

INFORME N° 44 -2019-SUNAT/1V3000**I. RESUMEN**

El presente documento describe de manera general la metodología empleada para estimar el porcentaje de incumplimiento global en el impuesto a la renta de la tercera categoría durante el ejercicio 2018. Asimismo, se muestran los resultados de dicha estimación para el periodo comprendido entre los años 2007 y 2018.

La importancia de la estimación que se presenta reside en que ésta permite tener una apreciación del potencial de recaudación del impuesto a la renta de la tercera categoría y aporta elementos para la evaluación tanto del impacto de la economía como de los cambios en el marco normativo y del grado de eficiencia de la entidad administradora de los tributos en su trabajo de recaudación y fiscalización.

II. ANÁLISIS**Marco conceptual****1. El impuesto a la renta¹**

- a. El impuesto a la renta es un tributo: i) Directo, en la medida que la carga económica es soportada directamente por el contribuyente; ii) De carácter real, dado que considera aisladamente la riqueza gravada, prescindiendo del sujeto que recibe el beneficio, y iii) De realización periódica, en el sentido que el hecho imponible se configura al final de cada ejercicio gravable, teniendo en cuenta el total de rentas generadas en ese periodo.
- b. El impuesto nacional adopta un criterio de imposición mixto, porque grava los rendimientos periódicos obtenidos de una fuente durable y susceptible de generar ingresos en el tiempo, pero también se aplica a ciertas ganancias y beneficios obtenidos por actividades que no cumplen con esa condición.

En tal sentido, el impuesto grava: i) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos²; ii) Las ganancias de capital; iii) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por la Ley³, y iv) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la Ley.

- c. Los contribuyentes⁴ domiciliados en el país son gravados en virtud del criterio de renta de fuente mundial, según el cual éstos están sujetos al impuesto por la totalidad de las rentas gravadas que obtengan, sin tener en consideración la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora de ingresos. Por su parte, los no

¹ Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del impuesto a la renta, aprobado por D.S. N° 179-2004-EF, publicado el 08DIC2004, y normas modificatorias. En adelante, la LIR.

² Teoría de la Renta Producto.

³ Teoría del Flujo de Riqueza.

⁴ Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y las personas jurídicas. También se consideran como contribuyentes a las sociedades conyugales que opten por atribuir sus rentas a uno solo de sus miembros para efectos de la declaración y pago del impuesto.



domiciliados (y sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes) tributan sobre sus rentas gravadas de fuente peruana.

- d. Los ingresos considerados renta según la legislación peruana se clasifican en rentas del capital, compuestas por las rentas de primera⁵ y segunda⁶ categorías; rentas empresariales o de la tercera⁷ categoría y; rentas del trabajo, compuestas por las rentas de cuarta⁸ y quinta⁹ categorías.

Hasta el 1° de enero de 2009, las rentas de la tercera categoría, los dividendos y retiros de utilidades y la renta neta global de las personas naturales¹⁰ tributaban de manera independiente. A partir de dicha fecha, de acuerdo con las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 972¹¹, la renta neta global dio paso a un régimen cédular para las personas naturales, gravando separadamente a las rentas del capital (con excepción de los dividendos y retiros de utilidades) y, a las rentas del trabajo y rentas netas de fuente extranjera¹².

2. El impuesto a la renta de la tercera categoría

- a. La renta de la tercera categoría o empresarial, proviene de actividades tales como el comercio, la industria, la minería, la explotación de recursos naturales y otras expresamente consideradas en la ley.

- b. Para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, los sujetos generadores de rentas de la tercera categoría deben optar por acogerse a alguno de los regímenes tributarios ofrecidos por el sistema tributario peruano para este tipo de rentas, como son el Régimen General (RG), el Régimen Especial del impuesto a la renta (RER), el Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS), y a partir del ejercicio 2017, el Régimen MYPE Tributario (RMT)¹³.

- c. Es un impuesto de periodicidad anual. El reconocimiento de ingresos y gastos se realiza conforme al criterio del devengado.

- d. La renta neta de la tercera categoría de los contribuyentes domiciliados se determina deduciendo de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, siempre que dicha deducción no se encuentre expresamente prohibida por la ley; esto es lo que se conoce como principio de causalidad de los gastos.

- e. Los generadores de rentas de la tercera categoría están obligados a realizar pagos a cuenta mensuales del impuesto que en definitiva les corresponderá

⁵ Arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.

⁶ Rendimientos y ganancias de capital no comprendidos en la primera categoría.

⁷ Provenientes del comercio, industria, minería, servicios, etc.

⁸ Rentas del trabajo independiente.

⁹ Rentas del trabajo en relación de dependencia.

¹⁰ Compuesta por las rentas netas del capital, excepto dividendos y retiros de utilidades, las rentas netas del trabajo y las rentas de fuente extranjera.

¹¹ Decreto Legislativo sobre tratamiento de las rentas de capital, publicado el 10MAR2007.

¹² A partir del 2015 rige para las rentas del trabajo y/o fuente extranjera de las personas naturales, una nueva escala progresiva acumulativa de cinco tramos, con tasas que van desde 5% hasta 30%, según lo establecido en la Ley N° 30296 - Ley que promueve la reactivación de la economía, publicada el 31DIC2014.

¹³ Establecido por el Decreto Legislativo N° 1269, Decreto Legislativo que crea el Régimen MYPE Tributario del impuesto a la renta, publicado el 20DIC2016, y reglamentado por el Decreto Supremo N° 403-2016-EF, publicado el 31DIC2016. Este régimen está dirigido a las personas naturales y jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, asociaciones de hecho de profesionales y similares domiciliados en el país cuyos ingresos netos no superen las 1 700 UIT en el ejercicio gravable.

abonar por el ejercicio. En el RG del impuesto, los pagos a cuenta de periodos anteriores a agosto de 2012, debían realizarse en función al sistema de coeficiente o porcentaje. A partir del pago a cuenta correspondiente al periodo agosto 2012, se sustituyó el sistema del porcentaje por un pago mínimo equivalente al 1,5% de los ingresos netos mensuales, en virtud de la modificación incorporada por el Decreto Legislativo N° 1120^{14, 15}.

- f. Bajo el RG y el RMT, se regulariza el impuesto a la renta de la tercera categoría en aquellos casos en que los pagos a cuenta abonados resulten inferiores al monto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente. La diferencia se cancela al momento de presentar dicha declaración.

Sí, por el contrario, el monto de los pagos a cuenta excede del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, se devuelve el exceso pagado previa comprobación. Los contribuyentes que así lo prefieran pueden aplicar las sumas que resulten a su favor contra los pagos a cuenta mensuales correspondientes a los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada.

- g. Hasta diciembre de 2014, para determinar el impuesto anual en el RG se aplicó sobre las rentas empresariales una tasa única de 30%, la misma que se redujo a 28% para los ejercicios 2015 y 2016, de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 30296¹⁶. A partir del 2017, la tasa se fija en 29,5% en aplicación del Decreto Legislativo N° 1261¹⁷.

Los sujetos del RMT determinan su impuesto anual aplicando sobre su renta neta anual, una escala progresiva acumulativa con tasas de 10% por las primeras 15 UIT de renta neta y 29,5% por el exceso.

- h. Los dividendos percibidos por las empresas no se gravan. Sólo se grava la distribución de utilidades hacia personas físicas o a no domiciliados. Hasta diciembre de 2014, dicha distribución de utilidades estuvo gravada con una tasa de 4,1%. Posteriormente, para los ejercicios 2015 y 2016 la tasa se incrementa a 6,8%, para finalmente establecerse en 5% a partir del 2017¹⁸.
- i. La normativa del impuesto a la renta contempla tratamientos tributarios especiales o diferenciados, con el objetivo de promover y desarrollar ciertos sectores económicos y/o zonas geográficas del país, así como para facilitar la incorporación de segmentos de contribuyentes a la base tributaria. Los principales regímenes tributarios especiales se resumen en el Cuadro 1 del Anexo adjunto al presente informe.



¹⁴ Decreto Legislativo que modifica la Ley del impuesto a la renta, publicado el 18JUL2012.

¹⁵ En el RMT, los contribuyentes cuyos ingresos netos anuales no superen las 300 UIT determinan sus pagos a cuenta aplicando una tasa de 1,0% a los ingresos netos del mes. Si en cualquier mes del ejercicio se llega a superar dicho límite, la determinación de los pagos a cuenta se realiza de manera similar a como lo hace un contribuyente del régimen general (coeficiente o 1,5%).

¹⁶ La Ley N° 30296 preveía una reducción escalonada de la tasa aplicable a las rentas empresariales cada dos años (28% para 2015 y 2016; 27% para 2017 y 2018; y 26% del 2019 en adelante). No obstante, el Decreto Legislativo N° 1261, publicado el 10DIC2016, estableció una tasa flat de 29,5% para los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados aplicable del ejercicio 2017 en adelante.

¹⁷ Decreto Legislativo que modifica la Ley del impuesto a la renta, publicado el 10DIC2016.

¹⁸ Bajo un esquema similar al de las rentas empresariales, debía asumirse un nuevo mayor valor de la tasa que grava los dividendos cada dos años (6,8% para 2015 y 2016; 8,0% para 2017 y 2018; y 9,3% del 2019 en adelante). Sin embargo, el Decreto Legislativo N° 1261 redujo esta tasa a 5% desde el ejercicio 2017.

3. Concepto de incumplimiento¹⁹

El método utilizado para estimar el incumplimiento busca aproximar la brecha tributaria, definida como la diferencia entre lo que el gobierno debería recaudar de acuerdo con el espíritu de la legislación tributaria (recaudación potencial teórica) y lo que realmente recauda (recaudación efectiva). Este incumplimiento está conformado por la subdeclaración involuntaria²⁰, la elusión tributaria²¹ y la evasión tributaria²².

Asimismo, dada la metodología empleada, la estimación que se presenta no abarca los efectos del incumplimiento vinculado a la morosidad.

Aspectos metodológicos

4. El método empleado para calcular el nivel de incumplimiento global en el impuesto a la renta de la tercera categoría es el del Potencial Teórico, por el cual, el incumplimiento se estima mediante la comparación de la recaudación efectiva con una estimación de la recaudación potencial teórica del impuesto, calculada empleando información de los agregados macroeconómicos de las cuentas nacionales.
5. Tratándose de este impuesto, el método del Potencial Teórico utiliza el enfoque del ingreso en la medición del PBI para estimar la base imponible potencial del impuesto, partiendo del excedente de explotación que se registra en el sistema de cuentas nacionales.
6. El excedente de explotación comprende la retribución al riesgo empresarial (ganancias y pérdidas empresariales) por su participación en el proceso productivo y el ingreso de los independientes. Se calcula por la diferencia entre el PBI y los demás componentes del ingreso. Es igual al Valor Bruto de la Producción (VBP) a precios de productor, menos los siguientes conceptos: Consumo intermedio, las remuneraciones de los trabajadores, el consumo de capital fijo o depreciación económica y los impuestos indirectos distintos al IVA.
7. El excedente de explotación es ajustado en primera instancia, para tratar de aproximarlos a la utilidad estimada del ejercicio. Los subsiguientes ajustes tratan de adaptarlo a las particularidades del impuesto de la tercera categoría, mediante el descuento de estimaciones de las rentas derivadas de actividades inafectas o exoneradas y regímenes especiales o simplificados y otros permitidos por la legislación nacional.
8. Los ajustes que se realizan al excedente de explotación, necesarios para estimar la base imponible potencial teórica de la tercera categoría son los siguientes:

¹⁹ Se resume aspectos relevantes de "Métodos de estimación de la evasión tributaria" contenido en "Análisis Comparativo de las metodologías empleadas para la estimación de la evasión en el impuesto a la renta", de Michael Jorratt y Andrea Podestá. En Evasión y Equidad en América Latina. Juan Pablo Jiménez, Juan Carlos Gómez Sabaini, Andrea Podestá, compiladores. CEPAL – GTZ. Abril de 2010.

²⁰ Consecuencia de los errores involuntarios que puede cometer un contribuyente cuando prepara su declaración de impuestos.

²¹ Concepto que hace referencia al conjunto de medios que usa el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla. Glosario Tributario. SUNAT.

²² Corresponde a la subdeclaración ilegal y voluntaria de los impuestos. Existe un acto deliberado del contribuyente para reducir sus obligaciones tributarias. Dependiendo de su gravedad, puede tipificarse como delito tributario.

a. Excedente de explotación neto

La estimación requiere una aproximación al excedente de explotación neto, que constituye el agregado macroeconómico que se toma como proxy de la utilidad del ejercicio. Para obtenerlo, al excedente de explotación bruto (EBE) se le debe agregar el ingreso mixto (IM) de tercera categoría, a fin de obtener el total de ingresos de la tercera categoría y, deducirse la depreciación.

Es necesario indicar que, a partir de la estimación presentada este año, se incorpora un cambio metodológico referido al ajuste del excedente de explotación y la depreciación empleando para ello las adiciones y deducciones tributarias²³, ajuste que considera las diferencias entre el tratamiento contable y tributario de cada una de las operaciones involucradas y que va a permitir una mejor aproximación a la utilidad tributaria del ejercicio. El ajuste mencionado ha sido aplicado a toda la serie de estimaciones previas anuales, a fin de hacer comparables los resultados.

El IM no solo comprende las ganancias de las empresas individuales gravadas con el impuesto a la renta de la tercera categoría; incluye también a las rentas del trabajo independiente clasificadas dentro de la cuarta categoría, por lo que a fin de aproximar únicamente los ingresos que corresponden a la tercera categoría, se detraen de esta variable los ingresos de los trabajadores independientes afectos a la cuarta categoría.

La depreciación a detraerse corresponde a la depreciación tributaria²⁴ de tercera y cuarta categorías, así como la que se origina en los regímenes simplificados del RER y el NRUS. Todas estas variables son estimadas.

Cabe señalar que el EBE y el IM se obtuvieron de las estadísticas del PBI según tipo de ingreso 2007 - 2018, publicadas en la web institucional del Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI)²⁵. Dichos componentes del PBI, han sido estimados por el INEI para los ejercicios 2017 y 2018.

b. Se adicionan las rentas netas provenientes de:

- Intereses netos. Se agregan a la base imponible teórica del impuesto al tratarse de rentas tributables que no forman parte del EBE.
- Resultados de activos financieros. No se encuentran incluidos en las cuentas de asignación primaria del ingreso y en los resultados por tenencias de activos, por lo tanto, no forman parte del EBE ni del IM.
- Rentas netas de la tierra. Esta variable no forma parte del excedente de explotación, pero sí se encuentra gravada. Está referida a los enriquecimientos (o pérdidas) derivados de la explotación de la tierra y del subsuelo.

²³ Declaradas en el rubro de determinación del impuesto de las declaraciones anuales del impuesto a la renta de la tercera categoría, de cada ejercicio considerado.

²⁴ La depreciación tributaria se reconstruye ajustando la depreciación contable declarada por los contribuyentes en la declaración anual del impuesto a la renta de la tercera categoría, con las adiciones y las deducciones vinculadas a dicha variable.

²⁵ Panorama de la Economía Peruana 1950 – 2018. Año Base 2007. Cuadro N° 51 Perú: Producto Bruto Interno según Tipo de Ingreso, 2007 – 2018. Lima, abril 2019.

Para el periodo 2007 - 2018, se considera a los ingresos por regalías mineras recibidos efectivamente por las regiones, reportados por el Ministerio de Energía y Minas²⁶.

- Corrección monetaria (ajuste por inflación) establecida por el Decreto Legislativo N° 797²⁷, no resulta aplicable para fines de la presente estimación.

c. Se deducen las rentas netas provenientes de:

- Valor locativo de las viviendas propias. Este rubro constituye la renta proveniente del uso o alquiler de inmuebles que se utilizan como vivienda. Si dichas actividades son habituales configuran como renta de empresas, pero si son desarrolladas por personas naturales con fines comerciales, se catalogan como de primera categoría.
- Provisiones específicas de las empresas del sistema financiero vinculadas a riesgos de crédito. En las cuentas nacionales, las provisiones por créditos directos implícitamente forman parte del agregado macroeconómico excedente de explotación del sector financiero.
- Deducciones permitidas. Se restan las deducciones aceptadas en la legislación nacional que no constituyen gastos necesarios para producir la renta, como las donaciones y la deducción por personal con discapacidad empleado.
- Se deducen las pérdidas de ejercicios anteriores y se suman las pérdidas tributarias del ejercicio. Estas variables se cuantifican, para efecto de la estimación, a sus valores efectivos, a partir de la información obtenida directamente de las declaraciones anuales del impuesto.
- Rentas exentas o con un tratamiento tributario especial. Para fines de la estimación de la base imponible teórica se consideraron a las siguientes rentas:

i. Rentas inafectas:

- Sector Público Nacional, ya que no se encuentra alcanzado por el impuesto a la renta.
- Rentas de entidades de auxilio mutuo, comunidades campesinas y nativas.
- Drawback. El importe materia de restitución del pago de los derechos arancelarios no constituye un ingreso afecto al impuesto²⁸.

ii. Rentas exoneradas:

- Rentas de instituciones religiosas, fundaciones afectas y asociaciones sin fines de lucro.



²⁶ Anuario minero 2018, Ministerio de Energía y Minas. Aporte económico social de la minería, págs. 92-93.

²⁷ Normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, publicado el 31DIC1995. Se suspendió a partir del ejercicio 2005, en virtud de la Ley N° 28394, Ley que suspende la aplicación del ajuste por inflación de los estados financieros para efectos tributarios, publicada el 23NOV2004.

²⁸ Los ingresos del drawback no califican en el concepto de renta según las teorías de la Renta producto ni del Flujo de riqueza.

- Rentas de universidades privadas que se constituyan como personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro. Esta exoneración dejó de tener vigencia desde el 2016²⁹, por ello, para la presente estimación, se ha incluido las rentas de estos contribuyentes en el cálculo de la exoneración a las rentas de asociaciones sin fines de lucro³⁰.
- Exoneración a los contribuyentes que desarrollen actividades productivas en zonas altoandinas.
- Rentas de empresas establecidas en las Zonas Especiales de Desarrollo (ZED) de Ilo, Matarani y Paita.
- Rentas de empresas establecidas en la ZOFRATACNA.
- Exoneración a sujetos que desarrollen cultivos nativos en la Amazonía.

Cabe señalar que, con excepción de las rentas de las empresas establecidas en las ZED, las demás estimaciones forman parte del Informe de Gastos Tributarios que anualmente elabora la Gerencia de Estudios Económicos.

iii. Rentas con tratamiento especial - tasas diferenciadas:

- Régimen de Amazonía, que contempla la aplicación de tasas preferenciales de 5% y 10% en el impuesto a la renta, en función a la localización geográfica y actividades desarrolladas por los beneficiados.
- Sectores Agrario y Acuicultura. Aplicación de una tasa reducida de 15% para los sujetos que desarrollen cultivos y/o crías y las que realicen actividad agroindustrial empleando productos agropecuarios³¹.
- Zona de Frontera. Tasa reducida de 10% en el impuesto a la renta a las empresas ubicadas en las zonas de frontera dedicadas al procesamiento, transformación o manufactura de recursos naturales de origen agropecuario o pesquero provenientes de la misma área geográfica, vigente hasta el ejercicio 2010.

Es preciso señalar que las estimaciones del Régimen de Amazonía y del Sector Agrario se incluyen en el Informe de Gastos Tributarios.

- Rentas de regímenes simplificados. Se considera que deben deducirse del excedente de explotación las siguientes rentas:

i. Régimen Especial del impuesto a la renta (RER)

Se estima la base imponible potencial del RER multiplicando las ventas previamente estimadas, por el margen de utilidad de los contribuyentes del régimen general que ostentan un tamaño comparable a los del RER.

ii. Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS)

La estimación de la base imponible teórica considera el nivel de la base potencial e incumplimiento en dicho régimen estimado para el ejercicio 2015. Para los años anteriores, se deflacta considerando la evolución de



²⁹ Artículo 3° de la Ley N° 30404, Ley que prorroga la vigencia de los beneficios y exoneraciones tributarias, publicada el 30DIC2015 y con vigencia desde el 01ENE2016.

³⁰ En el directorio de la Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria (SUNEDU), las universidades se encuentran registradas como sin fines de lucro.

³¹ Beneficio vigente para las actividades acuícolas hasta el ejercicio 2013. Ha vuelto a tener vigencia a partir del ejercicio 2019, como se aprecia en el Cuadro 1 del Anexo.

los ingresos asociados a los montos efectivamente pagados. Para los ejercicios posteriores, se asume un comportamiento similar en cuanto al nivel de incumplimiento estimado para este régimen.

- Régimen MYPE Tributario (RMT).

La base imponible potencial teórica se calcula aplicando la tasa de 29,5% de manera general, pero posteriormente se realiza un ajuste para reflejar el efecto del diferencial de tasas, teniendo en cuenta que bajo la normativa del RMT se aplican tasas progresivas y dentro de este esquema, las rentas que no sobrepasan de 15 UIT se encuentran afectas a una tasa de 10%.

9. Sobre la base imponible teórica potencial estimada de acuerdo a los criterios señalados en el numeral anterior, se aplica la tasa del impuesto a fin de obtener la recaudación teórica potencial y se ajusta dicha variable con los créditos sin derecho a devolución, a sus valores efectivos aplicados y declarados.

No se consideran los créditos con derecho a devolución, ni tampoco lo pagado por el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), a sus valores reales declarados, pues forman parte del sistema de pago del impuesto.

10. La recaudación observada o efectiva corresponde a la obligación determinada por los contribuyentes y contenida en las declaraciones anuales del impuesto³², ajustada por los créditos sin derecho a devolución, a la que se agregan las retenciones por servicios prestados por no domiciliados³³ que operan sin establecimiento permanente en el país, que por su naturaleza estarían vinculadas con actividades de tercera categoría.

11. La estimación de la recaudación potencial del impuesto de la tercera categoría debe reflejar la existencia de regímenes especiales que contemplan la aplicación de tasas diferenciadas. Para ello, se aplica la tasa general para el cálculo de la recaudación potencial, a la vez que se ajusta la recaudación efectiva, recalculando el impuesto determinado con tasas reducidas, suponiendo que se encuentran afectas a la tasa general.

12. Finalmente, el cálculo de la magnitud del incumplimiento resulta de la diferencia entre la recaudación potencial y la recaudación efectiva, mientras que la tasa de incumplimiento viene a ser la magnitud estimada como porcentaje de la recaudación potencial del impuesto.

Resultados de la estimación

13. El incumplimiento estimado en el impuesto a la renta de la tercera categoría en el ejercicio 2018 es de aproximadamente S/ 29 903,1 millones, lo que representa el 4,1% del PBI nacional, considerando como referencia un PBI anual de S/ 730 406,0 millones para el periodo en mención³⁴.

³² Al considerar como recaudación observada al impuesto determinado en las declaraciones anuales del impuesto, se supone que el 100% de lo declarado se convierte en recaudación. Esto permite aislar el componente de la morosidad y simplifica la estimación. No obstante, cabe mencionar que se considera igualmente válido realizar la comparación contra la recaudación efectivamente obtenida.

³³ Obtenidas de lo declarado en el PDT 0617 - Otras retenciones, en donde entre otros conceptos, se declaran las retenciones efectuadas a no domiciliados.

³⁴ Fuente: INEI.

El monto estimado equivale al 48,5% de la recaudación potencial teórica estimada para el 2018³⁵. Sobre el particular, considerando que la tasa de incumplimiento estimada para el año 2017 fue de 49,5%, se observa que el porcentaje de incumplimiento se ha reducido para el 2018 en aproximadamente 1,0 pp³⁶, siendo cercano al indicador de 48,7% estimado para el 2016 y de 48,5% estimado para el 2010 (ver Gráfico 1).

14. Al respecto, se debe mencionar que durante el año 2018 se observa que -en términos generales- las variables que intervienen en la estimación de la base potencial y en la recaudación efectiva del impuesto experimentaron una evolución que en efecto neto resultó propicia a la reducción del nivel de incumplimiento. A continuación, se mencionan los principales determinantes de este resultado.

a. Incremento del excedente de explotación y del ingreso mixto

Los valores estimados por el INEI para el 2018 para las variables que intervienen en la estimación de la base imponible teórica, como el excedente bruto de explotación (S/ 276 009 millones) y el ingreso mixto (S/ 159 052 millones), fueron superiores a los estimados para el año 2017 en 5,4% y 2,4% en términos reales, respectivamente.

b. Incremento de la base imponible potencial teórica

La base imponible teórica del impuesto a la renta de la tercera categoría estimada en S/. 209 360,3 millones para el 2018, resultó superior en 1,3% en términos reales con relación a la estimada para el año anterior, por efecto de los ajustes realizados al excedente de explotación bruto e ingreso mixto. Los ajustes más importantes están referidos a las rentas de los profesionales independientes afectos a la cuarta categoría, la depreciación, los intereses netos, las pérdidas de ejercicios anteriores, el alquiler de viviendas, así como el ajuste por las adiciones y deducciones tributarias.

Por su parte, el impuesto potencial teórico estimado se incrementó en 1,2% en términos reales con relación al estimado del año previo, debido principalmente al efecto de mayores créditos tributarios.

c. Recaudación efectiva del impuesto a la renta de la tercera categoría

La recaudación efectiva se incrementó en 3,3% en términos reales en el 2018 con relación al año anterior. El crecimiento de este componente, superior al registrado en el impuesto potencial teórico, favoreció la reducción del indicador de incumplimiento tributario del impuesto a la renta de la tercera categoría.

Precisiones de la estimación

15. Si bien el método de estimación empleado es perfeccionado de año en año, las estimaciones realizadas de la base imponible teórica potencial del impuesto a la renta de la tercera categoría y de la tasa de incumplimiento contienen aspectos que deben precisarse. A continuación, se mencionan las principales:

³⁵ Ver Cuadro 3 del Anexo.

³⁶ Puntos porcentuales. Cabe mencionar que toda vez que cada año se actualizan los importes correspondientes a los agregados empleados en la estimación de los años previos, las cifras presentadas en años anteriores podrían no corresponder con las más recientes. A manera de referencia es oportuno indicar que la estimación presentada el año anterior estimó un nivel de incumplimiento de 51,6% de la base potencial para el año 2017.

- a. El método del Potencial Teórico basado en las cuentas nacionales no permite distinguir a la elusión, sino que la captura conjuntamente con el incumplimiento. Ello es así desde el momento en que se calcula el impuesto potencial de acuerdo a la normativa tributaria.
- b. El método no permite una buena estimación del valor absoluto del incumplimiento, pero sí de la evolución de su tasa a través de los años, especialmente en el impuesto a la renta de la tercera categoría, debido a que, a nivel de las cuentas nacionales, el excedente de explotación se calcula como un residuo, lo que lo hace menos preciso.
- c. Otra precisión se refiere a la calidad y disponibilidad de la información consignada en las cuentas nacionales, pues si esta está muy desactualizada o insuficientemente desagregada, los resultados serán poco confiables. En la estimación, esto se supera en la medida que se emplean las cifras de las cuentas nacionales más recientes elaboradas por el INEI, expresadas en términos del año base 2007.
- d. La estimación de parte de los componentes de la base imponible teórica del impuesto utiliza información proporcionada directamente a la Administración Tributaria por las empresas afectas al impuesto, la misma que es canalizada a través de sus declaraciones anuales. Al respecto, debe considerarse que, en consecuencia:
- El grado de ajuste de la estimación depende en gran medida de la calidad de la información contenida en dichas declaraciones, la cual no se encuentra libre de contener omisiones e inconsistencias.
 - Las estimaciones de los Gastos Tributarios se revisan y perfeccionan continuamente, tanto en su cobertura como en su metodología de estimación, a la luz de modificaciones a la legislación tributaria. Dado el método empleado, resulta previsible que las variaciones en cantidad e importe que los Gastos Tributarios registran de un año a otro, terminen incidiendo en los niveles de la base imponible e incumplimiento estimados.
- e. Se considera como recaudación efectiva a la diferencia entre el impuesto determinado en el ejercicio y los créditos sin derecho a devolución. Por este supuesto, se asume que la totalidad del impuesto determinado coincide con el impuesto pagado, de tal forma que no se incluye a la mora.

16. Es de resaltar que las precisiones realizadas no le quitan validez a la estimación del incumplimiento en el impuesto a la renta de la tercera categoría. Por el contrario, ésta verifica no sólo la existencia de incumplimiento, sino el elevado nivel que alcanza a pesar de los esfuerzos de la Administración Tributaria por erradicarlo y sirve como referencia para que la institución, de considerarlo necesario, reoriente sus estrategias y programas.

Limitaciones de la estimación

17. Las cuentas nacionales utilizan para su construcción, entre otras fuentes, información contable e incluso tributaria de las empresas y/o sectores económicos, por lo que los propios agregados macroeconómicos se encuentran afectados por la existencia de incumplimiento, ocasionando que el cálculo del nivel de incumplimiento se encuentre subestimado.



18. Las normas propias del impuesto a la renta 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 en algunos casos deben realizarse estimaciones de carácter sectorial, geográfico o basadas en un producto en concreto.
19. Vinculado a lo anterior, la carencia en las declaraciones anuales del impuesto a la renta de la tercera categoría de un adecuado nivel de desagregación de la información estadística de la depreciación contable, la existencia de casillas en los que las adiciones y deducciones se declaran sin restricción o parámetro alguno y la falta de disponibilidad de esta información estadística para todo el horizonte temporal requerido, ocasionaron que dichas variables sean estimadas asumiendo ciertos supuestos que, de no verificarse, es probable que terminen influyendo en los niveles de la depreciación tributaria y del excedente de explotación neto estimados.
20. El estimar las rentas a ser descontadas del EE empleando información tributaria proporcionada por la propia empresa, acota la base imponible potencial del impuesto, y puede dar lugar a que se asuman como incumplimiento, comportamientos que distan de serlo (por ejemplo, la no declaración de un sujeto exonerado).
21. Al usar los datos efectivos de las deducciones permitidas y las pérdidas tributarias declaradas a la Administración Tributaria, se está suponiendo la inexistencia de incumplimiento por sobre declaración en estas variables. Similar criterio se aplica al uso de los créditos sin devolución efectivamente aplicados por los contribuyentes para el cálculo de la recaudación teórica.

III. CONCLUSIONES

1. La tasa de incumplimiento en el impuesto a la renta de la tercera categoría en el ejercicio 2018 se estima en 48,5%, disminuyendo en 1,0 pp respecto de la tasa de incumplimiento estimada para el año 2017 (49,5%). Dicho resultado es explicado por la evolución de los agregados macroeconómicos que intervienen en la estimación de la base imponible potencial teórica del impuesto, así como por el incremento en 3,3% en términos reales registrado en la recaudación efectiva para dicho año respecto al año anterior, que supera al 1,2% real registrado en el impuesto potencial teórico.

Lima, 10 JUL. 2019



Reynaldo José Carlos Torres Ocampo
 REYNALDO JOSÉ CARLOS TORRES OCAMPO
 Gerente de Estudios Económicos
 OFICINA NACIONAL DE PLANEAMIENTO Y ESTUDIOS
 ECONÓMICOS

ANEXO

CUADRO 1

REGÍMENES ESPECIALES SEGÚN SECTOR ECONÓMICO	
Sector	Beneficio
Educación ³⁷	<ul style="list-style-type: none"> Exoneración del impuesto a las universidades privadas. Vigente hasta el ejercicio 2015.
Agropecuaria ³⁸	<ul style="list-style-type: none"> Tasa reducida de 15%. Cultivos y/o crianza, excepto industria forestal, y actividad agroindustrial empleando productos agropecuarios; reforestación, agroforestería y servicios ambientales³⁹. Depreciación acelerada de 20% anual para inversiones en infraestructura hidráulica y de riego.
Acuicultura ⁴⁰	<ul style="list-style-type: none"> Tasa reducida de 15%. Depreciación acelerada de 20% para inversiones en estanques de cultivo y canales de abastecimiento de agua. Vigente hasta el ejercicio 2013⁴¹. A partir del 2019 vuelve a incluirse a la acuicultura en los beneficios tributarios concedidos en la Ley N° 27360 (tasa reducida de 15% y depreciación acelerada de 20%)⁴².
Minería ⁴³	<ul style="list-style-type: none"> Depreciación acelerada de 20% para maquinarias, equipos industriales y activos fijos y de 5% para edificaciones. Deducción de inversiones en infraestructura que constituya servicio público y reinversión de utilidades no distribuidas⁴⁴.
Turismo ⁴⁵	<ul style="list-style-type: none"> Depreciación acelerada de hasta 10% para establecimiento de servicios de hospedaje.
REGÍMENES ESPECIALES POR ZONA GEOGRÁFICA	
Zona	Beneficio
Amazonía ⁴⁶	<ul style="list-style-type: none"> Tasas preferenciales de 0%, 5% y 10% diferenciadas de acuerdo a la localización geográfica de los beneficiados y actividades realizadas.
Frontera ⁴⁷	<ul style="list-style-type: none"> Tasa reducida de 10%. Vigente hasta el ejercicio 2010.



³⁷ Exoneración incorporada al artículo 19° de la Ley del impuesto a la renta, por el artículo 19° del Decreto Legislativo N° 882, publicado el 09NOV1996. Dicha exoneración fue derogada por el artículo 3° de la Ley N° 30404, Ley que proroga la vigencia de beneficios y exoneraciones tributarias, publicada el 30DIC2015 y vigente desde el 01ENE2016.

³⁸ Ley N° 27360, Ley de Promoción del Sector Agrario, publicada el 31OCT2000; Ley N° 28810, Ley que amplía la vigencia de la Ley N° 27360 y, normas complementarias.

³⁹ Artículo 3° de la Ley N° 28852, Ley de Promoción de la Inversión Privada en Reforestación y Agroforestería, publicada el 27JUL2006.

⁴⁰ Ley N° 27460, Ley de Promoción y Desarrollo de la Acuicultura, publicada el 26MAY2001.

⁴¹ Artículo 3° de la Ley N° 29644, Ley que establece medidas de promoción a favor de la actividad de la acuicultura, publicada el 31DIC2010.

⁴² En aplicación del Decreto Legislativo N° 1431, Decreto Legislativo que modifica el Decreto Legislativo N° 1195, Decreto Legislativo que aprueba la Ley General de Acuicultura, publicado el 16SET2018.

⁴³ Primer párrafo del artículo 84° del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley General de Minería.

⁴⁴ Beneficio concedido por el inciso b) del artículo 72° del TUO de la Ley General de Minería y normas modificatorias. Si bien en virtud de la Ley N° 27343, publicada el 05SET2000, este beneficio se dejó sin efecto, hay empresas mineras que lo han seguido aplicando gracias a su acogimiento a contratos de estabilidad tributaria.

⁴⁵ Primer párrafo del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 820, publicado el 23ABR1996 y modificado por el artículo 2° de la Ley N° 26962, Ley sobre modificaciones de disposiciones tributarias para el desarrollo de la actividad turística, publicada el 03JUN1998.

⁴⁶ El Capítulo III de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, publicada el 30DIC1998, contiene los mecanismos para la atracción de la inversión en la Amazonía.

⁴⁷ Ley N° 27158, Ley que dispone la aplicación del impuesto a la renta para las empresas ubicadas en selva y frontera comprendidas en la Ley N° 23407, publicada el 24JUL1999.

Zonas Francas ⁴⁸	<ul style="list-style-type: none"> Exoneración del impuesto para empresas constituidas o establecidas en la ZOFRATACNA y desarrollen actividades señaladas en la ley.
Altoandinas ⁴⁹	<ul style="list-style-type: none"> Exoneración del impuesto según localización y desarrollo de actividades señaladas en la ley.
REGÍMENES ESPECIALES POR TAMAÑO DEL CONTRIBUYENTE	
Régimen	Beneficio
Régimen Especial de Renta (RER)	<ul style="list-style-type: none"> Generadores de renta de tercera categoría que provengan del comercio y/o industria y servicios. Ingresos anuales no mayores a S/ 525 mil. Pagos mensuales cancelatorios equivalentes al 1,5% de sus ingresos netos mensuales.
Nuevo Régimen Único Simplificado ⁵⁰ (NRUS)	<ul style="list-style-type: none"> Para personas naturales perceptoras de rentas empresariales y personas naturales no profesionales que obtuvieran rentas de la cuarta categoría únicamente por oficios, cuyos ingresos anuales no excedieran de S/. 96 mil. Cuotas fijas en función al valor que tomen los ingresos y las adquisiciones mensuales, las que reemplazan el pago del impuesto a la renta y el IGV. A partir del 2017, el Decreto Legislativo N.º 1270⁵¹ modificó el régimen, eliminándose, entre otros, a 3 categorías que correspondían a las cuotas mensuales más elevadas, permaneciendo vigentes solo 2 categorías que corresponden a las cuotas mensuales más bajas.
Régimen MYPE Tributario ⁵² (RMT)	<ul style="list-style-type: none"> Comprende a contribuyentes domiciliados siempre que sus ingresos netos no superen las 1 700 UIT en el ejercicio gravable. El impuesto se determina aplicando sobre la renta neta anual, una escala progresiva acumulativa con tasas de 10% por las primeras 15 UIT de renta neta y 29,5% por el exceso.



⁴⁸ Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, publicada el 28MAR2002; Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29739, publicada el 06JUL2011.

⁴⁹ Ley N° 29482, Ley de Promoción para el Desarrollo de Actividades Productivas en Zonas Altoandinas, publicada el 19DIC2009.

⁵⁰ Decreto Legislativo N° 937, Nuevo Régimen Único Simplificado, publicado el 14NOV2003.

⁵¹ Decreto Legislativo que modifica el texto del Nuevo Régimen Único Simplificado y Código Tributario, publicado el 20DIC2016 y vigente desde el 01ENE2017.

⁵² Decreto Legislativo N° 1269, Decreto Legislativo que crea el Régimen MYPE Tributario del impuesto a la renta, publicado el 20DIC2016.

CUADRO 2
ESTIMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE TEÓRICA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LA TERCERA CATEGORÍA
 En millones de soles

CONCEPTO	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Excedente de explotación bruto	128 089,0	140 266,0	137 035,0	162 976,0	192 131,0	195 486,0	206 351,0	210 250,0	221 807,0	239 120,0	258 545,0	276 009,0
(+) Ingreso mixto de 3° categoría	40 085,2	48 100,2	44 769,8	50 061,6	60 628,1	65 034,1	67 297,5	65 215,8	81 172,0	82 861,9	79 510,5	73 637,1
(=) Ingreso de explotación	168 174,2	188 366,2	181 804,8	213 037,6	252 759,1	260 520,1	273 648,5	275 465,8	302 979,0	321 981,9	338 055,5	349 646,1
(-) Depreciación	12 960,3	14 245,7	15 787,0	18 904,7	22 740,7	28 595,6	27 578,8	35 820,1	32 783,0	35 898,8	38 854,1	35 761,1
(=) Excedente de explotación neto	155 213,9	174 120,5	166 017,9	194 132,8	230 018,4	231 924,5	246 069,7	239 645,8	270 196,1	286 083,1	299 201,4	313 884,9
(+) Ajustes al Excedente de Explotación	635,3	-4 434,0	-1 239,6	3 023,7	2 686,5	4 101,7	2 092,7	10 440,4	-5 446,0	-5 483,3	1 757,5	-957,3
(-) Ajustes al Excedente de Explotación	33 792,8	36 055,3	38 647,3	38 891,9	44 106,8	49 762,7	53 029,0	67 629,2	84 385,4	90 179,1	96 952,3	103 567,3
(=) BIT del Impuesto a la Renta 3° categoría	122 056,5	133 631,2	126 130,9	158 264,6	188 598,2	186 263,5	195 133,3	182 456,9	180 364,7	190 420,6	204 006,6	209 360,3

Elaboración: Gerencia de Estudios Económicos - Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos



CUADRO 3
ESTIMACIÓN DE LA TASA DE INCUMPLIMIENTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE LA TERCERA CATEGORÍA
 En millones de soles y porcentaje

CONCEPTO	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
BIT del Impuesto a la Renta 3° categoría	122 056,5	133 631,2	126 130,9	158 264,6	188 598,2	186 263,5	195 133,3	182 456,9	180 364,7	190 420,6	204 006,6	209 360,3
(*) Tasa del impuesto	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	28%	28%	29,5%	29,5%
(=) Impuesto antes de créditos	36 616,9	40 089,3	37 839,3	47 479,4	56 579,5	55 879,1	58 540,0	54 737,1	50 502,1	53 317,8	60 181,9	61 761,3
(-) Créditos contra el impuesto	54,3	104,4	121,3	149,8	136,3	134,0	176,9	206,2	406,9	92,8	72,9	101,0
(=) Impuesto determinado potencial neto	36 562,7	39 985,0	37 718,0	47 329,6	56 443,1	55 745,1	58 363,1	54 530,9	50 095,2	53 224,9	60 109,0	61 660,3
BI efectiva del Impuesto a la Renta 3° categoría	65 548,2	64 729,8	60 745,3	78 036,1	98 051,6	85 834,4	96 300,5	91 180,9	89 288,5	89 366,4	95 766,4	100 068,0
(*) Tasa del impuesto	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	28%	28%	29,5%	29,5%
(=) Impuesto antes de créditos	19 664,4	19 418,9	18 223,6	23 410,8	29 415,5	25 750,3	28 890,2	27 354,3	25 000,8	25 022,6	28 251,1	29 520,1
(-) Créditos contra el impuesto	54,3	104,4	121,3	149,8	136,3	134,0	176,9	206,2	406,9	92,8	72,9	101,0
(=) Impuesto a la Renta pagado	20 362,7	20 157,9	19 153,0	24 384,7	30 550,1	27 239,1	30 652,9	30 504,6	26 791,2	27 288,7	30 344,3	31 757,2
Incumplimiento estimado	16 199,9	19 827,0	18 565,0	22 944,9	25 893,0	28 506,0	27 710,3	24 026,3	23 304,0	25 936,3	29 764,7	29 903,1
Tasa de incumplimiento (%)	44,3%	49,6%	49,2%	48,5%	45,9%	51,1%	47,5%	44,1%	46,5%	48,7%	49,5%	48,5%
Monto de Evasión (% PBI)	5,1%	5,6%	5,1%	5,5%	5,5%	5,6%	5,1%	4,2%	3,9%	4,0%	4,3%	4,1%

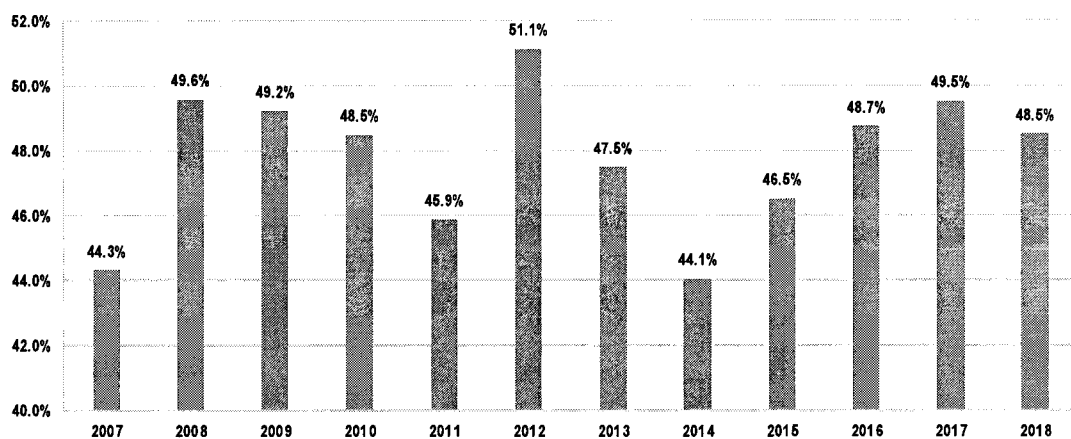
Elaboración: Gerencia de Estudios Económicos - Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos

PBI (INEI) millones de soles	319 693,0	352 719,0	363 943,0	416 784,0	473 049,0	508 131,0	543 556,0	570 593,0	604 269,0	647 707,0	687 037,0	730 406,0
------------------------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------



GRÁFICO 1

PERÚ
ESTIMACIÓN DEL ÍNDICE DE INCUMPLIMIENTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE 3RA. CATEGORÍA, 2007-2018
 En porcentaje



El índice presentado considera como numerador al incumplimiento estimado y como denominador al impuesto determinado potencia neto.

Fuente: SUNAT

Elaboración: Gerencia de Estudios Económicos - Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos

