tal efecto, así como las demás normas reglamentarias y complementarias necesarias para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 111° del Código Tributario. Ello considerando que, entre otros, deberá atribuir la competencia correspondiente a los órganos o unidades orgánicas encargadas de la definición, implementación, mantenimiento, uso y control del sistema de información que se emplea en las actuaciones automatizadas, y de las áreas para resolver los recursos de impugnación de los actos administrativos que resulten de estas.

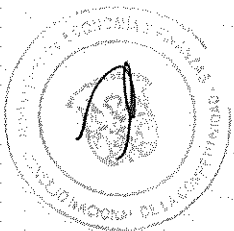
Al respecto, se debe señalar que la competencia de los órganos o unidades orgánicas encargadas recae en los siguientes niveles:

1. Competencia para la definición del sistema de información.

Los órganos o unidades orgánicas encargados son quienes definen las reglas de negocio que se convertirán en rutinas automatizadas.

2. Competencia para la implementación del sistema de información

Los órganos o unidades orgánicas encargados de la implementación del sistema son quienes diseñan, desarrollan, hacen el control de calidad e implantan la solución.



3. Competencia para el mantenimiento del sistema de información

Los órganos o unidades orgánicas encargados son quienes tienen la competencia para asegurar el funcionamiento adecuado del sistema y que los mismos se puedan adecuar a los nuevos requerimientos.

4. Competencia para el uso del sistema de información

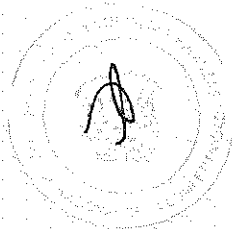
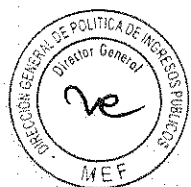
Los órganos o unidades orgánicas encargados establecerán si el sistema cumple las condiciones de automatización del proceso operativo, así como las ventajas asociadas a su implantación y uso.

5. Competencia para el control del sistema de información

Los órganos o unidades orgánicas encargados de realizar el control que permita medir el desempeño del proceso automatizado, dentro de los patrones deseados evitando cualquier desvío.

Finalmente, cabe señalar que mediante la propuesta se generarán los siguientes beneficios:

- a) Mayor eficiencia al eliminar el componente horas-hombre en los procedimientos en que se implemente, incrementándose la calidad de las actuaciones producto de la estandarización del proceso con una visión homogénea.
- b) La considerable reducción de los tiempos de espera en el proceso de emisión de los actos administrativos al eliminarse las tareas repetitivas de control y los errores operativos, debido a que la ejecución del proceso se efectuará conforme ha sido definido en los sistemas informáticos así como en los costos asociados al proceso, principalmente en el tiempo de participación del capital humano en el mismo, lo que será proporcional de acuerdo al grado de automatización que se alcance respecto de los procesos actuales.
- c) La facilitación del control de riesgos al tratarse de un procedimiento uniforme y homogéneo.
- d) Mejora los niveles de transparencia, permite y promueve el conocimiento, contenido y fundamento de las decisiones que se adoptan en la actuación administrativa automatizada.
- e) Aumento de los niveles de objetividad exigidos por la legislación así como también permite a la Administración llegar a los contribuyentes en tiempos y plazos de ejecución que sean homogéneos.
- f) Reducción de la discrecionalidad como resultado del paso de sistemas manuales a automatizados, generando mayor seguridad jurídica. La automatización tiende a la uniformización



de los procedimientos al ejecutarse estos de acuerdo a las definiciones establecidas.

- c) Es pertinente indicar que regulación similar a la planteada se halla en la legislación española, pues la Ley General Tributaria Española⁶⁶ (numeral 3 del artículo 96º) señala que los procedimientos y actuaciones de la Administración Tributaria en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración Tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Agrega, que cuando la Administración Tributaria actúe de forma automatizada, se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

Asimismo, la Ley N° 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos española⁶⁷, define como actuación administrativa automatizada a la producida por un sistema de información adecuadamente programado sin necesidad de la intervención de una persona física y para la identificación y la autenticación del ejercicio de la competencia en la actuación administrativa automatizada, cada Administración Pública podrá determinar los supuestos de utilización de los siguientes sistemas de firma electrónica:

- i. Sello electrónico de administración pública, órgano o entidad de derecho público, basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica.
- ii. Código seguro de verificación vinculado a la administración pública, órgano o entidad y, en su caso, a la persona firmante del documento, permitiéndose en todo caso la comprobación de la integridad del documento mediante el acceso a la sede electrónica correspondiente.

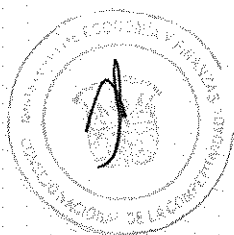
Por su parte el "Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos"⁶⁸ respecto a la actuación automatizada señala que:

- Se establecerá previamente el órgano u órganos competentes según los casos, para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación.
- Las aplicaciones informáticas que efectúen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración Tributaria para el ejercicio de sus potestades y por las que se determine directamente el contenido de las actuaciones administrativas, habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a

⁶⁶ Publicada en el Boletín Oficial Español (BOE) del 18.12.2003.

⁶⁷ Publicada en el BOE del 23.6.2007.

⁶⁸ Real Decreto N.º 1065/2007, publicado en el BOE del 5.9.2007.



efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos.

iv) RESOLUCIONES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA DEL TRIBUNAL FISCAL - QUEJA

- ANTECEDENTES

1. Como consecuencia de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1113 que modificó el Código Tributario a partir de junio del año 2013 entró en funcionamiento la Oficina de Atención de Quejas, integrada por Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas, quienes tienen a su cargo la resolución de las quejas presentadas por los contribuyentes al amparo del inciso a) del artículo 155° del Código Tributario. De este modo, la competencia para resolver las quejas presentadas contra las Administraciones Tributarias, recae únicamente en los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas, no pudiendo otros miembros del Tribunal Fiscal avocarse a la resolución de tal materia.
2. De otro lado, el artículo 98° del Código Tributario, prevé que la Sala Plena puede ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las Salas y está compuesta por todos los Vocales de dicha entidad, teniendo entre sus funciones la unificación de los criterios de las Salas, las que están integradas por tres Vocales, un Secretario Relator y asesores en materia tributaria y aduanera.

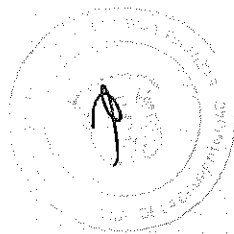
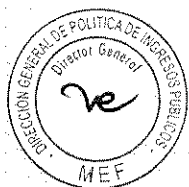
- PROBLEMÁTICA

3. De las normas citadas, se advierte que los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas no están habilitados para proponer temas que deben ser discutidos en Sala Plena a efectos de uniformizar los pronunciamientos sobre dicha materia, y dado que los Vocales de las Salas Especializadas no tienen competencia para resolver las quejas, también se encuentran impedidos de proponer temas de Sala Plena vinculadas a las quejas, por lo que resulta necesario dar solución a dicha problemática.

- PROPUESTA

4. En ese sentido, se propone modificar el Código Tributario a fin de permitir que la Sala Plena del Tribunal Fiscal -integrada por todos los Vocales- también pueda ser convocada para ver temas vinculados a la Oficina de Atención de Quejas, y que el Acuerdo que se emita como consecuencia de ello, se recoja en las resoluciones que emita la Oficina de Atención de Quejas, como jurisprudencia de observancia obligatoria.

Los Acuerdos de Sala Plena y las resoluciones de observancia obligatoria permitirán a los contribuyentes y a la Administración Tributaria conocer con certeza la interpretación del Tribunal Fiscal respecto a las normas y procedimientos vinculados a la queja, lo que incidirá en una mayor predictibilidad, es decir, los administrados estarán en mejores condiciones de anticipar la forma en que se resolverán los casos idénticos al resuelto.



62

B) MEDIDAS PARA LA PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN Y MEJORAR LA COMPETITIVIDAD

B.1) EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN DEL GOBIERNO NACIONAL MEDIANTE EL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS

- ANTECEDENTES

1. En promedio para el periodo 2009 al 2013, el Gobierno Nacional (GN) ha ejecutado el 78% de su PIM por toda fuente de financiamiento y el 87% de sus Recursos Ordinarios que es la fuente de recursos más importante del GN (aproximadamente 70%). Si bien el GN no presenta un problema de sub ejecución tan importante como en el caso de los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, éste se puede mejorar.

Ejecución del presupuesto para Inversión (Devengado / PIM)

	2009	2010	2011	2012	2013	Promedio
Gobierno Nacional	74,7	78,7	77,4	77,1	79,9	77,6
<i>Del cual:</i>						
<i>Recursos Ordinarios</i>	84,1	85,2	86,9	87,4	89,0	86,5
<i>Otros</i>	62,1	66,4	57,9	56,0	56,1	59,7
Gobiernos Regionales	54,6	60,9	61,7	75,7	78,6	66,3
<i>Del cual:</i>						
<i>Recursos Ordinarios</i>	73,2	77,2	69,0	77,0	83,5	76,0
<i>Recursos Determinadas</i>	56,4	59,2	59,7	77,3	76,9	65,9
Gobiernos Locales	58,4	72,5	58,1	63,0	66,0	63,6
<i>Del cual:</i>						
<i>Recursos Ordinarios</i>	91,3	90,6	75,9	65,6	71,2	78,9
<i>Recursos Determinados</i>	51,8	70,4	56,2	63,0	65,1	61,3
TOTAL	62,1	71,9	66,0	70,1	72,9	68,6

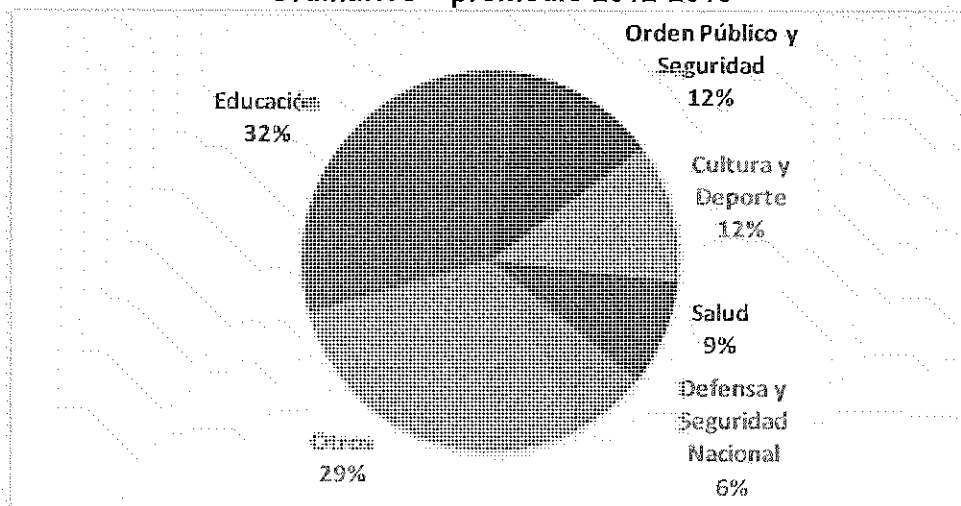
Fuente: MEF – SIAF.

2. Asimismo, se evidencia una desaceleración en la ejecución de las inversiones del Gobierno Nacional en el mes de junio del presente año, la cual mostró una reducción real 5,1% en términos reales, principalmente por la caída de transportes y comunicaciones. También cayó la inversión en educación y salud, 5,7% y 18,7% respectivamente.

3. Se propone que el GN pueda ejecutar proyectos, mediante Obras por Impuestos para que cuente con una alternativa adicional de ejecución de sus inversiones, la cual resulta más ágil tanto en la etapa de concurso como en la etapa de ejecución y de esta forma pueda incrementar los niveles de ejecución de su presupuesto.



**Distribución por Funciones de la Sub Ejecución del
Presupuesto para Inversión de la fuente Recursos
Ordinarios – promedio 2012-2013**



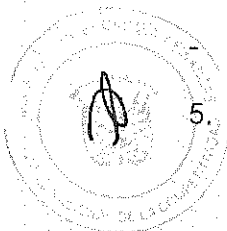
Fuente: MEF – SIAF.

- Por otro lado, cabe destacar que los proyectos de inversión, que incluyen dentro de sus componentes la ejecución de obras, que serán ejecutados por las empresas privadas pueden ser pasibles de variación debido a la necesidad de ejecutar prestaciones adicionales (mayores trabajos de obra) que no fueron consideradas dentro del expediente técnico de obra y/o que resultan necesarias para el funcionamiento y operatividad de la misma.

Sin embargo, si bien es posible ejecutar y reconocer la ejecución de prestaciones adicionales a las empresas privadas dicha potestad no es irrestricta, dado que se encuentra sujeta a las limitaciones previstas en los Acuerdos Comerciales suscritos por el Estado peruano; en esa medida, considerando que dentro del Capítulo de Contratación Pública de dichos Acuerdos se ha establecido que los adicionales de construcción no deben exceder del cincuenta por ciento (50%) del monto del contrato inicial, resulta necesario acotar la posibilidad de reconocer prestaciones adicionales (mayores trabajos de obra) a fin de que la regulación contenida en la Ley N° 29230 sea acorde y respete los referidos acuerdos comerciales.



PROPUESTA



- Se incorpora dentro de los alcances de la Ley N° 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado, a las Entidades del Gobierno Nacional, en el marco de sus competencias, a fin de impulsar la ejecución de proyectos de inversión pública (PIP) en materia de salud, educación, agricultura y riego, orden público y seguridad, sin incluir mantenimiento, en el ámbito de sus competencias. Para dicho efecto, se autoriza a la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público (DGETP) a emitir los Certificados de "Inversión Pública Gobierno Nacional - Tesoro Público" (CIPGN), que tendrán por finalidad la cancelación del monto que invierta la empresa privada que suscriba el convenio para financiar y/o ejecutar los proyectos de inversión a que se refiere el presente artículo. Los CIPGN se registrarán por lo previsto en la Ley N° 29230 en lo que resulte aplicable a los Certificados de "Inversión Pública Regional y Local- Tesoro Público" (CIPRL).
- Los CIPGN que se emitan al amparo de esta Ley se financian con cargo a la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios previstos en el presupuesto

64

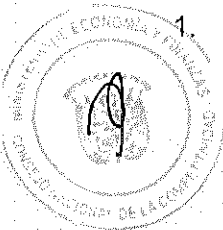
institucional aprobado de la entidad correspondiente, sin demandar recursos adicionales al Tesoro Público. Mediante resolución del titular de la entidad se realiza la priorización de los PIP a ejecutarse en el marco de lo previsto en el presente artículo.

7. Para ello, previo a la convocatoria del proceso de selección de la empresa privada para la ejecución de proyecto de inversión mediante el mecanismo establecido en la Ley N° 29230, se debe contar con la opinión favorable de la Dirección General de Presupuesto Público (DGPP) del Ministerio de Economía y Finanzas a fin de que se certifique la disponibilidad presupuestal de la entidad para realizar el pago de los CIPGN respectivos con cargo a su presupuesto institucional aprobado para el año fiscal vigente. Asimismo, la entidad del Gobierno Nacional deberá remitir a la DGPP, en la misma oportunidad a la solicitud de opinión favorable, un documento suscrito por el titular de la entidad en el que conste el compromiso de la entidad de priorizar, bajo responsabilidad, en la fase de programación presupuestaria los recursos necesarios para financiar el pago de los CIPGN en cada año fiscal y por todo el periodo de ejecución del proyecto de inversión, para lo cual deberá tener en cuenta el límite de los créditos presupuestarios financiados con recursos del Tesoro Público que corresponde a dicha entidad para cada año fiscal, a los que se refiere el numeral 15.2 del artículo 15° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, aprobado mediante Decreto Supremo N° 304-2012-EF.
8. Además se incorpora una restricción a las variaciones por mayores trabajos de obra. Tratándose de un proyecto que incluya la ejecución de una obra, el valor total de los mayores trabajos de obra no debe exceder del cincuenta por ciento (50%) del monto de la obra considerado en el convenio inicial suscrito con la Entidad. Esta disposición se aplica a los convenios que se suscriban a partir de la entrada en vigencia de la presente disposición.



B.2) DISPOSICIONES PARA LA FACILITACIÓN DE COMERCIO EXTERIOR

- ANTECEDENTES



1. El artículo 10° de la Ley N° 28977, Ley de Facilitación del Comercio Exterior dispuso en su primer numeral, la creación en la página web del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), de un módulo de información de acceso gratuito al público que contenga la información de los servicios portuarios y aeroportuarios que se brindan, el mismo que se construirá con la información sobre servicios, contenido y precios que los operadores deberán remitir mensualmente a la Autoridad Portuaria Nacional y a la Dirección General de Aviación Civil, a fin que se publique dicha información en el referido portal.

- PROBLEMÁTICA

2. La implementación de este portal responde a que conforme a las Reglas Internacionales de la Haya, los Contratos de Transporte se fijan en términos Liner (salvo acuerdo distinto en el propio contrato), los cuales señalan que el transportista es responsable de la carga de "gancho a gancho", esto es desde la Plataforma Portuaria de origen donde es tomada por el gancho de la nave hasta el gancho de la Plataforma Portuaria en destino, inmediatamente conexas a la nave.

3. En este marco, según un estudio⁶⁹ el resto de gastos escapa a los términos del Contrato de Transporte y por lo tanto, debieran ser responsabilidad del dueño o consignatario (importador), siendo éste quien debe asumir dichos gastos pero asimismo, debe poder elegir al prestatario de estos servicios. Sin perjuicio de ello, además del flete, y al amparo de las normas internacionales, el transportista puede cobrar un concepto denominado THC (Terminal Handling Charge), que está referido a los gastos en origen y destino que escapan al flete, pero que se deben acordar también al momento de la negociación del Contrato de Transporte.

El referido estudio señala que para el caso peruano, los términos internacionales de contratación del transporte internacional vienen siendo desconocidos por los transportistas (y/o sus representantes), quienes contratan la prestación de servicios a la nave para que concrete sus operaciones en mar y tierra, tales como: agentes generales, depósitos temporales y los propios puertos, pero que deben ser canceladas por los dueños de la carga, bajo condición de no recibir su mercancía. Existiendo poca claridad respecto de cuáles son los servicios que deben ser brindados a y pagados por la Nave y cuales por los dueños de la carga, por ejemplo, la devolución de contenedor.

4. Por lo tanto, a fin de hacer una revisión que permita identificar los servicios que ofrecen los distintos operadores de comercio exterior a los usuarios aduaneros, así como la necesidad de tales servicios y generar transparencia en el cobro de dichos servicios, es que se promulga el Decreto Supremo N°007-2012-MTC que reglamenta el artículo 10° de la Ley N° 28977, Ley de Facilitación del Comercio Exterior, que dispuso la creación de un módulo de información en la página web del MTC.

5. El portal ha sido elaborado por el MTC, en tanto que el sector privado también elaboró un portal con el mismo objetivo. Sin embargo, ambos portales no han contribuido a la transparencia de costos logísticos en el sector, en la medida que las empresas responsables de remitir la información (operadores portuarios y aeroportuarios, almacenes y depósitos aduaneros), no han cumplido con dicha obligación legal en la medida que no existe ninguna capacidad sancionadora al incumplimiento de lo establecido en este dispositivo.

Respecto al portal elaborado por el sector privado, este no contribuye a la solución de los inconvenientes en la medida que los servicios que se incluyen no son comparables entre los distintos operadores, contando cada uno de ellos con un número y definición propia de los servicios.

- PROPUESTA

6. En tal sentido, es necesario brindar al MTC la capacidad sancionadora que permita establecer una escala de sanciones e infracciones que penalice en forma gradual los diversos niveles de incumplimiento que se realiza a la norma, el fin último es propiciar la estandarización de la información, la transparencia y mejorar la competencia.

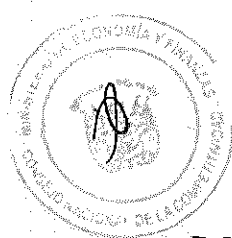
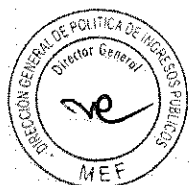
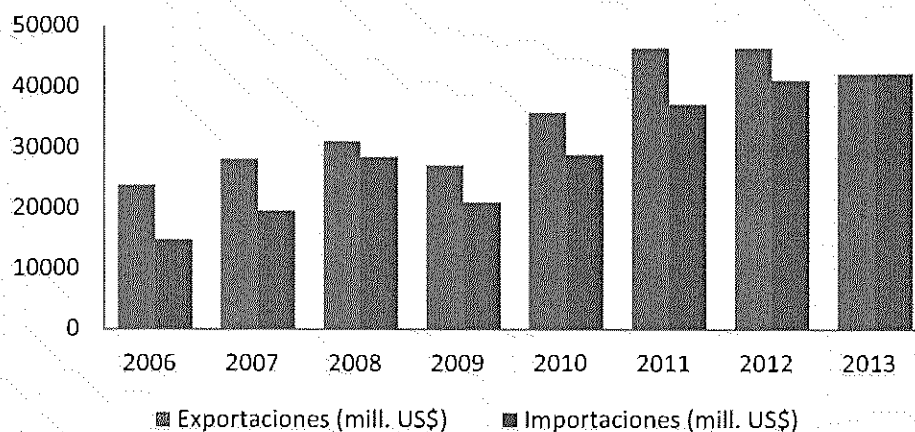
Asimismo, de manera complementaria, es preciso el designar una institución especializada, en este caso INDECOPI, que resuelva las controversias que pueden surgir en virtud a la definición de los servicios complementarios y gastos

⁶⁹ Consultoría elaborada por José Luis Sorogastúa Ruffner sobre "Identificación de las barreras y obstáculos en el despacho aduanero anticipado".

vinculados al contrato de transporte marítimo internacional de mercancías para lo cual se deberá ampliar el alcance de la norma de dicha institución a fin que incorpore a los consumidores intermedios dentro de su ámbito de acción.

7. La propuesta brinda una mayor transparencia y predictibilidad en las operaciones de comercio exterior lo cual permite a los usuarios vinculados a este sector lograr una mayor planificación, lo cual reducirá los sobrecostos productos de mayores tiempos de espera originados por el desconocimiento de los costos de las operaciones logísticas para el retiro de la carga, lo cual impacta directamente en la competitividad de las exportaciones e importaciones.
8. Asimismo, no genera costos al Estado, en la medida que para su cumplimiento no se demandarán más recursos de los ya asignados a las diversas entidades. Esta mayor transparencia en los costos logísticos permitirá impulsar las operaciones de comercio exterior, dado que se tendría una mayor predictibilidad en los costos que demanden estas operaciones, permitiendo un incremento sostenido tanto en las exportaciones e importaciones producto de una mayor competitividad.

Exportaciones e Importaciones



B.3) MODIFICACIÓN DE LA LEY N° 29090, LEY DE REGULACION DE HABILITACIONES URBANAS Y EDIFICACIONES

i) MODIFICACIÓN DEL NUMERAL 6 DEL ARTÍCULO 4° DE LA LEY N° 29090, LEY DE REGULACIÓN DE HABILITACIONES URBANAS Y EDIFICACIONES

- ANTECEDENTES

1. La Ley N° 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y Edificaciones estableció como actor dentro del procedimiento al revisor Urbano. Los Revisores Urbanos son profesionales registrados y autorizados para verificar que los proyectos de habilitación urbana y/o edificación que se presenten ante la Municipalidad para el otorgamiento de las licencias establecidas en la Ley, cumplan con las disposiciones urbanísticas y/o edificatorias, de conformidad con

las normas de acondicionamiento territorial y/o desarrollo urbano, el Reglamento Nacional de Edificaciones y otras normas que sean de competencia para el proyecto.

El objetivo que se buscó al crear la figura del revisor urbano fue agilizar las revisiones de los proyectos apoyando a los gobiernos locales en las funciones de emisión de la licencia de edificación, emitiendo informes técnicos de su especialidad para la obtención de la respectiva licencia de habilitación o de edificación.

PROBLEMÁTICA

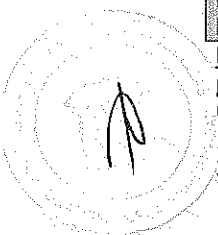
- De acuerdo a la información obtenida los promedios para la emisión de la licencia de Edificación en 12 Municipalidades del país obtenidos en el 2012, exceden todos los plazos legales, con tiempos máximos de hasta 703 días en la modalidad B, 855 en la modalidad C y 238 en la modalidad D.

**Cuadro N° 1: Duración Real del Procedimiento de Licencias de edificación
(En días)**

Municipalidad	Modalidad A			Modalidad B			Modalidad C			Modalidad D		
	MIN	PROM	MAX	MIN	PROM	MAX	MIN	PROM	MAX	MIN	PROM	MAX
Jesús María	1	17	55	2	92	206	54	72	92	0	0	0
La Molina	51	74	113	78	236	497	1	259	855	238	238	238
Miraflores	67	126	291	118	229	332	91	162	315	238	238	238
San Juan de Miraflores	48	129	216	41	115	254	25	8	150	0	0	0
Santa Anita	10	32	92	4	176	703	66	135	204	66	66	66
Surco	2	50	112	74	114	139	30	88	236	0	0	0
Bustamante y Rivero	64	117	173	61	134	340	97	165	216	0	0	0
Victor Larco Herrera	26	55	207	8	122	614	7	159	423	153	153	153
Lima	1	44	116	12	32	59	86	176	634	0	0	0
Arequipa	37	80	174	16	81	403	39	109	252	0	0	0
Trujillo	30	58	204	21	64	169	19	145	471	0	0	0
Los Olivos	1	3	25	6	13	48	103	156	245	0	0	0
Promedio	65			117			136			58		
Desviación Estándar	40			67			60			92		

Fuente: Consultoría para el Diagnóstico y propuesta de Reforma de La Legislación y los procedimientos para obtener la licencia de procedimientos para obtener la Licencia de Edificación y la Conformidad de Obra Final.

- Asimismo, de las 12 municipalidades estudiadas 09 manifiestan que no cuentan con aplicativos informáticos para el registro, seguimiento y control de la obtención de las licencias de edificación, conformidad de obra y declaratoria de edificación. Las 3 municipalidades restantes manifiestan que cuentan con aplicativos informáticos desarrollados en diferentes herramientas de programación que usan también diferentes bases de datos, en algunos casos una plantilla de Excel. Estos aplicativos cumplen con la función de registro similar a las que se utilizan para registrar el trámite de otros procedimientos administrativos de la entidad, pero no contienen ningún aplicativo que les permita recibir, tramitar y gestionar el procedimiento de Licencia de Edificación.



68

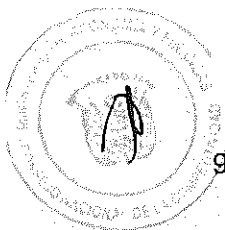
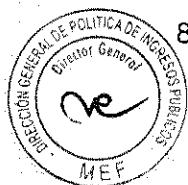
4. Por otro lado, Asimismo, se ha identificado en casi el 100% de los casos, que los municipios carecen de personal calificado para realizar la precalificación de los proyectos. En cuanto al perfil de estos profesionales, para atención en plataforma, pre-calificadores o inspectores oculares, los municipios contratan bachilleres de arquitectura (de preferencia) o de ingeniería civil.
5. En cuanto a los gerentes de desarrollo urbano u obras privadas, en los municipios urbanos contenidos en el cuadro, estos cargos deben ser ocupados por arquitectos o ingenieros civiles, con experiencia como proyectistas en obras privadas, debido a sus funciones especializadas. Sin embargo ello no constituye la regla general. Por último, carecen de presupuesto en el área para implementar mejoras para la revisión de expedientes.
6. Un elemento importante expresado por las propias municipalidades es que no cuentan con personal suficiente por la falta de presupuesto en el área, esto prolonga los procesos de otorgamiento de licencias. El crecimiento del sector inmobiliario y la demanda de viviendas no ha sido acompañado un esfuerzo de dimensión similar en la Municipalidad para atender dicha demanda en la parte de los procedimientos y autorizaciones que se requieren.
7. No obstante lo señalado, a la fecha no han sido designado revisores urbanos por los colegios profesionales ni se ha creado el registro en las Municipalidades Provinciales que permita avanzar en el modelo propuesto originalmente por la Ley N° 29090, es decir que la reforma planteada no ha sido implementada por la inacción de estos dos actores.

- PROPUESTA

8. El Ministerio de Vivienda Construcción y Saneamiento es el ente rector de los asuntos de vivienda, urbanismo, desarrollo urbano, construcción de infraestructura y saneamiento, para lo cual formula, aprueba, dirige, evalúa, regula, norma, supervisa y en su caso ejecuta las políticas nacionales en estas materias.

En ese sentido, se propone que el Registro Nacional de Revisores Urbanos sea implementado por el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, previo proceso de selección y acreditación. Asimismo, que las condiciones para el acceso al registro, así como lo concerniente al proceso de selección y acreditación sea determinada por el Reglamento respectivo que para tal efecto emitirá el Ministerio de Vivienda Construcción y Saneamiento.

9. La propuesta busca implementar el registro y la designación de los revisores urbanos permitiendo la implementación de los mismos. La implementación de los revisores urbanos será de gran utilidad para facilitar los procesos de emisión de las licencias de edificación por parte de las municipalidades. Asimismo, permitirá que las normas técnicas de construcción sean correctamente empleadas en los proyectos, evitando problemas y deficiencias en los planos que se traduzcan posteriormente en edificaciones inseguras o con riesgo de habitabilidad para las personas. Tendrá un impacto económico favorable en el dinamismo del sector construcción.



ii) REDENCIÓN DE ÁREAS DE APORTES EN DINERO POR HABILITACIONES URBANAS

- ANTECEDENTES

1. Mediante Decreto Ley N° 18898, se estableció la obligación para todas aquellas personas naturales o jurídicas que efectúen construcción de viviendas multifamiliares, de otorgar un aporte al Servicio de Parques de Lima consistente en un determinado porcentaje del valor del terreno urbano utilizado⁷⁰. Asimismo, el artículo 5° de dicha norma dispuso que, cuando el aporte en área útil resulte menor que el lote mínimo reglamentario, deberá efectuarse en dinero.

La Ley N° 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, tiene por objeto establecer la regulación jurídica de los procedimientos administrativos para la obtención de las licencias de habilitación urbana y de edificación, con la finalidad de facilitar y promover la inversión inmobiliaria⁷¹.

Dicha norma establece que el Reglamento Nacional de Edificaciones y el Código de Estandarización de Partes y Componentes de la Edificación⁷² constituyen las normas técnicas nacionales de cumplimiento obligatorio por todas las entidades públicas, así como por las personas naturales y jurídicas de derecho privado.

2. A su vez, el literal e) del artículo 13° de la referida Ley⁷³ obliga al titular de la licencia a dar cumplimiento al Reglamento Nacional de Edificaciones.

En el literal e) del artículo 19° de esta Ley⁷⁴ referido a la recepción de obras, se establece que para la recepción de obras, cuando corresponda, se debe adjuntar los comprobantes de pago de la redención de las áreas de aportes.



⁷⁰ De acuerdo a lo establecido en el artículo 2° del Decreto Ley N° 19543, precisado por el Decreto Supremo N°038-85-VC, el valor del aporte debe equivaler a cinco veces la diferencia que exista entre el nuevo coeficiente de edificación que se emplee y el coeficiente original.

⁷¹ Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones (Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de setiembre del 2007)

Artículo 1.- Objeto de la Ley

La presente Ley tiene por objeto establecer la regulación jurídica de los procedimientos administrativos para la obtención de las licencias de habilitación urbana y de edificación, con la finalidad de facilitar y promover la inversión inmobiliaria.

⁷² Artículo 36.- Normas técnicas de la edificación

El Reglamento Nacional de Edificaciones y el Código de Estandarización de Partes y Componentes de la Edificación constituyen las normas técnicas nacionales de cumplimiento obligatorio por todas las entidades públicas, así como por las personas naturales y jurídicas de derecho privado que proyecten o ejecuten habilitaciones urbanas y edificaciones en el territorio nacional....(...)

⁷³ Artículo 13.- Deberes del titular de la licencia de habilitación o de edificación

El titular de la licencia de habilitación o de edificación tiene los siguientes deberes:

- e. Dar cumplimiento al Reglamento Nacional de Edificaciones y a las demás normas que rigen para el ámbito constructivo.

⁷⁴ Artículo 19.- Recepción de obras

Una vez concluidas las obras de habilitación urbana se solicita la recepción de las mismas, presentando ante la municipalidad que otorgó la licencia, en original y copia, los siguientes documentos:

- a. Formulario Único, ...

- b. (...)

- e. Copia legalizada notarialmente de las minutas que acrediten la transferencia de las áreas de aportes a las entidades receptoras de los mismos y/o comprobantes de pago de la redención de los mismos, de ser el caso.....(...)

OK

El artículo 40° de la Ley N° 29090 establece que cualquier requerimiento adicional a lo previsto en la presente Ley constituye una barrera de acceso al mercado. Asimismo, la Quinta y Octava Disposiciones Finales de la Ley N° 29090 establecen que dentro del plazo de cuarenta y cinco días contados desde su entrada en vigencia, las municipalidades deberán actualizar su respectivo TUPA y, todas las disposiciones legales que se le opongán quedarán derogadas.

3. De otro lado, el artículo 16° del Reglamento de la Ley N° 29090, aprobado por Decreto Supremo N° 008-2013-VIVIENDA, establece en su numeral 16.9⁷⁵ que los aportes reglamentarios se regulan por lo previsto en la Norma Técnica G.H. 020 del Reglamento Nacional de Edificaciones; y que, en los casos que corresponda, el monto de la redención de aportes se calculará al valor de tasación arancelaria por metro cuadrado del terreno urbano.
4. A su vez, el Reglamento Nacional de Edificaciones - RNE, en el artículo 27° de su Norma Técnica HG. 020 "Componente de Diseño Urbano"⁷⁶, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA, y modificado por Decreto Supremo N° 006-2011-VIVIENDA, establece que el monto de la redención en dinero de las áreas de aporte, se calculará al valor de tasación arancelaria el metro cuadrado de terreno urbano.
5. Conforme se ha expuesto en los numerales precedentes, la normativa aplicable a los procesos de habilitación urbana lo constituye el Reglamento Nacional de Edificaciones; y la redención en efectivo que corresponde a los aportes debe efectuarse al valor de tasación arancelaria por metro cuadrado del terreno urbano, según lo previsto por el Reglamento de la Ley N° 29090 y el Reglamento Nacional de Edificaciones; las mismas que conforme al artículo 2° de la Ley N° 29090⁷⁷ y de su reglamento constituyen los únicos referentes exigibles y de aplicación obligatoria a nivel nacional.



⁷⁵ **Artículo 16.- Habilitación Urbana**
(...)

- 16.9** Los aportes reglamentarios a que se encuentran obligados de efectuar los titulares de predios rústicos que requieran iniciar procesos de habitación urbana se regulan por:
- a) Lo previsto en la Norma Técnica G.H. 020 del RNE. (...)

En los casos que corresponda, el monto de la redención de aportes se calculará al valor de tasación arancelaria por metro cuadrado del terreno urbano.

⁷⁶ Artículo 27.- Las habilitaciones urbanas, según su tipo, deberán efectuar aportes obligatorios para recreación pública y para servicios públicos complementarios para educación y otros fines, en lotes regulares edificables. Estos aportes serán cedidos a título gratuito a la entidad beneficiaria que corresponda.

El área del aporte se calcula como porcentaje del área bruta deducida la cesión para vías expresas, arteriales y colectoras, así como las reservas para obras de carácter regional o provincial. Los aportes para cada entidad se ubicarán de manera concentrada, siendo el área mínima la siguiente:

Para Recreación Pública 800 mt²

Ministerio de Educación Lote normativo

Otros fines Lote normativo

Parques zonales Lote normativo Cuando el cálculo de área de aporte sea menor al área mínima requerida, podrá ser redimido en dinero.

En todos los casos en que las áreas de aporte resultaran menores a los mínimos establecidos, el monto de la redención en dinero se calculará al valor de tasación arancelaria del metro cuadrado del terreno urbano.

⁷⁷ Ley 29090 Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y Edificaciones

Artículo 2.- Ámbito de aplicación y principios

2.1 Los procedimientos administrativos, regulados en la presente Ley, son únicos y de aplicación obligatoria a nivel nacional; además, determinan las responsabilidades de los sujetos implicados en los procedimientos de habilitación urbana y de edificación. Ninguna persona o entidad, además de las

- PROBLEMÁTICA

6. Pese a lo señalado algunas municipalidades vienen exigiendo que el pago de los aportes se realice con una tasación de valor de mercado, lo que no ha sido establecido en los dispositivos antes señalados y contraviniendo las disposiciones establecidas en materia de habilitaciones urbanas y las normas técnicas antes señaladas.
7. La posición establecida por las Municipalidades contraviene el artículo 78° de la Ley N° 27972, Ley Orgánica de Municipalidades, cuyo texto literal es el siguiente:

“ARTÍCULO 78.- SUJECCIÓN A LAS NORMAS TÉCNICAS Y CLAUSURA
El ejercicio de las competencias y funciones específicas de las municipalidades se realiza de conformidad y con sujeción a las normas técnicas sobre la materia.

Las autoridades municipales otorgarán las licencias de construcción, bajo responsabilidad, ajustándose estrictamente a las normas sobre barreras arquitectónicas y de accesibilidad. Asimismo, pueden ordenar la clausura transitoria o definitiva de edificios, establecimientos o, servicios cuando su funcionamiento esté prohibido legalmente y constituya peligro, o cuando estén en contra de las normas reglamentarias o de seguridad de defensa civil, o produzcan olores, humos, ruidos u otros efectos perjudiciales para la salud o tranquilidad del vecindario.”

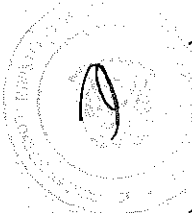
8. Asimismo, transgrede el artículo 90° de la Ley Orgánica de Municipalidades, referido a las obras inmobiliarias, el cual establece que la construcción se sujeta al cumplimiento de los requisitos que establezcan la Ley N° 29090 y el Reglamento Nacional de Construcciones, ahora de Reglamento Nacional de Edificaciones.
9. En estos extremos, ninguna norma técnica aplicable, la Ley N° 29090 o su reglamento se establece que el pago de los aportes se realiza a valor comercial.

- PROPUESTA

10. Modificar la Ley N° 29090, Ley de regulación de Habilitaciones Urbanas y Edificaciones con la finalidad de establecer en forma inequívoca que la redención de áreas por aportes en dinero se realiza a valor arancelario urbano y/o rústico.
11. La propuesta busca reducir el sobrecosto que viene generando al sector construcción la posición adoptada por diversas municipalidades que exigen la redención de aportes en función al valor de mercado de las áreas que constituyen el aporte, pese a que la normatividad establecida a nivel nacional establece que se debe considerar el valor arancelario. Tendrá un impacto económico favorable en el dinamismo del sector construcción.

descritas en la presente Ley, podrá participar, directa o indirectamente, en la aprobación y ejecución de habilitaciones urbanas y edificaciones.

2.2 Los requisitos establecidos en la presente Ley y su reglamento, se aplican a nivel nacional. El retraso administrativo en la tramitación del expediente no autoriza que se le exija al solicitante la actualización de la documentación que fuera presentada en la fecha de ingreso del expediente ante la municipalidad respectiva.



22

iii) TASACIONES A CARGO DEL MINISTERIO DE TRANSPORTES Y COMUNICACIONES

El sistema de asociaciones público privadas (concesiones) responde a la necesidad del Estado de priorizar sus gastos y permitir la participación de privados en actividades que tradicionalmente se reservaba para sí; las APPs son un término genérico para describir las relaciones formadas entre órganos del sector público y empresas del sector privado, normalmente con el objetivo de introducir recursos y experiencias del sector privado para ayudar a proporcionar y entregar activos y servicios al sector público⁷⁸.

Desde 1991 en que se promulgó el Decreto Legislativo 662 con el que aprobó el régimen de estabilidad jurídica para la inversión extranjera, pasando por el Decreto Legislativo 757 que aprobó la ley marco para el crecimiento de la inversión privada del mismo año, hasta el Decreto Supremo 059-96-PCM que aprobó el TUO de las normas que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura, podemos destacar que la política pública frente a las inversiones ha sido única, el Estado ha buscado proteger y promover la inversión privada en áreas comúnmente vedadas al esfuerzo privado y permitir mejorar las opciones para la provisión de servicios.

El atraso de las inversiones por el retraso en la entrega de terrenos es ostensible, es una problemática generalizada para el Estado Peruano, que en el caso de la infraestructura de transporte de alcance nacional, tiene como su representante al Ministerio de Transportes y Comunicaciones⁷⁹.

En el caso de la ejecución de obras de infraestructura, el costo o los costos asociados a la ejecución de la misma, están estrechamente relacionados, a la oportunidad en que se ejecuten las inversiones, por los riesgos asumidos para la ejecución de las mismas, por la efectividad con que estas se realicen y por la sostenibilidad de las que estas sean dotadas; es necesaria ante afectaciones clara al desarrollo de las inversiones programadas, y a las afectaciones claras al costo de oportunidad de las mismas, la toma de decisiones que corrijan esa situación, que permitan el cumplimiento de las obligaciones por parte del estado, que disminuyan el riesgo de enfrentar futuras controversias vinculadas a dichos incumplimientos y en general mejorar el clima de las inversiones⁸⁰.



⁷⁸ Fuente: Banco Europeo de Inversiones, The EIB'S role in Public-Private Partnerships.

⁷⁹ "Un aspecto que resulta vital para el desarrollo de una APP es el referido a la delimitación y entrega del área que comprende la concesión, aspecto que está enteramente ligado al Ministerio de Transportes y Comunicaciones, ya que es éste el encargado de llevar adelante el mecanismo de adquisición de áreas de terreno necesarias para que la empresa concesionaria pueda efectuar las actividades y/o prestaciones de servicios otorgados por el Estado. (...) esté ha sido un problema de grandes dimensiones. (...) Está problemática se ha presentado en todos los contratos de concesión, principalmente en los contratos de concesión de infraestructura vial. Fiel reflejo de lo mencionado son los problemas suscitados en los contratos de concesión de las redes viales 5 y 6 de la carretera panamericana (...). Tomado de: FIERRO, Carlos (2011) "Concesiones y terrenos no saneados: cuando una obligación pierde su naturaleza". Revista de Regulación en Infraestructura de Transporte. Lima, N°6, OSITRAN, pp 124 -125.

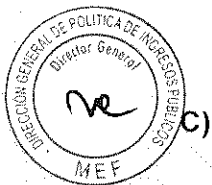
⁸⁰ Existe un deterioro que puede notarse en el retroceso en el índice de evaluación del entorno para las inversiones, ya para el 2010, aunque se obtuvo un mejor puntaje consolidado 67.2, en el índice infrascopes, se advirtió que "la capacidad del gobierno para planificar y preparar proyectos de infraestructura de transporte sigue siendo limitada. Su inhabilidad para desarrollar apropiadamente estudios de ingeniería, estudios ambientales y evaluaciones sociales han limitado el flujo de proyectos, dejando muchas veces proyectos pobremente preparados. Recientes conflictos con concesionarios han reforzado a numerosas renegociaciones de contratos desde el año 2008" (el énfasis en nuestro)

Un elemento esencial en el análisis económico vinculado a la toma de decisión sobre la necesidad de tomar medidas extraordinarias que agilicen los procesos expropiatorios, está estrechamente vinculado a las políticas públicas de inversión que ha desarrollado el Estado Peruano en la última década. Si bien se sostiene con regularidad que el gasto en infraestructura está vinculado a una mayor tasa de crecimiento económico, no existe una absoluta certeza en los fundamentos de dicha estimación, "...no obstante, la calidad de la infraestructura física afecta claramente a la productividad de un país, la competitividad de sus exportaciones y sus posibilidades de atraer inversión extranjera."⁸¹

Hemos señalado que la decisión a adoptarse debe responder a las políticas públicas de inversión, pero además a las seguidas en relación a la planificación del endeudamiento público y a las proyecciones de inversión originalmente asociadas al proyecto.

Con la modificación propuesta, la DGCT asumirá la competencia temporal para realizar las tasaciones necesarias para la ejecución de los proyectos que administra, esto ayudará a reducir los retrasos y/o paralizaciones de importantes obras de infraestructura de transportes concesionadas, ya que se fortalecerá las herramientas para que el Estado pueda cumplir sus obligaciones y compromisos contractuales, se reducirán las contingencias por incumplimiento en las entregas de terrenos para el desarrollo de proyectos de infraestructura de transportes por parte del Estado.

Con la modificación temporal propuesta se podrá agilizar la inversión en infraestructura de transportes, ya que se fortalecerá las herramientas del Estado para cumplir sus obligaciones y compromisos contractuales, reduciéndose las contingencias por incumplimiento en las entregas de terrenos, ya que la DGCT podrá realizar las tasaciones necesarias respectivas, a fin de poder agilizar la ejecución de obras de infraestructura de transportes.



C) PROMOCIÓN DE LA EFICIENCIA DE LAS EMPRESAS DEL ESTADO DE GENERACIÓN, TRANSMISIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA MEDIANTE LA PARTICIPACIÓN DE INVERSIÓN PRIVADA

- ANTECEDENTES

1. El 9 de setiembre de 1999, se publicó la Ley N° 27170, Ley del Fondo Nacional de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado, la cual establece que FONAFE se encargará de normar y dirigir la actividad empresarial del Estado, a través de la emisión de directivas, regulando diversos aspectos relacionados con la ejecución presupuestal de las empresas bajo su ámbito.
2. El 9 de julio de 2000, se publicó el Decreto Supremo N° 072-2000-EF-Reglamento de la Ley N° 27170, en el que se regulan las funciones de FONAFE, en lo que concierne al régimen de su funcionamiento, organización, competencias, y demás aspectos ligados a la Actividad Empresarial del Estado.

En: Economist Intelligence Unit (2010) Evaluando el entorno para las asociaciones público-privadas en América Latina y el Caribe. Infrascopes 2010. Guía del índice y metodología. London, The Economist, Fondo Multilateral de Inversiones, p.30.

⁸¹ AKITOBY, Bernardin; HEMMING Richard y SCHWARTZ, Gerd (2007) Inversión pública y asociaciones público-privadas. Washington, Fondo Monetario Internacional, p. iv.

3. El 24 de junio de 2008, se publicó el Decreto Legislativo N° 1031, Decreto Legislativo que Promueve la Eficiencia de la Actividad Empresarial del Estado, norma que reguló las disposiciones legales que promueven la eficiencia de la actividad empresarial del Estado, principalmente en lo que se refiere a sus principios, naturaleza, organización, conducción, funciones, gestión, recursos y su vinculación con los Sistemas Administrativos del Estado.
4. Mediante la Segunda Disposición Final del Decreto Legislativo N° 1031, se establece que el mismo entrará en vigencia a partir del día siguiente de la publicación de su Reglamento, el cual deberá ser aprobado mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.
5. El 19 de agosto de 2010, fue publicado el Decreto Supremo N° 176-2010-EF que aprobó el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1031, que promueve la Eficiencia de la Actividad Empresarial del Estado, dispositivo que en el Capítulo VIII, regula las disposiciones generales para mejorar la eficiencia de las empresas del Estado.
6. El 30 de junio de 2013, fue publicado el Decreto Supremo N° 162-2013-EF que modifica el reglamento del Decreto Legislativo N° 1031, para el desarrollo de proyectos de inversión con participación del capital privado.

- PROPUESTA

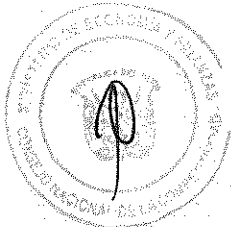
7. La propuesta tiene por objeto, generar las condiciones que permitan promover la eficiencia de las empresas del Estado que desarrollan actividades relacionadas a la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica; mediante el establecimiento de mecanismos que estimulen la participación de inversión privada en su capital social.

En tal sentido, se considerarán como empresas bajo el ámbito de la norma, a aquellas en las que la inversión privada, a través de la colocación de acciones en la bolsa de valores, alcance al menos el veinte por ciento (20%) de las acciones con derecho a voto de su capital social hasta un máximo de cuarenta y nueve por ciento (49%), límites que ya se aplican en la normatividad vigente.

Las empresas del Estado que incorporen dentro de los alcances de la presente norma no podrán percibir, bajo ninguna circunstancia, transferencias de partidas de pliegos presupuestales ni financiamiento con recursos del Tesoro Público. Tampoco podrán solicitar el aval del Estado. Esto reducirá el riesgo fiscal de que las empresas del Estado bajo este régimen, demanden recursos públicos. En adición a ello, las empresas del Estado se manejarán con la eficiencia que caracteriza a una empresa privada, de manera que permita mejorar la ejecución de las inversiones dentro de sus respectivos ámbitos de concesión y mejorar la calidad de los servicios que brindan.

En atención a ello, éstas empresas quedarán sujetas al régimen de la actividad privada, sin que les resulten aplicables los sistemas administrativos del Estado tales como: (i) inversión pública; (ii) endeudamiento; y (iii) disposiciones emitidas por el FONAFE. Además, respecto a la Ley de contrataciones del Estado se propone un régimen especial compatible con los tratados comerciales vigentes.

8. Desde el año 2008 el Estado peruano ha sido consciente de la importancia que merece promover la eficiencia de las empresas del Estado, tal es así que se



25

emitió el Decreto Legislativo N° 1031 que incluye disposiciones que buscan promover una gestión eficiente, autónoma y un sistema de control adecuado, en un contexto de transparencia.

En dicho contexto, las empresas del Estado del sector eléctrico que desarrollan actividades de generación, transmisión y distribución de energía requieren de grandes inversiones y fuentes de capital que permitan asegurar la prestación del servicio en condiciones de calidad y eficiencia. Esto requeriría una gran demanda de recursos públicos o que el Estado garantice líneas de crédito que incrementaría el riesgo fiscal, toda vez que no hay una participación privada que mejore su gestión.

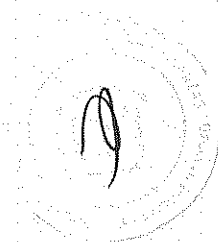
9. Por lo tanto, una de las formas en que dichas empresas pueden obtener capital para el desarrollo de sus proyectos sin demandar recursos públicos o que requiera el aval del Estado es a través de la colocación de acciones en el Mercado de Valores; sin embargo, para desarrollar este mecanismo se debe tener presente que no sería atractivo para los inversionistas privados ingresar a una empresa que se encuentra sometida a Sistemas Administrativos tales como el que señala en la Ley de Endeudamiento, el Sistema Nacional de Inversión Pública, regulado por la Ley N° 27293 o las disposiciones que emita FONAFE.

En el caso de la Ley de Contrataciones, considerando que parte de los recursos que manejan las empresas constituyen fondos públicos y en atención a lo dispuesto por la Constitución Política del Perú y a los Acuerdos Comerciales que incluyen disposiciones sobre contratación pública, en los que el Perú es parte, se requiere contar con un marco regulatorio que permita establecer los lineamientos, procedimientos y condiciones que deben cumplir las empresas para abastecerse de bienes, servicios y obras que requieren para su funcionamiento.

10. Asimismo, a efectos de dotar de transparencia, publicidad y promover la mejora de la calidad de los servicios que brindan las empresas del Estado, los procedimientos de selección que se realicen deben encontrarse registrados en el Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado (SEACE), además tienen que estar sujetos a la supervisión del Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (OSCE) y el recurso impugnativo en última instancia será resuelto por el Tribunal de Contrataciones del Estado, y deben contar con un régimen de infracciones y sanciones de proveedores para disuadir conductas indebidas.



La propuesta del Reglamento que defina los procedimientos de contratación de las empresas eléctricas estaría a cargo del Ministerio de Economía y Finanzas toda vez que le asiste las facultades de dictar políticas en materia de contratación pública.



Por ello, teniendo en consideración la necesidad de capital y que la mejora de los estándares de gestión a través del Buen Gobierno Corporativo son imprescindibles en las empresas eléctricas bajo el ámbito de FONAFE, se precisa de un instrumento normativo a nivel legal que tenga por objeto promover la participación, a través de colocación de acciones en bolsa, de inversionistas privados en el capital de las Empresas del Estado pertenecientes al sector eléctrico y que se encuentran bajo el ámbito de FONAFE. Al respecto, se ha tomado en consideración lo dispuesto en el Artículo 60 de la Constitución Política del Perú, el mismo que dispone que la actividad empresarial pública o no pública recibe el mismo tratamiento legal.

76

11. En dicho marco normativo se considera que el instrumento legal debería tener como requisito que las empresas incorporen inversión privada a través de la colocación de acciones en bolsa, que en conjunto alcancen al menos el veinte por ciento (20%) de las acciones con derecho a voto de su capital social hasta un máximo de cuarenta y nueve por ciento (49%), sea que estas empresas se encuentren incorporadas o no al proceso de promoción de la inversión privada de la Agencia de Promoción de la Inversión Privada – PROINVERSIÓN. Solo cumpliéndose con este requisito las empresas podrían tener las siguientes condiciones que generarían el marco adecuado en el mercado de valores para que sea atractiva la inversión en una empresa del Estado, manteniendo al Estado como accionista mayoritario de las Empresas:

– En materia de Inversión Pública.

No les serán de aplicación las leyes y reglamentos del Sistema Nacional de Inversión Pública.

– En materia de endeudamiento.

No se aplicará el régimen del Sistema Nacional de Endeudamiento. Las empresas a que se refiere la presente Ley no podrán percibir, bajo ninguna circunstancia, transferencias de partidas de pliegos presupuestales ni financiamiento con recursos del Tesoro Público. Tampoco podrán solicitar el aval del Estado.

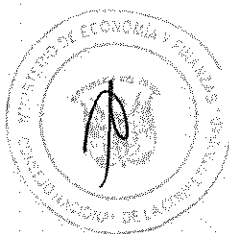
– En materia de adquisiciones y contrataciones.

El artículo 3º del presente proyecto dispone, para las empresas bajo el ámbito de aplicación, un régimen de la actividad privada, lo que significa que no les sería de aplicación los sistemas administrativos que rigen la actuación de la administración pública.

En atención a lo dispuesto por la Constitución Política del Perú y a los Acuerdos Comerciales que incluyen disposiciones sobre contratación pública, en los que el Perú es parte, se requiere contar con un marco regulatorio que permita establecer los lineamientos, procedimientos y condiciones que deben cumplir las empresas para abastecerse de bienes, servicios y obras que requieren para su funcionamiento.

Asimismo, a efectos de dotar de transparencia, publicidad y promover la competencia, los procedimientos de selección que realicen las empresas deben encontrarse registrados en el Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado – SEACE, tienen que estar sujetos a la supervisión del Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado-OSCE y el recurso impugnativo en última instancia será resuelto por el Tribunal de Contrataciones del Estado, y deben contar con un régimen sancionador a fin de disuadir conductas indebidas, aplicando las infracciones y sanciones previstas en la ley de contrataciones y su reglamento, que correspondan. El órgano encargado de determinar las infracciones o sanciones que resultan aplicables a cada caso concreto que le sea puesto en conocimiento, será el Tribunal de Contrataciones del Estado.

De otra parte, a fin de evitar la existencia de vacíos legales en la aplicación de este régimen de contratación, se ha previsto que en todo lo no regulado



se aplicará supletoriamente lo establecido en la Ley de Contrataciones del Estado y su Reglamento, sin hacer referencia expresa a la norma de su aprobación, toda vez que la Ley N° 30225 entrará en vigencia a los treinta (30) días calendarios contados a partir de la publicación del Reglamento, el mismo que se aprobará en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días calendario siguientes a la publicación de la Ley. Durante dicho periodo y hasta la entrada en vigencia de dicha norma, se seguirá aplicando el Decreto Legislativo N° 1017 y su Reglamento.

La propuesta del Reglamento que defina los procedimientos de contratación de las empresas eléctricas está a cargo del Ministerio de Economía y Finanzas toda vez que le asiste las facultades de dictar políticas en materia de contratación pública.

En materia de la normativa de FONAFE.

No se aplicarán las disposiciones referidas a la actividad empresarial del Estado ni las disposiciones que dicta FONAFE para las empresas que se encuentran bajo su ámbito.

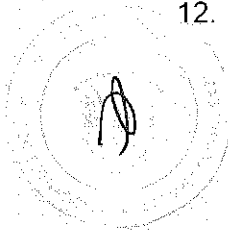
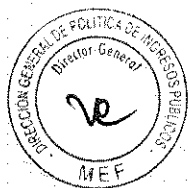
Cabe señalar que normas de este tipo ya se han incorporado en la legislación de otros países, otorgando a las empresas del Estado con participación privada las condiciones de un régimen de gestión privada, lo que contribuye a que su manejo y operatividad se mida con criterios netamente empresariales y de resultados de eficiencia.

Para asegurar la calidad del servicio que brindan las empresas que se encuentren dentro de los alcances de la Ley, a propuesta de su Directorio, la Junta General de Accionistas podrá aprobar la aplicación de las utilidades distribuibles, en proyectos de inversión que aseguren la modernización o ampliación de las actividades de las empresas del Estado. En caso se realice la distribución de utilidades, FONAFE, quien ejercerá la titularidad de las acciones de las empresas que se encuentren dentro de los alcances de la Ley, transferirá automáticamente al Tesoro Público el 50% de los recursos que perciba por dicho concepto.

12. La propuesta establece disposiciones para fortalecer las herramientas legales y estructuras ya existentes que priorizan la eficiencia, transparencia y gobierno corporativo, que incentivarán la promoción de la inversión privada en las empresas del Estado cuyos recursos deberán ser reinvertidos en el financiamiento de sus actividades.

Se complementan los objetivos que se quieren alcanzar con la incorporación a nivel normativo de los principios de Gobierno Corporativo aplicables a Empresas Públicas, los cuales están orientados: (i) a elevar los estándares de transparencia y calidad en la gestión empresarial; (ii) a tener mejores alternativas de financiamiento para la ejecución de los proyectos de inversión.

En ese sentido, la vigencia de las disposiciones normativas propuestas no generará costo alguno al Estado, por el contrario, la norma genera incentivos para dar valor a los recursos del Estado, garantizando a la vez la provisión de financiamiento para la ejecución de infraestructura necesaria para la sociedad.



28

II. IMPACTO EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

1. Las medidas tributarias de la presente propuesta legislativa establecen lo siguiente:

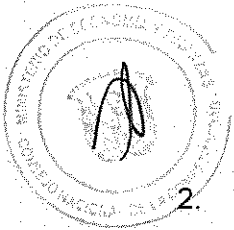
- Un régimen especial de depreciación para edificios y construcciones para efectos del Impuesto a la Renta.
- Considerando la permanencia del ITAN, se plantea incorporar supuestos similares a los contenidos en el original artículo 3° de la Ley N° 28424 y normas modificatorias, como supuestos de inafectación.
- Se incorpora un segundo párrafo al numeral 1.2 y el numeral 1.2-A y se modifica el numeral 1.5 e del artículo 1° de la Ley N° 28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada
- Se amplía por un plazo de diez (10) años la aplicación del reintegro tributario previsto en la Ley N° 28754.
- Se incorpora los incisos v) y w) al artículo 2°, un inciso g) al artículo 3° y un segundo párrafo al inciso g) del artículo 4° de la Ley del IGV.
- Se sustituye el inciso f) del numeral 9.1 del artículo 9°, los incisos a) y e) del artículo 13° y el artículo 32° de la Ley del IGV.
- Se deroga el segundo párrafo del inciso e) del numeral 1 del artículo 2° y el numeral 5 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV.
- Se modifica el artículo 3° e incorpora el artículo 4°-A de la Ley Marco de Comprobantes de Pago – Decreto Ley N° 25632.
- En el Código Tributario se considera lo siguiente:

- ✓ Eliminación de la cobranza de costas y gastos en la cobranza coactiva (artículos 18°, 31°, 80°, 115°, 116°, 117°, 119°, 121°, 121°-A, 182°, 184° y la Nota 5 de la Tabla de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II y la Nota 6 de la Tabla de Infracciones y Sanciones Tributarias III)
- ✓ Ampliación de las modalidades de notificación a los no habidos o no hallados (artículos 104°)
- ✓ Actuaciones automatizadas de la Administración Tributaria (artículo 111°)
- ✓ Resoluciones de observancia del Tribunal Fiscal en materia de Queja (artículos 98° y 154°)

2. Las medidas para la Promoción de la Inversión y mejorar la Competitividad establecen lo siguiente:

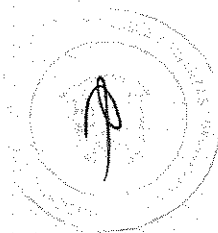
- Se establecen dos disposiciones referidas a la facilitación del Comercio Exterior.
- Se modifica el numeral 6 del artículo 4°; el primer párrafo y el literal e) del artículo 19° de la Ley N° 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y Edificaciones.

3. Las medidas para la Promoción de la eficiencia de las empresas del Estado de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica establecen un régimen especial de participación de inversión privada.



D) DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS MODIFICATORIAS – NÚCLEOS EJECUTORES

1. Se modifica el primer párrafo de la Trigésima Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29951, Ley de Presupuesto para el Sector Público para el Año Fiscal 2013 a fin de ampliar la vigencia del Capítulo I del Decreto de Urgencia 058-2011, hasta el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, mediante la modificación se incluye bajo su ámbito la adquisición de kits para cuna más, kits de cocina popular, kits de cocinas mejoradas, ropa hospitalaria, vestuario de salud, carpeta para instituciones educativas y sombreros escolares, sábanas, colchas, frazadas, bicicletas, chalecos, gorros y material para aulas.
2. Se modifican los artículos 7°, 8°, 9°, así como el artículo 2° del Anexo I del Capítulo I, del Decreto de Urgencia N° 058°-2011 a fin de realizar precisiones a las disposiciones sobre la demanda de bienes, distribución y recepción de bienes para adquirirse a través de núcleos ejecutores, la acreditación de los comités de recepción por el Ministerio demandante, la conformación Núcleos Ejecutores para la adquisición de cada bien (Compra) y para su distribución (Distribución), así como disposiciones sobre el expediente técnico regulado en el Anexo del dispositivo.



80