

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**LIQUIDACIÓN DE SERVICIOS
ELECTRÓNICA Y DEDUCCIÓN DE GASTOS
APLICABLE A LAS RENTAS DEL TRABAJO
COMO INSTRUMENTOS A UTILIZAR EN LA
AMPLIACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA –
PERÚ 2019**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Jessica Gladys Curo Rodas

Código 20162707

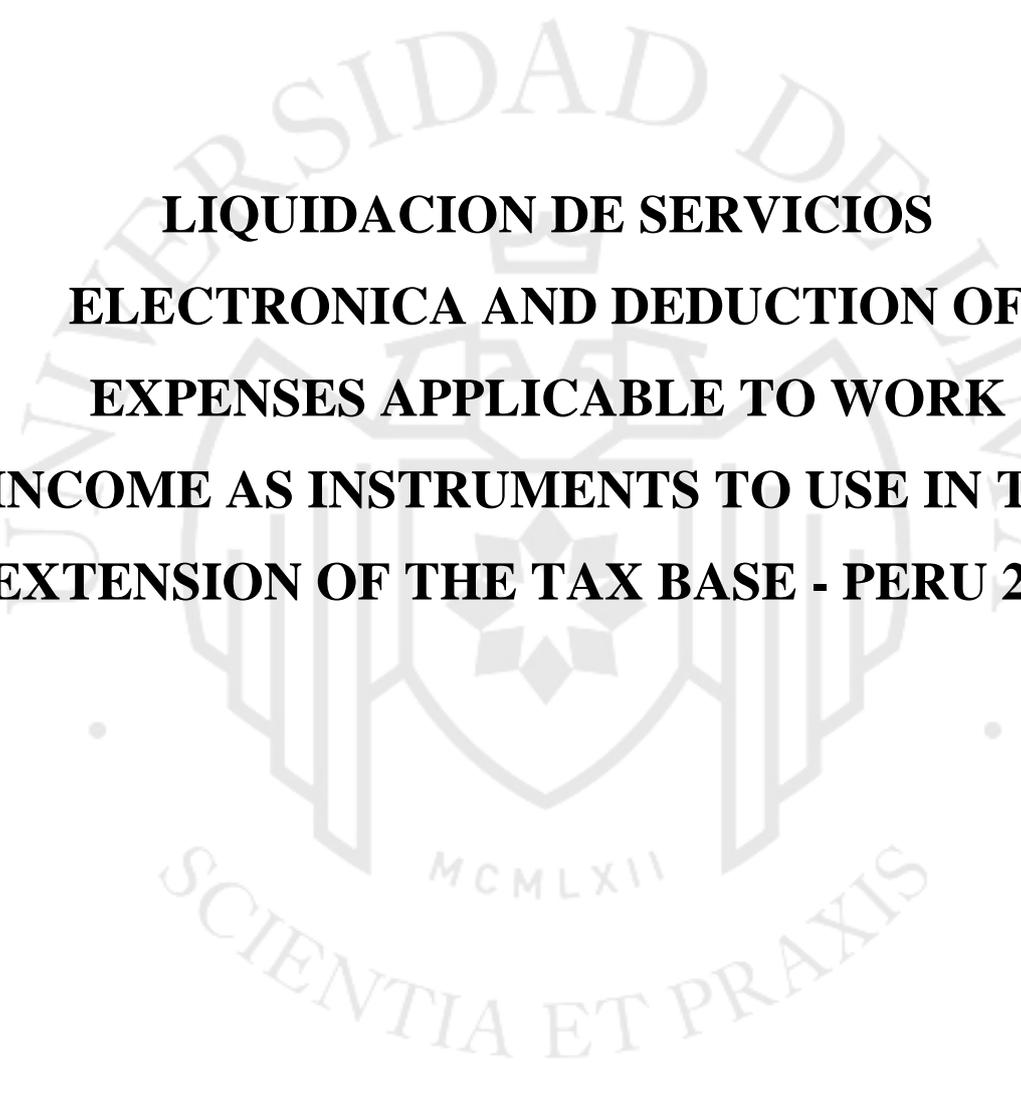
Asesor: Silvia Margoth León Pinedo

Lima – Perú

Mayo de 2019



**LIQUIDACIÓN DE SERVICIOS
ELECTRÓNICA Y DEDUCCIÓN DE GASTOS
APLICABLE A LAS RENTAS DEL TRABAJO
COMO INSTRUMENTOS A UTILIZAR EN LA
AMPLIACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA –
PERÚ 2019**



**LIQUIDACION DE SERVICIOS
ELECTRONICA AND DEDUCTION OF
EXPENSES APPLICABLE TO WORK
INCOME AS INSTRUMENTS TO USE IN THE
EXTENSION OF THE TAX BASE - PERU 2019**

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|----------|
| INTRODUCCIÓN..... | 1 |
| CAPÍTULO I: DEFINICIONES PREVIAS – EVASIÓN E INFORMALIDAD..... | 4 |
| 1.1. Brecha Tributaria..... | 4 |
| 1.1.1. Brecha de inscripción o contribuyente no registrados..... | 6 |
| 1.1.2. Brecha de omisión a la declaración o contribuyentes no declarantes..... | 6 |
| 1.1.3. Brecha de pago o contribuyentes morosos..... | 6 |
| 1.1.4. Brecha de veracidad o contribuyentes evasores..... | 6 |
| 1.2. Base Tributaria..... | 7 |
| 1.2.1. Relación entre la base tributaria y las brechas del incumplimiento tributario..... | 9 |
| 1.3. Marco Macroeconómico Multianual 2019 – 2022..... | 10 |
| 1.3.1. Lineamientos de la Política Fiscal 2019-2022..... | 10 |
| 1.3.2. Lineamientos de la Política Tributaria 2019 – 2022..... | 11 |
| 1.3.3. Estrategia a corto plazo contra la evasión local..... | 11 |
| 1.4. Decisión tributaria del contribuyente..... | 14 |
| 1.4.1. Método de la recompensa y la punición..... | 15 |
| 1.4.2. Aplicación de sanciones premiales..... | 16 |
| 1.4.3. Cálculo del costo-beneficio del contribuyente en la decisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias..... | 17 |
| 1.5. Facultad de Fiscalización..... | 18 |
| 1.5.1 Procedimiento de Fiscalización..... | 21 |
| 1.5.2 Acciones Masivas No determinativas..... | 22 |

CAPÍTULO II: MARCO NORMATIVO – DEDUCCIONES PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA DEL TRABAJO.....24

2.1. Deduciones para la determinación del impuesto a la renta de las personas naturales proveniente de las rentas del trabajo, hasta el 07 de diciembre de 2016.....24

2.1.1. Deduciones aplicables a las rentas de cuarta categoría.....24

2.1.2. Deduciones aplicables a las rentas de quinta categoría.....24

2.1.3. Deduciones aplicables a las rentas netas del trabajo.....25

2.2. Modificaciones a las deducciones aplicables a las rentas netas del trabajo, introducidas entre el 08 de diciembre de 2016 y el 02 de noviembre de 2018.....26

2.2.1. Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1258.....26

2.2.2. Decreto Legislativo N° 1258.....32

2.2.3. Decreto Supremo N° 399-2016-EF.....33

2.2.4. Decreto Supremo N° 033-2017-EF.....34

2.2.5. Decreto Legislativo N° 1381.....35

2.3. Deduciones adicionales aplicables a las rentas netas del trabajo vigentes desde el 03 de noviembre de 2018.....35

2.3.1. Decreto Supremo N° 248-2018-EF.....36

2.3.2. Decreto Supremo N° 248-2018-EF - Disposición Complementaria Derogatoria.....39

CAPÍTULO III: OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y COMPROBANTES DE PAGO.....41

3.1. Obligaciones tributarias vinculadas con los comprobantes de pago.....41

3.1.1. Obligación del prestador de servicios.....41

3.1.2. Obligación del usuario del servicio.....42

| | |
|---|----|
| 3.2. Comprobantes de pago que permiten sustentar los gastos vinculados con las deducciones adicionales al impuesto a la renta de personas naturales generadoras de rentas del trabajo..... | 43 |
| 3.2.1. Comprobantes de pago que permiten deducir gastos personales en el Impuesto a la Renta por servicios a los que se hace referencia en el inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta..... | 43 |
| 3.2.2 Comprobantes de pago que permiten la deducción de gastos por los servicios a los que se refiere el inciso d) del artículo 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta..... | 45 |
| 3.3. Comprobante de pago regulado por el Reglamento de Comprobantes de Pago relacionado con la propuesta..... | 46 |
| 3.3.1. Comprobante de pago emitido por el consumidor de bienes..... | 47 |

CAPÍTULO IV: LIQUIDACIÓN DE SERVICIOS ELECTRÓNICA, NUEVO COMPROBANTE DE PAGO ORIENTADO A LA AMPLIACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA.....49

| | |
|---|----|
| 4.1. Efectos de las reformas introducidas con el Decreto Legislativo N° 1258 y el nivel de incumplimiento tributario..... | 49 |
| 4.2. Liquidación de Servicios Electrónica, nuevo comprobante orientado a la ampliación de la base tributaria..... | 53 |
| 4.3. Propuesta vinculada con la inclusión en el Reglamento de Comprobantes de Pago..... | 57 |
| 4.3.1 Definición de la Liquidación de Servicios Electrónica..... | 57 |
| 4.3.2. Características de la Liquidación de Servicios Electrónica..... | 57 |
| 4.4. Propuesta vinculada a las deducciones adicionales a la renta neta del trabajo..... | 58 |
| 4.5. Consideraciones sobre medios de pago, retenciones, límites de emisión..... | 59 |
| 4.6. Experiencias de otros países en la emisión de comprobantes de pago electrónicos por parte del adquiriente o usuario..... | 60 |

| | |
|-----------------------------|-----------|
| CONCLUSIONES..... | 63 |
| RECOMENDACIONES..... | 66 |
| REFERENCIAS..... | 69 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 73 |



ÍNDICE DE TABLAS

| | |
|---|----|
| Tabla 2.1. División 55 de la Sección H de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIIU (Revisión 3)..... | 38 |
| Tabla 2.2. Divisiones 55 y 56 de la Sección I de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIIU (Revisión 4)..... | 39 |
| Tabla 2.3. Deducciones adicionales a la renta neta del trabajo desde el 01 de enero de 2019..... | 40 |
| Tabla 3.1. Comprobantes de pago que permiten sustentar gastos personales por servicios profesionales al amparo del inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta..... | 44 |
| Tabla 3.2. Comprobantes de pago que permiten sustentar gastos personales por servicios profesionales al amparo del inciso d) del artículo 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta..... | 45 |



ÍNDICE DE FIGURAS

| | | |
|-------------|--|----|
| Figura 1.1. | Visualización de la base tributaria en la segmentación de contribuyentes según Miguel Martel..... | 8 |
| Figura 1.2. | Relación entre la base tributaria y las brechas tributarias..... | 9 |
| Figura 1.3. | Evolución de los Ingresos del Gobierno Central (% del PBI) y Evolución del Incumplimiento del Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría (IR de 3ra) (% de la recaudación potencial)..... | 12 |
| Figura 1.4. | Árbol decisorio del contribuyente..... | 18 |
| Figura 1.5. | Facultad de Fiscalización – ejercicio de la función fiscalizadora..... | 19 |
| Figura 1.6. | Objetivo de la Fiscalización..... | 21 |
| Figura 4.1. | Ingresos del Gobierno Central 2013 – 2022..... | 49 |
| Figura 4.2. | Número de boletas de venta electrónicas emitidas (Millones)..... | 51 |
| Figura 4.3. | Proyección del incremento de la recaudación por disminución del incumplimiento y Resultados de la caída del incumplimiento en Chile, México y Estonia..... | 52 |
| Figura 4.4. | Evolución del número de emisores de comprobantes de pago electrónico..... | 53 |

RESUMEN

Siendo la ampliación de la base tributaria una de las medidas de las políticas fiscales del Estado Peruano para combatir la evasión y la informalidad, el presente trabajo de investigación propone la creación de un comprobante de pago denominado “Liquidación de Servicios Electrónica”, el cual puede ser emitido por las personas naturales generadoras de rentas del trabajo, al momento de pagar por servicios prestados por personas naturales que no le emitan el comprobante de pago correspondiente.

Este nuevo comprobante de pago permitirá identificar a los ciudadanos que generan rentas por la prestación de servicios y que actualmente forman parte de las brechas de incumplimiento tributario.

Asimismo, se proponen estrategias de control de cumplimiento de las obligaciones tributarias para los contribuyentes identificados y la inclusión de los gastos sustentados con la Liquidación de Servicios Electrónica dentro de las deducción adicionales a las rentas del trabajo de personas naturales; esto tomando en cuenta los principios de capacidad contributiva, equidad e igualdad ante la ley; convirtiendo a los contribuyentes, usuarios de servicios, en aliados estratégicos del Estado para el logro de los objetivos.

Palabras clave: Liquidación de Servicios Electrónica, personas naturales, gastos deducibles, ampliación de base tributaria

ABSTRACT

Since the extension of the tax base is one of the measures of the tax policies in the Peruvian State to fight tax evasion and informality, this research work proposes to create a payment receipt called “Liquidacion de Servicios Electronica” which could be issued by natural persons who earn work income when paying for services provided by natural persons who do not issue the pertinent payment receipt.

This new payment receipt shall allow to identify the citizens who earn income from providing services and that nowadays are part of the gaps of tax breach.

It is proposed some compliance control strategies of the tax obligations for the identified taxpayers and the inclusion of the expenses sustained with the Liquidacion de Servicios Electronica within the additional deduction to the work income of natural persons. This is made considering the principles of contribution capacity, equity and equality before law transforming the taxpayers, service users into strategical allies to the State for the accomplishment of objectives.

Key words: Liquidacion de Servicios Electronica, natural persons, deductible expenses, tax base extension

INTRODUCCIÓN

Las recientes modificaciones efectuadas a la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004), vinculadas a la determinación de la renta neta imponible para las personas naturales que generan de rentas del trabajo, permiten a los contribuyentes la deducción de determinados gastos para ampliar de siete (07) a diez (10) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) la deducción anual sobre las rentas netas del trabajo.

Entre los gastos antes mencionados, que fueron introducidos por el Decreto Legislativo N° 1258 (Decreto Legislativo N° 1258, 2016) se encuentran los honorarios profesionales de médicos y odontólogos, así como los servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría, excepto los referidos en el inciso b) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

Para ello, en un primer momento, con el Decreto Supremo N° 399-2016-EF (Decreto Supremo N° 399-2016-EF, 2016), se aprobó un listado enumerando trece (13) profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darían derecho a dicha deducción. Posteriormente, se derogó el listado antes mencionado y se incluyó a todas las profesiones, artes, ciencias, oficios y actividades, que calificaban como rentas de cuarta categoría para la deducción adicional de las tres (03) UIT. (Decreto Supremo N° 248-2018-EF, 2018).

Adicionalmente, entre las modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta introducidas por el Decreto Legislativo N° 1258 (Decreto Legislativo N° 1258, 2016) se establece que el Ministerio de Economía y Finanzas – MEF, podrá incluir otros gastos para la deducción adicional, teniendo como criterios la evasión y la formalización.¹ En

¹ Véase el tercer párrafo del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004):

“El Ministerio de Economía y Finanzas mediante decreto supremo establece las profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darán derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del segundo párrafo de este artículo, así como la inclusión de

ese sentido, en noviembre del 2018, el MEF incorporó como gasto deducible el 15% del importe pagado por los servicios de hoteles y restaurantes, comprendidos en la división 55 de la sección H de la Clasificación Industrial Uniforme – CIU – Revisión 3, así como por las actividades de alojamiento y servicios de comidas, comprendidos en las divisiones 55 y 56 de la sección I de la Clasificación Industrial Uniforme – CIU – Revisión 4 (Decreto Supremo N° 248-2018-EF, 2018).

Con respecto a los comprobantes de pagos que acrediten los gastos antes detallados, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, definió al recibo por honorarios, la nota de crédito, el recibo por honorarios electrónico y la nota de crédito electrónica, como los comprobantes de pago que permitirían efectuar las deducciones de dichos gastos por servicios generadores de rentas de cuarta categoría. (Resolución de Superintendencia N° 123-2017/SUNAT, 2017); y, a la boleta de venta electrónica, el ticket POS, el ticket monedero electrónico, la nota de crédito electrónica y la nota de débito electrónica para acreditar los pagos del último grupo de gastos incorporado. (Resolución de Superintendencia N° 303-2018/SUNAT, 2018).

Por otro lado, contemplamos que el acceso a las deducciones adicionales antes mencionadas se encuentra directamente ligado con la voluntad del prestador del servicio, de cumplir con la obligación de emisión del comprobante de pago, obligación tributaria que se encuentra contemplada en el Texto Único Tributario Ordenado (T.U.O.) del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013) y que pese a contar con una sanción de cierre temporal de establecimiento, viene siendo incumplida por los contribuyentes debido al mínimo riesgo de ser detectados y a la poca presencia fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Teniendo en cuenta la diversidad y cantidad significativa de profesiones y oficios existentes en el mercado laboral peruano generadoras de rentas de cuarta categoría, así como los distintos servicios prestados por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, los cuales la Administración Tributaria pretende controlar mediante el incentivo de la deducción adicional, surgen las siguientes interrogantes:

otros gastos y, en su caso, la exclusión de cualesquiera de los gastos señalados en este artículo, considerando como criterios la evasión y formalización de la economía.”

- ¿Se ha logrado incrementar la recaudación y ampliar la base tributaria de los contribuyentes de rentas de cuarta categoría?
- ¿Se cumple con el objetivo de disminuir la evasión y la informalidad?
- ¿La medida es suficiente para lograr los objetivos que se plantean?
- ¿Debería mantenerse, ampliarse o derogarse lo ya establecido?



CAPÍTULO I: DEFINICIONES PREVIAS – EVASIÓN E INFORMALIDAD

1.1. Brecha Tributaria.

El Manual de Administración Tributaria, publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y la Oficina Internacional de Documentación Fiscal (IBFD por sus siglas en inglés), señala que la brecha tributaria es “la diferencia entre el impuesto que hubiera sido estimado y pagado si todos los ciudadanos y empresas que pueden ser sujetos al impuesto se hubieran registrado en la autoridad tributaria, hubieran reportado todas sus actividades, operaciones, activos y pasivos correctamente y hubieran pagado todos los impuestos debidos y el impuesto estimado y pagado en la práctica.” (Alink & Van Kommer, 2011, pág. 209).

Mientras que Friedhelm Jacob define a la brecha tributaria como “El fenómeno de la pérdida de ingresos debido a incumplimiento de las leyes y reglamentos existentes” (Friedhelm, 1992, pág. 1) y elabora cuatro categorías principales de los contribuyentes que contribuyen a la brecha tributaria (Friedhelm, 1992, págs. 2-3):

- Aquellos que ignoran sus responsabilidades fiscales.
- Aquellos que son elusores del impuesto.
- Aquellos que son evasores del impuesto.
- Aquellos que son evasores y que sus rentas provienen de actividades ilícitas.

Por su parte, Miguel Martel, en su investigación “El control integral extensivo e intensivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y los lineamientos para la selección de los contribuyentes en el ámbito de la fiscalización: La experiencia de la Administración Tributaria peruana”², señala que “determinados comportamientos de los contribuyentes generan las denominadas brechas de incumplimiento.” (Martel, 2012, pág. 21)

² 2do premio del XV Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF del año 2002.

Con respecto a la definición de Brecha, el diccionario de la lengua española de la Real Academia Española señala que brecha es el resquicio por donde algo empieza a perder su seguridad.

En cuanto a los tipos de brechas, según Carlos Silvani, las cuatro brechas de incumplimiento son las siguientes:

“a) Contribuyentes no registrados: es la brecha existente entre los contribuyentes potenciales y los contribuyentes registrados.

b) Contribuyentes no declarantes: es la brecha resultante de la diferencia existente entre los contribuyentes registrados y los contribuyentes que presentan declaración.

c) Contribuyentes morosos: es la brecha originada por la diferencia entre el impuesto declarado como debido por los contribuyentes o determinado por la Administración y el impuesto efectivamente pagado por los contribuyentes.

d) Contribuyentes evasores: es la brecha ocasionada por la diferencia existente entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencial de acuerdo a lo definido por la Ley.” (Martel, op, cit. 2012).

Por lo antes mencionado, se puede definir la brecha tributaria como un indicador que permite determinar la diferencia entre el tributo que se estima debió ser oportunamente declarado y pagado (cumplimiento pleno de las obligaciones tributarias) versus el tributo realmente declarado y pagado (cumplimiento real de las obligaciones tributarias), diferencia generada debido a los comportamientos adoptados por los contribuyentes durante su participación en las diferentes etapas de la secuencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo distinguirse las siguientes brechas tributarias: Brecha de inscripción, brecha de declaración, brecha de morosidad y brecha de veracidad.

Es necesario precisar que para la Administración Tributaria, es importante adoptar medidas que permitan tener el control de las brechas tributarias antes mencionadas, así logrará un mejor cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes quienes deben percibir que existe un control efectivo en cada una de las etapas del cumplimiento de obligaciones tributarias, desde la inscripción hasta la correcta declaración de los tributos, lo que llevará a mejorar el nivel de cumplimiento tributario voluntario de los contribuyentes.

1.1.1. Brecha de inscripción o contribuyentes no registrados.

Se refiere a la diferencia existente entre el total de contribuyentes potenciales que pertenecen a la población económicamente activa y el total de contribuyentes inscritos en el Registro Único de Contribuyentes.

En esta brecha, el comportamiento adoptado por el contribuyente consiste en no inscribirse como contribuyente ante la Administración Tributaria, ya sea por desconocimiento de las obligaciones tributarias o porque prefieren permanecer en la informalidad.

1.1.2. Brecha de omisión a la declaración o contribuyentes no declarantes.

Se refiere a la diferencia existente entre el total de contribuyentes inscritos con obligación de presentar declaraciones juradas y el total de contribuyentes que presentan dichas declaraciones.

En esta brecha, el comportamiento adoptado por el contribuyente consiste en no presentar las declaraciones juradas, incumplimiento que puede deberse a los pocos conocimientos tributarios de los contribuyentes o a la elección del incumplimiento de la obligación tributaria.

1.1.3. Brecha de pago o contribuyentes morosos.

Se refiere a la diferencia existente entre el tributo declarado y pagado por los contribuyentes en sus declaraciones juradas y el tributo declarado y no pagado, de manera total o parcial.

En esta brecha el comportamiento adoptado por el contribuyente consiste en no pagar o efectuar pagos inferiores al total de tributos determinados y declarados.

1.1.4. Brecha de veracidad o contribuyentes evasores.

Se refiere a la diferencia existente entre el tributo potencial determinado de acuerdo con el marco normativo vigente y el tributo realmente declarado por los contribuyentes.

En esta brecha, el comportamiento adoptado por el contribuyente consiste en presentar declaraciones juradas con determinación no veraz de los tributos.

1.2. Base Tributaria.

Con respecto a la base tributaria, Miguel Martel, señala que esta se relaciona directamente con la cantidad de contribuyentes inscritos y precisa que las acciones de ampliación de base tributaria se deben orientar al grupo de contribuyentes no inscritos:

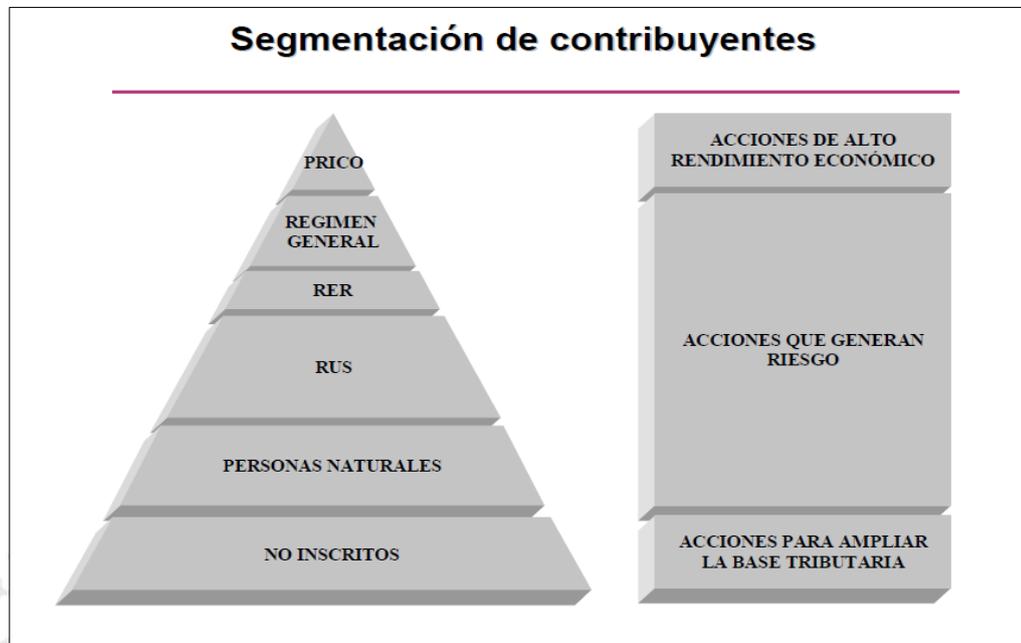
“(…) la Administración Tributaria peruana considera dentro del plan de fiscalización una acción específica destinada a la ampliación de la base tributaria, esto es, cerrar la brecha de los contribuyentes no inscritos que están al margen de todo control de la Administración Tributaria.

Este sector de contribuyentes pueden constituir una amenaza importante para la Administración, en tanto revela una clara actitud de enfrentamiento y rechazo del control tributario, por lo cual requieren de acciones específicas como por ejemplo las campañas de orientación de las obligaciones tributarias (considerando que muchos contribuyentes de este grupo ignoran la normatividad tributaria), operativos de detección de estos bolsos marginales encubiertos dentro de la denominada economía informal, el control del traslado y posesión de mercadería, el control de la entrega de comprobantes de pago, etc.” (Martel, 2012, pág. 75)

El autor complementa su posición con el siguiente gráfico:

Figura 1.1.

Visualización de la base tributaria en la segmentación de contribuyentes según Miguel Martel.



Fuente: El control integral extensivo e intensivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y los lineamientos para la selección de los contribuyentes en el ámbito de la fiscalización: la experiencia de la Administración Tributaria. (Martel, 2012, pág. 76).

Asimismo, relaciona la base tributaria con las brechas de cumplimiento tributario, detalladas en el punto 1.1, señalando que la Administración Tributaria debe tener control de las distintas brechas de cumplimiento a fin de evitar que las conductas de incumplimiento se desplacen hacia las brechas no controladas; es decir, que además de incorporar a los registros a los contribuyentes no inscritos, se debe tener control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de declaración y pago.

Por lo antes mencionado, considero que la base tributaria además de incluir a los contribuyentes que se encuentran inscritos en el Registro Único de Contribuyentes, debe considerar a los contribuyentes potenciales; en otras palabras, a aquellos que no se encuentran en el registro de contribuyentes y que aún no han sido identificados, aspecto que influye directamente en la ampliación de la base tributaria cuantitativa; además, para ambos grupos realizar el seguimiento del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo

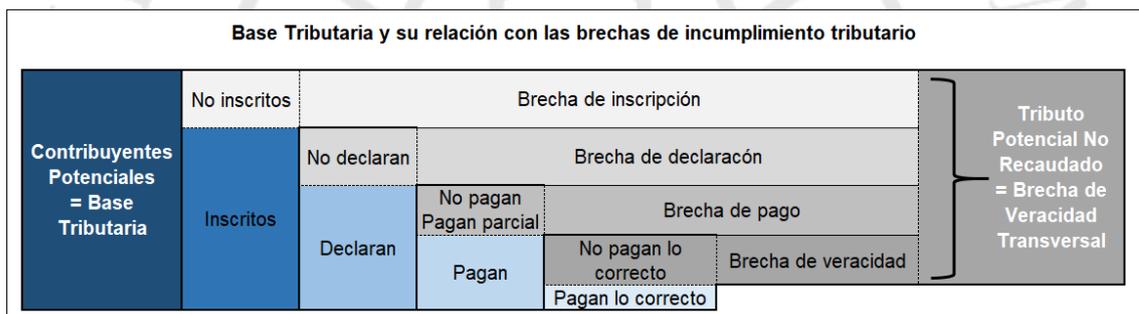
cual permitirá la recaudación de un tributo de calidad, correctamente determinado, declarado y oportunamente pagado. Eso logrará cerrar el ciclo del cumplimiento de las obligaciones tributarias en sus distintas etapas disminuyendo así las brechas, este segundo aspecto permitirá la ampliación de la base tributaria cualitativa.

1.2.1. Relación entre la base tributaria y las brechas tributarias.

A continuación, se muestra gráficamente la relación entre la base tributaria, que reúne a los contribuyentes potenciales que generarían el tributo potencial a recaudar y las brechas tributarias.

Figura 1.2.

Relación entre la base tributaria y las brechas tributarias



Fuente: Elaboración propia.

Como se puede apreciar, la brecha de veracidad, al referirse al tributo potencial a recaudar, incluiría también el tributo no declarado por los contribuyentes potenciales no inscritos, el tributo que corresponde a aquellos que estando inscritos no declaran, el tributo que corresponde a aquellos que habiendo declarado tributo a pagar, pagaron un importe menor o simplemente no pagaron; todo ello colocaría a la veracidad como la gran brecha transversal que reúne los efectos de las brechas tributarias antes detalladas.

De los conceptos tratados se desprende que la reducción de la brecha de inscripción se encuentra relacionada con la ampliación de la base tributaria cuantitativa, mientras que la reducción de la brecha de veracidad, permitirá la ampliación de la base tributaria cuantitativa.

1.3. Marco Macroeconómico Multianual 2019 – 2022.

El Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022 (MMM), es un documento que presenta las proyecciones macroeconómicas multianuales aprobadas por el Consejo de Ministros que permite elaborar el Proyecto de Ley de Presupuesto del Sector Público de cada año, el cual fue publicado en el Diario Oficial El Peruano el 24 de agosto de 2018 y actualizado con el Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022 el 25 de abril de 2019.

1.3.1. Lineamientos de la Política Fiscal 2019-2022.

Con respecto a la Política Fiscal 2019-2022 en el MMM se señala que se pondrá especial énfasis a la masificación en la emisión de comprobantes de pago electrónico (CdPE) como herramienta que permita combatir la evasión tributaria local reduciendo el costo del cumplimiento tributario, como se muestra a continuación:

“Los principales lineamientos de política fiscal considerados en el Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022 son los siguientes:

(...)

Incrementar los ingresos fiscales estructurales de largo plazo. Para asegurar la convergencia del déficit fiscal hacia la meta del 1,0% del PBI, sin afectar la provisión de servicios e infraestructura pública de calidad, será imprescindible incrementar los ingresos fiscales de forma permanente. Al respecto, cabe señalar que la base actual de ingresos ha erosionado de manera importante. Por ello, tal como se anunció en documentos anteriores, la estrategia estará dirigida a incrementar los ingresos estructurales a través de la adopción de medidas que reduzcan la evasión tributaria tanto local como la generada en el extranjero, así como otras que amplíen la base tributaria. Todo esto debe hacerse sin vulnerar los principios de suficiencia, eficiencia, equidad, neutralidad y simplicidad del sistema tributario y procurando reducir el costo de cumplimiento. Estas medidas incluyen: (i) la masificación del uso de los comprobantes de pago y libros electrónicos; (ii) la adaptación del sistema de fiscalización internacional según estándares y recomendaciones de la OCDE; y (iii) sustitución consensuada de

los beneficios tributarios poco efectivos por otras políticas de gasto mejor focalizadas.” (Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022, 2018, pág. 25)

1.3.2. Lineamientos de la Política Tributaria 2019 – 2022.

En el corto y mediano plazo, el MMM plantea que la Política Tributaria debe garantizar la obtención de los ingresos fiscales sin vulnerar los principios de suficiencia, eficiencia, equidad, neutralidad y simplicidad del sistema tributario; precisando que en el corto plazo se debe adoptar medidas que permitan reducir la evasión tributaria.

Entre las perspectivas señaladas en el MMM, se encuentra la masificación del uso de comprobantes de pago que permitirá cubrir tres (03) aspectos importantes de la Política Tributaria: identificar transacciones económicas, desalentar la evasión tributaria y reducir costos de cumplimiento tributario:

“Se masificará el uso de comprobantes de pago y libros electrónicos como parte de una estrategia que busca transparentar las transacciones económicas, reducir los costos de cumplimiento y desalentar la evasión. El uso de comprobantes de pago y libros electrónicos abre las puertas a la digitalización contable, de tal forma que los libros contables puedan ser automatizados por la Sunat y se reduzca el costo de cumplimiento tributario de las empresas. Adicionalmente, se implementarán medidas que creen incentivos a las personas naturales para demandar comprobantes, de modo que estas se constituyan en socios del Estado en el proceso de formalización de las actividades económicas.” (Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022, 2018, pág. 28)

1.3.3. Estrategia a corto plazo contra la evasión local.

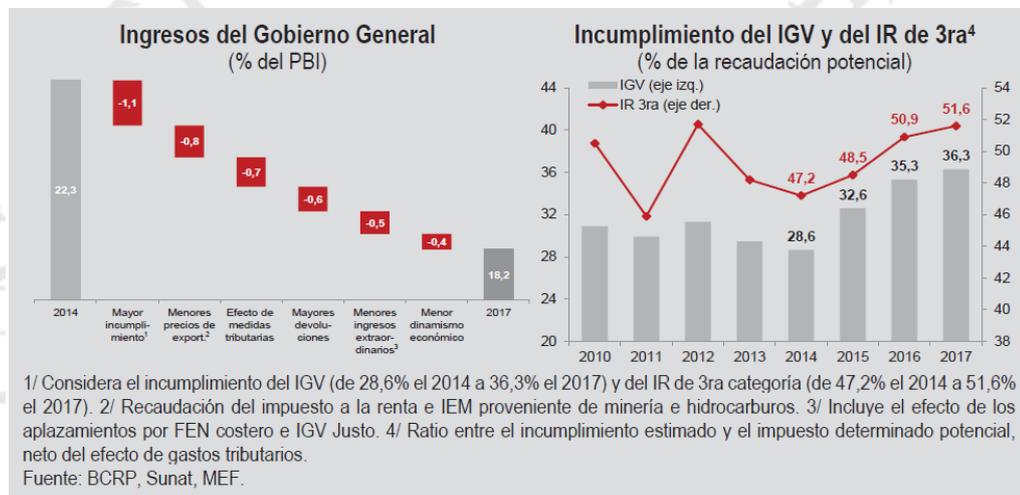
Considerando que los ingresos fiscales han disminuido consecutivamente en los últimos años, pasando de 22,3% del PBI en el 2014 a 18,2% del PBI en el 2017, debido en gran parte al incremento del nivel del incumplimiento del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta, el MMM propone aplicar políticas orientadas a combatir los niveles de incumplimiento y evasión, señalando que en el plano local la estrategia girará en torno a los comprobantes de pago electrónicos. Esta estrategia permitirá el control de las operaciones a lo largo de la cadena de valor, reducir los costos de cumplimiento, así como

detectar omisiones generando un incremento en la sensación de riesgo del contribuyente a ser fiscalizado.

A continuación, se muestran los gráficos que presentan la evolución de la presión tributaria y el incumplimiento del IGV y del Impuesto al a Renta:

Figura 1.3.

Evolución de los Ingresos del Gobierno Central (% del PBI) y Evolución del Incumplimiento del Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría (IR de 3ra) (% de la recaudación potencial)



Fuente: (Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022, 2018, pág. 78)

Asimismo, se muestra un extracto de la estrategia planteada en el MMM:

“Recuadro N° 5: El enfoque de la política tributaria de mediano plazo

El proceso de consolidación fiscal requiere de medidas tributarias que incrementen los ingresos estructurales, que sufrieron una caída notoria en los últimos años. Entre el 2014 y el 2017 los ingresos fiscales registraron 3 años de caídas consecutivas como porcentaje del PBI, con lo cual pasaron de 22,3% del PBI a 18,2% del PBI, el nivel más bajo de los últimos 15 años. El mayor incumplimiento tributario (evasión y elusión) habría sido determinante en este deterioro, más allá de que este se dio en un entorno de factores exógenos adversos, como menores precios de exportación y bajo crecimiento económico. De hecho, este período coincidió con un incremento ininterrumpido de los

niveles de incumplimiento del IGV e Impuesto a la Renta, que explicaría cerca del 30% de la caída observada de los ingresos para dicho periodo. (...)

Por ello, las medidas de política tributaria estarían enfocadas en combatir el incumplimiento en dos frentes: en la evasión de las transacciones locales y en la elusión. En el plano local, la estrategia girará en torno a los comprobantes de pago electrónicos y la adopción de procedimientos modernos, los cuales transparentarán las transacciones a lo largo de la cadena de valor, mejorará las capacidades de detección de omisiones, reducirán los costos de cumplimiento de las empresas y beneficiarán a los contribuyentes. A esto se sumará la aprobación de un conjunto de medidas antielusivas que impedirán (...) Con ello, se busca asegurar el cumplimiento voluntario a través de un sistema transparente que incremente la sensación de riesgo de fiscalización. (...)

A) Reducir la evasión en las transacciones locales:

La estrategia en el frente local consistirá en promover el uso masivo del sistema de emisión de comprobantes de pago electrónico (CPE⁸⁵) por parte de vendedores y su exigencia por los consumidores. El sistema de emisión electrónica constituye una herramienta que permite documentar instantáneamente las transacciones, reduciendo los niveles de omisión en la declaración de ingresos y ventas⁸⁶. Si bien este sistema era opcional hasta el 2017, su cobertura se ha ido ampliando a partir de este año debido a la incorporación obligatoria de las empresas consideradas como principales contribuyentes, agentes de retención y percepción del IGV, nuevos inscritos al RUC, entre otros. Así, a mayo de 2018, cerca de 164 mil empresas ya emiten CPE y se espera que esta cifra ascienda a más de 230 mil a fines de año, cuando el sistema sea obligatorio para todos los contribuyentes cuyas ventas superen los 150 UIT (cerca de S/ 623 mil) anuales. Además, a fin de impulsar la solicitud de CPEs, se buscará que trabajadores puedan deducir los gastos registrados en comprobantes electrónicos de sus pagos de impuesto a la renta, de modo que mediante incentivos, las personas se constituyan en socias del Estado en el proceso de ampliar la base tributaria.

La masificación de los CPE no solo beneficiará a los consumidores a través de deducciones, sino que reducirá costos administrativos y hará más eficiente el rol fiscalizador de la Sunat. La emisión de CPEs es hasta 8 veces menos costosa que la tradicional⁸⁷ y conlleva a ahorros de entre 60% y 80% en

los gastos administrativos, debido a que la información se almacena en espacios virtuales (puestos a disposición por la Sunat); esto permitirá a la Administración Tributaria proponer la información a consignar en los principales registros como libros contables y declaraciones juradas. Asimismo, la masificación de los CPE generará amplias bases de datos sobre las que será posible aplicar herramientas de business intelligence que (i) crucen la información de la Sunat con la que manejan otras entidades públicas y privadas; y (ii) elaboren modelos predictivos para segmentar a los contribuyentes que cumplen sus obligaciones tributarias de aquellos que no⁸⁸.(...)

⁸⁵ Facturas, boletas de venta, notas de crédito, entre otros.

⁸⁶ La emisión electrónica de los comprobantes de pago en Perú inició el 2008, cuando solo contemplaba la emisión opcional de CPE a través del portal web de Sunat. En la actualidad, se permite también la emisión a través de sistemas propios, contratando a un proveedor de servicios electrónicos o el app Sunat.

⁸⁷ Costo estimado considerando gastos de imprenta, envío, recepción y almacenamiento.

⁸⁸ Asimismo, Sunat continuará trabajando en la modernización (virtualización, simplicidad y eficiencia) de los procesos de recaudación y fiscalización.” (Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022, 2018, págs. 78-79)

1.4. Decisión tributaria del contribuyente.

La toma de decisiones es una constante en la vida de las personas. A diario se toman decisiones de todo tipo, las cuales son tamizadas por las nociones que posee cada individuo sobre lo que considera correcto o incorrecto. Además, en este proceso de toma de decisiones, ante cada posible alternativa a elegir, el individuo evaluará sus costos y beneficios, así como las posibles consecuencias de estas.

La decisión tributaria del contribuyente, en atención a la cultura tributaria y a la conciencia tributaria que posea, lo llevará a decidir sobre su nivel de participación en la búsqueda del bien común de la sociedad mediante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el pago de sus tributos.

Al respecto, Cristiano Carvalho, en su libro “Teoría de la Decisión Tributaria”, manifiesta que “La decisión del contribuyente de ceder parte de su libertad para la manutención de una sociedad civilizada es, evidentemente, la condición necesaria para la propia existencia y viabilidad de un sistema tributario.” (Carvalho, 2013, pág. 235). Y precisa, que las nociones que poseen los contribuyentes sobre lo correcto y lo incorrecto,

con relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias, son menos intensas que las nociones que poseen sobre las cuestiones morales universales y atemporales como la vida y la libertad. (p.235).

Asimismo, el autor señala que es importante conocer algunos de los factores que influyen en la toma de decisiones de los contribuyentes, para que así se pueda tomar medidas que incentiven el cumplimiento del deber tributario en ellos.³

1.4.1. Método de la recompensa y la punición.

Según Gintis, “si el costo de las virtudes fuese demasiado alto y la probabilidad de ser agarrado incumpléndolas fuera bajo, muchos individuos actuarían deshonestamente.” (como se citó en Carvalho, 2013, p.235).

El ser humano, por su propia naturaleza, tomará sus decisiones basándose en el método de la recompensa y punición, es decir, evaluará los premios o castigos que la sociedad puede imponerle y tomará en cuenta las prácticas sociales de la mayoría, pues es más fácil y tiene más aceptación actuar como actúa la mayoría que actuar en contra de ellos; y es muy probable que la conducta del individuo extraño sea repudiada por la mayoría.

Para el caso específico de las obligaciones tributarias, el individuo evaluará las probabilidades de ser descubierto incumpliendo sus obligaciones versus el costo, por lo general alto, que puede significar cumplirlas; y si a ello se suma la poca formación de cultura y conciencia tributaria, puede convertirse en una práctica social aceptada por la mayoría, el incumplimiento tributario.

Al respecto, Cristiano Carvalho (2013), indica que:

“cuando se trata de tributos, los incentivos pasan a tener importancia fundamental. (...) Las sanciones punitivas y premiales son los incentivos que

³ “En este tema no visa establecer una teoría normativa para la decisión del particular, sino apenas demostrar algunos factores que la influyen. Una vez identificados esos factores, la teoría pasa a ser normativa desde el punto de vista del Estado, es decir, una vez consciente de que influencia el comportamiento del contribuyente, medidas pueden ser tomadas a efectos de incentivar el cumplimiento del deber de pagar tributos.” (Carvalho, 2013, pág. 235)

mueven la conducta del contribuyente y su manipulación pasa a ser el principal factor de suceso (o fracaso) de un sistema tributario.

Sanciones punitivas generales y abstractas son condición necesaria, sin embargo, no suficiente, para obtener la obediencia de los contribuyentes. La efectiva aplicación de esas sanciones es el elemento indispensable para que el contribuyente procese la punición como un efectivo precio al elegir la conducta que será tomada y pudiendo así calcular sus acciones.”

En este punto, a propósito del tema del presente trabajo de investigación, el legislador debe evaluar si para el logro de objetivos de ampliación de la base tributaria y disminución de la informalidad, adoptará sanciones punitivas o premiales. Es importante precisar que para la efectividad de las medidas que desee implementar, debe evaluar la probabilidad de detectar a los contribuyentes cumpliendo o incumpliendo sus medidas.

1.4.2. Aplicación de sanciones premiales.

En este punto, es importante mencionar la función promocional del derecho. Según Bobbio, “el derecho funciona como un sistema de incentivos a la acción humana, tanto para reprimir conductas indeseadas como para recompensar conductas deseadas.” (como se citó en Carvalho, 2013, p.238).

Al respecto Cristiano Carvalho (2013) en su libro Teoría de la decisión tributaria menciona que, en el derecho tributario, las sanciones premiales pueden conceder recompensas a los contribuyentes que cumplen las conductas (obligaciones tributarias) establecidas en la ley y que estas recompensas o incentivos pueden ser superiores a las sanciones punitivas a aplicar por incumplimiento.

Y precisa, que una forma de incrementar la recaudación consistiría en brindar incentivos a los terceros que adquieren bienes o servicios de los contribuyentes obligados a cumplir con el pago de los tributos.

Se destaca esta posición, pues servirá de apoyo para el presente trabajo de investigación.

1.4.3. Cálculo del costo-beneficio del contribuyente en la decisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Con respecto al cálculo del costo-beneficio del cumplimiento tributario, Cristiano Carvalho (op, cit.) dice: “Si el beneficio tributario en no pagar tributos supera el costo esperado de las sanciones tributarias, el contribuyente no cumplirá con la obligación tributaria. Si el costo esperado supera el beneficio, el contribuyente entonces pagará el tributo debido.”

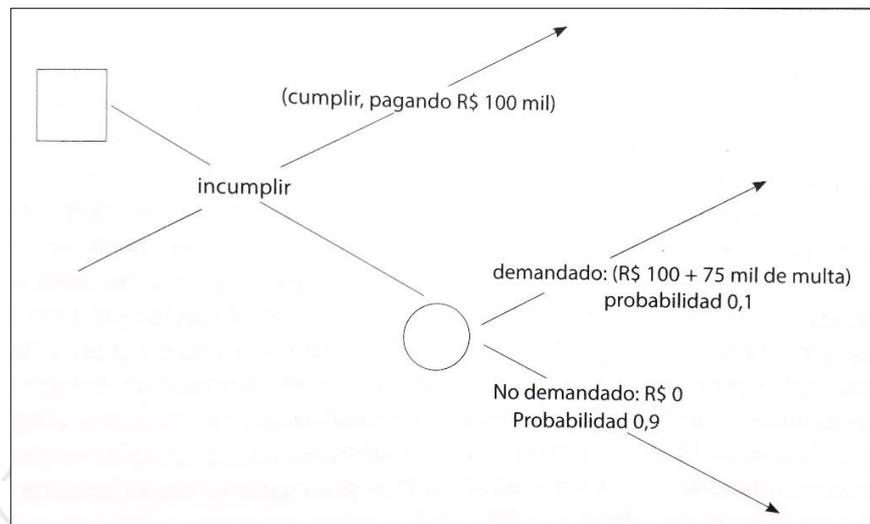
Como se mencionó en el punto 1.4.1. del presente trabajo de investigación, a la afirmación de Cristiano Carvalho citada en el párrafo anterior, se le suma la evaluación de las probabilidades de detección del incumplimiento por parte de la Administración Tributaria, por lo que observamos que la decisión de cumplimiento de las obligaciones tributarias pasa por la aplicación de un cálculo que multiplica el importe de la sanción con la probabilidad de detección y aplicación de la sanción.

Lo antes mencionado se muestra en la fórmula de Becker citada por Cristiano Carvalho: $EP = NP \times PP$; donde, EP = penalidad esperada, NP = penalidad nominal y PP = probabilidad de imposición concreta de la pena. (Carvalho, 2013, pág. 237)

En el siguiente gráfico, Carvalho, nos presenta lo que denomina el árbol decisorio que ilustra la toma de decisión del contribuyente aplicando la fórmula de Becker, en dicho árbol decisorio se puede ver que “la sanción esperada influencia directamente el cálculo racional del contribuyente.” (pág. 239). Cabe precisar que el autor grafica el análisis racional del administrado, quien efectúa la evaluación partiendo de la decisión de incumplir con las obligaciones tributarias.

Figura 1.4.

Árbol decisorio del contribuyente



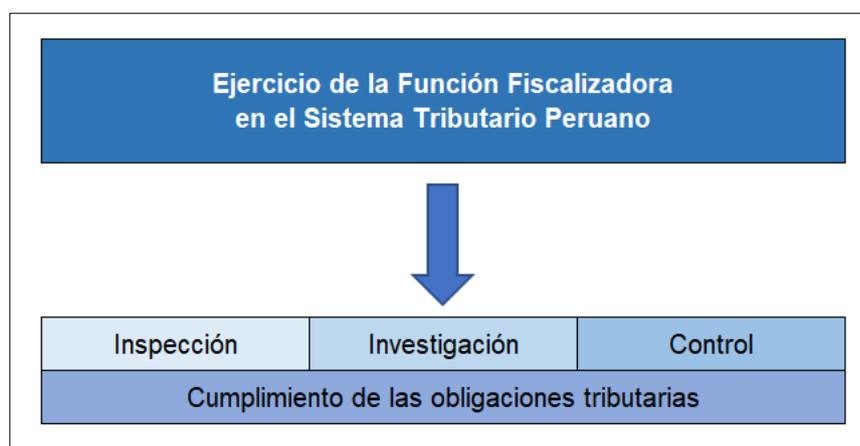
Fuente: Figura 15. Decisión del contribuyente y sanción esperada (Carvalho, 2013, pág. 239)

1.5. Facultad de Fiscalización.

Según lo establecido en el artículo 62° del T.U.O. del Código Tributario, la facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional, al amparo de lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del mismo cuerpo legal; y además incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, así gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Figura 1.5.

Facultad de Fiscalización – ejercicio de la función fiscalizadora



Fuente: Elaboración propia

Por su parte, el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 03031-2-2007, sobre la facultad de fiscalización señala lo siguiente:

“(…) cabe señalar que este Tribunal en las Resoluciones N° 01010-2-2000 y N° 05214-4-2002, del 25 de octubre de 2000 y 06 de setiembre de 2002, respectivamente, ha establecido que la facultad de fiscalización es el poder del que goza la Administración Tributaria según la ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios; asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración Tributaria facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.” (RTF N° 03031-2-2007, 2007).

Como señalan, Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponce de León, Villanueva Gutiérrez y Bravo Cucci en su libro Código Tributario - Doctrina y Comentarios: “La

facultad de fiscalización se sustenta en el principio de desconfianza fiscal, según el cual, es deber de la Administración Tributaria, revisar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos.” (2010, pág. 411)

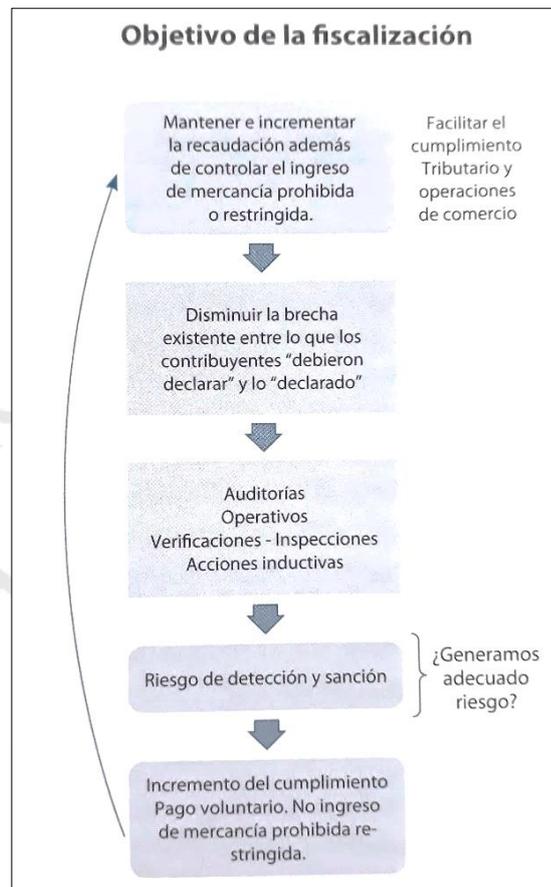
Sobre esta facultad Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponce de León, Villanueva Gutiérrez y Bravo Cucci en el su libro Código Tributario - Doctrina y Comentarios, señalan:

“La fiscalización puede ser vista como una facultad de la Administración Tributaria, pero también como un procedimiento administrativo y por lo tanto, regulado por la ley del Procedimiento Administrativo General. En efecto, fiscalizar implica desplegar ciertas actuaciones respecto de una persona natural o jurídica, a los efectos de verificar si respecto de ella se produjo algún hecho imponible, y de haber ocurrido ello, si cumplió oportuna y adecuadamente con la obligación a su cargo, para lo cual la Ley le otorga facultades discrecionales.” (Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponce de León, Villanueva Gutiérrez, & Bravo Cucci, 2010, pág. 374).

Para efectos del presente trabajo de investigación, se tiene en cuenta que mediante la facultad de fiscalización la Administración Tributaria tomará medidas que contribuyan a la ampliación de la base tributaria, medidas que los contribuyentes deberán atender oportunamente, según les corresponda. El logro de este objetivo se puede visualizar en el siguiente gráfico, propuesto por Carlos Alemán en su investigación titulada “La detección del fraude fiscal aprovechando la fusión SUNAT y ADUANAS”:

Figura 1.6.

Objetivo de la Fiscalización



Fuente: La Detección del Fraude Fiscal aprovechando la Fusión SUNAT y ADUANAS (Alemán Saravia, 2014, pág. 149)

A continuación, se mostrará la posible opción de intervención que esta facultad le permite a la Administración Tributaria y que será planteada para los efectos del presente trabajo, las acciones inductivas, asimismo se diferenciará estas intervenciones del procedimiento de fiscalización.

1.5.1. Procedimiento de Fiscalización.

Según el Reglamento de Fiscalización, se entiende por Procedimiento de Fiscalización:

“Al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de

ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.” (Decreto Supremo N° 085-2007-EF, 2007)

Como se puede apreciar, el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de la determinación de los tributos fiscalizados y, excluye a aquellas actuaciones dirigidas exclusivamente al control del cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los contribuyentes.

1.5.2. Acciones Masivas No Determinativas.

Se conoce como Acciones Masivas No Determinativas al conjunto de acciones de control del cumplimiento de obligaciones tributarias orientadas a la modificación de conductas de los contribuyentes, mediante la promoción del cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias y la generación de riesgo; estas intervenciones son puntuales, de corta duración y no determinativas; por este carácter, ofrece al contribuyente el acogimiento a las máximas rebajas para el pago de las multas en las que incurriera al regularizar las obligaciones pendientes.

En la actualidad, la Administración Tributaria viene realizando las siguientes acciones inductivas masivas:

- Comunicaciones Inductivas, que incluyen la posible inconsistencia detectada y dirige la atención del documento a los canales de orientación al contribuyente.
- Cartas Inductivas, que incluyen la posible inconsistencia detectada y dirige la atención del documento a un verificador de la Administración Tributaria y a los canales de orientación a los contribuyentes; y no requiere asistencia a los locales de la Administración Tributaria.

- Esquelas de Citación, que incluyen la posible inconsistencia detectada y dirige la atención presencial del documento con un verificador, mediante una cita al centro de servicios al contribuyente.

Por lo antes mencionado, para efectos del presente trabajo de investigación, la aplicación de la facultad de fiscalización como herramienta para el logro de objetivo de ampliación de la base tributaria, tiene que utilizar una actuación de fiscalización del tipo de acciones inductivas masivas no determinativas, las cuales no se encuentran contempladas dentro de los alcances del procedimiento de fiscalización, pues estas acciones inicialmente deberían estar orientadas a la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los administrados.



CAPÍTULO II: MARCO NORMATIVO – DEDUCCIONES PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA DEL TRABAJO

2.1. Deduciones para la determinación del impuesto a la renta de las personas naturales proveniente de las rentas del trabajo, hasta el 07 de diciembre de 2016.

Las deducciones admitidas para la determinación del impuesto a la renta, provenientes de las rentas del trabajo para las personas naturales, contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004), antes de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1258; eran las siguientes:

2.1.1. Deduciones aplicables a las rentas de cuarta categoría.

Con respecto a las rentas de cuarta categoría, aquellas rentas, que según lo establecido en el artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta, provienen “del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en las rentas de tercera categoría” (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004); las deducciones aplicables, según los artículos 45° y 46° del mismo cuerpo legal, comprendían:

- Dedución del 20% de la renta bruta, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).
- Dedución anual de un monto fijo equivalente a 7 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

2.1.2. Deduciones aplicables a las rentas de quinta categoría.

Con respecto a las rentas de quinta categoría, aquellas que, según lo establecido en el artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, comprenden a las rentas obtenidas por “el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones,

bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales” (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004); las deducciones aplicables, según el artículo 46° del mismo cuerpo legal comprenden:

- Deducción anual de un monto fijo equivalente a 7 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

El reglamento de la ley del Impuesto a la Renta, en el artículo 26° precisa que, de percibirse ambas rentas, de cuarta y quinta categoría, la deducción anual del monto fijo equivalente a 7 Unidades Impositivas Tributarias, sólo se podrá hasta el límite de ambas rentas netas percibidas. (Decreto Supremo N° 122-94-EF, 1994).

2.1.3. Deducciones aplicables a las rentas netas del trabajo.

Luego de obtenida la suma de las rentas netas de cuarta y quinta categoría, o renta neta del trabajo, se efectúan las deducciones establecidas en el artículo 49° de la Ley del Impuesto a la Renta, según se detalla a continuación:

- “Deducción del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), que tendrá como límite un monto equivalente a la renta neta de cuarta categoría.
- Deducción del gasto por concepto de donaciones: otorgadas en favor de las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de las entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la suma de la renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera.” (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

2.2. Modificaciones a las deducciones a las rentas netas del trabajo, introducidas entre el 08 de diciembre de 2016 y el 02 de noviembre de 2018.

En atención a las facultades legislativas en materia tributaria otorgadas al Poder Ejecutivo con la Ley N° 30506, las cuales señalaron tener como finalidad la ampliación de la base tributaria y el incentivo a la formalización de los contribuyentes, mediante el establecimiento de incentivos a las personas naturales para que exigieran comprobantes de pago⁴, se trabajaron las siguientes modificaciones normativas a la Ley y al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

2.2.1. Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1258.

Según la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1258 (Exposición de Motivos - Decreto Legislativo N° 1258, Periodo Parlamentario 2016-2021), la problemática que se busca combatir comprende la evasión y la informalidad existente en el Perú, en las operaciones comerciales y la prestación de servicios.

Para ello, plantea recurrir a la obligación del ciudadano de exigir la emisión del comprobante de pago, obligación tipificada en el artículo 97° del T.U.O. del Código Tributario⁵, así como a su labor de colaboración con la Administración Tributaria; lo que

⁴ Ver acápite ii del numeral a.2) del literal a) del inciso 1) del artículo 2° de la Ley N° 30506:

“Artículo 2. Materia de la delegación de facultades legislativas

En el marco de la delegación de facultades a la que se refiere el artículo 1 de la presente Ley, el Poder Ejecutivo está facultado para:

1) Legislar en materia de reactivación económica y formalización a fin de:

a) Ampliar la base tributaria e incentivar la formalización a través de la modificación de tasas impositivas, mayor simplicidad y mejores procesos de recaudación; establecer incentivos para que las personas naturales exijan comprobantes de pago; simplificar la estructura tributaria empresarial; (...). Las medidas tributarias que se aprobarán en el marco de la delegación de facultades son las siguientes:

a.1) (...)

a.2) Modificar la Ley del Impuesto a la Renta y demás normas que regulen el Impuesto a la Renta para:

i. (...)

ii. Modificar la determinación del Impuesto a la Renta de los contribuyentes domiciliados en lo referente a las rentas del trabajo y rentas de fuente extranjera, manteniendo la deducción de siete (7) Unidades Impositivas Tributarias.

Adicionalmente la deducción de al menos una (1) UIT en gastos tales como salud, educación, vivienda, servicios profesionales, servicios de agua y saneamiento, energía eléctrica y telefonía, sustentados en comprobantes de pago.” (Ley N° 30506, 2016).

⁵ Ver artículo 97° del Código Tributario:

“Artículo 97°.- Obligaciones del comprador, usuario, destinatario y transportista.

permitirá a la Administración Tributaria controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus contribuyentes, así como ampliar la base tributaria.

Asimismo, señala que teniendo en cuenta que las personas naturales, no han incorporado como parte de su cultura tributaria, la exigencia de la emisión de comprobantes de pago por las operaciones comerciales o de servicios que realizan, surge la necesidad de motivar el cumplimiento de este deber otorgándoles un beneficio adicional a quienes generen rentas del trabajo, de manera dependiente o independiente; beneficio que deberá ser sustentado con los comprobantes de pago respectivos:

“(…)

b) Problemática

A pesar de las medidas que se han implementado durante estos años⁸, la evasión y la informalidad siguen siendo uno de los principales problemas que tiene el Perú.

La emisión de comprobantes de pago coadyuva a combatir la evasión e informalidad ya que permite documentar las operaciones que realiza el vendedor o prestador de servicios a efectos que cumpla con sus obligaciones tributarias, sirviendo de esta forma como una herramienta de control para la Administración Tributaria.

En atención a ello, el artículo 97° del Código Tributario⁹ dispone que las personas que compren bienes o reciban servicios están obligadas a exigir que se les entregue los comprobantes de pago por las compras efectuadas o por los servicios recibidos, ya sean impresos o emitidos electrónicamente.

Sin embargo, a pesar de la existencia de dicha obligación algunas personas naturales no tienen una cultura tributaria de exigir la emisión de comprobantes cuando realizan operaciones.

⁸ Como por ejemplo: bancarización, ITF, Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (detracciones), Sistema de percepciones y de retenciones del Impuesto General a las Ventas, el establecimiento de un marco legal especial para las micro y pequeñas empresas, emisión de comprobantes de pago electrónicos y llevado de libros electrónicos, entre otros.

⁹ Cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado el 22.06.2013 y normas modificatorias.

Las personas que compren bienes o reciban servicios están obligadas a exigir que se les entregue los comprobantes de pago por las compras efectuadas o por los servicios recibidos, así como los documentos relacionados directa o indirectamente con estos, ya sean impresos o emitidos electrónicamente.” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Nótese que en el Estado Social y Democrático de Derecho el ciudadano no solo tiene el deber de pagar tributos, sino que también asume labores de colaboración con la Administración Tributaria a fin de garantizar que todos participen de acuerdo a su capacidad contributiva en el financiamiento del gasto público. Al respecto, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC¹⁰ señaló lo siguiente:

“En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que, si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria.

(...)

En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

Claro está sin olvidar que la integración ciudadana y su apoyo en labores de fiscalización no tendrían legitimidad constitucional si el fin ulterior no fuera otro que lograr la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas, pues ello tendrá como contrapartida el ideal de un verdadero reparto redistributivo. Dicho ideal se torna ficticio cuando no todos cumplen sus obligaciones tributarias.

Conforme lo ha señalado este Colegiado en reiterada jurisprudencia, el Estado Social y Democrático de Derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales, de ahí que, cuando con base en la solidaridad social se incluya a “terceros colaboradores de la Administración Tributaria”, justamente para

¹⁰ De fecha 17.04.2007.

menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, este Tribunal entienda que la medida adoptada resulta idónea para dichos fines.”

Por lo señalado, resulta necesario establecer medidas para incentivar que las personas naturales cumplan con su deber de exigir comprobantes de pago ya que de esta forma se coadyuva a reducir los índices de evasión e informalidad.

Una forma de lograr dicho objetivo, es permitiendo que los trabajadores (dependientes y/o independientes) puedan deducir determinados gastos para determinar el impuesto a la renta aplicable a las rentas del trabajo siempre que estén sustentados con comprobantes de pago. Nótese que esta medida es idónea considerando que existen 1,5 millones¹¹ de trabajadores que tendrían incentivos para cumplir con su deber de solicitar comprobantes de pago en los sectores de la economía donde existen un alto grado de evasión e informalidad, fortaleciendo además la cultura tributaria de exigir dichos documentos.”

¹¹ En el año 2015, la SUNAT registró más de 7 millones de contribuyentes que obtienen rentas del trabajo. De la información recabada de las planillas electrónicas y declaraciones juradas se registró que solo 1,5 millones pagaron impuestos, por ser estos los únicos que declaran ingresos anuales por encima del mínimo no imponible de 7 UIT. (Exposición de Motivos - Decreto Legislativo N° 1258, Periodo Parlamentario 2016-2021, págs. 3-4).

Finalmente, se propone que en adición a la deducción de las 7 UIT de las rentas de cuarta y quinta categorías prevista en el artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta, se permita deducir de las rentas del trabajo los siguientes gastos:

“(…)

c) Propuesta

c.1 Gastos de vivienda

1. Los gastos de arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles situados en el país que no estén destinados exclusivamente al desarrollo de actividades que generen rentas de tercera categoría. (...)

2. Intereses de créditos hipotecarios para primera vivienda. (...)

c.2 Gastos por honorarios profesionales de médicos y odontólogos por servicios prestados en el país, siempre que califiquen como rentas de cuarta categoría. (...)

c.3 Gastos por servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría, excepto los referidos en el inciso b) del artículo 33° de la LIR. (...)

c.4 Las aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD que se realicen por los trabajadores del hogar de conformidad con el artículo 18° de la Ley N° 27986, Ley de los Trabajadores del Hogar o norma que la sustituya. (...)” (Exposición de Motivos - Decreto Legislativo N° 1258, Periodo Parlamentario 2016-2021, págs. 5-9).

La propuesta incluye los siguientes requisitos para la deducción de los gastos antes detallados:

“Los gastos antes señalados, excepto los previstos en el punto c.4 del presente documento, serán deducibles siempre que:

i) Estén sustentados en comprobantes de pago que otorguen derecho a deducir gasto y sean emitidos electrónicamente y/o en recibos por arrendamiento que aprueba la SUNAT, según corresponda.

No será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por un contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:

1. Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
2. La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes¹⁸.

Esta medida se propone dado que actualmente¹⁹ existen 1 641 362 contribuyentes con baja de oficio de inscripción en el RUC²⁰, es decir, contribuyentes que no presentan declaraciones o que presentándolas declaran cero como base imponible de los impuestos que les corresponde declarar. Asimismo, existen 899 535 contribuyentes no habidos²¹, es decir, contribuyentes a los cuales no se les ha

¹⁸ En adelante “RUC”.

¹⁹ Información al 25.11.2016. Fuente: SUNAT.

²⁰ De los cuales 846 371 tienen autorización para emitir facturas y 80 882 tienen autorización para emitir recibos por honorarios.

²¹ De los cuales 447 038 tienen autorización para emitir facturas y 296 795 tiene autorización para emitir recibos por honorarios. Información al 25.11.2016. Fuente: SUNAT.

contactado en su domicilio fiscal en reiteradas oportunidades, y no han comunicado su domicilio fiscal a fin de mantener el debido control de sus obligaciones tributarias.

De ese modo, aceptar la deducción de los gastos sustentados con comprobantes de pago de contribuyentes que se encuentran con baja de oficio de inscripción en el RUC afecta doblemente los ingresos del Estado, pues se pierde la recaudación de los referidos sujetos y los clientes deducen como gasto ingresos por los cuales no se pagó el impuesto a la renta. Asimismo, aceptar la deducción de los gastos sustentados con comprobantes de pago de contribuyentes no habidos perjudica el control de las obligaciones tributarias, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente cumpla con levantar dicha condición al comunicar su domicilio fiscal.

Por ello, a fin de desalentar la utilización de comprobantes de pago emitidos por los mencionados contribuyentes, evitar el grave perjuicio fiscal y deficiente control, se propone que no sean deducibles los gastos sustentados con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que se encuentren con baja de oficio de inscripción en el RUC o como no habidos, salvo que, en este último caso, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición al 31 de diciembre del ejercicio.

ii) El pago del servicio, incluyendo el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que grave la operación, de corresponder, se realice utilizando los medios de pago establecidos en el artículo 5° de la Ley N° 28194⁶ - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, independientemente del monto de la contraprestación.” (Exposición de Motivos - Decreto Legislativo N° 1258, Periodo Parlamentario 2016-2021, págs. 9-10).

⁶ Los medios de pago detallados en el artículo 5° de la “Ley de Bancarización” aprobada mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF, son:

“Giros.

Transferencias de fondos.

Órdenes de pago.

Tarjetas de débito expedidas en el país.

Tarjetas de crédito expedidas en el país.

Cheques con la cláusula de “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.”

2.2.2. Decreto Legislativo N° 1258.

En el artículo 3° del Decreto Legislativo, se introducen modificatorias al artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporando la deducción de los gastos que fueron detallados en el punto 2.2.1., precisando las condiciones a tener en cuenta para la deducción de los gastos específicos; asimismo, señala que el Ministerio de Economía y Finanzas establecerá las actividades generadoras de rentas de cuarta categoría que serán deducibles, dichas precisiones se detallan a continuación:

“(…)

El Ministerio de Economía y Finanzas mediante decreto supremo establece las profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darán derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del segundo párrafo de este artículo (Servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría, excepto los referidos en el inciso b) del artículo 33° de la LIR), así como la inclusión de otros gastos y, en su caso, la exclusión de cualesquiera de los gastos señalados en este artículo, considerando como criterios la evasión y formalización de la economía.

Los gastos establecidos en este artículo y los que se señalen mediante decreto supremo, excepto los previstos en el inciso e) del segundo párrafo de este artículo, serán deducibles siempre que:

i) Estén sustentados en comprobantes de pago que otorguen derecho a deducir gasto y sean emitidos electrónicamente y/o en recibos por arrendamiento que apruebe la SUNAT, según corresponda.

No será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por un contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:

1. Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

2. La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

ii) El pago del servicio, incluyendo el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que grave la operación, de corresponder, se realice utilizando los medios de pago establecidos en el artículo 5° de la Ley N° 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía y normas modificatorias, independientemente del monto de la contraprestación.

Cuando parte de la contraprestación sea pagada utilizando formas distintas a la entrega de sumas de dinero, se exigirá la utilización de medios de pago únicamente por la parte que sea pagada mediante la entrega de sumas de dinero.

El Ministerio de Economía y Finanzas mediante decreto supremo podrá establecer excepciones a la obligación prevista en este acápite considerando como criterios el importe de los gastos, los sectores, así como las excepciones previstas en la Ley N° 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía y normas modificatorias.

Las disposiciones previstas en la citada Ley N° 28194 son aplicables en tanto no se opongan a lo dispuesto en el presente acápite.

La deducción de los gastos señalados en este artículo y los que se señalen mediante decreto supremo se deducirán en el ejercicio gravable en que se paguen y no podrán exceder en conjunto de tres (3) Unidades Impositivas Tributarias por cada ejercicio.

Los contribuyentes que obtengan rentas de cuarta y quinta categorías solo podrán deducir el monto fijo y el monto que corresponda a los gastos a que se refiere el penúltimo párrafo de este artículo por una vez.” (Decreto Legislativo N° 1258, 2016).

2.2.3. Decreto Supremo N° 399-2016-EF.

Con respecto a los servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría, mencionados en el punto 2.2.1, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), aprobó un listado de las profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darán derecho a dicha deducción, las cuales se detalla a continuación:

- “1. Abogado
2. Analistas de sistema y computación
3. Arquitecto
4. Enfermero
5. Entrenador deportivo
6. Fotógrafo y operadores de cámara, cine y tv
7. Ingeniero
8. Intérprete y traductor
9. Nutricionista
10. Obstetrix
11. Psicólogo
12. Tecnólogos médicos
13. Veterinario” (Decreto Supremo N° 399-2016-EF, 2016).

2.2.4. Decreto Supremo N° 033-2017-EF.

Con el presente Decreto Supremo, se precisa que el monto de las deducciones adicionales correspondientes a los gastos detallados en el punto 2.1.1., se efectuará hasta el límite de las rentas netas de cuarta y quinta categoría percibidas. Asimismo, precisa el orden a aplicar en el cálculo de las deducciones:

“Artículo 26°.- Deducciones a las rentas de cuarta y quinta categorías

La deducción anual del monto fijo de siete (7) UIT a que se refiere el primer párrafo del artículo 46° de la Ley, así como la deducción adicional del monto que corresponda a los gastos a que se refiere el penúltimo párrafo del citado artículo se efectuará hasta el límite de las rentas netas de cuarta y quinta categorías percibidas.”

“Artículo 28°-B.- Deducciones de la renta neta del trabajo

(...)

a) (...)

A efecto de establecer el límite antes señalado, el monto fijo de siete (7) UIT a que se refiere el primer párrafo del artículo 46° de la Ley, así como el monto que corresponda a los gastos a que se refiere el penúltimo párrafo del citado artículo se deducirán, en primer lugar, de las rentas de la quinta categoría y, de haber un saldo, éste se deducirá de las rentas de la cuarta categoría luego de la deducción del 20% a que se refiere el artículo 45° de dicha Ley. En ningún caso se podrá deducir los intereses moratorios ni las sanciones que dicho Impuesto genere.

(...)." (Decreto Supremo N° 033-2017-EF, 2017).

2.2.5. Decreto Legislativo N° 1381.

Uno de los objetos de esta norma es “derogar la deducción de gastos por intereses de créditos hipotecarios para primera vivienda”, (Decreto Legislativo N° 1381, 2018), lo cual queda plasmado en la única disposición complementaria derogatoria:

“Disposición Complementaria Derogatoria

Única.- Derogatoria

Derógase el inciso b) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley.” (Decreto Legislativo N° 1381, 2018)

2.3. Situación actual de las deducciones para la determinación del impuesto a la renta de las personas naturales proveniente de las rentas del trabajo.

El 03 de noviembre de 2018, se publicó en el Diario Oficial El Peruano el Decreto Supremo N° 248-2018-EF, norma que modifica el artículo 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en lo vinculado a las deducciones adicionales a las rentas netas del trabajo, el cual introdujo modificatorias con respecto a los gastos generadores de rentas de cuarta categoría a deducir, incorporó un nuevo rubro de servicios deducibles y adecuó la normativa ya existente de medios de pago a utilizar, al cancelar los servicios a deducir.

Además, esta norma derogó el Decreto Supremo N° 399-2016-EF que establecía el listado de profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darán derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.3.1. Decreto Supremo N° 248-2018-EF.

A continuación, se extrae las modificaciones al artículo 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, detalladas en el punto anterior. Cabe precisar que dichas modificaciones se encuentran vigentes desde el 01 de enero de 2019:

“Artículo 2. Modificación del artículo 26-A del Reglamento

Modificase el artículo 26-A del Reglamento; conforme al texto siguiente:

“Artículo 26-A. Deducción adicional de gastos de las rentas de cuarta y quinta categorías.

Para determinar la deducción adicional del monto que corresponda a los gastos a que se refiere el artículo 46 de la Ley, se debe tener en cuenta lo siguiente:

(...)

b) Las profesiones, artes, ciencias, oficios y actividades que dan derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley, son todas las comprendidas en dicho inciso.

(...)

d) De conformidad con lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 46 de la Ley, también son deducibles como gasto el quince por ciento (15%) de los importes pagados por concepto de los servicios comprendidos en la división 55 de la Sección H de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIIU (Revisión 3) y las divisiones 55 y 56 de la Sección I de la CIIU (Revisión 4).

Para efectos de determinar el porcentaje antes señalado se considera la contraprestación del servicio, así como el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que grave la operación, de corresponder.

(...)

Quedan exceptuados de la obligación de utilizar medios de pago a que se refiere el acápite ii) del cuarto párrafo del artículo 46 de la Ley los gastos señalados en

los incisos a), c) y d) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley⁷ y el inciso d) de este artículo⁸ cuando:

i. La renta convenida o la contraprestación de los servicios, incluyendo el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que grave la operación, de corresponder, sea menor a tres mil quinientos y 00/100 soles (S/ 3 500,00) o mil y 00/100 dólares americanos (US\$ 1 000,00).

Para tal efecto se entiende por renta convenida a la contraprestación pactada por el arrendamiento o subarrendamiento del inmueble, amoblado o no, incluidos sus accesorios, así como el importe de los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario o subarrendatario y que legalmente corresponda al locador.

ii. Se presenten los supuestos establecidos en el inciso c) del primer párrafo y el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley N° 28194⁹.” (Decreto Supremo N° 248-2018-EF, 2018).

⁷ Los incisos a), c) y d) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley del impuesto a la Renta, se refieren a: “Artículo 46°.- De las rentas de cuarta y quinta categorías podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributarias. Adicionalmente, se podrán deducir como gasto los importes pagados por concepto de: a) Arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles situados en el país que no estén destinados exclusivamente al desarrollo de actividades que generen rentas de tercera categoría. (...) c) Honorarios profesionales de médicos y odontólogos por servicios prestados en el país, siempre que califiquen como rentas de cuarta categoría. (...) d) Servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría, excepto los referidos en el inciso b) del artículo 33° de esta ley. (...)” (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

⁸ El inciso d) del artículo 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a los gastos: “d) De conformidad con lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 46 de la Ley, también son deducibles como gasto el quince por ciento (15%) de los importes pagados por concepto de los servicios comprendidos en la división 55 de la Sección H de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIIU (Revisión 3) y las divisiones 55 y 56 de la Sección I de la CIIU (Revisión 4).” (Decreto Supremo N° 122-94-EF, 1994).

⁹ El inciso c) del primer párrafo y el segundo párrafo del artículo 6° de la Ley N° 28194, Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, se refieren a:

“Artículo 6°.- Excepciones

Quedan exceptuados de la obligación establecida en el artículo 3° los pagos efectuados: (...)

c) En virtud a un mandato judicial que autoriza la consignación con propósito de pago.

También quedan exceptuadas las obligaciones de pago, incluyendo el pago de remuneraciones, o la entrega o devolución de mutuos de dinero que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una empresa del Sistema Financiero, siempre que concurran las siguientes condiciones:

Es importante mostrar la Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU a la que se hace mención en la presente norma:

Tabla 2.1.

División 55 de la Sección H de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIIU (Revisión 3)

| Sección | División | Grupo | Clase | Descripción |
|-----------|------------------------|------------------------|-------|--|
| Sección H | Hoteles y restaurantes | | | |
| | División 55 | Hoteles y restaurantes | | |
| | | 551 | 5510 | Hoteles; campamentos y otros tipos de hospedaje temporal |
| | | 552 | 5520 | Restaurantes, bares y cantinas |

Fuente: Informes Estadísticos - Serie M, No. 4, Rev. 3.1. Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU) Revisión 3.1 (División Estadística del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 2005, pág. 43)

- a) Quien reciba el dinero tenga domicilio fiscal en dicho distrito. Tratándose de personas naturales no obligadas a fijar domicilio fiscal, se tendrá en consideración el lugar de su residencia habitual.
- b) En el distrito señalado en el inciso a) se ubique el bien transferido, se preste el servicio o se entregue o devuelva el mutuo de dinero.
- c) El pago, entrega o devolución del mutuo de dinero se realice en presencia de un Notario o Juez de Paz que haga sus veces, quien dará fe del acto. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá establecer a otras entidades o personas que puedan actuar como fedatarios, así como regular la forma, plazos y otros aspectos que permitan cumplir con lo dispuesto en este inciso.” (Ley N° 28194, 2004).

Tabla 2.2.

Divisiones 55 y 56 de la Sección I de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIU (Revisión 4).

| Sección | División | Grupo | Clase | Descripción |
|-----------|-------------|-------|-------|---|
| Sección I | | | | Actividades de alojamiento y de servicio de comidas |
| | División 55 | | | Actividades de alojamiento |
| | | 551 | | Actividades de alojamiento para estancias cortas |
| | | | 5510 | Actividades de alojamiento para estancias cortas |
| | | 552 | | Actividades de campamentos, parques de vehículos recreativos y parques de caravanas |
| | | | 5520 | Actividades de campamentos, parques de vehículos recreativos y parques de caravanas |
| | | 559 | | Otras actividades de alojamiento |
| | | | 5590 | Otras actividades de alojamiento |
| | División 56 | | | Actividades de servicio de comidas y bebidas |
| | | 561 | | Actividades de restaurantes y de servicio móvil de comidas |
| | | | 5610 | Actividades de restaurantes y de servicio móvil de comidas |
| | | 562 | | Suministro de comidas por encargo y otras actividades de servicio de comidas |
| | | | 5621 | Suministro de comidas por encargo |
| | | | 5629 | Otras actividades de servicio de comidas |
| | | 563 | | Actividades de servicio de bebidas |
| | | | 5630 | Actividades de servicio de bebidas |

Fuente: Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIU) Revisión 4 (Dirección Nacional de Cuentas Nacionales del INEI, 2010, pág. 29)

2.3.2. Decreto Supremo N° 248-2018-EF - Disposición Complementaria Derogatoria

La única disposición complementaria derogatoria del Decreto Supremo N° 248-2018-EF, derogó el Decreto Supremo N° 399-2016-EF que establecía el listado de profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darán derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta, el listado con las trece (13) profesiones se encuentra detallado en el punto 2.2.3. del presente trabajo.

Con esta última derogatoria, los gastos personales que pueden ser deducidos de la renta neta del trabajo como deducciones adicionales son los siguientes:

Tabla 2.3

Deducciones adicionales a la renta neta del trabajo desde el 01 de enero de 2019

| Porcentaje | Conceptos deducibles | Base Legal |
|------------|--|---|
| 30% | Gastos por arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles ubicados en el país, que no estén destinados exclusivamente a la generación de rentas de 3era categoría. | Inciso a) segundo párrafo artículo 46° LIR |
| 30% | Gastos por honorarios profesionales de médicos y odontólogos por servicios prestados en el país, que califiquen como rentas de 4ta categoría. | Inciso c) segundo párrafo artículo 46° LIR |
| 30% | Gastos por honorarios por servicios prestados vinculados a toda profesión, arte, ciencia u oficio, excepto las señaladas en el inciso b) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta. | Inciso d) segundo párrafo artículo 46° LIR |
| 100% | Aportaciones a ESSALUD que se realicen por los trabajadores del hogar. | Inciso e) segundo párrafo artículo 46° LIR |
| 15% | Gastos correspondientes a los importes pagados por servicios de alojamiento en hoteles y consumos en restaurantes. | Tercer Párrafo artículo 46° LIR Inciso c) artículo 26°-A Reglamento LIR |

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO III: OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y COMPROBANTES DE PAGO

3.1. Obligaciones tributarias vinculadas con los comprobantes de pago.

Este punto se desarrolla con la finalidad de presentar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, relacionadas con los comprobantes de pago, tanto para los prestadores de servicios como para los usuarios de los mismos, siempre manteniendo a los servicios como eje central por ser parte de la materia del presente trabajo de investigación.

Es importante mencionar que se entiende por Comprobante de Pago, al respecto, el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago, define al comprobante de pago como el documento que se emite para acreditar la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios. (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999).

3.1.1. Obligación del prestador de servicios.

El artículo 87° del T.U.O. del Código Tributario establece las obligaciones de los administrados y con respecto a los comprobantes de pago precisa en el numeral 3 que los administrados deben:

- “3. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos.” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Mientras que en el artículo 174° del mismo cuerpo legal se tipifican las infracciones relacionadas con las obligaciones antes detalladas, señalando en el numeral 1) que constituye infracción:

- “1. No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago

electrónicos y documentos complementarios a estos.” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Como se puede apreciar, el prestador de servicios tiene la obligación tributaria formal de emitir comprobantes de pago y el incumplimiento de dicha obligación se sanciona con el cierre temporal de su establecimiento por el número de días detallados en las Notas a las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias del T.U.O. del Código Tributario.

3.1.2. Obligación del usuario del servicio.

El artículo 97° del T.U.O. del Código Tributario establece las obligaciones vinculadas con los comprobantes de pago de los compradores y usuarios:

“Artículo 97°.- Obligaciones del comprador, usuario, destinatario y transportista. Las personas que compren bienes o reciban servicios están obligadas a exigir que se les entregue los comprobantes de pago por las compras efectuadas o por los servicios recibidos, así como los documentos relacionados directa o indirectamente con estos², ya sean impresos o emitidos electrónicamente.
(...)

En cualquier caso, el comprador, el usuario y el transportista están obligados, cuando fueran requeridos, a exhibir los referidos comprobantes, guías de remisión y /o documentos a los funcionarios de la administración tributaria o, de ser el caso, a facilitar, a través de cualquier medio, y en la forma y condiciones que indique la SUNAT mediante resolución, cualquier información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

En la actualidad, dicha obligación no cuenta con una infracción asociada en el T.U.O. del Código Tributario, sin embargo, es importante mencionar que hasta el 10 de diciembre de 2016 estuvo vigente la infracción tipificada en el numeral 7 del artículo 174° del mismo cuerpo legal, la cual fue derogada con por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1263. Dicho numeral señalaba que constituye infracción: “7. No obtener el usuario los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por los servicios que le fueran prestados, según las normas sobre la materia.” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Según la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1263, con la infracción tipificada en el numeral 1 el artículo 174° de T.U.O. del Código Tributario, se tiene una herramienta que permite generar riesgo por lo que la SUNAT ya tendría cubierta la contingencia que se genera por la no emisión de comprobantes de pago; y además, deben centrar los esfuerzos en promover la educación tributaria a fin de crear la conciencia tributaria que logre que el contribuyente de manera espontánea solicite el comprobante de pago sin pensar en la sanción que podría recibir por no hacerlo. (Exposición de Motivos - Decreto Legislativo N° 1263, Periodo Parlamentario 2016-2021) .

3.2. Comprobantes de pago que permiten sustentar los gastos vinculados con las deducciones adicionales al impuesto a la renta de personas naturales generadoras de rentas del trabajo.

Con respecto a las deducciones adicionales a la renta neta del trabajo, la normativa vigente señala como requisito, que los gastos personales admitidos como deducción deben encontrarse sustentados con el comprobante de pago respectivo, por lo que tácitamente se crea la obligación en el administrado, como usuario de los servicios, de solicitar la emisión del comprobante de pago.

3.2.1. Comprobantes de pago que permiten deducir gastos personales en el Impuesto a la Renta por servicios a los que se hace referencia en el inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Con la Resolución de Superintendencia N° 123-2017/SUNAT, publicada el 15 de mayo de 2017, se estableció que comprobantes de pago permitirían deducir gastos personales en el Impuesto a la Renta por servicios prestados por médicos y odontólogos generadores de renta de cuarta categoría, los cuales se detallan a continuación:

Tabla 3.1.

Comprobantes de pago que permiten sustentar gastos personales por servicios profesionales al amparo del inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta.

| Servicio | Plazo | Tipo de comprobante de pago, nota de crédito y nota de débito |
|--|--|--|
| c) Servicios prestados por médicos y odontólogos que generen renta de cuarta categoría para esos sujetos y por los sujetos que presten los servicios indicados en el anexo del Decreto o en el decreto que lo complemente y/o modifique. | Hasta el 31 de marzo de 2017. | - Recibo por honorarios. - Nota de crédito. |
| | Desde el 1 de abril de 2017 en adelante. | - Recibo por honorarios electrónico. - Nota de crédito electrónica. |

Fuente: Artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 123-2017/SUNAT (Resolución de Superintendencia N° 123-2017/SUNAT, 2017).

- **Recibo por honorarios**, al amparo del numeral 2 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, es aquel comprobante de pago que será emitido por aquellas personas naturales que presten servicios, de manera individual, mediante el ejercicio de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio. Además, permitirá al usuario, sustentar gasto o costo para efectos tributarios y para sustentar crédito deducible. (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999).
- **Nota de crédito**, de acuerdo con el artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, la nota de crédito se emitirá por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, contendrán los mismos requisitos que los comprobantes de pago en relación de los cuales se emitan y deberán ser emitidas a los mismos adquirientes o usuarios. (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999).
- **Recibo por honorarios electrónico**, es la versión electrónica del recibo por honorarios, es decir que es un comprobante de pago electrónico que es emitido por aquellas personas naturales que prestan servicios, de manera individual, mediante el ejercicio de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio. Además, permitirá al usuario sustentar gasto o costo para efectos tributarios y para sustentar crédito deducible.
- **Nota de crédito electrónica**, es un documento electrónico que genera los mismos efectos tributarios que la Nota de Crédito, dichos efectos se

encuentran detallados en el numeral 1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

3.2.2 Comprobantes de pago que permiten la deducción de gastos por los servicios a los que se refiere el inciso d) del artículo 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

El 31 de diciembre de 2018, se publica la Resolución de Superintendencia N° 303-2018/SUNAT en el Diario Oficial El Peruano, en dicha resolución se deja establecido que comprobantes de pago permitirán deducir gastos por servicios prestados vinculados a toda profesión, arte, ciencia u oficio generadores de renta de cuarta categoría, según se muestra a continuación:

Tabla 3.2.

Comprobantes de pago que permiten sustentar gastos personales por servicios profesionales al amparo del inciso d) del artículo 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

| | Supuesto | Plazo | Tipo de comprobante de pago |
|---|---|-----------------------|--|
| Regla general | Servicios comprendidos en la división 55 de la Sección H de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIU (Revisión 3) y las divisiones 55 y 56 de la Sección I de la CIU (Revisión 4) | A partir del 1.1.2019 | - Boleta de venta electrónica - Ticket POS - Ticket monedero electrónico - Nota de crédito electrónica y nota de débito electrónica |
| Excepción: cuando la normativa sobre emisión electrónica permita su emisión | | | - Boleta de venta, nota de crédito y nota de débito emitidas en formatos impresos y/o importados por imprenta autorizada. ⁽¹⁾ |

⁽¹⁾ Solo si el emisor electrónico está en los supuestos señalados en:

- i. El literal a) del numeral 4.1 del artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT y normas modificatorias. En ese caso, debe cumplir, respecto de lo emitido, con el envío de información conforme a lo indicado en el numeral 4.2 del referido artículo 4°.
A partir del 1 de abril de 2019, también se considera el supuesto comprendido en el literal c) del numeral 4.1 del artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT y normas modificatorias. En ese caso, debe cumplir, respecto de lo emitido, con el envío de la información conforme a lo indicado en el numeral 4.6 del referido artículo 4°.
- ii. El párrafo 1.1 de la única disposición complementaria transitoria de la Resolución de Superintendencia N.° 254-2018/SUNAT.

Fuente: Artículo Único de la Resolución de Superintendencia N° 303-2018/SUNAT (Resolución de Superintendencia N° 303-2018/SUNAT, 2018)

- **Boleta de venta electrónica**, es la versión electrónica de la Boleta de Venta a la que hace referencia el numeral 3 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, es decir que es un comprobante de pago electrónico

que se emite en las operaciones que se realicen con consumidores finales. (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999).

- **Ticket POS**, comprobante de pago electrónico regulado por la Resolución de Superintendencia N° 141-2017/SUNAT, emitido por contribuyentes que se encuentren acogidos al nuevo RUS o por contribuyentes pertenecientes a otro régimen tributario siempre que su actividad principal o secundaria sea la de restaurantes; asimismo, precisa que será emitido por el emisor electrónico en la venta de bienes o prestación de servicios al adquirente o usuario, cuando el pago se efectúe mediante tarjetas de crédito, débito y/o en efectivo. (Resolución de Superintendencia N° 141-2017/SUNAT, 2017)
- **Ticket monedero electrónico**, comprobante de pago electrónico regulado por la Resolución de Superintendencia N° 276-2017/SUNAT, emitido por contribuyentes que se encuentren acogidos al nuevo RUS por la venta de bienes o prestación de servicios que sean cancelados con dinero electrónico que tenga como soporte un teléfono móvil. (Resolución de Superintendencia N° 276-2017/SUNAT, 2017).
- **Nota de crédito electrónica**, es un documento electrónico que genera los mismos efectos tributarios que la Nota de Crédito, dichos efectos se encuentran detallados en el numeral 1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.
- **Nota de débito electrónica**, es un documento electrónico que genera los mismos efectos tributarios que la Nota de Crédito, dichos efectos se encuentran detallados en el numeral 2 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, es decir que se emitirá para recuperar costos y gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora y otros. (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999).

3.3. Comprobante de pago regulado por el Reglamento de Comprobantes de Pago relacionado con la propuesta.

En los puntos 3.2.1 y 3.2.2. del presente trabajo, se han presentado aquellos comprobantes de pago que pueden ser emitidos por los prestadores de servicios, tanto por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio como por aquellos servicios que

combinen capital y trabajo; para efectos de la presente propuesta, en la que se busca crear un comprobante de pago que sea emitido por los usuarios de cualquier servicio, se presentará como modelo el único comprobante de pago de dicha naturaleza normado por el Reglamento de Comprobantes de pago vigente.

3.3.1. Comprobante de pago emitido por el consumidor de bienes

Actualmente, entre los comprobantes de pago regulados, solo existe uno que puede emitir el comprador en situaciones específicas para la compra de bienes originados por explotación primaria, el cual se denomina Liquidación de Compra.

Según el numeral 1.3 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago, la Liquidación de Compra se emite:

“(…) por las adquisiciones que se efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC.” (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999).

Entre la información a consignar al momento de la emisión, se encuentra los datos de identificación del vendedor, tanto sus apellidos y nombres como su número de documento de identidad, domicilio y lugar donde se realiza la operación; así como la descripción, cantidad y precio de los productos comprados; también desagrega el IGV y consigna la fecha de emisión. Además, en el numeral 4 del artículo 4° de dicha Resolución precisa que permitirá ejercer el derecho al crédito fiscal del IGV con el requisito de pago del impuesto que será retenido por el comprador que emita la Liquidación de Compra, quien quedará designado como agente de retención. (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999).

Con respecto a la emisión de la Liquidación de Compra, desde el 01 de octubre de 2018, es obligatoria la emisión electrónica de dicho comprobante de pago, a través del Sistema de Emisión Electrónica (SEE) en SUNAT Operaciones en Línea – SOL, para todos aquellos sujetos que de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago deban emitir una. (Resolución de Superintendencia N° 166-2018/SUNAT, 2018)

En cuanto a límites para la emisión de la Liquidación de Compra Electrónica; la SUNAT ha establecido un límite que se debe calcular en función al valor de las ventas acumuladas por vendedor dentro de un “periodo aplicable”; para el año 2019, el periodo aplicable comprende los meses de enero a diciembre y el límite de emisión asciende a 75 UIT¹⁰. (Resolución de Superintendencia N° 166-2018/SUNAT, 2018).

¹⁰ “Modificación a la Resolución de Superintendencia N° 317-2017/SUNAT, efectuada por el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 166-2018/SUNAT:

“Artículo 23°.- DE LA LIQUIDACIÓN DE COMPRA ELECTRÓNICA

(...)

5. Se emite solo si el valor de las ventas acumulado por el vendedor en el transcurso de cada “periodo aplicable” hasta el mes anterior al de la emisión no supera el límite señalado en los párrafos siguientes.

En el 2018 el periodo aplicable comprende los meses de octubre a diciembre y se considera un límite de 75 UIT.

En el 2019 el periodo aplicable comprende los meses de enero a diciembre y se considera un límite de 75 UIT.

Por los siguientes periodos aplicables, la SUNAT podrá fijar límites incluso menores a los señalados.

A partir del primer día calendario del mes siguiente a aquel en que el vendedor supere el límite correspondiente, no puede emitirse en el Sistema una liquidación de compra electrónica respecto de dicho vendedor.

El cómputo de los límites referidos en los párrafos anteriores de este numeral se inicia respecto de cada periodo aplicable.

La información señalada en el presente numeral es brindada por el Sistema de acuerdo a lo señalado en el artículo 24°.

(...).” (Resolución de Superintendencia N° 166-2018/SUNAT, 2018).

CAPÍTULO IV: LIQUIDACIÓN DE SERVICIOS ELECTRÓNICA, NUEVO COMPROBANTE DE PAGO ORIENTADO A LA AMPLIACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA

4.1. Efectos de las reformas introducidas con el Decreto Legislativo N° 1258 y el nivel de incumplimiento tributario.

Con respecto a los efectos de las reformas introducidas para la ampliación de la base tributaria y la reducción de la evasión y la informalidad, con el Decreto Legislativo N° 1258, el Ministerio de Economía y Finanzas en el Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022, muestra la proyección de los ingresos del Gobierno Central para dichos años, notándose que considera que las medidas como masificación de comprobantes de pago, tendrán un efecto sostenible en los próximos años, representando el 0,1% del PBI para el año 2019 y el 0,8% del PBI para el año 2022. (Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022, 2019, pág. 55)

Figura 4.1.

Ingresos del Gobierno Central 2013 – 2022



1/ Ingresos obtenidos a través de las medidas aprobadas mediante Delegación de Facultades y otras adicionales que permitirán ampliar base tributaria y combatir la evasión y elusión fiscal.

Fuente: (Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022, 2019, pág. 56)

Resaltando que la estrategia de masificación de uso de los comprobantes de pago electrónicos ha permitido la reducción de costos de cumplimiento y ha facilitado el uso de información para detección temprana de inconsistencias:

“Los CdPE reducen los costos de cumplimiento para el contribuyente y su masificación se ha convertido en una de las principales estrategias contra la evasión desde fines de 2017⁶¹, pues la información generada permite detectar inconsistencias y potenciar las actividades de control de las obligaciones tributarias. Durante 2018, el uso obligatorio de los CdPE se extendió de forma progresiva a exportadores, contribuyentes identificados como riesgosos y nuevos inscritos; asimismo, se brindaron facilidades para reducir la carga administrativa de los contribuyentes⁶². Con ello, las ventas sustentadas en la emisión de estos comprobantes pasaron a representar el 78% de las ventas declaradas y el 73% de los contribuyentes reconocieron las ventajas de este sistema. Además, para asegurar que los contribuyentes soliciten CdPE, se dispuso que las personas naturales puedan deducir de su renta hasta 3 UIT adicionales¹¹ (S/ 12 600) de gastos en servicios que evidencian altos índices de incumplimiento. Así, desde este año¹² los contribuyentes pueden descontar el 15% de los gastos en restaurantes, bares, discotecas y hoteles que emitan CdPE y el 30% de los pagos sustentados en recibos por honorarios electrónicos, entre otros. (...)

⁶¹ Los CdPE han venido implementándose de manera progresiva desde 2014.

⁶² Desde mediados de 2018 se ha autorizado a la administración tributaria a ejercer como Entidad de Registro o Verificación para efectos de la emisión de los certificados digitales requeridos para la emisión de los CdPE, que garantizan la autenticidad de la información contenida en dichos documentos, de tal forma que los contribuyentes con ingresos menores a 300 UIT no tuvieran que asumir ese costo. Además, se validaron los CPE emitidos de manera virtual e impresa para todo efecto tributario.”

(Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022, 2019, págs. 53-54).

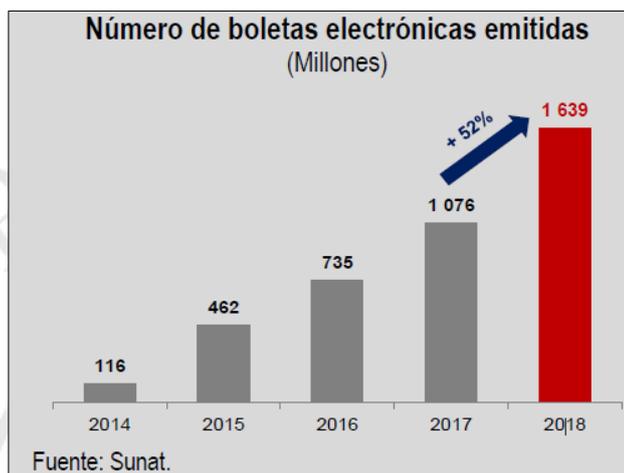
¹¹ El cálculo considera el valor de la UIT del año 2019, el cual asciende a S/ 4,200.00

¹² Se refiere al año 2019.

Asimismo, dicho Informe presenta gráficamente los avances de la masificación del uso de los comprobantes de pago electrónicos, con el número de boletas electrónicas emitidas:

Figura 4.2.

Número de boletas de venta electrónicas emitidas (Millones)

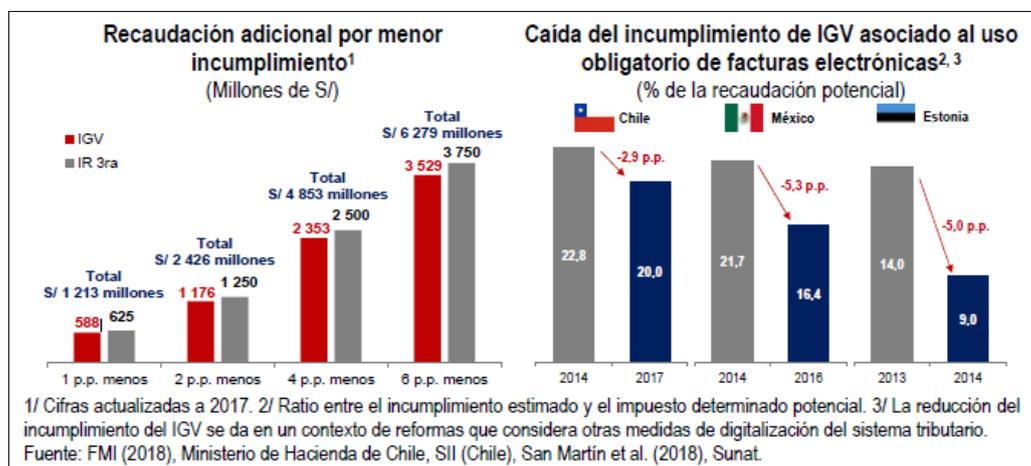


Fuente: Recuadro N°3 Medidas adoptadas para combatir el incumplimiento y ampliar la base tributaria (Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022, 2019, pág. 54)

Adicionalmente, proyecta revertir gradualmente, en los próximos 3 años, el incumplimiento tributario estimado del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, el cual, en el año 2017 ha alcanzado el 51,6% y el 36,3% de su recaudación potencial, respectivamente (ver figura 1.3); precisando que cada punto porcentual de incumplimiento representa alrededor de S/ 1,200 millones de soles (ver figura 4.3). Señalando que para la estimación del tiempo, toma como referencia la experiencia de países como Chile, México y Estonia; quienes redujeron sus niveles de incumplimiento del Impuesto General a las Ventas entre 3 y 5 puntos porcentuales por año.

Figura 4.3

Proyección del incremento de la recaudación por disminución del incumplimiento y Resultados de la caída del incumplimiento en Chile, México y Estonia.

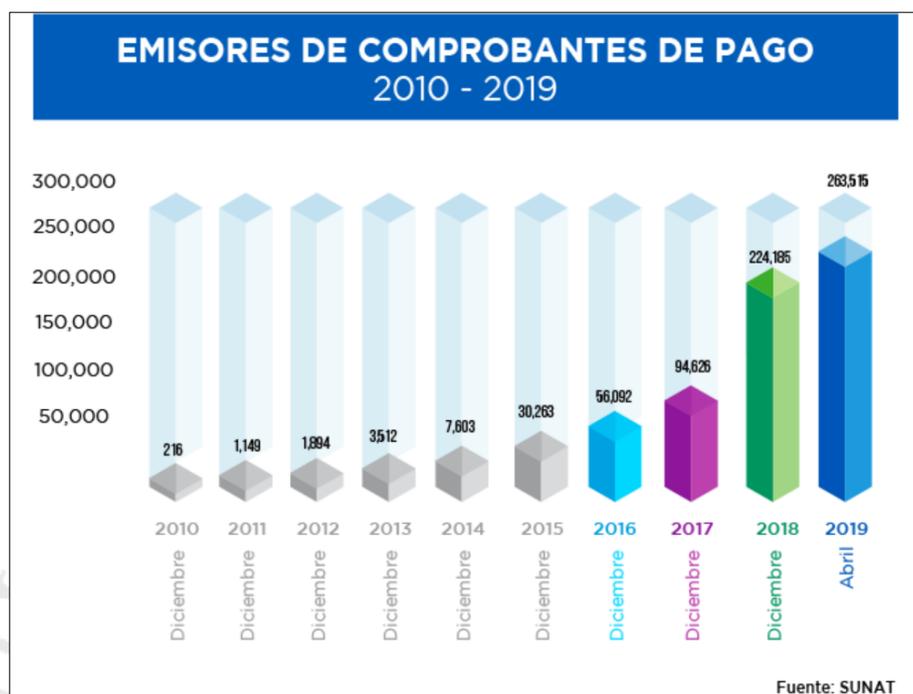


Fuente: (Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022, 2019, pág. 56)

Según información consignada en la página web de la SUNAT, www.sunat.gob.pe, la cual se presenta en la figura que se muestra a continuación, hemos tenido un incremento significativo de emisores electrónicos durante los últimos 3 años, el año 2017 se pasó de 56,092 emisores del año anterior a 94,626, es decir, se cerró con un 68.7% adicional; mientras que para el 2018 el incremento fue del 136.92%, pues se alcanzó los 224,185 emisores de comprobantes de pago electrónicos, cifra que casi alcanzó la meta planteada en el Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022, la cual proyectaba llegar a fines del año 2018 con más de 230 mil emisores electrónicos. Sin embargo, al mes de abril de 2019 ya contamos 263,515 de emisores electrónicos, un 17.54% adicional, lo cual podría indicar que estamos próximos a alcanzar un techo en cuanto los contribuyentes vendedores o prestadores de servicios que son emisores electrónicos, manteniendo con los comprobantes de pago electrónicos que se encuentran regulados a la fecha.

Figura 4.4

Evolución del número de emisores de comprobantes de pago electrónico



Fuente: Información estadística de comprobantes de pago electrónico de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

<http://cpe.sunat.gob.pe/informacion-estadistica>

(Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, 2019)

4.2. Liquidación de Servicios Electrónica, nuevo comprobante orientado a la ampliación de la base tributaria.

En atención a los tres (03) objetivos que busca alcanzar la modificación del artículo 46° de la LIR: 1. Ampliación de la base tributaria, 2. Disminución de la evasión y la informalidad; y, 3. Que las personas naturales cumplan con la obligación de exigir la emisión de comprobantes de pago, surge la siguiente pregunta: ¿Por qué orientar la ampliación de la base tributaria y la disminución de la evasión y la informalidad con la obligación de exigir comprobantes de pago, sabiendo que la correcta emisión del mismo no es responsabilidad u obligación del adquiriente o usuario y que solo la Administración Tributaria puede sancionar la no emisión de comprobantes de pago; en lugar de considerar la oportunidad de identificar, a través de los contribuyentes usuarios, a los distintos proveedores de servicios, otorgándoles una herramienta para dicho fin?

Se plantea dicha interrogante, considerando que los contribuyentes objetivo, son aquellos que generarán en el año 2019 ingresos provenientes de rentas del trabajo por importes superiores a S/42,000.00 (cuarenta y dos mil y 00/100 soles) y que el importe bruto de los gastos que deducirían, según el concepto, ascendería a S/42,000.00 (cuarenta y dos mil y 00/100 soles) por gastos a los que les corresponde el 30% de deducción o a S/84,000.00 (ochenta y cuatro mil y 00/100 soles) por gastos a los que les corresponde el 15% de deducción; los mismos que como requisito para la deducción, deben estar sustentados con comprobantes de pago electrónicos emitidos por los prestadores de servicios.

Ante este escenario, surge la necesidad de mejorar la propuesta legislativa y acercarla a la realidad de los contribuyentes objetivo, las personas naturales generadoras de rentas del trabajo, a quienes debemos identificar como los aliados estratégicos que permitirán al Gobierno Central la consecución de los objetivos que se plantea, pues al ser consumidores de diversos servicios serían la fuente de información más importante para documentar dichas operaciones comerciales; por ello, se propone diseñar un comprobante de pago que pueda ser emitido por las personas naturales que generan rentas del trabajo al momento de incurrir en diversos gastos por servicios prestados en el país cuya contraprestación podría calificar como rentas de tercera categoría o de cuarta categoría exceptuando las rentas referidas en el inciso b) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta; se considera ambas rentas, debido a que podría ocurrir que el usuario de servicios no cuente con conocimientos especializados o información suficiente que le permitan calificar el tipo de renta; y además, esta diferenciación no es de relevancia para el usuario quien sólo buscará contar con un comprobante de pago que le permita sustentar o documentar sus pagos por gastos por servicios.

Este nuevo comprobante de pago denominado “Liquidación de Servicios Electrónica” sería emitido por los contribuyentes, personas naturales generadoras de rentas de trabajo, al momento de efectuar los pagos por los diversos servicios contratados con administrados que no cumplan con su obligación de emitir comprobantes de pago por razones inherentes a ellos mismos; es decir, el usuario del servicio puede contratar con un administrado inscrito o no inscrito y de no recibir comprobante de pago cuenta con la opción de emitir la Liquidación de Servicios Electrónica, consignando los datos de identidad del prestador del servicio o de identificación tributaria de tenerla, la

descripción del servicio contratado o prestado, el lugar de prestación del servicio, el monto y la forma de pago.

El uso de este nuevo comprobante de pago permitirá identificar a las personas naturales, prestadoras de servicios, que podrían formar parte de las brechas de incumplimiento tributario detalladas en el punto 1.1., es decir, aquellos administrados que generan ingresos por prestación de servicios y que no se encuentran inscritos, o que estando inscritos no declaran, o que declarando no pagan o que pagan menos de lo que les corresponde; así como identificar a aquellos que estando inscritos tiene la condición del domicilio fiscal declarado ante la SUNAT como no hallado o no habido; lo que permitirá, a los emisores, contribuir con el país en la lucha diaria contra la evasión y la informalidad; esta última puede ser calificada como la principal competencia que debe enfrentar la Administración Tributaria¹³.

Cabe precisar que estas características y condiciones vienen siendo excluidas al momento de evaluar la deducción de gastos para las personas naturales, lo que les transmite la carga de ser sancionados con el desconocimiento de dichos gastos incurridos, del cálculo de la deducción al momento de detectar conductas informales y evasivas en sus proveedores, hecho que va en contra del propósito de fomentar la cultura de exigir comprobantes de pago y que impiden que se identifique a administrados que no están contribuyendo.

Con la información relevada por la emisión de la Liquidación de Servicios Electrónica, dentro de la estrategia de ampliación de la base tributaria, cuantitativa y cualitativa, la SUNAT podrá ejercer su facultad de fiscalización aplicando en una primera etapa, acciones que conlleven a la formalización de los no inscritos, con notificación de acciones inductivas a cargo de verificadores o acciones efectuadas de manera presencial por fedatario fiscalizador; asimismo, en una segunda etapa, podrá reducir la informalidad

¹³ Opinión extraída de la tesis doctoral “La Formalización del Comercio Ambulatorio como estrategia para ampliar la Base Tributaria en el Perú – Período comprendido entre 2015 y 2016”:

“En alguna oportunidad, participé de un debate, en el cual se buscaba determinar quién era la competencia de la Administración Tributaria en el Perú. La mayoría indicaba que SUNAT no tenía con quien competir, porque no existía otro ente recaudador, y que, dentro de ese contexto, los administrados debían adecuarse a lo que señalaba el marco legal, sin embargo, llego a la conclusión que sí se tiene un gran y temible competidor: la informalidad, la cual puede ganar adeptos si no se aterrizan los trámites y obligaciones que deben cumplir los actuales y potenciales administrados.” (Cotrina Reyes, 2016, pág. 128)

y disminuir la evasión, mediante acciones que permitan el seguimiento posterior del cumplimiento de las obligaciones tributarias con notificación de acciones inductivas masivas, tanto a los prestadores de servicios por omisión de ingresos como a los usuarios de los servicios por incremento patrimonial no justificado, de corresponder; es decir, que puede fiscalizar en ambos sentidos o a ambas partes.

Incluso, valiéndose del uso de la tecnología como herramienta de contacto con los contribuyentes, la Administración Tributaria podría programar el envío de mensajes de texto a través de la Plataforma de Interoperabilidad del Estado – PIDE, a los prestadores de servicios identificados mediante la Liquidación de Servicios Electrónica, recordándoles que deben cumplir con su obligación de inscribirse al RUC sino lo estuvieran, que deben presentar su declaración según el vencimiento de su número de RUC, o que deben efectuar pagos mensuales del impuesto a la renta, si el importe imputado así lo exige. Este tipo de comunicaciones incrementaría la sensación de generación de riesgo en los contribuyentes al transmitir el mensaje de haber sido identificados incumpliendo sus obligaciones tributarias sin generar mayor costo o uso de recursos a la Administración Tributaria.

Además, con la emisión de la Liquidación de Servicios Electrónica, el volumen de información, en tiempo real y de manera masiva, que podrá recepcionar la SUNAT de los contribuyentes usuarios de servicios que actualmente no puede identificar por sí misma, tendrá tanto o más calidad que la información que recibe por denuncias de los ciudadanos, debido a que en todos los casos se tendrá identificado al proveedor de la información; es decir, no será anónima, lo que brindará datos más precisos por el beneficio a recibir; la información será recepcionada en línea, en el momento que se paguen los servicios; permitirá identificar los servicios que se contraten por internet y redes sociales; permitirá acercarse al volumen real de las transacciones de los administrados y conocer los rubros en los que se desenvuelve; y permitirá inducir a la actualización de la información registrada en el registro único de contribuyentes de manera voluntaria, mediante la gestión de acciones inductivas orientadas a tal fin.

Finalmente, el uso de este comprobante de pago proveerá a los contribuyentes usuarios de servicios una herramienta inclusiva que les permitirá generar sobre los administrados prestadores de servicios, el riesgo de ser detectados por la SUNAT en el

incumplimiento de sus obligaciones tributarias lo que puede influir en la reducción de la brecha de veracidad.

Cabe precisar que la obligación de emitir comprobantes de pago siempre será del prestador del servicio, quién se encuentra a cargo del cumplimiento de las obligaciones tributarias vinculadas a la generación de rentas; al respecto, con la información relevada, la Administración Tributaria podrá tomar acciones inductivas de regularización, pues la de detección y tipificación de la infracción de no emitir comprobante de pago establecida en el numeral 1 del artículo 174° del T.U.O. del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013), actualmente el único que puede tipificarla mediante una verificación directa o a través de terceros es el Fedatario Fiscalizador, cuyo desempeño se encuentra regulado en el Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por el Decreto Supremo N° 086-2003-EF.

4.3. Propuesta vinculada con la inclusión en el Reglamento de Comprobantes de Pago

Se plantea incluir en el Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999), la Liquidación de Servicios Electrónica, para ello la SUNAT deberá emitir una Resolución de Superintendencia con las siguientes consideraciones:

4.3.1 Definición de la Liquidación de Servicios Electrónica

La Liquidación de Servicios Electrónica es el comprobante de pago emitido por las personas naturales generadoras de rentas del trabajo, al momento de efectuar pagos por gastos por servicios prestados en el país por administrados prestadores de dichos servicios que no cumplan con emitir el comprobante de pago correspondiente, es decir incumplan con su obligación tributaria de emisión de comprobantes de pago.

4.3.2. Características de la Liquidación de Servicios Electrónica

La Liquidación de Servicios Electrónica se generará a través del Sistema de Emisión Electrónica (SEE) en SUNAT Operaciones en Línea – SOL; y, no cuenta con un equivalente a emitir de manera física.

La Liquidación de Servicios Electrónica podrá ser empleada por las personas naturales, para sustentar gastos deducibles de las rentas netas del trabajo y debe consignar la siguiente información:

- Datos del prestados del servicio:
 - DNI o RUC
 - Dirección del prestador del servicio
 - Teléfono del prestador del servicio
 - Correo electrónico del prestador del servicio
- Datos del servicio:
 - Dirección en la que se presta el servicio
 - Detalle del servicio prestado o contratado
 - Tipo de moneda de la operación
 - Importe pactado
 - Fecha de la operación
- Datos del pago:
 - Tipo de moneda de la operación
 - Importe pagado
 - Medio de pago utilizado, para pagos con transferencia bancaria indicar el número de cuenta bancaria del prestador del servicio.

4.4. Propuesta vinculada a las deducciones adicionales a la renta neta del trabajo

En atención al tercer párrafo del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta, el Ministerio de Economía y Finanzas mediante Decreto Supremo, debería incorporar dentro de las deducciones adicionales de las rentas del trabajo el 15% de los pagos por gastos correspondientes a servicios prestados por personas naturales, por los cuales el prestador no otorgó el comprobante de pago correspondiente, siempre y cuando cuente con la Liquidación de Gastos Electrónica correctamente emitida.

Se propone que el porcentaje de la deducción adicional sea equivalente al 15 % del importe pagado debido a lo siguiente:

- La deducción de gastos se encontrará sustentada con comprobantes de pago que serán emitidos por el usuario del servicio; así, si un contribuyente optara por sólo considerar deducciones por este concepto, el monto total de servicios

en los que debería incurrir ascendería a 20 UIT o S/ 84,000.00 (ochenta y cuatro mil y 00/100 soles) para el año 2019, importe que además deberá guardar relación con los ingresos que haya generado por rentas del trabajo durante el mismo periodo.

- El uso de la Liquidación de Servicios Electrónica permitirá identificar las operaciones económicas por prestación de servicios que califiquen tanto como rentas de tercera categoría (servicios que combinan capital y trabajo) o de cuarta categoría (servicios por ejercicio independiente), sin limitarnos a un solo rubro o CIU como actualmente se viene aplicando.

4.5. Consideraciones sobre medios de pago, retenciones, límites de emisión

Sobre la utilización de medios de pago, se tomará en cuenta lo establecido en el artículo 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que se encuentran exceptuados de la obligación de utilizar medios de pago los gastos vinculados con servicios prestados cuando la contraprestación de los servicios sea menor a S/ 3,500 (tres mil quinientos y 00/100 soles) o US\$ 1,000.00 (mil y 00/100 dólares americanos).

Con respecto al uso de las transferencias bancarias entre cuentas del mismo banco como medio de pago, sería importante que como requisito de información, se identifique del número de DNI del beneficiario, así el usuario de los servicios al momento de cancelar podrá corroborar los datos de identidad de su proveedor de servicios a quien le está emitiendo la Liquidación de Servicios Electrónica; y la Administración Tributaria podrá obtener información adicional de contacto de los contribuyentes, en especial de aquellos agentes económicos no registrados aún en el Registro Único de Contribuyentes de la Administración Tributaria.

En cuanto al pago de los impuestos que graven las operaciones, al ser efectuadas con consumidores finales, personas naturales, las obligaciones tributarias recaen en los prestadores de los servicios y no en los consumidores, por ello los usuarios de los servicios, al no tener calidad de agentes de retención, no se verán obligados a efectuar retenciones por los pagos efectuados a los prestadores de los servicios prestados o contratados. Al respecto, es importante que la Administración Tributaria implemente diversas acciones inductivas, como envío de mensajes de texto, notificación de cartas inductivas, intervenciones de fedatario fiscalizador, entre otras, para lograr que los obligados efectúen la declaración y pago de los impuestos relacionados con las

prestaciones de servicios identificadas mediante el uso de la Liquidación de Servicios Electrónica.

Con respecto a establecer límites para la emisión de la Liquidación de Servicios Electrónica, se propone no fijar límites de emisión en los consumidores pues, con el uso del comprobante, se busca identificar a aquellos contribuyentes que se encuentran incumpliendo sus obligaciones tributarias, así como el nivel real de operaciones económicas por las prestaciones de servicios efectuadas.

4.6. Legislación de otros países relacionada con la emisión de comprobantes de pago electrónicos por parte del adquirente o usuario

Con relación a la emisión de comprobantes de pago electrónicos por parte del adquirente o usuario, podemos apreciar la legislación chilena y española.

En Chile, el Servicio de Impuestos Internos – SII cuenta con el comprobante de pago electrónico o documento tributario electrónico denominado “Boletas de prestación de Servicios de Terceros Electrónicas” el cual fue instruido con la Resolución Exenta SII N°112 del 22 de diciembre de 2004; al respecto la citada norma indica que los contribuyentes que generen rentas de primera categoría (rentas empresariales para el caso peruano), que se encuentran obligados a llevar contabilidad y que paguen rentas del trabajo, es decir, que sean usuarios de servicios; entregarán este documento tributario a aquellas personas naturales que no estén en condiciones de emitir boletas de honorarios físicas o imposibilitados tecnológicamente para la emisión de dichos documentos en forma electrónica como comprobante de pago del servicio recibido. (Resolución Exenta SII N°112, 2004).

Como datos obligatorios a ingresar en dicho documento, según el inciso e) del artículo 2° de dicha Resolución, tenemos:

- “- Datos del receptor de la boleta: Nombre completo, N° de RUT y domicilio con la comuna correspondiente.
- Fecha de la Boleta: corresponde a la fecha en que se paga, se abona en cuenta o se pone a disposición del interesado, cualquiera sea el primero de los hechos que ocurra.
- Texto que detalla la naturaleza de la prestación o servicio y valor de la prestación.
- Porcentaje de retención.

- Monto retenido.
- Total líquido a pagar.” (Resolución Exenta SII N°112, 2004)

Por su parte el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas español, con el Real Decreto N° 1619/2012 de fecha 30 de noviembre de 2012 publicado en el Boletín Oficial del Estado el 01 de diciembre de 2012, brinda el reglamento que regula las obligaciones de facturación; el cual, en su artículo 5° señala que el cumplimiento de la obligación de expedir factura “podrá ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones o por terceros” (Real Decreto 1619/2012, 2012).

Sobre este comprobante de pago, la normativa señala que, si bien puede ser expedido por los destinatarios de las operaciones, el sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura es el único responsable del cumplimiento de todas las obligaciones tributarias. Además, establece una serie de requisitos que deben cumplirse cuando el destinatario de las operaciones emita la factura:

“Artículo 5. Cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero.

(...)

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas, por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones, y en él deberán especificarse aquellas a las que se refiera.
 - b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes.
 - c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas correspondientes a aquéllas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.
 - d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan.”
- (Real Decreto 1619/2012, 2012).

Como podemos apreciar, lo que valoran las administraciones tributarias es contar con el registro de las operaciones comerciales brindando tanto a los prestadores de servicios como a los usuarios de estos, comprobantes de pago que permitan obtener la recaudación tributaria y disminuir las brechas de incumplimiento tributario; asimismo, las normas citadas contemplan que los emisores de los comprobantes de pago en calidad de usuarios de servicios sean contribuyentes que generen rentas empresariales y que tengan calidad de agentes de retención, por lo que se encuentran obligados a efectuar los pagos de los impuestos que gravan las operaciones por las que son emitidos; a diferencia de la propuesta presentada en el presente trabajo de investigación.



CONCLUSIONES

La propuesta de implementar el comprobante de pago “Liquidación de Servicios Electrónica” y vincularlo con las deducciones adicionales a las rentas netas del trabajo, como instrumento de ampliación de la base tributaria, reducción de la evasión y la informalidad, nos lleva a las siguientes conclusiones:

- La base tributaria está conformada por los contribuyentes que se encuentran inscritos en el Registro Único de Contribuyentes quienes guardan directa relación con los niveles de recaudación. Sin embargo, además de número de contribuyentes, la base tributaria incluye un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir, la recaudación de un tributo de calidad, correctamente determinado, declarado y oportunamente pagado por los contribuyentes inscritos y los contribuyentes potenciales.
- El tributo de calidad se encuentra ligado con la brecha de veracidad, brecha de incumplimiento tributario en la cual confluyen todas las brechas presentadas en el presente trabajo de investigación, pues al referirse al tributo potencial a recaudar incluye también el tributo no declarado por los contribuyentes potenciales no inscritos, el tributo que corresponde a aquellos que estando inscritos no declaran, el tributo que corresponde a aquellos que habiendo declarado tributo a pagar, pagaron un importe menor o simplemente no pagaron.
- La Administración Tributaria debe implementar medidas que le permitan controlar y reducir las brechas de incumplimiento tributario, así logrará un mejor cumplimiento tributario voluntario por parte de los contribuyentes, quienes deben percibir que existe un control efectivo en cada una de las etapas del cumplimiento de las obligaciones tributarias, desde la inscripción hasta la correcta declaración de los tributos; para ello, debe identificar las razones que el contribuyente toma en consideración al momento de decidir cumplir o no con sus obligaciones tributarias.

- La decisión tributaria del contribuyente, en atención a la cultura tributaria y a la conciencia tributaria que posea, lo llevará a decidir sobre su nivel de participación en la búsqueda del bien común de la sociedad mediante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el pago de sus tributos.

En este proceso de toma de decisión tributaria, el contribuyente hará la evaluación de las probabilidades de ser detectado en el incumplimiento versus el costo, generalmente alto de cumplimiento; si estima que estas probabilidades son elevadas entonces cumplirá, de lo contrario asumirá el costo del incumplimiento; lo cual, puede convertirse en una práctica social aceptada por la mayoría.

- Se puede mejorar el cumplimiento e incrementar la recaudación brindando una motivación mediante incentivos a los terceros que adquieren bienes o servicios de los contribuyentes obligados a cumplir con el pago de los tributos, más aún si se brinda de una herramienta al consumidor, quien es el aliado estratégico del Gobierno Central para la consecución de sus fines; así, mediante la generación del riesgo subjetivo, puede producirse un cambio de conducta generalizado, orientado al cumplimiento tributario.
- Si bien, las deducciones por servicios que se encuentran contempladas en la legislación vigente, son un buen inicio para la estrategia de ampliación de la base tributaria resultan insuficientes; el condicionar la deducción a la voluntad de emisión del comprobante de pago por parte del prestador del servicio, quien ante la poca probabilidad de ser detectado en el incumplimiento de su obligación puede optar por incumplir; y, si el consumidor no cuenta con la posibilidad de documentar dicha situación, sino por el contrario es perjudicado con la no inclusión de dichos gastos en los que realmente incurrió, entonces es necesario mejorar la propuesta.
- La Liquidación de Servicios Electrónica provee de una herramienta al usuario de servicios o consumidor para identificar y proveer a la Administración Tributaria, de información vinculada a las operaciones económicas que se encuentran al margen del control tributario por no contar con un comprobante de pago que sea emitido por el prestador del servicio, por la decisión de dicho administrado de no cumplir con su obligación tributaria; así, el consumidor final, al documentar dichas operaciones mediante la emisión de la Liquidación de Servicios Electrónica, se convierte en aliado estratégico del Gobierno Central.

- El uso de la Liquidación de Servicios Electrónica permitirá identificar a la Administración Tributaria a aquellos contribuyentes con estado de inscripción de baja y de oficio que actualmente se encuentran realizando actividades comerciales, así como aquellos contribuyentes con estado de domicilio no habido o no hallado que pueden ser perfectamente ubicables con los datos relevados en dicho comprobante de pago; lo cual se aleja de la actual propuesta que hace énfasis en la no inclusión de los comprobantes que fueran emitidos por contribuyente con los estados y las condiciones de domicilio antes señaladas, sin considerar que el consumidor no cuenta con los recursos necesarios que le permitan influir directamente en la decisión del prestador de servicios de cumplir con sus obligaciones tributarias.
- El uso de la Liquidación de Servicios Electrónica puede lograr un cambio positivo en la conducta de los contribuyentes con respecto a la obligación de emitir comprobantes de pago, cambio que será mucho mayor al que puede generar actualmente que solo controla el cumplimiento de esta obligación con las acciones de fiscalización que realiza el Fedatario Fiscalizador, debido a la generación de riesgo de ser detectado mediante cruces de información de sus ingresos declarados y los ingresos que le serán imputados.
- Mediante acciones de fiscalización masivas inductivas, la SUNAT podrá trabajar, en una primera etapa, la información recibida para inducir a los contribuyentes detectados en incumplimiento a regularizar las distintas omisiones que pudiera detectar, relacionadas con la inscripción, la declaración y el pago. Asimismo, podrá controlar a los emisores de las Liquidaciones de Servicios Electrónicas que incurran en gastos por importes que superen su nivel de ingresos declarados.

RECOMENDACIONES

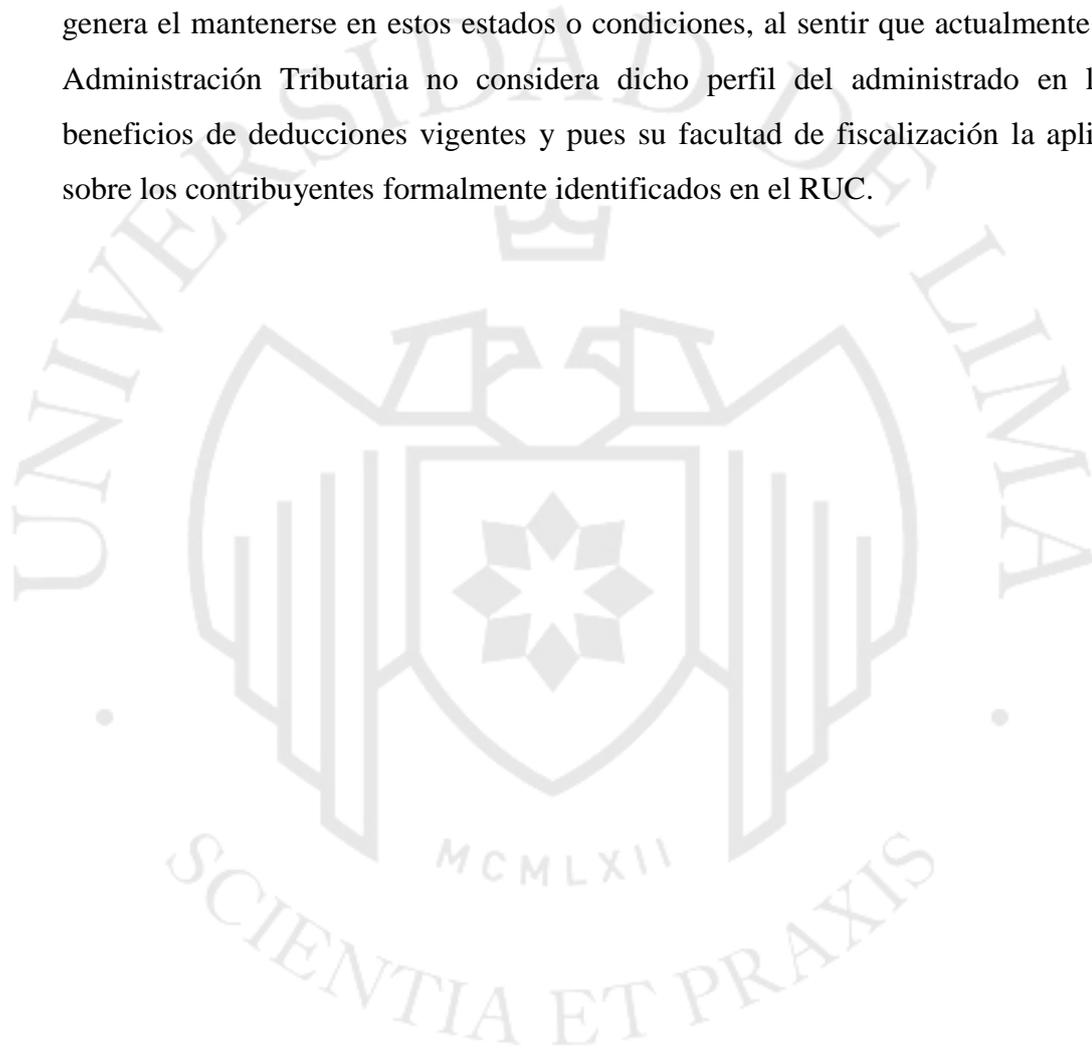
A fin de conseguir los objetivos de la propuesta se efectúan las siguientes recomendaciones:

- Se propone diseñar la Liquidación de Servicios Electrónica como un comprobante de pago que pueda ser emitido por las personas naturales que generan rentas del trabajo al momento de incurrir en diversos gastos por servicios prestados en el país por personas naturales, cuya contraprestación podría calificar como rentas de tercera categoría o de cuarta categoría exceptuando las rentas referidas en el inciso b) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta; se considera ambas rentas, ya que esta diferenciación no es de relevancia para el usuario, quien solo buscará contar con un comprobante de pago que le permita sustentar o documentar sus pagos por gastos por servicios; además, podría ocurrir que el usuario de servicios no cuente con conocimientos especializados o información suficiente que le permitan calificar el tipo de renta. Esta herramienta permitirá, a los emisores, contribuir con el país en la lucha diaria contra la evasión y la informalidad al permitir a la Administración Tributaria de aquellos prestadores que no estén inscritos en el Registro Único del Contribuyente o aquellos que estando inscritos no se encuentran activos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Considerando que el Estado puede promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias por medio de incentivos otorgados a los clientes o usuarios de servicios; se propone incentivar el uso de la Liquidación de Servicios Electrónica permitiendo que la correcta emisión de dicho comprobante de pago sirva para acreditar los pagos por gastos por servicios efectuados por las personas naturales generadoras de rentas del trabajo, los cuales puedan ser deducidos anualmente, de sus rentas netas del trabajo, como parte de las deducciones adicionales de 3 UIT que vienen siendo aplicadas desde el año 2017, gracias a las modificatorias introducidas al respecto en la Ley del Impuesto a la Renta.

- En atención a la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, partiendo de los cruces de información sistemáticos que se pueden trabajar con la información relevada por el uso de la Liquidación de Servicios Electrónica, se recomienda aplicar acciones de fiscalización inductivas no determinativas, tanto a los prestadores de servicios por omisión de ingresos como a los usuarios de los servicios por incremento patrimonial no justificado, de corresponder; es decir, que puede fiscalizar en ambos sentidos o a ambas partes con este tipo de acciones que no se encuentran contempladas dentro de los alcances del procedimiento de fiscalización, pues estas acciones inicialmente deberían estar orientadas a la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los administrados.
- Incluir como requisito de información en todas las transferencias bancarias, la identificación del número de DNI del beneficiario, así el usuario de los servicios al momento de cancelar podrá corroborar los datos de identidad del proveedor de servicios a quien le está emitiendo la Liquidación de Servicios Electrónica; y por su parte la Administración Tributaria podrá obtener información adicional de contacto de los contribuyentes, en especial de aquellos agentes económicos no registrados aún en el Registro Único de Contribuyentes de la Administración Tributaria.
- Teniendo en cuenta el actual uso de la tecnología, como herramienta de contacto con los contribuyentes, en los procedimientos de acciones inductivas, se recomienda programar el envío de mensaje de texto a los prestadores de servicios recordándole que debe cumplir con su obligación de inscribirse al RUC sino lo estuviera, presentar su declaración según el vencimiento de su número de RUC, o efectuar pagos mensuales del impuesto a la renta, si el importe imputado así lo exige. Este tipo de comunicaciones no originaría mayor costo o uso de recursos a la Administración Tributaria pero sí transmitiría el mensaje que se ha identificado al prestador del servicio que incumple alguna obligación tributaria.
- Respecto del actual tope de anual de compras por proveedor, de 75 UIT, que se puede sustentar con la emisión de la Liquidación de Compra, establecido con la Resolución de Superintendencia N° 166-2018/SUNAT; se recomienda no colocar esta restricción para la emisión de la Liquidación de Servicios Electrónica por parte de las personas naturales, teniendo en consideración que uno de los objetivos de la

propuesta es identificar el nivel real de las operaciones económicas por estos servicios mediante el uso de este nuevo comprobante de pago.

- Considerar los beneficios de formalización que puede producir el incluir a los contribuyentes no inscritos, de baja, no hallados o no habidos con respecto a la ampliación de la base tributarias cualitativa y cuantitativa, a través de la identificación y seguimiento de dichos contribuyentes por parte de la Administración Tributaria; en lugar de reforzar la sensación de impunidad que genera el mantenerse en estos estados o condiciones, al sentir que actualmente la Administración Tributaria no considera dicho perfil del administrado en los beneficios de deducciones vigentes y pues su facultad de fiscalización la aplica sobre los contribuyentes formalmente identificados en el RUC.



REFERENCIAS

- Alemán Saravia, C. A. (2014). La Detección del Fraude Fiscal aprovechando la Fusión SUNAT y ADUANAS. En C. A. Alemán Saravia, O. Sánchez Rojas, C. Arenas Bazán, W. Castillo Blancas, D. Traverso Cuesta, J. Chávez Díaz, . . . Ca, *Colección de Ensayos Tributarios y Aduaneros 2012 - La Facultad de Fiscalización* (págs. 139-172). Callao: INDESTA - SUNAT.
- Alink, M., & Van Kommer, V. (2011). *Manual de Administración Tributaria*. Amsterdam: IBFD. Obtenido de <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/CIAT.pdf>
- Carvalho, C. (2013). *Teoría de la Decisión Tributaria*. Lima: INDESTA - SUNAT.
- Cotrina Reyes, L. M. (2016). Tesis doctoral. *La Formalización del Comercio Ambulatorio como estrategia para ampliar la Base Tributaria en el Perú – Período comprendido entre 2015 y 2016*. Lima, Perú. Obtenido de <http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/handle/usmp/2752>
- Decreto Legislativo N° 1258. (8 de Diciembre de 2016). *Decreto Legislativo que modifica a la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Decreto Legislativo N° 1381. (24 de Agosto de 2018). *Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Decreto Supremo N° 033-2017-EF. (28 de Febrero de 2017). *Decreto Supremo que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Decreto Supremo N° 085-2007-EF. (29 de Junio de 2007). *Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF. (22 de Junio de 2013). *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.

- Decreto Supremo N° 179-2004-EF. (8 de Diciembre de 2004). *Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Decreto Supremo N° 248-2018-EF. (03 de Noviembre de 2018). *Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Decreto Supremo N° 399-2016-EF. (31 de Diciembre de 2016). *Establecen las profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darán derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Decreto Supremo N° 122-94-EF. (Setiembre de 1994). *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Dirección Nacional de Cuentas Nacionales del INEI. (2010). *Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU) Revisión 4*. Lima: Dirección Nacional de Cuentas Nacionales del Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).
- División Estadística del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. (2005). *Informes Estadísticos - Serie M, No. 4, Rev. 3.1. Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU) Revisión 3.1*. New York: Naciones Unidas.
- Friedhelm, J. (1992). Disminución de la brecha tributaria mediante nuevos enfoques y nuevas tecnologías en la función de auditoría. *Las estrategias de la Administración Tributaria para la década del 90*. (págs. 01-10). Washington D.C.: Centro Interamericano de Administradores Tributarios.
- Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022. (25 de Abril de 2019). *Informe de Actualización de Proyecciones Macroeconómicas 2019-2022*. Lima, Lima, Perú.
- Ley N° 28194. (26 de Marzo de 2004). *Ley para lucha contra la evasión y para la formalización de la economía*. Lima, Lima, Lima: Editora Perú.
- Ley N° 30506. (09 de Octubre de 2016). *Ley que delega en el poder ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad*

ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de PETROPERÚ S.A. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.

Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022. (22 de Agosto de 2018). *Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.

Martel Veramendi, M. A. (2012). El control integral extensivo e intensivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y los lineamientos para la selección de los contribuyentes en el ámbito de la fiscalización: la experiencia de la Administración Tributaria Peruana. En M. A. Martel Veramendi, C. M. García Solis, J. Sánchez Vecorena, & D. Neyra López, *Fiscalización Tributaria y Aduanera I - Cuadernos SUNAT: Serie Investigaciones, 2-2012* (págs. 17-97). Callao: Comité Editorial del IATA.

(Periodo Parlamentario 2016-2021). *Exposición de Motivos - Decreto Legislativo N° 1258*. Lima, Lima, Perú: Comisión de Constitución y Reglamento Periodo Parlamentario 2016-2021. Obtenido de http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/1258_ultimo.pdf

(Periodo Parlamentario 2016-2021). *Exposición de Motivos - Decreto Legislativo N° 1263*. Lima, Lima, Perú: Comisión de Constitución y Reglamento Periodo Parlamentario 2016-2021.

Real Decreto 1619/2012. (01 de Diciembre de 2012). *Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación*. Madrid, España.

Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT. (24 de Enero de 1999). *Reglamento de Comprobantes de Pago*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.

Resolución de Superintendencia N° 123-2017/SUNAT. (15 de Mayo de 2017). *Regulan los comprobantes de pago que permiten deducir gastos personales en el Impuesto a la Renta por arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles y por servicios generadores de renta de cuarta categoría*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.

Resolución de Superintendencia N° 141-2017/SUNAT. (08 de Junio de 2017). *Sistema de emisión electrónica consumidor final y comprobante de pago electrónico Ticket POS*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.

- Resolución de Superintendencia N° 166-2018/SUNAT. (30 de Junio de 2018). *Modifican la Resolución de Superintendencia N° 317-2017/SUNAT que regula la emisión electrónica de la liquidación de compra a través del Sistema de Emisión Electrónica SUNAT Operaciones en Línea respecto de la designación de nuevos emisores electrónicos* y. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Resolución de Superintendencia N° 276-2017/SUNAT. (31 de Octubre de 2017). *Resolución de Superintendencia que crea el sistema de emisión electrónica monedero electrónico y el comprobante de pago electrónico Ticket Monedero Electrónico*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Resolución de Superintendencia N° 303-2018/SUNAT. (31 de Diciembre de 2018). *Modifican la normativa sobre comprobantes de pago electrónicos, para regular la deducción de gastos por los servicios a los que se refiere el inciso d) del art. 26°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y el Reglamento de Comprobantes de Pago*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Resolución de Superintendencia N° 317-2017/SUNAT. (29 de Noviembre de 2017). *Regulan la emisión electrónica de la Liquidación de Compra a través del sistema de emisión electrónica SUNAT Operaciones en Línea*. Lima, Lima, Perú: Editora Perú.
- Resolución Exenta SII N°112. (22 de Diciembre de 2004). *Instruye sobre la emisión y uso de Boletas de Prestaciones de Servicios de Terceros Electrónicas*. Santiago de Chile, Chile. Obtenido de <http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2004/reso112.htm>
- Robles Moreno, C., Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J., Villanueva Gutiérrez, W., & Bravo Cucci, J. A. (2010). *Código Tributario - Doctrina y Comentarios*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- RTF N° 03031-2-2007. (29 de Marzo de 2007). Lima, Lima, Perú. Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/2/2007_2_03031.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. (2019). *Información Estadística - Comprobante de Pago Electrónico*. Obtenido de <http://cpe.sunat.gob.pe/informacion-estadistica>

BIBLIOGRAFÍA

- Alemán Saravia, C. A. (2014). La Detección del Fraude Fiscal aprovechando la Fusión SUNAT y ADUANAS. En C. A. Alemán Saravia, O. Sánchez Rojas, C. Arenas Bazán, W. Castillo Blancas, D. Traverso Cuesta, J. Chávez Díaz, . . . Ca, *Colección de Ensayos Tributarios y Aduaneros 2012 - La Facultad de Fiscalización* (págs. 139-172). Callao: INDESTA - SUNAT.
- Alink, M., & Van Kommer, V. (2011). *Manual de Administración Tributaria*. Amsterdam: IBFD. Obtenido de <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/CIAT.pdf>
- Arancibia Alcántara, M. & Arancibia Cueva, M. (2017). *Auditoría Tributaria*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- Arellano Rojas, E. & Fernández Ventosilla, A. (2018). *Fiscalización Tributaria y Laboral*. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- Castillo Chihuán, J., & Gómez Aguirre, A. (2009). *Principales problemas relacionados con los comprobantes de pago y guías de remisión*. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- Castro Gálvez, L. (2014). *Manual Práctico de Fiscalización Tributaria*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- Carvalho, C. (2013). *Teoría de la Decisión Tributaria*. Lima: INDESTA - SUNAT.
- Cotrina Reyes, L. M. (2016). Tesis doctoral. *La Formalización del Comercio Ambulatorio como estrategia para ampliar la Base Tributaria en el Perú – Período comprendido entre 2015 y 2016*. Lima, Perú. Obtenido de <http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/handle/usmp/2752>
- Friedhelm, J. (1992). Disminución de la brecha tributaria mediante nuevos enfoques y nuevas tecnologías en la función de auditoría. *Las estrategias de la Administración Tributaria para la década del 90*. (págs. 01-10). Washington D.C.: Centro Interamericano de Administradores Tributarios.

Martel Veramendi, M. A. (2012). El control integral extensivo e intensivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y los lineamientos para la selección de los contribuyentes en el ámbito de la fiscalización: la experiencia de la Administración Tributaria Peruana. En M. A. Martel Veramendi, C. M. García Solis, J. Sánchez Vecorena, & D. Neyra López, *Fiscalización Tributaria y Aduanera I - Cuadernos SUNAT: Serie Investigaciones*, 2-2012 (págs. 17-97). Callao: Comité Editorial del IATA.

Robles Moreno, C., Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J., Villanueva Gutiérrez, W., & Bravo Cucci, J. A. (2010). *Código Tributario - Doctrina y Comentarios*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.

