

## **INFORME N° 27-2016-SUNAT/5A1000**

### **I. RESUMEN**

El presente documento pretende describir de manera general la metodología empleada para estimar el porcentaje de incumplimiento en el pago del Impuesto General a las Ventas (IGV) durante el ejercicio 2015. Asimismo, se muestran los resultados de dicha estimación entre los años 2003 al 2015.

La importancia de la estimación que se presenta reside en que ésta permite tener una apreciación del potencial de recaudación del IGV en el conjunto de la economía. Ello a su vez, provee de un valioso instrumento para programar y adoptar acciones tendientes a erradicar el incumplimiento y evaluar el grado de eficiencia de la entidad administradora de los tributos en su trabajo de recaudación y fiscalización<sup>1</sup>.

### **II. ANÁLISIS**

#### **Marco conceptual**

##### **1. El Impuesto General a las Ventas (IGV)**

El IGV peruano es la variedad nacional del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Se aplica desde el año 1973 y presenta las siguientes características principales:

- a. Es un impuesto que grava el consumo como manifestación mediata de la capacidad contributiva de las personas.
- b. Es un impuesto indirecto, porque su diseño permite la traslación de la carga tributaria desde el vendedor y hacia el comprador. Así, los contribuyentes del IGV son tan sólo recaudadores del impuesto, pues en realidad quienes lo soportan son los consumidores finales de bienes y servicios, quienes al no ser contribuyentes no pueden hacer uso del crédito fiscal.
- c. Es un impuesto no acumulativo. Por esta característica el IGV se aplica sólo sobre el valor agregado en cada etapa de la comercialización o distribución de los bienes y servicios y no sobre el total del valor de venta<sup>2</sup>.
- d. Aplica el método del crédito sustractivo indirecto (impuesto contra impuesto). Bajo este método, el monto del impuesto que un contribuyente declara y paga es la diferencia entre el impuesto que recauda de sus ventas y el impuesto que ha soportado por adquisiciones, actuando sólo como agente recaudador<sup>3</sup>.
- e. Aplica la modalidad de base financiera, que supone que la materia imponible se obtiene por diferencia entre las ventas y las compras realizadas en un periodo determinado, sin relacionar directamente a las ventas con los

<sup>1</sup> Adicionalmente, la estimación cobra mayor relevancia si se toma en cuenta la relación existente entre el incumplimiento en el Impuesto General a las Ventas y el correspondiente al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

<sup>2</sup> Este valor agregado sobre el cual se aplica el impuesto no es conceptualmente el valor de orden económico, sino el mayor valor o margen bruto de comercialización.

<sup>3</sup> Bajo el método directo o base contra base el valor agregado se determina por la diferencia entre las ventas y las compras sujetas al impuesto.

insumos empleados y sin considerar los niveles de inventarios existentes al cierre del período fiscal.

- f. Es plurifásico porque se aplica prácticamente a todas las etapas del ciclo de producción y distribución, desde el productor o importador inicial hasta el consumidor final que de acuerdo al diseño del tributo es quien soporta la carga el impuesto.
- g. El IGV es un impuesto de tasa única, a la que se le adiciona un 2% por concepto del Impuesto de Promoción Municipal (IPM). Al respecto, durante 2011 el impuesto ha vuelto a adoptar la tasa de 16%<sup>4</sup>.
- h. De manera general, aplica el principio de imposición en el lugar de destino, por el que se gravan las importaciones, pero no se gravan las exportaciones.

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

- i. El impuesto presenta además un tratamiento particular en aquellas prestaciones de servicios efectuadas por personas naturales por las cuales se generan rentas de cuarta categoría para fines del Impuesto a la Renta.

En efecto, de acuerdo con la Ley del IGV, sólo se considera como servicios afectos a dicho impuesto las prestaciones que una persona realiza para otra a cambio de ingresos que se consideren rentas de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando dichas prestaciones no estén afectas a este último impuesto. Como consecuencia, los servicios prestados por los contribuyentes generadores de rentas de cuarta categoría quedan excluidos de la base del IGV.

- j. El impuesto tampoco grava el arrendamiento y demás formas de cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, siempre que el prestador genere ingresos que constituyan rentas de primera o de segunda categorías gravadas con el Impuesto a la Renta, es decir, siempre que el arrendador no realice conjuntamente actividad empresarial.
- k. El impuesto grava a los bienes de capital, pero permite que el impuesto que ha incidido sobre su adquisición sea descontado como crédito fiscal en la medida que se generen ventas gravadas o exportaciones. El exceso de crédito fiscal no está sujeto a devolución sino que debe ser arrastrado a los períodos siguientes<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Cabe indicar que en agosto del 2003, la tasa fue incrementada de manera temporal por la Ley N.º 28033, pasando del 16% al 17%. Durante 2007, la tasa impositiva se mantuvo en 17%, conforme al Artículo 6º de la Ley N.º 28929, vigente a partir de enero de 2007. Posteriormente, las leyes N.º 29144, 29291 y 29467 dispusieron que esta tasa se mantenga sin variación durante los años 2008, 2009 y 2010 respectivamente.

En el caso del ejercicio 2010 la Ley N.º 29628 - Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público para el año Fiscal 2011 - dispuso que la tasa se mantuviera en 17% pero posteriormente la Ley N.º 29666 señaló que a partir del 1º de marzo 2011 la tasa del IGV se rebaje de 17% a 16% retomando el nivel que tenía a inicios de año 2003.

<sup>5</sup> La excepción lo constituyen el Régimen de Recuperación Anticipada existente y el de Reintegro Tributario, que se aplican sólo en el caso de inversiones significativas realizadas por entidades que se encuentran en una etapa pre-operativa.

- I. El IGV peruano carece de un tramo de inafectación o mínimo no imponible. No obstante, para ser considerado sujeto del impuesto se requiere de habitualidad por parte de quienes no realizan actividad empresarial. La habitualidad se califica en función del monto, tipo de operación, frecuencia y otros criterios similares que permitan o no presumir la intención de realizar actividades empresariales.
- m. Por lo general, los sujetos exonerados del impuesto no aplican el IGV sobre el valor de sus ventas (no debitán y por lo tanto no trasladan el impuesto). Sin embargo, tampoco pueden solicitar la devolución del impuesto que les ha sido trasladado en sus adquisiciones de bienes o servicios y en este sentido, permanecen como incididos<sup>6</sup>.
- n. El IGV cede base imponible –por la vía de la inafectación o la exoneración– ante otros tributos tales como el Impuesto a los Casinos y Tragamonedas<sup>7</sup> y el Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado<sup>8</sup>. Asimismo, incorpora la existencia del Nuevo Régimen Único Simplificado<sup>9</sup>, el mismo que es optativo para parte del segmento de contribuyentes que realiza ventas anuales menores a los S/. 360 mil y abarca y sustituye tanto al Impuesto General a las Ventas y al Impuesto de Promoción Municipal como al Impuesto a la Renta.

## 2. El concepto de incumplimiento

Es importante señalar que el concepto de incumplimiento adoptado en el presente documento abarca tanto a la evasión como a la morosidad<sup>10</sup>.

La evasión tributaria es parte importante del estimado y constituye un esfuerzo u omisión consciente y dolosa que pretende evitar o reducir, de manera sistemática y en provecho propio o de terceros, el pago de obligaciones tributarias, implicando acciones que violan normas legales establecidas<sup>11</sup>.

## 3. Determinantes de los niveles de incumplimiento

Las causas de la evasión no son únicas, sino que existen múltiples factores cuyos mecanismos de influencia tienen un elevado grado de complejidad y un carácter dinámico que hace que la importancia relativa de cada factor en el

<sup>6</sup> Por lo general no se aplica el mecanismo conocido como tasa cero. No obstante, existen unas pocas excepciones vinculadas a la existencia de gastos tributarios.

<sup>7</sup> Ley N.º 27153, publicada el 8 de julio de 1999.

<sup>8</sup> Ley N.º 28211, publicada el 22 de abril de 2004.

<sup>9</sup> Decreto Legislativo N.º 937 - Nuevo RUS, publicado el 14 de enero de 2003.

<sup>10</sup> En estricto, el concepto de incumplimiento también debe comprender a la elusión tributaria, la cual está referida al conjunto de acciones mediante las cuales el contribuyente reduce el monto de sus obligaciones tributarias, utilizando medios contemplados en la misma ley (aprovechando una situación de imprecisión o ambigüedad) o que no estén reñidos con las disposiciones legales, aunque el espíritu de la ley empleada se oriente al pago del impuesto.

Al respecto, es oportuno señalar que este concepto resulta de muy difícil cuantificación o estimación a nivel de agregados, en razón de su complejidad y de su propia naturaleza. Cabe añadir igualmente que este concepto no debe ser confundido con la denominada economía de opción bajo la cual el contribuyente decide, dentro de varias alternativas posibles presentadas por las propias normas, qué tratamiento impositivo le resultará menos oneroso y sin que ello signifique transgredir la normatividad tributaria o alterar su intención.

<sup>11</sup> Según el Glosario Tributario elaborado por la SUNAT, se define como evasión tributaria al hecho de sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda, así como toda acción u omisión dolosa o violatoria de las disposiciones tributarias, destinada a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros.

resultado varíe con el transcurso del tiempo. No obstante, entre los principales determinantes de la evasión se puede considerar los siguientes:

- a. El beneficio económico directo derivado de la omisión del pago del tributo.
- b. Factores macroeconómicos coyunturales o estructurales que reducen o mantienen reducidos los ingresos de los agentes económicos, condicionándolos a cubrir la reducción a partir de los recursos correspondientes a los tributos<sup>12</sup>. En este punto es importante mencionar el efecto de la inflación, la falta de crédito y los shocks en los niveles de ingresos.
- c. La inexistencia de un nivel de conciencia tributaria acorde con los niveles de recaudación que se pretende obtener. En este aspecto es relevante tener en cuenta cuál es el grado de condena social a la evasión, así como los niveles de educación tributaria brindada a los ciudadanos y la existencia o no de valores de solidaridad en el ámbito de la sociedad.
- d. La percepción con relación al grado de legitimidad y transparencia en el uso de los recursos recaudados es muy importante. Así, la obediencia tributaria de la sociedad se ve enormemente influenciada por la equidad percibida en el tratamiento tributario y sobre todo, en la asignación del gasto y la manera en que éste repercute en el suministro de servicios públicos a los ciudadanos<sup>13</sup>.
- e. El grado de complejidad del sistema tributario, tanto en lo referido a la existencia de vacíos legales o administrativos como a lo frondoso de los regímenes especiales aplicados.
- f. La existencia de incertidumbre jurídica en razón de la frecuente variación de las normas tributarias.
- g. El grado de concentración o dispersión de las principales actividades económicas relevantes para fines del impuesto. Al respecto, si la actividad económica se concentra en grandes unidades o empresas como sucede en el caso peruano, el incentivo a evadir será menor a nivel del conjunto, dado que la posibilidad de detección y sanción es relativamente mayor.
- h. El nivel de la tasa efectiva aplicada. Cuanto mayor es la tasa impositiva, mayor es el incentivo a evadir el pago del impuesto, y por lo mismo, resulta más complicado para la Administración Tributaria lograr el cumplimiento pleno.
- i. La importancia relativa de cada actividad económica dentro de la base del

---

<sup>12</sup> A manera de ejemplo, se pueden mencionar algunas actividades agrarias en las cuales ante la existencia de sobreoferta y precios deprimidos, la permanencia del productor en el mercado se basa en el traslado del impuesto al cliente (generando a éste crédito fiscal) y la posterior evasión del monto recibido por concepto de IGV.

<sup>13</sup> El grado de conformidad de los ciudadanos con respecto a los servicios prestados por el Estado es observable de manera indirecta en la medida en que los agentes privados optan por prestar servicios que tradicionalmente son considerados como funciones propias del Estado, tales como seguridad, salud o educación. En efecto, cuando una parte importante de los ciudadanos con capacidad económica prefiere asumir directamente el pago de la educación privada para sus hijos, el pago de un seguro médico o la contratación de una empresa de vigilancia, es probable que estos ciudadanos (precisamente el segmento que define el comportamiento de las empresas y quienes perciben los mayores ingresos) no estén predisuestos al pago de tributos al percibir que no les reportan beneficios proporcionales a sus aportes.

impuesto<sup>14</sup>.

- j. El nivel de información disponible en la economía, a través de fuentes de información estadística y registros externos consistentes, vinculables, actualizados y que a la vez puedan ser empleados por la administración tributaria hace más evidente las prácticas evasivas y por ello facilita el control fiscal.
- k. El grado de eficiencia de la administración tributaria en lo relativo a:
  - Las facilidades brindadas a los sujetos y obligados, que se traducen principalmente en la constante reducción del costo del cumplimiento tributario.
  - La capacidad para ejercer un control fiscal efectivo y a la vez eficiente en cuanto al uso de recursos. Cabe mencionar que este tipo de control se expresa en la probabilidad de determinar correctamente la obligación tributaria e igualmente detectar al evasor y sancionarlo oportuna y adecuadamente de manera tal que éste modifique su conducta tributaria<sup>15</sup>. Al respecto, es oportuno mencionar que si una administración tributaria exterioriza indicios de incapacidad para ejercer el control de la evasión, ello puede retroalimentar negativamente el comportamiento de los sujetos gravados, incluso tentando al contribuyente cumplido a imitar la conducta del evasor.
  - Asimismo, es relevante tener en cuenta la potencial existencia de corrupción administrativa.
- l. La cuantía de las sanciones que efectivamente se aplican al evasor detectado. Al respecto, si las sanciones no pueden ser previstas por los contribuyentes o si éstas son muy reducidas o no llegan a aplicarse efectivamente a un porcentaje significativo de los infractores, su efecto como herramienta para disuadir al incumplido y cambiar su conducta será muy limitado<sup>16</sup>.
- m. La adopción recurrente en el pasado de medidas tales como los fraccionamientos especiales, moratorias, blanqueos, condonaciones tributarias, prorrogas de beneficios y similares que hacen que el contribuyente que cumple con la declaración y pago oportuno de sus obligaciones tributarias se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones e inclusive en desventaja con respecto al contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones tributarias.

<sup>14</sup> A manera de ejemplo, resulta previsible que una base del IVA sustentada en la prestación de servicios tenga niveles de evasión superiores a aquélla que se basa en la venta de bienes, en tanto que la primera actividad por su naturaleza usualmente intangible es más difícil de controlar. Similares hipótesis se pueden elaborar con relación a la dispersión geográfica y en general, respecto de cualquier factor que incremente los costos de la fiscalización.

<sup>15</sup> Es importante mencionar que existe una probabilidad de detección y sanción, y que adicionalmente existe una percepción de riesgo fiscal -en tanto subjetiva- puede no corresponder a los niveles de probabilidad de detección y sanción reales.

<sup>16</sup> Es de comentar que mediante el Decreto Legislativo N.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007, se modificó el Código Tributario en lo que respecta a la aplicación de sanciones. Como resultado de esta modificación, las sanciones fueron graduadas en función de la gravedad de la infracción y adicionalmente algunas sanciones se comenzaron a calcular en función de los ingresos anuales del infractor con el fin de preservar la capacidad de disuasión a nivel de los contribuyentes de mayores ingresos.

#### 4. Efectos del Incumplimiento

- a. La evasión invalida las propiedades de neutralidad económica de las estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos.
- b. La evasión altera los efectos de los propios impuestos. Dada la necesidad de una recaudación exigida para el financiamiento del Estado, la existencia de evasión hará necesario establecer mayores impuestos que serán básicamente soportados por los contribuyentes que sí tienen un aceptable grado de cumplimiento tributario. Ello agravará la pre-existente distorsión en perjuicio de los contribuyentes formales y empeorará las condiciones de competencia, en tanto que es probable que los evasores eviten tanto la carga impositiva inicial como aquella que es añadida por el sistema para contrarrestar la pérdida de ingresos fruto de su propio comportamiento.
- c. En relación al Estado, la evasión afecta negativamente a sus cuentas fiscales impidiendo que el gobierno pueda alcanzar sus objetivos de política.
- d. En relación a los contribuyentes y al conjunto de la sociedad, se incrementan los costos de cumplimiento pues la necesidad de establecer mecanismos que minimicen la evasión obliga a que cada acción de carácter tributario se torne más compleja. En particular, se incrementará la profusión en los requisitos solicitados y la necesidad de proporcionar información cada vez más detallada a la Administración Tributaria.
- e. En relación a la Administración Tributaria, se incrementan los costos relacionados con el control fiscal. Así, la evasión genera a la necesidad de realizar una mayor cantidad de intervenciones de control y de verificación de requisitos adicionales y asimismo la necesidad de perseguir a los evasores y elaborar expedientes para realizar acusaciones de fraude, entre otras acciones. Ello puede llevar a que se distraigan recursos que bien podrían emplearse en la difusión, simplificación y en general en incrementar la calidad de los servicios brindados por la Administración Tributaria.

#### Metodología

5. Existen varios métodos alternativos usados en la medición del incumplimiento en los impuestos al valor agregado<sup>17</sup>. Para fines de las estimaciones presentadas se ha optado por una variante del Método del Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales que se estima a partir de los niveles del Producto Bruto Interno.
6. Los métodos sustentados en las cifras de Cuentas Nacionales definen al importe materia de incumplimiento como la diferencia que se genera de comparar la recaudación máxima potencial y la recaudación tributaria efectiva. La recaudación máxima potencial se puede estimar aplicando la tasa del impuesto a una base potencial teórica estimada a partir de las cifras del Valor Bruto de la Producción o del PBI de las Cuentas Nacionales (CCNN), efectuando para ello los ajustes correspondientes a la estructura particular de cada sistema tributario con el fin de obtener un estimado de la base gravable.

<sup>17</sup> Entre estos métodos se puede mencionar a las encuestas, al muestreo, al conjunto de métodos indirectos y a los métodos basados en las cuentas nacionales.



- 29
7. En el método empleado se han realizado varios ajustes al PBI a fin de aproximarlo a la base efectiva del IGV de acuerdo a la legislación nacional. En una primera etapa se han realizado ajustes a la base imponible para considerar las características particulares a esta modalidad del IVA y el resultado de estos ajustes es una base potencial teórica del IGV. Posteriormente, se han realizado los ajustes correspondientes a los regímenes especiales y gastos tributarios con el objetivo de adaptar la estimación a la realidad concreta del Perú.
  8. Los ajustes tendientes a determinar la Base Potencial Teórica del IGV son los siguientes:

- a. **Ajustes temporales a la base:** Estos ajustes eliminan el efecto correspondiente a la inversión privada<sup>18</sup> y a la variación de inventarios.

En el caso de la inversión, se asume que ésta es totalmente acreditada durante el período de referencia, lo cual es una convención asumida por la gran mayoría de métodos de estimación, pero que no necesariamente se verifica para la totalidad de inversionistas, pues ello dependerá tanto de los importes invertidos como de los márgenes de la actividad.

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

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

- b. **Ajustes de frontera a la base:** Estos ajustes buscan adecuar el PBI al principio de imposición en el destino y por ello se excluyen las exportaciones de bienes y servicios e igualmente se incorpora a la base las importaciones<sup>19</sup>.
- c. **Conceptos no gravados con el impuesto:** Este conjunto de ajustes excluye de la base a varios conceptos como los servicios gubernamentales, la educación privada, el alquiler de viviendas (entendida ésta como no efectuada por parte de generadores de Rentas de Tercera Categoría), el valor agregado estimado para los casinos de juego y tragamonedas, los servicios no mercantes prestados a hogares y los servicios prestados por profesionales independientes.

En el caso de los servicios prestados por profesionales independientes, se resta solamente la parte atribuida a los servicios prestados a las familias y al Estado, pues estos usuarios no realizan actividades gravadas y por ello la parte correspondiente del valor agregado no será indirectamente incorporado

<sup>18</sup> La inversión pública no se acredita en tanto que el Estado por lo general no causa el impuesto. No obstante, el efecto de largo plazo tiende a la compensación porque lo pagado es un ingreso del Tesoro Público.

<sup>19</sup> Si bien en el caso del comercio de bienes se cuenta con cifras bastante aproximadas, en el caso de servicios es necesario hacer estimaciones específicas y recurrir a variables proxy.



en el valor agregado gravado por el impuesto<sup>20</sup>.

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

- d. **Reducción de base por otros impuestos:** Como ya se ha mencionado, el IGV cede base imponible a favor de otros tributos indirectos y regímenes especiales. En ese sentido, este conjunto de ajustes aproxima la participación del Régimen Único simplificado (RUS), del Impuesto Especial a las Ventas de Arroz<sup>21</sup> (IEV) y del Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado<sup>22</sup> (IVAP).
- e. **Reducción de base por el propio IGV pagado:** Teniendo en cuenta el concepto de PBI desde el punto de vista del ingreso, la diferencia entre el valor de la producción de una empresa y el de los bienes intermedios es equivalente a la retribución de algunos de los tres siguientes factores: de los trabajadores en forma de renta del trabajo, de las empresas en forma de beneficios o del Estado en forma de impuestos indirectos<sup>23</sup> tales como el IGV y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). Toda vez que el IGV toma como base imponible a todos los otros impuestos indirectos con excepción de sí mismo, se ha procedido a retirar de la base potencial lo pagado por concepto del IGV, con excepción de los importes devueltos o compensados.

Con respecto al IGV pagado, para fines de la estimación dicho agregado considera tanto lo pagado a nivel del IGV por operaciones internas como la parte que proviene de las importaciones. Para el caso de los pagos por fraccionamiento se asume una participación del IGV al interior de dichos conceptos que es proporcional a la participación total del IGV respecto del total de los ingresos tributarios. Cabe mencionar que por simplificación se ha adoptado la recaudación de IGV interno rezagado en un mes, con la finalidad de contrarrestar en efecto del período tributario al que se está asociada. Criterio distinto en el caso de la recaudación de IGV importaciones, que considera el pago en el mes corriente.

Para el caso de los pagos imputados a partir de los ingresos de recaudación provenientes de las cuentas del SPOT se ha asumido que en aquellos sistemas en los que la tasa se estimó en función del IGV, la totalidad de los montos corresponde a dicho impuesto. En aquellos casos en los que la tasa se estimó en función de varios impuestos, se asume una participación del IGV al interior de dichos conceptos que es proporcional a la participación total del IGV respecto del total de los ingresos tributarios, de manera similar a lo hecho en los fraccionamientos. Por excepción, el importe correspondiente a los años 2014 y 2015 ha sido determinado a

<sup>20</sup> Al respecto, en pertinente mencionar que la cifra correspondiente a los servicios prestados al Estado se ha incrementado en más del triple entre 2012 y 2013. Ello se debería a que a partir del enero del 2013 se produjo un cambio en el procedimiento para declarar correspondiente a los trabajadores considerados por el régimen CAS. Adicionalmente, a partir de dicho mes se obliga a todos los empleadores a registrar a sus trabajadores en el aplicativo T-Registro y luego presentar el PDT PLAME.

<sup>21</sup> Ley N.º 27350 publicada el 6 de octubre de 2000. Este ajuste toma en cuenta el período de vigencia de dicho impuesto que cubrió el período entre octubre del 2000 y abril del 2001.

<sup>22</sup> Ver Nota 8.

<sup>23</sup> Netos de subvenciones.

partir de la información proporcionada por la Gerencia de Operaciones Centralizadas de la SUNAT. Se espera que posteriormente se incorpore información similar para el resto de períodos, lo que incrementará la precisión del estimado.

Finalmente, se restan algunos montos vinculados a las devoluciones realizadas.

9. Una vez obtenida la Base Potencial Teórica del IGV, ésta es multiplicada por la tasa nominal vigente para cada ejercicio a fin de obtener un Impuesto Determinado Potencial. Cabe mencionar que en el caso de los años 2003 y 2011 se ha adoptado una ponderación para incorporar el efecto del cambio de la tasa durante dichos ejercicios.
10. A continuación, se restan algunos de los gastos tributarios que están referidos al IGV a fin de aproximarnos aún más a la recaudación esperada. Con respecto a este ajuste es conveniente realizar algunas precisiones adicionales:
  - a. La fuente de los importes considerados corresponde al conjunto de cuadros realizados con el fin de estimar el impacto de los principales gastos tributarios proyectados al 2017<sup>24</sup>.
  - b. El importe estimado de cada gasto para el 2015 es un resultado intermedio en la mayoría de los cuadros estimados proyectados al 2017. No obstante, en aquellos casos en los que no se cuenta con dicha estimación, se ha procedido a calcularlo en base a los datos de la estimación del gasto proyectada a 2017.

Toda vez que por lo general cada año se calcula un conjunto de gastos tributarios más amplio que en el año previo<sup>25</sup> y en la medida que no se cuente con un estimado disponible de cada gasto para el período de referencia— se ha optado por tomar el conjunto de estimaciones más recientes (en este caso, las elaboradas durante 2016) y a partir de cada una ellas obtener —por detacción de la tasa esperada de incremento del PBI y del IPC— un dato estimado correspondiente al 2015, para luego obtener el importe correspondiente para los años previos de manera similar detrayendo la cifra en función de las variaciones efectivamente experimentadas en el PBI y en la tasa de inflación<sup>26</sup>.

- c. En la estimación se tiene en cuenta la vigencia de los beneficios, considerándolos sólo en aquellos ejercicios en que éstos tuvieron vigencia<sup>27</sup>.
- d. Cabe precisar que se han tomado en cuenta estimaciones puntuales para algunos gastos tributarios adicionales considerados relevantes y que no aparecen en las estimaciones más recientes de los gastos tributarios, en la medida que sólo estuvieron vigentes durante parte del período de análisis

<sup>24</sup> Para mayor referencia ver el informe de Gastos Tributarios, así como lo publicado en el Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019.

<sup>25</sup> Al respecto, debe puntualizarse que actualmente no se cuenta con estimaciones para la totalidad de los Gastos Tributarios vigentes en el período (2003 - 2015).

<sup>26</sup> Dado que parte de la metodología de estimación del incumplimiento empleada incorpora de forma retroactiva a parte de las nuevas estimaciones de gastos tributarios, es de esperarse que cada año se introduzca un ajuste a la baja en los índices de incumplimiento previamente informados.

<sup>27</sup> En estos casos por simplicidad se consideran estimaciones anuales completas incluso en aquellos casos en los que beneficio entró en vigencia durante el año.



2003–2015, pero al momento de realizar esta estimación se encuentran ya derogados.

- e. Debe mencionarse que no todos los gastos tributarios son incorporados a este nivel del cálculo. Sólo se presentan aquellos gastos para los cuales se cuenta con estimaciones individuales, aunque cabe indicar que el conjunto presentado sí corresponde a los de mayor importancia en términos de recaudación. Asimismo, es importante reiterar que las inafectaciones son consideradas en el cálculo en la parte referida a los conceptos no gravados en tanto que éstos afectan a la base del impuesto.
- f. En el caso de los gastos que implican devoluciones del IGV se ha tomado el monto efectivamente devuelto durante el ejercicio y no el monto estimado del gasto.
- g. En el caso del beneficio de Recuperación Anticipada, no se realiza la resta mencionada a inicios del presente numeral pues retirar el monto devuelto por este concepto resultaría redundante teniendo en cuenta que la inversión privada en su conjunto ha sido retirada previamente de la base como parte de los ajustes temporales. No obstante, este régimen sí es considerado a nivel de los pagos efectivos.
- h. Es conveniente mencionar que las devoluciones por Saldo a Favor por Exportador no son consideradas como un gasto tributario, pues corresponden al diseño propio de un impuesto al valor agregado.

A este resultado que excluye los gastos se le ha denominado Impuesto Determinado Potencial Neto.

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

Con respecto al porcentaje de incumplimiento, se presentan dos ratios alternativos. En el primero ratio, se divide el incumplimiento estimado entre el la base potencial teórica multiplicada por la tasa del impuesto. En el segundo ratio, se divide el incumplimiento estimado entre el impuesto determinado potencial neto del efecto de los gastos tributarios.

12. Cabe mencionar que en tanto que los pagos descontados en esta versión de la estimación corresponden a aquellos realizados durante el ejercicio y no a los del período tributario materia de cálculo, se puede asumir que –considerando constante el comportamiento de los contribuyentes morosos– el resultado de incumplimiento presentado subestima el efecto de la mora y tiende a aproximarse al de la evasión.
13. En general, los resultados mostrados en esta estimación conservan la metodología y resultados de la estimación presentada el año anterior y descrito en el documento anual correspondiente. No obstante, en este año se incorpora información del año 2015 y al respecto consideramos conveniente indicar lo siguiente:
  - a. A partir de la estimación presentada en el 2014 se ha modificado la forma en que se aproximan las exportaciones de servicios para fines del IGV, ello a raíz de una sugerencia realizada por un equipo de consultores del Fondo

Monetario Internacional (FMI) que visitó la SUNAT a fin de aplicar la metodología de estimación sectorial del RA-GAP (Programa de Análisis de brechas en la administración de ingresos públicos). Así, la estimación de ese año considera como exportaciones de servicios a la diferencia obtenida entre el total de operaciones declaradas en la casilla 106 del Programa de Declaración Telemática PDT 0621 y el total de exportaciones de mercancías obtenidas a partir de las fuentes de comercio exterior. Cabe mencionar que desde el año 2012 este ajuste se realizaba sólo respecto de las clases CIIU consideradas como vinculadas a la prestación de servicios.

- b. Como ya se indicó, para el año 2014 y 2015 se ha perfeccionado la parte de la estimación vinculada a los importes ingresados como recaudación que son posteriormente re imputados al IGV. En esta versión del estimado se cuenta con la serie anual re imputaciones en el IGV en años previos.
14. Asimismo, es necesario reafirmar que la estimación de los niveles de incumplimiento es un proceso de análisis en continuo perfeccionamiento y revisión. Por ello, es previsible que la cifra de incumplimiento presente variaciones de un año a otro en razón de modificaciones introducidas a las normas tributarias, mayor disposición de información, ajustes en la metodología de estimación empleada para algunos conceptos o nuevas estimaciones añadidas.
15. El método se describe de una forma más esquemática en el cuadro anexo que resume la estimación.

### **Limitaciones**

16. Si bien el método de estimación empleado es perfeccionado de año en año, éste presenta características que es necesario tener en cuenta; algunas de ellas son comunes al conjunto de métodos basados en cuentas nacionales y otras están relacionadas al método aplicado en particular o al diseño del impuesto. A continuación se mencionan las más saltantes:
17. Las normas propias del IGV son a tal punto complejas que hacen que la exigencia de detalle, requerida para la estimación, en el ámbito de la estadística nacional difícilmente pueda ser satisfecha y más aun teniendo en cuenta que deben realizarse estimaciones de carácter sectorial, geográfico o basadas en un producto en concreto. Ello ha tenido que ser solucionado utilizando variables proxy.
18. El nivel de evasión estimado se encuentra sujeto a una constante revisión pues la publicación oficial de la estadística nacional no resulta oportuna para fines de la estimación y ello obliga a mantener un permanente rezago en el cálculo o emplear proyecciones aún en el caso de algunas de las variables que son efectivamente publicadas por el INEI, como por ejemplo, el PBI desagregado en el ámbito de sectores económicos.
19. Asimismo, es importante destacar que al momento de elaboración del presente informe, ya se cuentan con los principales agregados macroeconómicos presentados empleando el año base 2007. No obstante, cabe indicar que toda vez que dicha serie sólo se encuentra disponible desde 2003, el rango de la estimación se ha visto reducido con relación a lo presentado en años previos.



20. El uso de información de origen tributario como base para la elaboración de las propias Cuentas Nacionales puede generar que éstas estén igualmente afectadas por el incumplimiento.
21. Las operaciones de carácter informal constituyen parte de la base imponible del IGV, y se encuentran comprendidas en los agregados de las Cuentas Nacionales. No obstante, por su propia naturaleza clandestina este tipo de operaciones podrían no estar reflejadas adecuadamente a nivel estadístico.

En particular, es oportuno señalar que la estimación descrita en el presente informe no toma en cuenta la existencia del contrabando, la sub valuación o el sub conteo en las importaciones. No obstante, sí abarcaría la parte correspondiente al comercio interno de tales bienes.

22. Resulta complejo compatibilizar la información sectorial proveniente de las Cuentas Nacionales con aquélla proveniente de la Administración Tributaria. Al respecto, se debe mencionar que el Registro Único de Contribuyentes (RUC) consigna una única actividad económica<sup>28</sup> para cada contribuyente cuando en realidad éstos pueden realizar múltiples actividades. Asimismo, la actividad registrada ante el RUC es aquella que les genera mayores ingresos y no la que genera un mayor valor agregado<sup>29</sup>.

Adicionalmente existen contribuyentes que se encuentran erróneamente clasificados al interior de la CIIU ya sea por desconocimiento, por no haber actualizado sus datos ante un cambio del giro del negocio o intencionalmente, con el fin de evitar el control fiscal o acceder indebidamente a algún tratamiento tributario sectorial que les resulte beneficioso<sup>30</sup>.

Al respecto, es importante mencionar que el INEI se encuentra actualmente dedicado a la difusión y adopción paulatina de la cuarta revisión de la CIIU.

23. La coexistencia del régimen del RUS que sustituye al IGV a nivel de los contribuyentes más pequeños plantea problemas adicionales para la estimación del incumplimiento en el IGV, el principal de los cuales está relacionado con la forma en que la evasión en el ámbito de pequeños contribuyentes no inscritos en el RUC será imputada al IGV o al RUS, teniendo en cuenta que tanto el régimen general como el simplificado son optativos y que adicionalmente el RUS se enfoca a actividades de pequeña escala y difícil control. Al respecto, en tanto que el RUS –o el Nuevo RUS– constituye un régimen y no un impuesto distinto, se ha optado por considerar a priori que todo el incumplimiento existente corresponde al IGV y no al Nuevo RUS. Similares supuestos han sido considerados para los otros conceptos que comparten la base imponible con el IGV.
24. En el caso de las medidas administrativas de ampliación de la base tributaria –específicamente, los regímenes de retenciones y percepciones– los importes recaudados por cuenta de terceros han sido considerados como parte del IGV

---

<sup>28</sup> Basada en la tercera revisión de la codificación de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU). Actualmente la SUNAT se encuentra en proceso de adopción de la Cuarta Revisión.

<sup>29</sup> El criterio basado en el valor agregado es el empleado por la CIIU y por general por el conjunto de instituciones que elaborar estadística sectorial y entre ellas el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).

<sup>30</sup> Este problema, si bien ha sido reducido significativamente a nivel de los Principales Contribuyentes (PRICOS), persiste en aquellas actividades en las que el nivel de concentración no es importante.



pagado aun cuando no hubieran sido efectivamente aplicados al pago de impuestos y eventualmente pudieran ser sujetos de devolución, en cuyo caso dicho importe será restado de la recaudación del período en el que tenga efecto la devolución.

25. Adicionalmente, es necesario hacer una precisión con relación al SPOT: como ya se mencionó, si bien las detacciones no se ven reflejadas en el presente estimado, los pagos del IGV realizados a partir de los montos generados por éstas sí tienen que ser considerados.

Al respecto, en aquellas situaciones en las que el contribuyente dispone directamente el pago a partir de los recursos de su cuenta de detacciones en el Banco de la Nación, éste ingresa al registro como cualquier otro pago. Sobre el particular, se requiere que en aquellas situaciones en las que los montos ya ingresados como recaudación del Tesoro Público son posteriormente imputados al pago del IGV (reimputado) dicho importe se incorpore igualmente a los pagos del período. La versión actual supera parcialmente esta limitación y se espera poder realizar el mismo ajuste para el resto de la serie.

Consideramos oportuno mencionar que tanto las retenciones como las percepciones y el SPOT sufrieron modificaciones importantes, las cuales tomaron efecto en la mayoría de casos durante el año 2015. Dichas modificaciones están relacionadas a la reducción de las tasas aplicadas o del ámbito de aplicación de dichos sistemas.

26. Como ya se indicó, a partir del enero del 2013 se produce un cambio en el procedimiento para declarar correspondiente a los trabajadores abarcados por el régimen CAS. Adicionalmente, a partir de dicho mes se obliga a todos los empleadores a registrar a sus trabajadores en el aplicativo T-Registro y luego presentar el PDT PLAME. Esta información permite contar con datos más adecuados respecto de este componente de la estimación pero sólo a partir del año mencionado.

### III. RESULTADOS

27. El incumplimiento estimado en el IGV durante el 2015 es de aproximadamente S/.19,898 millones, lo que representa 3.3% del PBI nacional, considerando como referencia un PBI anual de S/. 611,970 millones para el año 2015<sup>31</sup>.

El monto estimado de incumplimiento equivale al 29.7% del Impuesto Determinado Potencial teórico<sup>32</sup> y al 32.8% del Impuesto Determinado Potencial considerando el efecto de los Gastos Tributarios sobre la base imponible agregada. En particular, al comparar las cifras estimadas para los años 2014 y 2015, se observa que en ambos casos el porcentaje del incumplimiento se ha elevado en 1.5 pp con respecto del resultado presentado en el informe previo.

Al respecto se debe mencionar que durante el año 2015 se han experimentado ajustes en las variables que más influyeron, donde el nivel del PBI experimentó un crecimiento de 3.3% y la inversión privada una caída en 4.4%, ambos en términos reales. En cuanto a las exportaciones e importaciones en valor FOB se mostró un decremento de 13.2% y 9.8% respectivamente. Asimismo, la recaudación del IGV

<sup>31</sup> Cifra publicada por el Banco Central de Reserva del Perú (BCRP).

<sup>32</sup> Ver anexo.

total experimentó un descenso en valores reales de 0.9% respecto al año precedente.

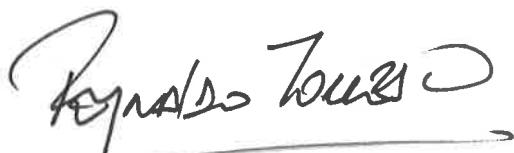
28. Al igual que en años anteriores, es importante señalar que el proceso de reducción del incumplimiento se ve afectado por las limitaciones de los recursos destinados al control fiscal; además, se explica por la existencia de operaciones gravadas cuyo control resultaría demasiado oneroso en comparación con la ganancia fiscal que éste generaría<sup>33</sup>. Por ello, la reducción completa del incumplimiento no es posible; incluso en países con mayor desarrollo respecto del IVA y una mayor conciencia tributaria, los índices de incumplimiento no son cero, aunque sí reducidos.

La mejora de los niveles de ingreso de la población y el fuerzo permanente por generar conciencia tributaria son dos factores adicionales que también contribuyen a la reducción del incumplimiento.

Por otro lado, se debe considerar que parte del aumento del incumplimiento en IGV es explicado por la adopción de las medidas de racionalización de los sistemas de pago del Impuesto General a las Ventas (IGV), vigentes desde enero de 2015.

29. Es oportuno señalar que los resultados presentados no son directamente comparables con aquellos obtenidos mediante el uso de otras metodologías. Similar observación es aplicable incluso en aquellos casos en los que se empleen metodologías similares, debido en este caso a factores tales como el empleo de diferentes fuentes de información, la adopción de distintos supuestos o la existencia de diferencias en los niveles de desagregación de los datos que sirven de insumos para los cálculos internos.
30. Finalmente, es oportuno señalar que se debe prestar mayor atención a la evolución de los niveles de incumplimiento en el tiempo y no a la cifra estimada correspondiente a un año específico, pues la comparación inter temporal hace posible observar la dinámica de la variable y/o evaluar la eficiencia de las medidas adoptadas por la Administración Tributaria en su lucha para combatirla.

Lima, agosto de 2016.



REYNALDO TORRES OCAMPO  
Gerente de Estudios Económicos  
INTENDENCIA NACIONAL DE ESTUDIOS  
ECONÓMICOS Y ESTADÍSTICA

<sup>33</sup> Por ejemplo, no resulta rentable controlar la venta de un bien gravado de poco valor, ocurrida en medio de una región sin presencia de la Administración Tributaria y sin vías de comunicación, pues los recursos invertidos en el control no podrán ser luego recuperados con los ingresos obtenidos.

**ANEXO**  
**Resumen de la estimación realizada**

**ESTIMACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO EN EL IGV 2003 - 2015**

En millones de soles

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>A. PRODUCTO BRUTO INTERNO TOTAL</b>	205,579.3	227,663.9	247,061.1	257,712.4	319,653.0	355,708.4	365,055.5	419,593.0	469,883.7	507,699.1	546,041.1	575,597.0	611,970.0
<b>B. MENOS: AJUSTES TEMPORALES A LA BASE</b>	30,900.3	31,833.1	32,510.3	45,928.8	59,866.0	81,680.6	55,160.9	80,909.3	98,289.6	104,574.9	120,758.6	119,603.1	128,025.3
(+) AJUSTE POR INVERSIÓN	28,006.5	31,421.0	35,376.8	42,226.5	53,626.0	69,052.1	64,214.8	80,164.3	89,523.9	103,070.3	113,050.4	115,569.8	118,022.2
(+) AJUSTE POR VARIACIÓN DE INVENTARIOS	2,893.8	412.0	-2,886.5	2,702.3	6,240.0	12,588.4	-9,053.9	7,44.9	8,745.8	1,504.5	7,698.2	3,913.4	9,993.1
<b>C. MENOS: AJUSTES DE FRONTERA A LA BASE</b>	1,904.9	-7,781.3	-11,989.2	-29,945.8	-19,122.6	3,427.5	-11,251.9	-11,926.7	18,831.5	-8,264.5	8,673.7	10,436.9	19,056.2
(+) IMPORTACIONES	35,162.4	39,966.0	47,177.2	58,537.5	71,661.0	96,491.2	74,778.9	94,653.1	115,161.8	132,854.4	129,644.8	133,317.1	137,587.3
(-) EXPORTACIONES	33,257.5	47,747.2	59,166.4	81,483.3	90,783.6	93,003.7	86,030.7	106,579.8	134,003.3	131,119.0	120,971.0	122,830.2	118,511.1
<b>D. MENOS: CONCEPTOS NO GRAVADOS POR EL IMPUESTO</b>	23,567.7	26,067.3	28,308.2	32,981.2	37,912.9	40,583.9	45,109.7	48,516.0	52,279.4	57,794.8	64,702.1	71,513.4	77,873.2
<b>E. MENOS: REDUCCIONES DE BASE DEBIDAS A OTROS IMPUESTOS</b>	3,654.6	4,819.1	5,450.6	5,612.9	6,676.0	8,409.3	3,726.2	8,443.6	9,111.8	10,115.9	10,842.0	11,285.4	12,347.3
(+) IMPUESTOS AL ARROZ (EVI / MAP)	1,532.7	1,655.9	2,270.1	2,111.5	2,224.8	2,945.0	2,892.2	2,104.5	2,314.4	2,733.6	2,714.5	2,625.4	2,903.5
(+) REGIMEN UNICO SIMPLIFICADO	2,121.9	3,163.2	3,160.4	3,501.4	4,542.2	5,524.2	5,894.1	6,339.1	6,797.4	7,382.4	8,127.5	8,660.0	9,443.8
<b>F. MENOS: IGV PAGADO</b>	11,227.3	12,522.7	13,926.5	16,582.2	18,442.5	23,662.2	22,267.6	27,446.9	29,572.6	32,345.7	36,162.4	38,810.3	40,764.9
<b>G. BASE POTENCIAL TEÓRICA DEL IGV</b>	137,834.3	144,600.4	154,896.4	161,682.5	177,620.0	204,700.0	222,479.2	242,446.5	261,703.6	284,603.2	322,249.3	345,271.1	371,995.5
<b>H. TASA NOMINAL DEL IGV</b>	18.4%	19.0%	19.0%	19.0%	19.0%	19.0%	19.0%	19.0%	19.0%	18.1%	18.0%	18.0%	18.0%
<b>I. IMPUESTO DETERMINADO POTENCIAL</b>	25,261.5	27,474.1	29,420.3	30,719.7	33,746.3	36,393.0	42,271.1	46,065.2	47,447.9	53,026.5	58,005.0	62,146.3	66,959.2
<b>J. MENOS: EFECTO DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS</b>	2,405.3	2,574.1	2,757.2	3,065.6	3,144.9	3,756.0	3,711.2	4,239.5	4,563.7	5,074.3	5,561.8	5,826.3	6,216.3
<b>K. IMPUESTO DETERMINADO POTENCIAL NETO</b>	22,955.2	24,900.0	26,673.1	27,654.1	30,601.4	35,157.0	38,559.8	41,775.7	42,904.1	47,957.3	52,443.2	56,322.0	60,562.3
<b>F. MENOS: IGV PAGADO</b>	14,327.3	12,582.7	13,926.5	16,582.2	18,442.5	23,662.2	22,267.6	27,446.9	29,572.6	32,345.7	36,162.4	38,810.3	40,764.9
<b>L. INCUMPLIMIENTO ESTIMADO</b>	11,627.9	12,317.3	12,746.7	11,071.9	12,183.9	11,494.8	16,292.2	14,326.9	13,221.6	15,611.6	16,280.7	17,511.2	19,688.0
<b>TASA DE INCUMPLIMIENTO (L / I) 1/</b>	<b>45.8%</b>	<b>44.8%</b>	<b>43.3%</b>	<b>36.0%</b>	<b>36.1%</b>	<b>29.6%</b>	<b>38.5%</b>	<b>31.1%</b>	<b>27.9%</b>	<b>29.4%</b>	<b>28.1%</b>	<b>28.2%</b>	<b>29.7%</b>
<b>TASA DE INCUMPLIMIENTO (L / K) 2/</b>	<b>50.7%</b>	<b>49.5%</b>	<b>47.8%</b>	<b>40.0%</b>	<b>39.8%</b>	<b>32.7%</b>	<b>42.3%</b>	<b>34.3%</b>	<b>30.8%</b>	<b>32.6%</b>	<b>31.0%</b>	<b>31.1%</b>	<b>32.8%</b>

1/ Este estimado es el resultado del ratio entre el Incumplimiento Estimado y el Impuesto Determinado Potencial Neto (neto del efecto de los gastos tributarios).  
2/ Este estimado es el resultado del ratio entre el Incumplimiento Estimado y el Impuesto Determinado Potencial Neto (neto del efecto de los gastos tributarios).

FUENTE: SUNAT.  
ELABORACIÓN: Gerencia de Estudios Económicos - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.

**ANEXO**  
**Gráficos con la evolución de la estimación del incumplimiento**

