

**ESTIMACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO
EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
DURANTE EL AÑO 2008**



**Gerencia de Estudios Tributarios
Intendencia Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento**

2009

CONTENIDO

Introducción	3
Marco Conceptual	4
<i>El Impuesto General a las Ventas</i>	4
<i>El concepto de incumplimiento</i>	7
<i>Determinantes de los niveles de incumplimiento</i>	7
<i>Efectos del incumplimiento</i>	10
Metodología	12
Limitaciones	17
Resultados	21
Anexos:	25
<i>Resumen de la estimación realizada</i>	25
<i>Gráfica con la evolución de la estimación del incumplimiento</i>	26



INTRODUCCIÓN

El presente documento pretende describir de manera general la metodología empleada para estimar el porcentaje de incumplimiento en el pago del Impuesto General a las Ventas (IGV) durante el ejercicio 2008. Asimismo, se muestran y analizan los resultados de dicha estimación.

La importancia de esta estimación reside en que permite tener una apreciación del potencial de recaudación del IGV en el conjunto de la economía. Ello a su vez, provee un instrumento valioso para programar y adoptar acciones tendientes a erradicar el incumplimiento y evaluar el grado de eficiencia de la entidad administradora de los tributos en su trabajo de recaudación y fiscalización.

Adicionalmente, la estimación cobra mayor importancia si se toma en cuenta la relación existente entre el incumplimiento en el Impuesto General a las Ventas y el correspondiente al Impuesto a la Renta de Tercera.



MARCO CONCEPTUAL

1. El Impuesto General a las Ventas (IGV)

El IGV peruano es la variedad nacional de un Impuesto al Valor Agregado (IVA) y presenta las siguientes características principales:

- Es un impuesto que grava el consumo como manifestación mediata de la capacidad productiva.
- Es un impuesto indirecto, porque permite la traslación del impuesto desde el vendedor hacia el comprador. Así, los contribuyentes del IGV son meros recaudadores del impuesto, pues en realidad quienes soportan los impuestos son los consumidores finales de bienes y servicios, quienes al no ser contribuyentes no pueden hacer uso del crédito fiscal.
- Es un impuesto no acumulativo. Por esta característica el IGV se aplica sólo sobre el valor agregado en cada etapa de la comercialización o distribución de los bienes y servicios y no sobre el total del valor de venta¹.
- Aplica el método del crédito sustractivo indirecto (impuesto contra impuesto). Bajo este método, el monto del impuesto que un contribuyente declara y paga es la diferencia entre el impuesto que recauda de sus ventas y el impuesto que ha soportado por adquisiciones, actuando sólo como agente recaudador².
- Aplica la modalidad de base financiera, que supone que la materia imponible se obtiene por diferencia entre las compras y las ventas en un periodo determinado, sin considerar los inventarios existentes al cierre del período fiscal.
- Es plurifásico porque se aplica prácticamente a todas las etapas del ciclo de producción y distribución, desde el productor hasta el consumidor final que en definitiva es quien paga el impuesto.

¹ Este valor agregado sobre el cual se aplica el impuesto no es conceptualmente el valor de orden económico, sino el mayor valor o margen de comercialización.

² Bajo el método directo o base contra base el valor agregado se determina por la diferencia entre las ventas y las compras sujetas al impuesto.

- Aplica una tasa única de 17%, a la que se agrega un 2% por concepto del Impuesto de Promoción Municipal (IPM)³.
- De manera general, aplica el principio de imposición en el lugar de destino, por el que se gravan las importaciones pero no se gravan las exportaciones.

En el caso de la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados a favor de sujetos domiciliados se ha invertido el sujeto pasivo del impuesto, de forma tal que en el Perú el cliente – un domiciliado- es responsable directo del impuesto.

- El impuesto presenta además una definición particular en aquellas prestaciones de servicios efectuadas por personas naturales por las cuales se generan Rentas de Cuarta Categoría para fines del Impuesto a la Renta.

En efecto, de acuerdo con la Ley del IGV, sólo se considera como servicios afectos a dicho impuesto las prestaciones que una persona realiza para otra a cambio de un ingreso que se considere renta de Tercera Categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, con lo cual queda excluida de la base del IGV los servicios prestados por los contribuyentes generadores de rentas de Cuarta Categoría.

- El impuesto tampoco grava el arrendamiento y demás formas de cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, siempre que el prestador genere ingresos que constituyan Rentas de Primera o de Segunda Categorías gravadas con el Impuesto a la Renta, es decir, siempre que el arrendador no realice conjuntamente actividad empresarial.
- El impuesto grava a los bienes de capital, pero permite que el impuesto que ha incidido sobre su adquisición sea descontado como crédito fiscal en la

3

Cabe indicar que a partir de agosto del 2003, la tasa fue incrementada de manera temporal por la Ley N° 28033, pasando del 16% al 17%. Durante 2007, la tasa impositiva se mantuvo en 17%, conforme al Artículo 6° de la Ley N° 28929, vigente a partir de enero de 2007. Finalmente, la Ley N° 29144 -Ley de equilibrio financiero del Presupuesto del Sector Público del 2008- vigente desde enero de 2008 ha establecido que dicho porcentaje se mantendría durante todo el año 2008.

Posteriormente, el artículo 6° la Ley N° 29291 -Ley de equilibrio financiero del Presupuesto del Sector Público del 2009- vigente desde enero de 2009 ha establecido que la tasa permanecerá invariable durante el año 2009.

medida que se generen ventas gravadas o exportaciones. El exceso de crédito fiscal no está sujeto a devolución⁴.

- El IGV peruano carece de un tramo de inafectación o mínimo no imponible. No obstante, para ser considerado sujeto del impuesto se requiere de habitualidad por parte de quienes no realizan actividad empresarial. La habitualidad se califica en función del monto, tipo de operación, frecuencia y otros criterios similares que permitan presumir la intención de realizar actividades empresariales.
- Por lo general, los sujetos exonerados del impuesto no aplican el IGV sobre el valor de sus ventas (no debitan y por lo tanto no trasladan el impuesto). Sin embargo, tampoco pueden solicitar la devolución del impuesto que les ha sido trasladado en sus adquisiciones de bienes o servicios y en este sentido, permanecen como incididos⁵.
- Cede base imponible –por la vía de la inafectación o la exoneración- ante otros tributos tales como el Impuesto a los Casinos y Tragamonedas⁶ y el Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado⁷. Asimismo, soporta la existencia del Nuevo Régimen Único Simplificado⁸, que abarca y sustituye tanto al Impuesto General a las Ventas y al Impuesto de Promoción Municipal como al Impuesto a la Renta.



⁴ La excepción la constituyen los diversos regímenes de Recuperación Anticipada existentes y que se aplican sólo en el caso de inversiones significativas realizadas por entidades que se encuentran en una etapa pre-operativa.

⁵ Por lo general no se aplica el mecanismo conocido como Tasa Cero. No obstante, existen unas pocas excepciones vinculadas a la existencia de Gastos Tributarios. Entre ellas se puede mencionar al Reintegro Tributario concedido a los comerciantes de la Región Selva a sujetos del resto del país, el Reintegro Tributario vinculado a la inversión y destinado a mejorar la rentabilidad de los proyectos de inversión de largo aliento, destinados a proveer de bienes o servicios no gravados establecido en la Ley N° 28754 y -en algunos casos- la devolución del impuesto que opera en las compras internas gravadas realizadas por los titulares de las actividades mineras y de hidrocarburos durante la fase de exploración a los que hacen referencia las Leyes N° 27623 y N° 27624, ambas publicadas el 8 de enero de 2002.

⁶ Ley N° 27153 publicada el 8 de julio de 1999.

⁷ Ley N° 28211 publicada el 22 de abril de 2004.

⁸ Decreto Legislativo N° 937 – Nuevo RUS publicado el 14 de enero de 2003.

2. Concepto de incumplimiento

Es importante señalar que el concepto de incumplimiento adoptado en el presente documento abarca tanto a la evasión como a la morosidad⁹.

La evasión tributaria constituye un esfuerzo u omisión consciente y dolosa que pretende evitar o reducir, de manera sistemática y en provecho propio o de terceros, el pago de obligaciones tributarias, implicando acciones que violan normas legales establecidas¹⁰.

Determinantes de los niveles de incumplimiento

Las causas de la evasión no son únicas, sino que existen múltiples factores cuyos mecanismos de influencia tienen un elevado grado de complejidad y un carácter dinámico que hace que la importancia relativa de cada factor varíe con el transcurso del tiempo. No obstante, entre los principales determinantes de la evasión se puede tomar a los siguientes:

- El beneficio económico directo derivado de la omisión del pago del tributo.
- Factores macroeconómicos coyunturales o estructurales que reducen o mantienen reducidos los ingresos de los agentes económicos, condicionándolos a cubrir la reducción a partir de los recursos correspondientes a los tributos¹¹. En este punto es importante mencionar el

⁹ En estricto, el concepto de incumplimiento también debe comprender a la elusión tributaria, la cual está referida al conjunto de acciones mediante las cuales el contribuyente reduce el monto de sus obligaciones tributarias, utilizando medios contemplados en la misma ley (aprovechando una situación de imprecisión o ambigüedad) o que no estén reñidos con las disposiciones legales, aunque el espíritu de la ley empleada se oriente al pago del impuesto. Al respecto, es oportuno señalar que este concepto resulta de muy difícil cuantificación o estimación a nivel de agregados, en razón de su complejidad y de su propia definición. Cabe añadir igualmente que este concepto no debe ser confundido con la denominada *economía de opción* bajo la cual el contribuyente decide, dentro de varias alternativas posibles presentadas por las propias normas, qué tratamiento impositivo le resultará menos oneroso y sin que ello signifique transgredir la normatividad tributaria o alterar su intención.

¹⁰ Según el Glosario Tributario elaborado por la SUNAT, se define como evasión tributaria al *hecho de sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda, así como toda acción u omisión dolosa o violatoria de las disposiciones tributarias, destinada a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros.*

¹¹ A manera de ejemplo se pueden mencionar algunas actividades agrarias en las cuales ante la existencia de sobreoferta y precios deprimidos, la permanencia del productor en el mercado

efecto de la inflación, la falta de crédito y los shocks en los niveles de ingresos.

- La inexistencia de un nivel de conciencia tributaria acorde con los niveles de recaudación que se pretende obtener. En este aspecto es relevante tener en cuenta cuál es el grado de condena social a la evasión, así como los niveles de educación tributaria brindada a los ciudadanos y la existencia o no de valores de solidaridad en el ámbito de la sociedad.
- La percepción con relación al grado de legitimidad y transparencia en el gobierno. La obediencia tributaria de la sociedad se ve muy influenciada por la equidad percibida en el tratamiento tributario y sobre todo, en la asignación del gasto y la manera en que éste repercute en el suministro de servicios públicos a los ciudadanos¹².
- El nivel de la tasa efectiva aplicada. Cuanto mayor es la tasa impositiva, mayor es el incentivo a evadir el pago del impuesto y por lo mismo, resulta más complicado para la Administración Tributaria lograr el cumplimiento.
- El grado de complejidad del sistema tributario, tanto en lo referido a la existencia de vacíos legales o administrativos como a lo frondoso de los regímenes especiales aplicados.
- La existencia de incertidumbre jurídica en razón de la frecuente variación de las normas tributarias.
- El grado de concentración o dispersión de las principales actividades económicas relevantes para fines del impuesto. Al respecto, si la actividad económica se concentra en grandes unidades o empresas como sucede en el caso peruano, el incentivo a evadir será menor a nivel del conjunto, dado

se basa en el traslado del impuesto al cliente (generando a éste crédito fiscal) y la posterior evasión del monto recibido por concepto de IGV.

El grado de conformidad de los ciudadanos con respecto a los servicios prestados por el Estado es observable de manera indirecta en la medida en que los agentes privados optan por prestar servicios que tradicionalmente son considerados como funciones propias del Estado, tales como seguridad, salud o educación. En efecto, cuando una parte importante de los ciudadanos con capacidad económica prefiere asumir directamente el pago de la educación privada para sus hijos, el pago de un seguro médico o la contratación de una empresa de vigilancia, es probable que estos ciudadanos (precisamente el segmento que define el comportamiento de las empresas y quienes perciben los mayores ingresos) no estén predispuestos al pago de tributos al percibir que no les reportan beneficios proporcionales a sus aportes.

12

que la posibilidad de identificación, centralización y fiscalización es relativamente mayor.

- La importancia relativa de cada actividad económica dentro de la base del impuesto¹³.
- El nivel de información disponible en la economía, a través de fuentes de información estadística y registros externos consistentes, vinculables, actualizados y que a la vez puedan ser empleados por la administración tributaria hace más evidente las prácticas evasivas y por ello facilita el control fiscal.
- El grado de eficiencia de la administración tributaria en lo relativo a:
 - Las facilidades brindadas a los sujetos y obligados, que se traducen principalmente en la constante reducción del costo del cumplimiento tributario.
 - La capacidad para ejercer un control fiscal efectivo y a la vez eficiente en cuanto al uso de recursos. Cabe mencionar que este tipo de control se expresa en la probabilidad de determinar correctamente la obligación tributaria e igualmente detectar al evasor y sancionarlo adecuadamente de manera tal que éste modifique su conducta tributaria¹⁴. Al respecto, es oportuno mencionar que si una administración tributaria exterioriza indicios de incapacidad para ejercer el control de la evasión, ello puede influir negativamente en el comportamiento de los sujetos, tentando al contribuyente cumplidor a imitar la conducta del evasor.

Asimismo, es relevante tener en cuenta la potencial existencia de corrupción administrativa.

¹³

A manera de ejemplo, resulta previsible que una base del IVA sustentada en la prestación de servicios tenga niveles de evasión superiores a aquélla que se basa en la venta de bienes, en tanto que la primera actividad es más difícil de controlar. Similares hipótesis se pueden realizar con relación a la dispersión geográfica y en general, respecto de cualquier factor que incremente los costos de la fiscalización.

¹⁴

Es importante mencionar que existe una probabilidad de detección y sanción y que adicionalmente existe una percepción de riesgo fiscal, la cual – en tanto subjetiva - puede no corresponder a los niveles de probabilidad de detección y sanción reales.

- La cuantía de las sanciones que efectivamente se aplican al evasor detectado. Al respecto, si las sanciones establecidas son muy reducidas o no llegan a aplicarse efectivamente a un porcentaje significativo de los infractores, su efecto como herramienta para disuadir al incumplido y cambiar su conducta será muy limitado¹⁵.
- La adopción recurrente de medidas tales como los fraccionamientos especiales, moratorias, blanqueos, condonaciones tributarias, entre otros, que hacen que el contribuyente que cumple con la declaración y pago oportuno de sus obligaciones tributarias se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones e inclusive en desventaja con respecto al contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones tributarias.



4. Efectos del Incumplimiento

- La evasión invalida las propiedades de neutralidad económica de las estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos.
- La evasión altera los efectos de los propios impuestos. Dada la necesidad de una recaudación exigida para el financiamiento del Estado, la existencia de evasión hará necesario establecer mayores impuestos que serán básicamente soportados por los contribuyentes que sí tienen un aceptable grado de cumplimiento tributario. Ello agravará la pre-existente distorsión en perjuicio de los contribuyentes formales y empeorará las condiciones de competencia, en tanto que es probable que los evasores eviten tanto la carga impositiva inicial como aquella que es añadida para contrarrestar los menores ingresos fruto de su propio comportamiento.
- En relación al Estado, la evasión afecta negativamente a sus cuentas fiscales impidiendo que el gobierno pueda alcanzar sus objetivos de política.



¹⁵

Es de comentar que mediante el Decreto Legislativo N° 981 - publicado el 15 de marzo de 2007- se modificó el Código Tributario en lo que respecta a la aplicación de sanciones. Como resultado de esta modificación, las sanciones fueron graduadas en función de la gravedad de la infracción y adicionalmente algunas sanciones se comenzaron a calcular en función de los ingresos anuales del infractor con el fin de preservar la capacidad de disuasión a nivel de los contribuyentes de mayores ingresos.

- En relación a los contribuyentes y al conjunto de la sociedad, se incrementan los costos de cumplimiento pues la necesidad de establecer mecanismos que minimicen la evasión obliga a que cada acción de carácter tributario se torne más compleja. En particular, se incrementará la profusión en los requisitos solicitados y la necesidad de proporcionar información cada vez más detallada a la Administración Tributaria.
- En relación a la Administración Tributaria, se incrementan los costos relacionados con el control fiscal y en particular afecta los costos del cumplimiento entre los que se puede mencionar a la necesidad de realizar una mayor cantidad de intervenciones de control y de verificación de requisitos adicionales y asimismo la necesidad de perseguir a los evasores y elaborar expedientes para realizar acusaciones de fraude.



METODOLOGÍA

5. Existen varios métodos alternativos usados en la medición del incumplimiento¹⁶. Para fines de las estimaciones realizadas se ha optado por una variante del Método del Potencial Teórico, basada en Cuentas Nacionales y partiendo de los niveles del Producto Bruto Interno.
6. Los métodos sustentados en las cifras de Cuentas Nacionales definen al importe materia de incumplimiento como la diferencia que se genera de comparar la recaudación máxima potencial y la recaudación tributaria efectiva. La recaudación máxima potencial se puede estimar aplicando la tasa del impuesto a una base potencial teórica estimada a partir de las cifras del Valor Bruto de la Producción o del PBI de las Cuentas Nacionales (CCNN), efectuando para ello los ajustes correspondientes a la estructura particular de cada sistema tributario con el fin de obtener un estimado de la base gravable.



7. En el método empleado se han realizado varios ajustes al PBI a fin de aproximarlos a la base efectiva del IGV. En una primera etapa se han realizado ajustes a la base imponible para considerar las características particulares a esta modalidad del IVA y el resultado de estos ajustes es una base potencial teórica del IGV. Posteriormente, se han realizado los ajustes correspondientes a los regímenes especiales y gastos tributarios con el objetivo de adaptar la estimación a la realidad concreta del Perú.

8. Los ajustes tendientes a determinar la Base Potencial Teórica del IGV son los siguientes:

- Ajustes temporales a la base: Estos ajustes eliminan el efecto correspondiente a la inversión privada¹⁷ y a la variación de inventarios.

En el caso de la inversión, se asume que ésta es totalmente acreditada durante el período de referencia, lo cual es una convención asumida por la gran mayoría de métodos de estimación.

¹⁶ Entre estos métodos se puede mencionar a las encuestas, al muestreo, al conjunto de métodos indirectos y a los métodos basados en las cuentas nacionales.

¹⁷ La inversión pública no se acredita en tanto que el Estado por lo general no causa el impuesto. No obstante, el efecto de largo plazo tiende a la compensación porque lo pagado es un ingreso del Tesoro Público.

Es de resaltar que este supuesto pudiera no tener una exacta contrapartida por el lado de la recaudación del IGV, sobretodo en contextos de elevadas inversiones como el actual. A manera de ejemplo, las adquisiciones de bienes de capital (sean importadas o nacionales) pueden afectar la recaudación de más de un ejercicio a través del mecanismo del crédito fiscal, factor que pudiera tener alguna incidencia en el cálculo de los niveles de incumplimiento de un ejercicio particular.

En el caso de la variación de inventarios, se asume que la producción es almacenada a nivel del productor o importador y por lo tanto no generará débito sino hasta el ejercicio en que sea vendida.



- **Ajustes de frontera a la base:** Estos ajustes buscan adecuar el PBI al principio de imposición en el destino y por ello se excluyen las exportaciones de bienes y servicios e igualmente se incorpora a la base a las importaciones¹⁸.
- **Conceptos no gravados con el impuesto:** Este conjunto de ajustes excluye de la base a varios conceptos como los servicios gubernamentales, la educación privada, el alquiler de viviendas (entendida ésta como no realizada por generadores de Rentas de Tercera Categoría), el valor agregado estimado para los casinos de juego y tragamonedas, los servicios no mercantes prestados a hogares y los servicios prestados por profesionales independientes.

Asimismo, se descuenta la base correspondiente a operaciones que han sido expresamente consideradas como no gravadas por la propia norma del impuesto pero que por su naturaleza sí se consideran como gastos tributarios.

- **Reducción de base por otros impuestos:** Como ya se ha mencionado, el IGV cede base imponible a favor de otros tributos indirectos y regímenes especiales. En ese sentido, este conjunto de ajustes aproxima la participación del Régimen Único simplificado (RUS), del Impuesto Especial

¹⁸

Si bien en el caso del comercio de bienes se cuenta con cifras bastante aproximadas, en el caso de servicios es necesario hacer estimaciones específicas y recurrir a variables proxy.

a las Ventas de Arroz¹⁹ (IEV) y del Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado²⁰ (IVAP).

- Reducción de base por el propio IGV pagado: Teniendo en cuenta el concepto de PBI desde el punto de vista del ingreso, la diferencia entre el valor de la producción de una empresa y el de los bienes intermedios es equivalente a la retribución de algunos de los tres siguientes factores: de los trabajadores en forma de renta del trabajo, de las empresas en forma de beneficios o del Estado en forma de impuestos indirectos tales como el IGV y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). Toda vez que el IGV toma como base imponible a todos los otros impuestos indirectos con excepción de sí mismo, se ha procedido a retirar de la base potencial lo pagado por concepto del IGV, con excepción de los importes devueltos o compensados.



9. Una vez obtenida la Base Potencial Teórica del IGV, ésta es multiplicada por la tasa nominal vigente para cada ejercicio a fin de obtener un Impuesto Determinado Potencial. Cabe mencionar que en el caso del año 2003 se ha tomado una tasa ponderada para recoger el efecto del incremento de un punto porcentual experimentado en la tasa²¹.

A continuación, se restan algunos de los gastos tributarios²² que están referidos al IGV a fin de aproximarnos aún más a la recaudación esperada²³.



¹⁹ Ley N° 27350 publicada el 6 de octubre de 2000. Este ajuste toma en cuenta el período de vigencia de dicho impuesto que cubrió el período entre octubre del 2000 y abril del 2001.

²⁰ Ver Nota 7.

²¹ La tasa ha sido obtenida a partir de la distribución mensual de los pagos de IGV recibido antes y después de la aplicación de la nueva tasa. Al respecto, cabe indicar que la tasa ponderada así obtenida coincide con la empleada por el Fondo Monetario Internacional en su estimación realizada en marzo de 2006.

²² Esta resta tiene dos excepciones por motivos metodológicos: La primera está relacionada a las operaciones no gravadas cuya base potencial (es decir el valor agregado que se les atribuye) ha sido retirada previamente tal como se ha indicado en los párrafos anteriores. La segunda excepción está referida al beneficio de Recuperación Anticipada y considera que retirar el monto devuelto por este concepto resultaría redundante teniendo en cuenta que la inversión también ha sido retirada previamente de la base.

²³ Ver el informe de Gastos Tributarios. Cabe indicar que para homogeneizar la metodología respecto de los cálculos correspondientes a ejercicios anteriores en la mayoría de los casos, se ha procedido a deflactar las cifras de gastos tributarios calculadas durante el año 2009, dado que este conjunto de estimaciones es el más completo disponible. Adicionalmente, se han tomado en cuenta estimaciones puntuales de algunos gastos tributarios adicionales relevantes y que dejaron de aparecer en las estimaciones de gastos tributarios, en la medida que sólo estuvieron vigentes durante parte del período de análisis. Finalmente, en el caso de los gastos que implican devoluciones del IGV se ha tomado el monto efectivamente devuelto y no el monto estimado del gasto.

A este resultado se le ha denominado Impuesto Determinado Potencial Neto.

10. Finalmente, el Impuesto Determinado Potencial Neto es comparado con el importe de los pagos efectuados por concepto de IGV y de la diferencia se obtiene el importe estimado del incumplimiento.

11. Cabe mencionar que en tanto que los pagos descontados corresponden a aquellos realizados durante el ejercicio y no a los del período tributario materia de cálculo, se puede asumir que, – considerando constante el comportamiento de los contribuyentes morosos, el resultado de incumplimiento presentado se aproxima al de la evasión.



12. Si bien en general, la estimación contenida en este documento conserva la metodología empleada en la estimación presentada el año anterior, existen algunos factores que explican la diferencia entre los estimados de incumplimiento presentados este año y los del año anterior. Al respecto, se puede mencionar entre otros a los siguientes:

- Mayor disponibilidad de información, tanto interna a la Administración Tributaria como de origen externo. En particular la actualización de las cifras del PBI, de la inversión privada y la variación de existencias con la última información disponible (generalmente se trata de ajustes al alza que elevan la evasión inicialmente calculada en base a las cifras preliminares) y el procesamiento de información histórica más detallada referida a las compensaciones del Saldo a Favor por Exportación contra los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.

Como es conocido, la información estadística publicada por las distintas entidades u organismos suele ser corregida o perfeccionada como consecuencia de una mejor o mayor disponibilidad de información. Al respecto, es oportuno mencionar que a veces estos cambios son muy significativos y por ello van a modificar las cifras de incumplimiento consignadas en informes previos.

- Para efectos del cálculo del incumplimiento la recaudación del IGV se presenta neta de las devoluciones según fecha de emisión²⁴. No obstante, dicho criterio no ha sido aplicado para los años 2006 y 2007.

En efecto, debe recordarse que durante esos períodos se registraron *embalses* en la devoluciones, en especial en aquellas que correspondieron tanto al Saldo a Favor de los Exportadores como al Régimen de Recuperación Anticipada y que esta situación ocasionó que al final de 2007 se devuelvan montos importantes que en realidad correspondían a los ejercicios 2006 y 2007, afectando significativamente la serie de recaudación neta del IGV anual y con ello las estimaciones correspondientes. A fin de eliminar esta distorsión, las series de dichas devoluciones y períodos se asignaron a los ejercicios respectivos en los que se efectuaron las adquisiciones gravadas que son materia de devolución, lo que resulta más consistente con el supuesto de la acreditación de la variable inversión que se mencionó en el numeral 8 de este informe. Finalmente cabe indicar que las devoluciones de 2008 han mantenido relativa estabilidad y por lo tanto la cifra adoptada corresponde a las devoluciones realizadas, retomándose así el criterio adoptado para el período 2001-2005.

- El empleo de información más completa y un mayor número de estimaciones referidas a los Gastos Tributarios.

13. El método se describe de una forma más esquemática en el cuadro anexo que resume la estimación.

²⁴ La información de las devoluciones asociadas al IGV corresponde a la fecha de emisión de las Notas de Crédito Negociables, emisión cheques nominativos o realización de depósitos en cuentas de los beneficiados (en función de las normas correspondientes a cada tipo de beneficio que genere la devolución) y es extraída del Cuadro N° 19 de la Nota Tributaria. Dicha publicación está disponible en el portal web de la SUNAT (www.sunat.gob.pe).

LIMITACIONES

Si bien el método de estimación empleado es perfeccionado de año en año, éste presenta limitaciones que es necesario tener en cuenta, algunas comunes al conjunto de métodos basados en cuentas nacionales y otras relacionadas al método aplicado en particular. A continuación se mencionan las más saltantes:

14. Las normas propias del IGV son a tal punto complejas que hacen que la exigencia de detalle, requerida para la estimación, en el ámbito de la estadística nacional difícilmente pueda ser satisfecha y más aún teniendo en cuenta que deben realizarse estimaciones de carácter sectorial, geográfico o basadas en un producto en concreto. Ello ha tenido que ser solucionado utilizando variables proxy.
15. El nivel de evasión estimado se encuentra sujeto a una constante revisión pues la publicación oficial de la estadística nacional no resulta oportuna para fines de la estimación y ello obliga a mantener un permanente rezago en el cálculo o emplear proyecciones aún en el caso de algunas de las variables que son efectivamente elaboradas por el INEI, como por ejemplo, el PBI desagregado en el ámbito de sectores económicos.
16. El uso de información de origen tributario como base para la elaboración de las propias Cuentas Nacionales puede generar que éstas estén igualmente afectadas por el incumplimiento.
17. Las operaciones de carácter informal constituye parte de la base imponible del IGV pero por su propia naturaleza no suelen estar adecuadamente reflejadas en las Cuentas Nacionales.

En particular, es oportuno señalar que la estimación descrita en el presente informe no toma en cuenta la existencia del contrabando, la subvaluación o el sub conteo en las importaciones.
18. Resulta sumamente difícil compatibilizar la información sectorial proveniente de las Cuentas Nacionales con aquella proveniente de la Administración Tributaria. Al respecto, se debe mencionar que el Registro Único de Contribuyentes (RUC)



consigna sólo una actividad económica²⁵ para cada contribuyente cuando en realidad cada contribuyente puede realizar múltiples actividades. Asimismo, la actividad registrada ante el RUC es aquella que genera mayores ingresos y no la que genera un mayor valor agregado²⁶.

Adicionalmente existen contribuyentes que se encuentran erróneamente clasificados al interior de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU) ya sea por desconocimiento, por incumplimiento en la actualización de datos ante un cambio del giro del negocio o intencionalmente, con el fin de evitar el control fiscal o acceder indebidamente a algún tratamiento tributario sectorial que les resulte beneficioso²⁷.



9. La coexistencia del régimen del RUS que sustituye al IGV a nivel de los contribuyentes más pequeños plantea problemas adicionales, el principal de los cuales está relacionado con la manera en que la evasión en el ámbito de pequeños contribuyentes no inscritos en el RUC será imputada al IGV o al RUS, teniendo en cuenta que tanto el régimen general como el simplificado son optativos y que adicionalmente el RUS se enfoca a actividades de pequeña escala y difícil control. Al respecto, en tanto que el RUS -o el Nuevo RUS- constituye un régimen y no un impuesto distinto, se ha optado por considerar a priori que todo el incumplimiento existente corresponde al IGV.



20. A diferencia de los métodos basados en el Valor Bruto de la Producción (VBP)²⁸, el método empleado basado en el Producto Bruto Interno no facilita la estimación general de las ganancias o pérdidas de base tributaria que resultan de las adquisiciones de bienes o servicios exonerados o inafectos por parte de sujetos gravados o asimismo aproximar los porcentajes en los que los consumos

²⁵ Basada en la codificación de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU).

²⁶ El criterio basado valor agregado es el empleado por la CIIU y por general por el conjunto de instituciones que elaboran estadística sectorial y entre ellas el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).

²⁷ Este problema, si bien ha sido reducido significativamente a nivel de los Principales Contribuyentes (PRICOS), persiste en aquellas actividades en las que el nivel de concentración no es importante.

²⁸ Cabe mencionar que el método basado en el Valor Bruto de la Producción y el Consumo Intermedio obliga a realizar estimaciones con una antigüedad de al menos cuatro años, en razón del rezago con que se hace pública la información estadística indispensable para emprender el cálculo.

intermedios están gravados²⁹. A este impedimento se une la antigüedad de la Matriz Insumo Producto disponible, que data de 1994 y por lo tanto no refleja la estructura de la economía actual.

21. En el caso de las medidas administrativas de ampliación de la base tributaria (régimen de retenciones y percepciones), los importes recaudados por cuenta de terceros han sido considerados como parte del IGV pagado aun cuando no hubieran sido efectivamente aplicados al pago de impuestos y eventualmente pudieran ser sujetos de devolución, en cuyo caso dicho importe será restado de la recaudación del período en el que tenga efecto la devolución.



Cabe indicar que el método empleado no considera directamente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (conocido como SPOT o como detracciones) debido a que los montos detraídos no constituyen directamente recaudación sino que son depositados en una cuenta a nombre del sujeto de la detracción. Al respecto debe considerarse que una vez que estos importes son aplicados al pago del IGV o son ingresados como recaudación y posteriormente imputados al IGV, su registro e inclusión en la estimación es similar a la de cualquier otro pago del IGV recibido. Dicho en otros términos, no consideramos a las detracciones realizadas pero sí los efectos de éstas sobre los pagos del impuesto.



Es necesario reafirmar que la estimación de los niveles de incumplimiento es un proceso de análisis en continuo perfeccionamiento y revisión. Por ello, es previsible que la cifra de incumplimiento presente variaciones de un año a otro en razón de modificaciones introducidas a las normas tributarias, mayor disposición de información, ajustes en la metodología de estimación empleada para algunos conceptos o nuevas estimaciones añadidas³⁰.

29

A fin de obtener información con relación a este sesgo, se realizó una comparación de resultados para el año 2000 determinado por medio de ambos métodos, resultando que el método del VBP arroja un nivel de incumplimiento inferior.

30

Al respecto, debe puntualizarse que actualmente no se cuenta con estimaciones para la totalidad de los Gastos Tributarios vigentes en el período (2001 – 2008) y que, más allá de las eventuales revisiones en la metodología de cálculo, la lista de estimaciones incluidas en el Informe de Gastos Tributarios se incrementa de año en año en la medida que se van añadiendo nuevas estimaciones de gastos nuevos o pre-existentes.

Dada la metodología de estimación del incumplimiento empleada, esta mayor cantidad e importe de gastos estimados incorporados al cálculo cada año introduce un ajuste a la baja en los índices de incumplimiento previamente informados.

Finalmente cabe precisar que cada vez que se realizan ajustes metodológicos, éstos son igualmente aplicados a toda la serie de estimaciones a fin de preservar la capacidad de comparación de las cifras.



RESULTADOS

22. El incumplimiento estimado en el IGV durante el 2008 fue de S/. 13 711 millones anuales aproximadamente, importe que equivale al 33% del Impuesto Determinado Potencial teórico³¹ y al 37% del Impuesto Determinado Potencial considerando el efecto de los Gastos Tributarios sobre la base imponible agregada³².

Adicionalmente, dicho importe de incumplimiento equivale a alrededor del 3,68% del PBI nacional, considerando como referencia un PBI anual de S/. 372,8 miles de millones para el año 2008³³.

23. El indicador continúa registrando una tendencia decreciente desde 2001 tal como se aprecia en el gráfico presentado en el Anexo al final de este documento.

24. La reducción experimentada en el índice se debe no sólo a la dinámica de la economía y a las acciones de la Administración Tributaria, sino también al mayor crecimiento relativo del segmento más formal de la economía.

25. Por otro lado, a pesar de que el indicador de incumplimiento viene registrando una tendencia decreciente en los últimos años, los niveles aún son relativamente elevados, lo cual demanda un mayor énfasis en el empleo de mecanismos de fiscalización –en particular, de las medidas de ampliación de base- y cruces de información, entre otros instrumentos.

26. Es oportuno señalar que los resultados que exhibimos no son directamente comparables con aquellos obtenidos mediante el uso de otras metodologías. Similar observación es aplicable incluso en aquellos casos en los que se empleen metodologías similares, debido en este caso factores tales como el empleo de diferentes fuentes de información utilizadas, la adopción de distintos supuestos o la existencia de diferencias en los niveles de desagregación de los datos que sirven de insumos para los cálculos internos.

³¹ Ver anexo.

³² Al respecto, si bien las dos mediciones mostradas son tomadas como alternativas y muestran tendencias similares, consideramos que el índice establecido en función de una base potencial neta del efecto de los gastos tributarios es el más ajustado.

³³ Cifra correspondiente a la más reciente revisión de las variables del Marco Macroeconómico Multianual.

27. En ese sentido, consideramos que se debe prestar una mayor atención a la evolución de los niveles de incumplimiento en el tiempo y no a la cifra particular correspondiente a un año específico, pues la comparación intertemporal hace posible observar la dinámica de dicha variable y/o evaluar la eficiencia de las medidas adoptadas por la Administración Tributaria en su lucha para combatirla.

28. Respecto a los determinantes de la evolución del grado de incumplimiento en el período analizado, es oportuno mencionar la interrelación de los siguientes factores:

- Factores que contribuyeron a reducir el incumplimiento:

1. El dinamismo registrado por la actividad económica nacional que se refleja en la tasa de crecimiento anual del PBI y de la Demanda Interna.
2. Como en años anteriores, los efectos del incremento de la inversión y del mayor comercio internacional han sido decisivos para la reducción del índice de incumplimiento.

Las inversiones -que se retiran de la base potencial por convención al no considerarse un consumo- se han incrementado significativamente pasando de S/. 60,9 miles de millones en 2007 a S/. 79,8 miles de millones en 2008.

Asimismo, tanto las exportaciones como las importaciones se incrementaron y este aumento influye positivamente el grado de formalización al ser sujetas a mayores controles y que – en el caso de las exportaciones- reducen la base potencial del impuesto.

3. El efecto positivo de las medidas de ampliación de la base tributaria. Al respecto, durante el 2008 no se establecieron nuevos sistemas pero sí se ha continuado con el perfeccionamiento de los sistemas preexistentes para mejorar su desempeño.

- Factores que contribuyeron a incrementar el incumplimiento

Durante el 2008, el mayor grado de complejidad del sistema tributario en razón de la aprobación de mayores gastos tributarios fue el principal factor



que afectó al cumplimiento, en tanto que éstos rompen con la equidad y neutralidad y generan resquicios que facilitan la elusión y evasión.

Entre las normas aprobadas durante el 2008 que incrementaron la complejidad del sistema se puede destacar a las Leyes N° 29214 y N° 29215³⁴. Dichas leyes si bien fueron promulgadas con la declarada intención de *fortalecer los mecanismos de control y fiscalización de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal*, en realidad redujeron los requisitos para la aplicación del crédito fiscal, complicando con ello el control por parte de la SUNAT. Asimismo, contienen disposiciones referidas a aplicar la reducción en los requisitos incluso respecto de períodos tributarios previos a su publicación de ambas normas, tanto sobre los procesos en trámite como respecto a aquellas *situaciones que no hayan sido objeto de alguna fiscalización o verificación* por parte de la SUNAT. Finalmente, el hecho de que un mismo día se promulguen sucesivamente dos normas referidas a una misma materia y con contenidos distintos y contradictorios³⁵ ha generado múltiples problemas de incertidumbre.



29. Si bien se han realizado progresos en los últimos años, no es realista esperar que la evasión se reduzca totalmente debido a que existe limitación de los recursos destinados al control fiscal e igualmente existen operaciones gravadas cuyo control resulta demasiado oneroso en comparación con la ganancia fiscal que éste generaría³⁶.

Complementariamente, es necesaria una mejora de los niveles de ingreso de la población y un trabajo permanente tendiente a la generación de conciencia tributaria.

34

Ambas leyes fueron publicadas el 23 de abril de 2008.

Cabe precisar que este listado de normas sólo enuncia la aprobación de las normas durante el año, señalando la existencia de un probable efecto negativo en el futuro. En ese sentido, algunas de las normas mencionadas podrían no haber generado un efecto concreto durante el año 2008 por diversas razones como por ejemplo, la falta de una reglamentación que lleve a impedir su vigencia durante el período analizado.

35

Una de las normas mencionadas eliminaba una parte sustancial de los requisitos para acceder al crédito fiscal y la otra norma restituía –dentro del mismo día - parte de los requisitos que la primera eliminó.

36

Por ejemplo, no resulta rentable controlar la venta de un bien gravado de poco valor, ocurrida en medio de una región sin presencia de la Administración Tributaria y sin vías de comunicación, pues los recursos invertidos en el control no podrán ser luego recuperados con los ingresos obtenidos.

30. Por último cabe mencionar que la estimación del incumplimiento es importante porque provee de un instrumento valioso para adoptar acciones tendientes a erradicar la evasión y – más importante – permite evaluar el grado de eficacia de la entidad administradora de los tributos.

Lima, agosto de 2009.



ANEXO: Resumen de la estimación realizada

ESTIMACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO EN EL IGV 2001 - 2008

En millones de Nuevos Soles corrientes

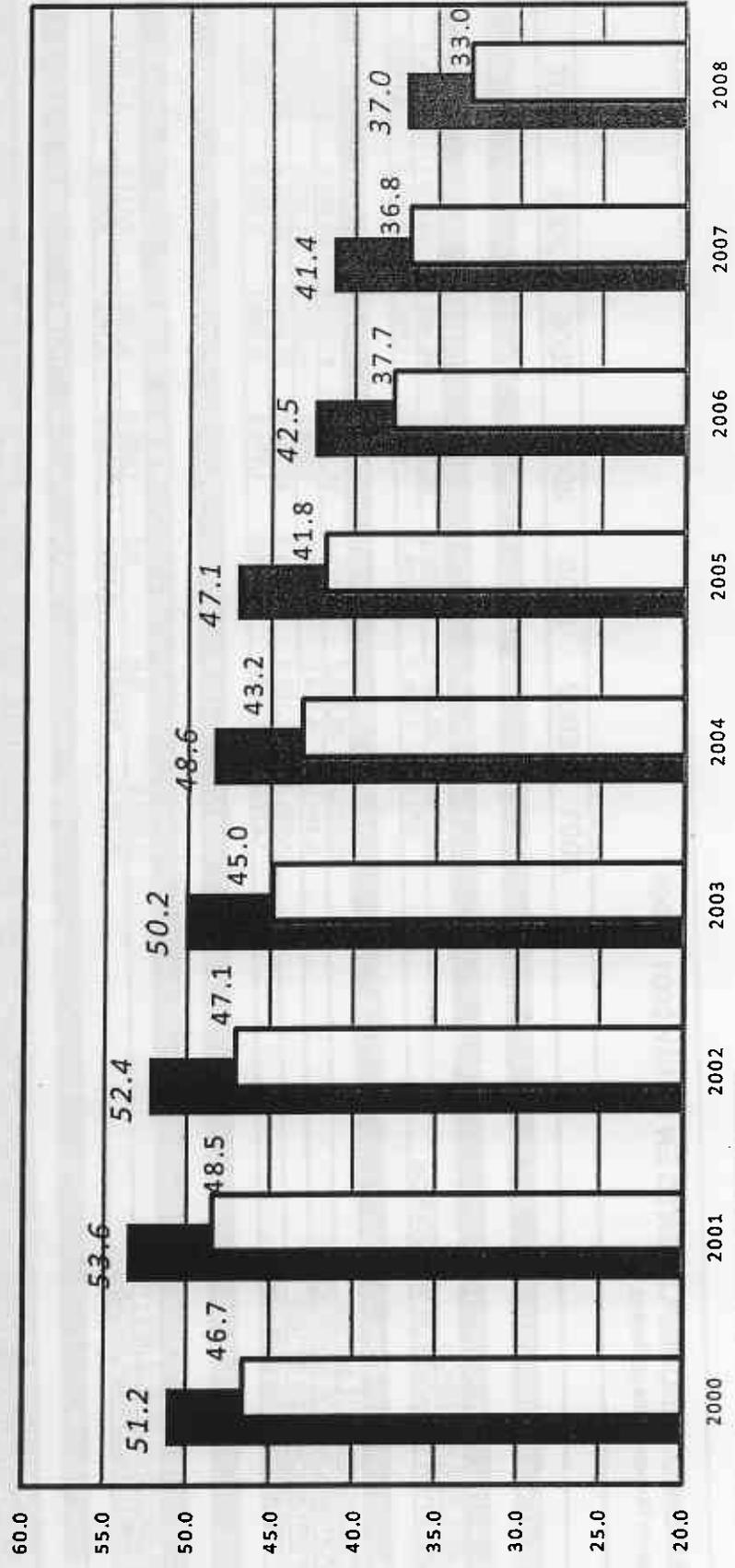
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
A. PRODUCTO BRUTO INTERNO TOTAL	189,212.7	199,649.9	213,424.9	237,901.7	261,653.2	302,255.1	335,729.6	372,793.1
B. MENOS: AJUSTES TEMPORALES A LA BASE								
(+ AJUSTE POR INVERSIÓN	29,686.3	31,137.3	33,371.2	36,451.5	39,474.6	52,060.8	66,093.8	84,403.4
(+ AJUSTE POR VARIACIÓN DE INVENTARIOS	29,312.9	29,530.9	32,083.2	35,998.2	40,498.7	49,500.1	60,944.7	79,866.3
	373.4	1,806.5	1,288.0	453.3	-1,024.1	2,560.7	5,149.0	4,537.1
C. MAS: AJUSTES DE FRONTERA A LA BASE								
(+ IMPORTACIONES DE BIENES	8,470.2	7,022.1	5,743.8	-1,077.2	-7,093.3	-18,925.4	-12,086.6	16,719.3
(+ IMPORTACIONES DE SERVICIOS	25,925.2	26,748.2	29,673.6	35,133.7	41,871.7	50,665.5	64,634.5	106,316.8
(- EXPORTACIONES DE BIENES	8,424.3	8,619.9	9,098.8	9,304.2	10,297.1	11,125.5	13,598.7	16,292.4
(- EXPORTACIONES DE SERVICIOS	24,660.3	27,152.9	31,624.3	43,733.6	57,256.1	78,039.6	87,233.8	102,295.1
	1,219.0	1,193.1	1,404.2	1,781.5	2,006.1	2,676.8	3,086.0	3,595.0
D. MENOS: CONCEPTOS NO GRAVADOS POR EL IMPUESTO	31,647.0	33,418.6	35,919.3	38,328.9	41,202.8	44,254.7	47,128.3	54,273.0
E. MENOS: REDUCCIONES DE BASE DEBIDAS A OTROS IMPUESTOS								
(+ IMPUESTOS AL ARROZ (IEV / IVAP)	3,698.1	2,092.0	2,122.0	4,821.9	5,448.4	5,581.3	6,785.9	8,469.3
(+ REGIMEN UNICO SIMPLIFICADO	1,579.9	0.0	0.0	1,638.6	2,268.0	2,111.5	2,243.7	2,945.0
	2,118.2	2,092.0	2,122.0	3,189.2	3,180.4	3,469.8	4,542.2	5,524.2
F. MENOS: IGV PAGADO	9,312.3	10,034.5	11,221.9	12,575.5	13,785.0	16,025.6	18,321.7	23,354.6
G. BASE POTENCIAL TEORICA DEL IGV	123,339.1	129,989.5	136,534.3	144,646.9	154,649.1	165,407.5	185,313.3	219,012.1
H. TASA NOMINAL DEL IGV	18.0%	18.0%	18.4%	19.0%	19.0%	19.0%	19.0%	19.0%
I. IMPUESTO DETERMINADO POTENCIAL	22,201.0	23,398.1	25,122.3	27,482.9	29,383.3	31,427.4	35,209.5	41,612.3
J. MENOS: EFECTO DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS	2,119.2	2,334.8	2,603.6	3,027.7	3,310.0	3,541.7	3,942.5	4,546.2
K. IMPUESTO DETERMINADO POTENCIAL NETO	20,081.9	21,063.3	22,518.7	24,455.2	26,073.4	27,885.8	31,267.0	37,066.1
F. MENOS: IGV PAGADO	9,312.3	10,034.5	11,221.9	12,575.5	13,785.0	16,025.6	18,321.7	23,354.6
L. INCUMPLIMIENTO ESTIMADO	10,769.5	11,028.8	11,296.7	11,879.7	12,288.3	11,860.2	12,945.3	13,711.5
TASA DE INCUMPLIMIENTO EXCLUYENDO GASTOS TRIBUTARIOS (L / I)	48.5%	47.1%	45.0%	43.2%	41.8%	37.7%	36.8%	33.0%
TASA DE INCUMPLIMIENTO (L / K)	53.6%	52.4%	50.2%	48.6%	47.1%	42.5%	41.4%	37.0%

FUENTE: SENAMAT - Intendencia Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento



ANEXO: Gráfica con la evolución de la estimación del incumplimiento

PERU: Estimación del índice de incumplimiento en el Impuesto General a las Ventas 2001 - 2008



■ Considerando una base potencial del IGV que resta el efecto de los gastos tributarios
 □ Considerando una base potencial del IGV que incluye a los gastos tributarios

