

UNIVERSIDAD NACIONAL DE INGENIERÍA
FACULTAD DE INGENIERÍA ECONÓMICA Y CIENCIAS SOCIALES

ESTUDIO DEL IMPUESTO MÍNIMO A LA RENTA

INFORME DE INGENIERÍA

PARA OPTAR EL TÍTULO DE INGENIERO ECONOMISTA

AUTOR : BACHILLER DOMINGO NEYRA LÓPEZ

CÓDIGO 840340 - B

PROMOCIÓN 1989 - II

LIMA - 1999

Dedicatoria:

A mi familia, con el cariño
de siempre.

I. CURRICULUM VITAE

II. EXPERIENCIA PROFESIONAL

III. INFORME

INDICE

Introducción

Capítulo I : Marco legal

1.1.- Sujetos del Impuesto

1.2.- Base Imponible

1.3.- Determinación y Pago del Impuesto

1.4.- Contribuyentes Inafectos al Impuesto Mínimo a la Renta

1.5.- Exoneraciones Especiales

Capítulo II : Regímenes Especiales

2.1.- Régimen Simplificado del Impuesto a la Renta

2.2.- Régimen Único Simplificado (RUS)

a) Sujetos

b) Beneficios Otorgados por el RUS

c) Desventajas del RUS

2.3.- Régimen Especial del Impuesto a la Renta

Capítulo III : Fundamentos Económicos para tener un Impuesto Mínimo a la Renta

3.1.- Opiniones en Contra

3.2.- Coyuntura en la que se Aplica el Impuesto Mínimo

3.2.1.- Entorno Macroeconomico

3.2.2.- Situación de la Administración Tributaria

Capítulo IV : Características de la recaudación entre 1992 y 1997

4.1.- Concentración de la Recaudación

Capitulo V : Eliminación del Impuesto Mínimo a la Renta y creación del Impuesto Extraordinario a los Activos

5.1.- Sujetos del Impuesto

5.2.- Base Imponible

5.3.- Exoneraciones

5.4.- Determinación y Pago del IEAN

5.4.1.- Crédito Contra el Impuesto a la Renta

5.5.- Prorroga

5.6.- Casos Especiales

5.6.1.- El IEAN y los Convenios de Estabilidad Jurídica

5.6.2.- El IEAN y las Sociedades cuya Casa Matriz Tributa en el Exterior

Conclusiones

Recomendaciones

Bibliografía

Anexo

Apéndices

INTRODUCCIÓN

El Impuesto Mínimo a la Renta se aplicó en el Perú, desde el 1 de enero de 1992 hasta el 30 de abril de 1997, a los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría. En el presente trabajo revisaremos en primer lugar el marco legal desde la creación del impuesto hasta su eliminación pasando por cada una de las modificaciones que año tras año se fueron realizando con la finalidad de mejorar aspectos técnico – tributarios en algunos casos y en otros incorporar algunas recomendaciones de los distintos sectores de la economía que limitaran sus efectos “anti-técnicos”.

En el segundo capítulo revisaremos tres regímenes especiales a los cuales podían acogerse los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría evitando de esta forma que les fuera de aplicación el Impuesto Mínimo a la Renta. Estos regímenes diseñados para los contribuyentes denominados “pequeños” tratan en todos los casos de hacer más sencillo el cumplimiento de la obligación por parte del sujeto pasivo del tributo y a la vez de simplificar la administración de éste porque la comisión de recaudación que obtiene la institución que lo administra en muchos casos rompe el principio de economía en la recaudación.

En el tercer capítulo es la parte central del trabajo y presenta las consideraciones que en general se tienen en cuenta para establecer un Impuesto Mínimo, analizando la coyuntura en la que se crea el tributo tanto en lo relativo al entorno macroeconómico como a la situación en la que se encontraba la Administración Tributaria en ese

momento y a la vez se revisan las opiniones en contra que durante la vigencia del Impuesto mínimo a la Renta fueron expresadas por analistas y gremios.

En el capítulo cuatro se revisan las cifras de recaudación obtenidas por el Impuesto Mínimo a la Renta durante su vigencia, con especial énfasis en la concentración de la recaudación que se observa en toda la estructura tributaria y que no fue ajena al caso que analizamos.

En el capítulo cinco se presenta las características del Impuesto Extraordinario a los Activos creado a partir de la eliminación del Impuesto Mínimo a la Renta por un problema de carácter legal más que por el convencimiento de las personas que hacen política tributaria que era necesario eliminar este piso sobre el que deben contribuir todos los generadores de rentas de tercera categoría.

Finalmente, se exponen las conclusiones del informe que en lo fundamental busca demostrar que existen razones precisas por las que es indispensable continuar con la aplicación de un Impuesto Mínimo a la Renta aún cuando este se presente como ahora abiertamente como un tributo que grava los activos.

CAPITULO I

MARCO LEGAL

La Cuarta Disposición Final de la Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público para 1992 (Ley N° 25381), publicada en el Diario Oficial El Peruano el 28 de diciembre de 1991 aprobó la Ley del Impuesto a la Renta que estuvo vigente a partir del 1 de enero 1992, por ser este un tributo de periodicidad anual. En esa Ley se estableció que el Impuesto a la Renta de las personas jurídicas no podía ser menor al 2% del valor de sus activos netos, creándose de esta manera el llamado "Impuesto Mínimo a la Renta".

A continuación presentaremos el contenido de la legislación sobre la materia, tomando en cuenta cada uno de los elementos que forman parte del impuesto, considerando todas las modificaciones que se han realizado para mejorarlo técnicamente.

1.1.- SUJETOS DEL IMPUESTO

Además de las personas jurídicas la Ley del Impuesto a la Renta establecía que las empresas unipersonales, empresas individuales de responsabilidad limitada,

sociedades y demás entidades que no sean consideradas personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta, debían pagar el Impuesto Mínimo.

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 068-92-EF precisó que el Impuesto Mínimo a la Renta era de aplicación a los contribuyentes que generaban rentas de tercera categoría.¹

Además, estableció que el Impuesto que corresponda pagar a las sucursales, agencias o establecimientos de carácter permanente de empresas extranjeras no podía ser inferior al 2% del valor de sus activos netos.

1.2.- BASE IMPONIBLE

La Ley del Impuesto a la Renta señalaba que la base imponible del Impuesto Mínimo era el activo neto que constaba en : a) el balance ajustado cerrado al 31 de diciembre del ejercicio gravable, b) el balance ajustado que se presente para efectos de este Impuesto o, en su caso, c) el balance de termino si la empresa cesa en sus actividades. La excepción eran las empresas bancarias y financieras que calculaban el Impuesto Mínimo considerando como base imponible el 50% del activo.

Al respecto, el Reglamento indicaba que el valor de los activos netos se obtenía deduciendo del valor de los activos las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, ajustado por inflación de conformidad con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 627.²

¹ En el Apéndice I se precisan cuales son las rentas que se consideran de tercera categoría.

² El Decreto Legislativo N° 627, publicado en el diario oficial El Peruano el 30 de noviembre de 1990, aprobó las Normas de Ajuste Integral de los Estados Financieros por Inflación, con Efecto Tributario.

Con la finalidad de evitar una doble imposición no se consideraba en el activo de las empresas las acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas comprendidas dentro del campo de aplicación del Impuesto Mínimo excepto las que se encontraban exoneradas de éste.

El Decreto Legislativo N° 774, vigente a partir del 1 de enero de 1994, aprobó un nuevo texto para la Ley del Impuesto a la Renta realizando varias modificaciones a las normas del Impuesto Mínimo, que trataban en lo fundamental de reducir su impacto en : 1) las empresas del Sistema Bancario y Financiero, 2) las empresas exportadoras y 3) las empresas que iniciaban sus operaciones.

De esta manera, se determinó que a partir del 1 de enero de 1994 :

1. Las empresas bancarias y financieras para efecto de determinar el valor del activo neto debían deducir el encaje exigible y la provisión por deudas de cobranza dudosa.
2. Las empresas exportadoras podían deducir del valor de los activos netos la Cuenta de Existencias y las Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación. En este caso, se entendía por existencias la proporción que resultaba de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales el coeficiente resultante se aplicaba a la Cuenta de Existencias. El valor por exportaciones de las Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación es la parte del saldo de esta cuenta que correspondía al total de las ventas efectuadas al exterior pendientes de cobro.
3. No forman parte de la base imponible para efecto de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta, el valor de las maquinarias y equipos nuevos adquiridos por

las empresas productivas, durante el ejercicio en que se produzca la adquisición y el siguiente. Esto también era de aplicación a las maquinarias y equipos nuevos adquiridos por empresas de servicios de infraestructura básica. El Reglamento de la nueva Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de setiembre de 1994, preciso que se consideraba maquinaria y equipos nuevos a los adquiridos a partir del 1° de enero de 1994.

El Decreto Legislativo N° 799, que modificó varios artículos de la Ley del Impuesto a la Renta, amplió esa disposición determinando que a partir del 1 de enero de 1996 “no forman parte de la base imponible para efecto de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta, el valor de las maquinarias y equipos adquiridos por las empresas productivas, durante el ejercicio en que se produzca la adquisición y el siguiente, siempre que estos tengan una antigüedad no mayor a tres años”.

1.3.- DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

El Impuesto a la Renta en el Perú se basa en un sistema de pagos a cuenta mensuales, que en 1992, cuando se crea el Impuesto Mínimo, podían determinarse con arreglo a alguno de los tres sistemas que se describen a continuación

1. Sistema de Balances Mensuales, mediante el cual el pago a cuenta mensual se fijaba aplicando la tasa del Impuesto (30%) a la renta neta imponible contenida

en el balance ajustado por inflación correspondiente por el que debía realizarse el pago.

2. Sistema de Coeficiente, mediante el cual el pago a cuenta mensual se fijaba aplicando a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente que resultaba de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.
3. Sistema de Porcentaje, mediante el cual el pago a cuenta mensual se fijaba en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, cuando el contribuyente no tenía impuesto calculado en el ejercicio anterior.

Esta forma de pago es la que se conoce como Régimen General. El Decreto Legislativo N° 774 eliminó el Sistema de Balances Mensuales, es decir, a partir del 1 de enero de 1994 sólo hay dos sistemas de cálculo para determinar el monto de los pagos a cuenta mensuales en el Régimen General del impuesto a la Renta.

El Reglamento estableció que los contribuyentes del Impuesto debían comparar mensualmente el monto determinado de conformidad con el sistema elegido y el monto determinado de conformidad con las normas del Impuesto Mínimo debiendo abonar el que resultaba mayor.

El Impuesto Mínimo a considerar, en este caso, era el dozavo del 2% del valor de sus activos netos ajustado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor experimentada desde la fecha a la que corresponde el balance ajustado que contiene dicho activo, hasta el mes anterior por el que se efectúa el pago, disminuido

en el importe del pago a cuenta del Impuesto al Patrimonio Empresarial que correspondía al mes.³

La tasa del 2% para el Impuesto Mínimo se mantuvo hasta 1996, a partir del 1 de enero de 1997 el Decreto Legislativo N° 881 la redujo a 1.5%.

Con la finalidad de determinar el monto de los pagos a cuenta por concepto de Impuesto Mínimo, en los meses de enero y febrero debía tomarse en cuenta el activo que constaba en el balance ajustado al 31 de diciembre del año precedente al anterior y en los meses siguientes el balance del año anterior, debiendo reintegrar o descontar la diferencia si es que ésta existía, en partes iguales, por los meses de marzo a diciembre.

Los contribuyentes que realizaban sus pagos a cuenta de acuerdo con el sistema de balances mensuales debían comparar el dozavo ajustado del 2% del valor de sus activos netos, disminuido en el importe del pago a cuenta del Impuesto al Patrimonio Empresarial que correspondía al mes y en el 30% de la pérdida mensual que arroje el balance con el monto que resulte de aplicar la tasa del impuesto a la diferencia entre la renta neta acumulada del mes y la renta neta acumulada del mes anterior.

Si el resultado acumulado a un mes determinado era negativo, no se consideraba renta alguna por dicho mes, debiendo en este caso efectuar los pagos de acuerdo a las normas del Impuesto Mínimo.

Los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto al Patrimonio Empresarial correspondientes al ejercicio y la suma que resultaba de aplicar el 30% sobre la

³ E Impuesto al Patrimonio Empresarial era un tributo de periodicidad anual que estuvo vigente entre 1991 y 1993 se aplicaba sobre el patrimonio neto de las personas generadoras de rentas de tercera categoría con una tasa del 2%, tenía periodicidad anual y al igual que el Impuesto a la Renta se basaba en un sistema de pagos a cuenta mensuales.

perdida del ejercicio constituían crédito contra el Impuesto Mínimo a la Renta. Sólo podía arrastrarse a ejercicios posteriores la parte de la pérdida del ejercicio que no había sido utilizada para aplicar el crédito contra el Impuesto Mínimo.

El Decreto Ley N° 25751 aprobó una nueva Ley del Impuesto a la Renta que empezó a regir a partir del 1° de enero de 1993 y eliminó la posibilidad de utilizar como crédito contra el Impuesto Mínimo a la Renta el 30% de la pérdida del ejercicio.

Los pagos a cuenta del Impuesto Mínimo a la Renta podían ser suspendidos total o parcialmente si, una vez realizados los pagos a cuenta correspondientes al primer trimestre del ejercicio gravable, se presumía que los activos netos de dicho ejercicio gravable iban a ser inferiores en un 50% a los correspondientes al ejercicio gravable anterior ajustados por el Índice de Precios al por Mayor o cuando se consideraba que los pagos a cuenta ya efectuados eran superiores al Impuesto que en definitiva les correspondía pagar ese año. Si esa situación se revertía los pagos a cuenta debían ser reiniciados.

A partir del 1° de enero de 1994 se modificaron las reglas sobre suspensión y reinicio de los pagos a cuenta mensuales señalando que transcurrido el primer semestre del ejercicio gravable el obligado al pago del Impuesto Mínimo podía suspender sus pagos a cuenta siempre que presumía que los pagos a cuenta que había efectuado serían superiores al Impuesto Mínimo que en definitiva les correspondía pagar por el ejercicio. Si ocurría algún hecho que desvirtuaba la presunción inicial el contribuyente quedaba en la obligación de reiniciar sus pagos a cuenta a partir del mes siguiente en que se produjeron los hechos. Si una vez

finalizado el ejercicio gravable resultaba que el obligado tenía un saldo por pagar superior al 10% del Impuesto Mínimo calculado se le aplicaban los intereses sobre las cuotas dejadas de pagar.

Los montos efectivamente abonados por concepto de pagos a cuenta del Impuesto Mínimo por las empresas y sociedades no consideradas personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta, así como el pago de regularización se atribuían a los titulares o socios en la proporción a su participación en el capital, a fin de ser aplicados como crédito contra los pagos a cuenta y de regularización que les correspondía efectuar, sin derecho a devolución cuando excedía el Impuesto a cargo de los titulares socios.

Los sujetos del Impuesto Mínimo que se constituían o establecían en el país, en el curso del ejercicio gravable, determinaban el Impuesto Mínimo multiplicando la dozava parte del 2% del valor de sus activos netos ajustados al cierre del ejercicio, por el número de meses transcurridos entre la fecha de constitución o establecimiento y la de cierre.

Dichos sujetos no estaban obligados por el primer ejercicio a efectuar pagos a cuenta bajo las normas del Impuesto Mínimo, debían efectuarlos de acuerdo con las normas del Régimen General.

Del Impuesto determinado al final del ejercicio, las personas jurídicas, sociedades y empresas no consideradas personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta, deducían los montos efectivamente abonados mensualmente como pagos a cuenta del mismo, incluyendo los montos netos pagados por concepto del Impuesto Mínimo, según correspondía.

El Decreto Legislativo N° 799, vigente a partir del 1 de enero de 1996, estableció que la diferencia entre el Impuesto Mínimo a la Renta que abonaban los contribuyentes y el determinado por el Régimen General del mismo ejercicio, constituía crédito contra el pago de regularización del Impuesto que correspondía al ejercicio siguiente, siempre que éste hubiera sido determinado según el Régimen General. En este caso, el impuesto a pagar una vez descontado el crédito no podía ser menor al Impuesto Mínimo a la Renta que correspondía a dicho ejercicio gravable. De existir un saldo de crédito no utilizado no podía ser aplicado en los siguientes ejercicios ni daba derecho a devolución alguna.

El Decreto Supremo N° 125-96-EF, que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta estableció el procedimiento mediante el cual se aplicaba el crédito descrito en el párrafo anterior señalando que luego de determinado el Impuesto de acuerdo con el Régimen General debían deducirse los créditos sin derecho a devolución y luego los pagos a cuenta realizados por el mismo ejercicio. Al monto resultante se le aplicaba el crédito obtenido por la diferencia entre el Impuesto Mínimo a la Renta pagado por el ejercicio anterior y el determinado por el régimen general en el mismo ejercicio.

Luego de aplicado dicho crédito el resultado no podía ser menor al obtenido de deducir del Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio los créditos sin derecho a devolución y los pagos a cuenta efectuados. Aplicándose al monto restante los otros créditos con derecho a devolución que tenía el contribuyente.

1.4.- CONTRIBUYENTES INAFECTOS AL IMPUESTO MÍNIMO A LA RENTA

En Doctrina Tributaria se reconoce que los contribuyentes inafectos a un determinado tributo son aquellos que no están dentro de su campo de aplicación y los exonerados son aquellos que estando dentro del campo de aplicación han sido dispensados del pago.

El Decreto Ley N° 25675, publicada en el diario oficial El Peruano el 21 de agosto de 1992, señaló que no están afectas al Impuesto Mínimo, las empresas productivas desde que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio gravable en que inician su actividad de producción. Esta que en estricto es una exoneración es presentada por el legislador como una inafectación.

Asimismo, el Decreto Ley N° 25751, que aprobó un nuevo texto de la Ley del Impuesto a la Renta para 1993, estableció que el Impuesto Mínimo no era de aplicación a las siguientes entidades y empresas :

- El Sector Público Nacional, con excepción de las empresas de la actividad empresarial del Estado.
- Las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprendía uno o más de los siguientes fines : educación, cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria y beneficios sociales para los servidores de las empresas.
- Las entidades de auxilio mutuo
- Las comunidades nativas.

- Las asociaciones civiles que se encuentren inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta.
- Las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y alcantarillado, es decir, que presten exclusivamente el servicio de generación y/o transmisión y/o distribución de electricidad, destinado al servicio público.
- Las empresas de la actividad agraria comprendidas expresamente en el Decreto Legislativo N° 2, excepto la agroindustria, la avicultura y la crianza de cerdos.
- Las empresas absorbidas o incorporadas a otra empresa por fusión en el ejercicio en que se produzca la fusión. En este caso, los pagos a cuenta efectuados por las empresas absorbidas o incorporadas, constituían crédito contra el impuesto que afecte a la empresa absorbente o incorporante.

El Decreto Legislativo N° 774, vigente a partir del 1 de enero de 1994, amplió la inafectación a las empresas productivas desde que se constituyen o establecen hasta el ejercicio siguiente en que inician sus operaciones.

Además, se precisó que se entiende por empresas productivas aquellas que tienen por objeto producir bienes o prestar servicios. Entendiéndose que estas inician sus operaciones en el ejercicio gravable en que realizan la primera transferencia de bienes o prestación de servicios a título oneroso.

Asimismo, señala que están inafectas al Impuesto Mínimo las empresas en liquidación, siempre que la liquidación no supere los dos años. Este tiempo empieza a contarse a partir de la declaración o convenio de liquidación.

El Reglamento de esta nueva Ley del Impuesto a la Renta precisó que aquellas sociedades que se constituyen o establecen por fusión o división no gozan de la inafectación en el ejercicio que inician sus actividades ni en el siguiente, porque no se les consideraba empresas nuevas. El Decreto Legislativo N° 799 incorpora este elemento al texto de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.5.- EXONERACIONES ESPECIALES

Consideramos exoneraciones especiales a aquellas que no están contenidas en el texto de la Ley del Impuesto a la Renta, como la que establece el Decreto Legislativo N° 780 que determinó que las nuevas inversiones destinadas a la adquisición, construcción, ampliación, remodelación y restauración de inmuebles para las empresas de servicios de establecimiento de hospedaje podían ser descontadas de la base imponible de los contribuyentes del Impuesto Mínimo a la Renta.

Con esta finalidad, era necesario que se registrara las inversiones efectuadas en cuentas del activo denominadas “ Inversiones – Artículo 113° Decreto Leg. N° 774” o “Inversiones – Decreto Leg. N° 780”

Otra exoneración que no estaba contenida en el texto de la Ley del Impuesto a la Renta era la que establecía el Decreto Supremo N° 028-92-EF que prorrogó el estado de emergencia de la actividad minera hasta el 31 de diciembre de 1992 y estableció que por el ejercicio 1992 no era de aplicación a los titulares de la actividad minera que hubieran suspendido su proceso productivo, el Impuesto Mínimo a la Renta y el Impuesto al Patrimonio Empresarial.

CAPITULO II

REGIMENES ESPECIALES

Paralelamente al Impuesto Mínimo a la Renta existían regímenes especiales que reducían el campo de aplicación de este tributo y permitían que los contribuyentes tuvieran alternativas entre las cuales elegir para llevar a cabo una economía de opción. Dichos regímenes eran :

- El Régimen Simplificado del Impuesto a la Renta, que estuvo vigente de 1992 a 1993.
- El Régimen Unico Simplificado que está vigente desde 1994.
- El Régimen Especial del Impuesto a la Renta que está vigente desde 1995.

Seguidamente analizaremos cada uno de ellos en detalle.

2.1.- REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Las personas jurídicas, empresas unipersonales, empresas individuales de responsabilidad limitada y las sociedades no consideradas personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta, cuyos ingresos netos en el ejercicio anterior no habían excedido de 100 UIT podían determinar su renta neta de tercera categoría aplicando sobre el monto de tales ingresos los coeficientes economico-financieros elaborados por SUNAT, en coordinación con los ministerios de los sectores

económicos, y aprobados por Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas para cada ejercicio gravable.

Para el cálculo de los pagos a cuenta mensuales los contribuyentes del Régimen Simplificado debían aplicar sobre sus ingresos netos mensuales el coeficiente que les correspondía con la finalidad de determinar su renta neta imponible y al resultado de esa operación debían aplicarle la tasa del Impuesto a la Renta, es decir, el 30%.

Los contribuyentes sujetos al Régimen Simplificado no estaban afectos al Impuesto al Patrimonio Empresarial ni les era de aplicación las disposiciones sobre el Impuesto Mínimo a la Renta.

El artículo 172º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que de la renta neta del ejercicio determinada por aplicación de los coeficientes, podían compensarse las pérdidas de ejercicios anteriores. La pérdida neta total de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola de año en año, hasta agotar su importe, a las rentas netas que obtengan en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtengan utilidades.

Además, las personas jurídicas comprendidas en el Régimen Simplificado podían suspender sus pagos a cuenta una vez satisfechas las cuotas mensuales que debían abonarse en el primer trimestre del ejercicio gravable y siempre que sus rentas netas gravables de dicho año hubieran sido presumiblemente inferiores en por lo menos un 50% a las correspondientes al ejercicio gravable anterior, ajustadas por el Índice de Precios al por Mayor o cuando consideren que los pagos a cuenta ya efectuados iban a ser superiores al impuesto que en definitiva les correspondía pagar por el ejercicio.

La Resolución Ministerial N° 046-92-EF/10, publicada en el diario oficial El Peruano el 31 de enero de 1992, aprobó los coeficientes económico financieros correspondientes al ejercicio 1992 en función a la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) y la Resolución Ministerial N° 023-93-EF/10, publicada en el diario oficial El Peruano el 11 de febrero de 1993, lo hizo para el ejercicio gravable 1993.

El Decreto Legislativo N° 774 no contiene referencias al Régimen Especial, por lo que debe entenderse que sólo tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1993.

2.2.- REGIMEN UNICO SIMPLIFICADO (RUS)⁴

a) SUJETOS

El Decreto Legislativo N° 777, que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 1994, creó el "Régimen Unico Simplificado (RUS)" que comprende a las personas naturales y sucesiones indivisas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, cuyos ingresos brutos por venta de bienes y/o prestación de servicios, no excedía de S/. 8,400 mensuales.

El Decreto Supremo N° 179-94-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1994, elevó esa cifra a S/. 12,000 mensuales. La Ley N° 27035 la incrementó a S/. 18,000 a partir del 1 de enero de 1999 y además estableció que

⁴ En el Apéndice II se muestra una relación de la legislación que se ha emitido sobre este Régimen.

pueden acogerse al RUS las personas naturales no profesionales que únicamente perciben rentas de cuarta categoría por el ejercicio individual de cualquier oficio.

No están comprendidas en el RUS, las personas naturales y sucesiones indivisas que:

1. Desarrollen las actividades comprendidas en el RUS con personal a su cargo que exceda de 4 personas. Tratándose de actividades en las cuales se requería más de un turno de trabajo, el número de personas debía entenderse por cada uno de estos turnos.
2. Realicen sus actividades en más de un establecimiento o puesto comercial, sea éste de su propiedad o lo explote bajo cualquier forma de posesión.

Estas dos limitaciones no son de aplicación a los pequeños productores agrarios, entendiéndose por tales, a las personas que realizan actividad agropecuaria, extracción de madera y de productos silvestres; así como a las personas dedicadas a la actividad de pesca artesanal para consumo humano directo, cuyos ingresos brutos mensuales no exceden de los montos a los que se ha hecho referencia en los dos primeros párrafos de este punto.

La Ley N° 27035, vigente a partir del 1 de enero de 1999, introdujo una nueva limitación además de las dos ya indicadas y es que no pueden ser sujetos del RUS aquellos contribuyentes que desarrollen sus actividades en un establecimiento cuya superficie exceda de 100 metros cuadrados, salvo que se demuestre que el tipo de actividad que realizan requiere de un área mayor.

Tampoco están comprendidas en el RUS las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país.

El RUS reemplaza al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas que deben pagar los contribuyentes que se acojan a él, por la actividad generadora de las rentas de tercera categoría.

Los sujetos del RUS deben abonar una Cuota Mensual cuyo importe se determina aplicando la siguiente tabla

Categorías	Monto de Ventas o Serv. Mensuales (Hasta S/.)	Impuesto Bruto (S/.)	Crédito Máximo Deducible (Hasta S/.)	Cuota Mensual (S/.)
A	1 500	50	40	10
B	3 200	180	145	35
C	5 000	400	320	80
D	6 600	700	550	150
E	8 400	1 000	780	220
F	12 000	1 500	1 200	300

La categoría F fue establecida mediante Decreto Supremo N° 47-95-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de marzo de 1995.

El Decreto Supremo N° 181-97-EF, publicado el 31 de diciembre de 1997 en el diario oficial El Peruano, fija una nueva tabla y estableció una categoría especial para aquellos sujetos del RUS que se dediquen únicamente a la venta de frutas, hortalizas, legumbres, tubérculos, raíces, semillas y demás bienes especificados en el apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, realizada en mercados de abastos y cuyos ingresos mensuales no superen los S/. 2,200 mensuales.

Categorías	Monto de Ventas o Serv. Mensuales (Hasta S/.)	Impuesto Bruto (S/.)	Crédito Máximo Deducible (Hasta S/.)	Cuota Mensual (S/.)
A	2 200	80	60	20
B	4 600	270	205	65
C	7 000	590	450	140
D	8 600	960	740	220
E	9 700	1 250	950	300
F	12 000	1 650	1 200	450

Categoría	Monto de Ventas o Serv. Mensuales (Hasta S/.)	Impuesto Bruto (S/.)	Crédito Máximo Deducible (Hasta S/.)	Cuota Mensual (S/.)
Especial	2 200	0	-	0

De acuerdo con la Resolución de superintendencia N° 013-98/SUNAT los contribuyentes pertenecientes a esta categoría especial no tienen la obligación de presentar la declaración que contenga la determinación de la deuda tributaria

La Ley N° 27035, a partir del 1 de enero de 1999, cambia nuevamente la tabla añadiendo dos categorías más :

Categorías	Monto de Ventas o Serv. Mensuales (Hasta S/.)	Impuesto Bruto (S/.)	Crédito Máximo Deducible (Hasta S/.)	Cuota Mensual (S/.)
A	2 200	80	60	20
B	4 600	265	205	50
C	7 000	560	450	110
D	8 600	910	740	170
E	9 700	1 190	950	240
F	12 000	1 520	1 200	320
H	15 000	2 040	1 630	410
I	18 000	2 700	2 160	540

Los sujetos del RUS tienen derecho a descontar del Impuesto Bruto el Crédito Deducible, que se calcula aplicando la tasa de 20% sobre el importe total de sus adquisiciones del mes al que corresponda dicha cuota, hasta el monto máximo señalado en la tabla anterior y bajo las condiciones siguientes:

1. Cuando el importe total de los comprobantes exceda al Crédito Máximo Deducible, éste no podrá ser arrastrado ni compensado a los meses siguientes. Tampoco podrá solicitarse su devolución.
2. Cuando el importe total de los comprobantes sea menor al Crédito Máximo Deducible, la diferencia a favor del fisco, se agregará al importe de la cuota a pagar.

Los sujetos del RUS deben ubicarse, con ocasión del pago correspondiente al período de enero de cada ejercicio gravable, en alguna de las categorías indicadas.

El Decreto Legislativo N° 777 estableció que si en el curso del ejercicio ocurría alguna variación en sus ingresos que los ubicara en una Categoría distinta, debían seguir el procedimiento que se indica a continuación

1. Si sus ingresos aumentaran, deberán pagar la cuota correspondiente de acuerdo a su nueva Categoría al mes siguiente de producirse tal incremento.
2. Si sus ingresos disminuyeran, podrán cambiar de Categoría a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente.

Sin embargo, la Ley N° 26423, publicada en el diario oficial El Peruano el 1 de enero de 1995, modificó esta disposición señalando que si en el curso del ejercicio ocurriera alguna variación en sus ingresos que pudiera ubicarlos en una categoría distinta o en el Régimen General, debían promediar sus ingresos de los últimos 6

meses, incluyendo los del mes en que se produjo la variación y si estos disminuyeran o aumentarían debían pagar la cuota correspondiente de acuerdo a su nueva categoría o lo que les corresponda de acuerdo al Régimen General al mes siguiente de producirse tal disminución o incremento.

b) BENEFICIOS OTORGADOS POR EL RUS

1. Con relación a aquellos contribuyentes que se acogían al RUS, SUNAT suspendía su facultad de verificación o fiscalización respecto de los períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización de los últimos doce meses no se detectaba omisiones al pago de la cuota o pago posterior a la notificación para la verificación o fiscalización.

Para efecto de la presunción de veracidad del pago de las cuotas a que se refiere el párrafo anterior, la Administración Tributaria se limitaba a revisar los períodos correspondientes a los meses de enero de 1994 hacia adelante, presumiendo que se había cumplido con revisar los doce meses exigidos por el artículo 81o. del Código Tributario.

La suspensión de la facultad de verificación o fiscalización quedaba sin efecto, por los períodos no prescritos, cuando la Administración encontraba indicios de delito tributario.

2. SUNAT debía quebrar de oficio los valores emitidos a los sujetos del RUS, que contenían deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 777, siempre que éstos al acogerse al RUS, se hubieran

categorizado correctamente y cumplido con el pago de las cuotas respectivas. Esta disposición fue modificada por la Ley N° 26423, vigente a partir del 1 de enero de 1995, que estableció que serían quebrados los valores emitidos hasta la fecha de acogimiento al RUS y que además no podría aplicarse ninguna sanción que se encuentre pendiente de ejecución a esa fecha.

c) DESVENTAJAS DEL RUS

1. Inicialmente los sujetos del RUS no podían optar por acogerse al Régimen General. Sin embargo, la Ley N° 26386, publicada el 12 de noviembre de 1994 en el diario oficial El Peruano, eliminó esta restricción.
2. Para los sujetos del RUS es requisito indispensable para renovar la Licencia Municipal de Funcionamiento la presentación de los talones de las boletas de pago de las cuotas correspondientes al período transcurrido entre la fecha en la que le otorgaron o renovaron la licencia y la fecha en la que solicita la siguiente renovación.
3. Los sujetos del RUS, sólo debían emitir y entregar boletas de venta y/o tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras que no permiten ejercer el derecho a crédito fiscal ni ser utilizados para sustentar gasto y/o costo para efectos tributarios.

2.3.- REGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

La Ley N° 26415, publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 1994, creó el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) al cual podían acogerse las personas naturales y jurídicas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, siempre que sus ingresos brutos por la venta de bienes y/o prestación de servicios en el ejercicio gravable anterior no hubiera superado el monto establecido como máximo para la categoría más alta del RUS, multiplicado por doce.

El artículo 13° del Decreto Legislativo N° 799, publicado en el Diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1995 cambio a los sujetos del RER al disponer que pueden acogerse a él las personas naturales y jurídicas que realicen actividades de extracción, manufactura y comercialización de bienes siempre que sus ingresos netos provenientes de rentas de tercera categoría no hubieran superado el monto indicado en el párrafo anterior y además el valor total de sus activos, sin deducción alguna, no exceda de 100 UIT.

El Artículo 18° de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998, cambio nuevamente a los sujetos del RER señalando que podían acogerse a dicho régimen las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de la venta de los bienes que adquieran, produzcan o manufacturen, así como la de aquellos recursos naturales que extraigan, incluidos la cría y el cultivo; siempre que sus ingresos netos provenientes de rentas de tercera categoría

en el ejercicio gravable anterior no hubieran superado el monto máximo de las ventas mensuales establecido para la categoría más alta del RUS.

Asimismo incluyo dentro de las actividades que podían acogerse al RER a la fabricación de bienes por encargo. Excluyendo las actividades que sean calificadas como servicios y contratos de construcción según las normas del Impuesto General a las Ventas, aún cuando no se encuentren gravadas con el referido Impuesto.

Los contribuyentes que se acogían al RER debían pagar por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría con carácter de pago definitivo el 1% de sus ingresos brutos por la venta de bienes y/o prestación de servicios mensuales y no estaban afectos al Impuesto Mínimo a la Renta.

El artículo 15° del Decreto Legislativo N° 799 cambio la tasa del RER a partir del año 1996 incrementándola a 3%. A su vez el Artículo 21° de la Ley N° 27034 redujo la tasa a 2.5% a partir del 1 de enero de 1999.

Los contribuyentes del RUS que en el transcurso del ejercicio optaban por acogerse al régimen general del Impuesto a la Renta podían ingresar al RER a partir del mes en que operaba el cambio de régimen. A su vez los contribuyentes del RER en cualquier mes del ejercicio podían optar por ingresar al régimen general. Si sus ingresos brutos superaban el monto referencia debían hacerlo en forma obligatoria.

El Decreto Supremo N° 45-95-EF que reglamento el RER preciso que si en un mes determinado el promedio de los ingresos brutos computables de los seis últimos meses, incluido el mes por el que se efectúa el pago, es superior al monto de referencia el contribuyente debía ingresar al Régimen General a partir del mes siguiente.

I

CAPITULO III

FUNDAMENTOS ECONOMICOS PARA TENER UN IMPUESTO MÍNIMO A LA RENTA

La aplicación de un Impuesto Mínimo a la Renta está vinculada con la presunción de que existe una renta mínima por debajo de la cual ningún agente económico que actúe de manera racional emplearía los factores de producción (capital y trabajo) que tiene a su disposición.

De acuerdo con este punto de vista si determinada actividad genera una renta que está por debajo de esa renta presunta considerada como mínima cualquier agente económico, actuando con racionalidad, realizaría sus activos e invertiría en otra actividad.

En nuestro caso, al establecer un Impuesto Mínimo a la Renta con una tasa del 2% sobre los activos netos el legislador presume que existe un mínimo que un agente económico racional estaría dispuesto a recibir por el empleo de los factores de producción que posee.

En el Perú la tasa del Impuesto a la Renta es del 30%, es decir, poco menos de un tercio de la renta imponible y la tasa de interés pasiva en los bancos está en alrededor del 6% anual.

Un tercio de esa tasa de interés, es decir, el 2% es lo que el legislador considera como el rendimiento mínimo de cualquier activo, por dejado de ese rendimiento su poseedor debería actuar de manera racional y venderlo depositando lo obtenido en el banco y recibir ese interés que vendría a ser el costo de oportunidad.

Sin embargo, vemos que eso no ocurre así y “algunas empresas han venido declarando pérdidas a lo largo de muchos años si bien siguen realizando sus actividades y sus propietarios parecen vivir bien”.⁵

En una situación como esta, la “permanencia (de un Impuesto Mínimo a la Renta) se debe a la dificultad de contrarrestar la evasión del Impuesto a la Renta, distinguiendo las pérdidas reales de las fraudulentas”.⁶

Esta dificultad se agudiza en la medida que el Impuesto a la Renta es uno de los tributos más difíciles de administrar no sólo por la falta de claridad en la legislación sino por la existencia de deducciones, exoneraciones y tratamientos de carácter particular que dificultan el proceso de fiscalización.

3.1.- OPINIONES EN CONTRA

La Doctrina Tributaria reconoce, entre otros, al principio de neutralidad como eje central de cualquier sistema tributario, una de las principales objeciones que se le

⁵ Dr. Vito Tanzi. “ Los Sistemas Tributarios en Países en Desarrollo”. En Cuadernos Tributarios N°s 19 y 20 julio y diciembre de 1995. Revista editada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Edición dedicada a las V Jornadas Nacionales de Tributación realizadas el 23 y 24 de octubre de 1995 en Lima.

⁶ Dra. Carlota Arce Torres. “Técnica Tributaria”. En Cuadernos Tributarios N°s 19 y 20 julio y diciembre de 1995. Revista editada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Edición dedicada a las V Jornadas Nacionales de Tributación realizadas el 23 y 24 de octubre de 1995 en Lima.

hizo a la implantación del Impuesto Mínimo a la Renta es que “afecta más a aquellos sectores que hacen uso intensivo de bienes de capital”.⁷

Otra objeción es que es jurídicamente cuestionable porque de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 74º de la Constitución Política del Perú “...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio” y el Impuesto Mínimo a la Renta, en el caso de las sociedades que han paralizado actividades o tienen pérdidas, estaría confiscando una parte de los activos.

También se señala que “no tiene en cuenta las diversas clases de activos y las diferentes rotaciones de los mismos, ni el riesgo y período de maduración de las inversiones, pudiendo inclusive convertir utilidades razonables en no aceptables o en pérdidas”.⁸

Además, se indica que obliga a las empresas que tienen pérdidas a disminuir la base imponible sobre la que se aplica el Impuesto Mínimo, es decir, sus activos netos, antes del cierre del ejercicio. Llevando a cabo acciones que van a perjudicarlas en el mediano plazo como :

“a) negociar cuentas por cobrar a precios descontados y pagar obligaciones; b) minimizar el valor en libros de las mercaderías aplicando las alternativas de valuación más conservadoras permitidas para propósitos tributarios y contables; c) utilizar las tasas más altas permitidas para depreciar sus activos fijos; d) acortar el período de amortización de gastos diferidos dentro de los márgenes permitidos; e) establecer niveles muy conservadores para las provisiones por cuentas de cobranza dudosa; f) castigar con presteza bienes obsoletos o inservibles”.⁹

⁷ Arturo Woodman Pollit. “El Papel del Sistema Tributario dentro de la Política Económica del Nuevo Gobierno”. En Cuadernos Tributarios N°s 19 y 20 julio y diciembre de 1995. Revista editada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Edición dedicada a las V Jornadas Nacionales de Tributación realizadas el 23 y 24 de octubre de 1995 en Lima.

⁸ Carlota Arce Torres. “Técnica Tributaria”. En Cuadernos Tributarios N°s 19 y 20 julio y diciembre de 1995. Revista Editada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Edición dedicada a las V Jornadas Nacionales de Tributación realizadas el 23 y 24 de octubre de 1995 en Lima.

⁹ Columna de Coleridge y Asociados en Diario Gestión, 2 de febrero de 1993.

Estas acciones van a empequeñecer contablemente el patrimonio de la empresa y sus nuevos indicadores económicos y financieros podrían dificultarle el acceso al crédito en el futuro.

3.2.- COYUNTURA EN LA QUE SE APLICA EL IMPUESTO MÍNIMO

El Impuesto Mínimo a la Renta se aplica en el Perú desde el 1º de enero de 1992, después de que en 1990 se había obtenido una presión tributaria de 7.8% del PBI y en 1991 de 8.1%. Estas cifras aunque pequeñas son muy superiores al 3.6% del PBI que se obtiene si se toma en cuenta el año que termina en julio de 1990.¹⁰

Estas cifras reflejan el colapso del Sistema Tributario lo que en opinión de Luis Alberto Arias Minaya se debió a la conjunción de tres factores : “el primero es un entorno macroeconómico adverso, el segundo es una pésima política tributaria durante los últimos diez años y el tercero, la inexistencia de una Administración Tributaria”.¹¹

El autor considera que el primero y el tercer factor justificaron la implantación de un Impuesto Mínimo a la Renta, a continuación analizaremos cada uno de ellos :

¹⁰ Esta cifra es citada por Roberto Abusada S. En “Reforma y Política Tributaria” página 15. Ensayo contenido en Reforma Tributaria en el Perú. Portocarrero Maisch, Javier, Ed. Lima, Fundación Friedrich Ebert, mayo 1991 (Foro Económico N° 2).

¹¹ Luis Alberto Arias Minaya presenta una propuesta de reforma fiscal en “Estabilización y Crecimiento en el Perú : Política Fiscal”. Lima, GRADE, junio 1990 21 p. Notas para el Debate – GRADE N° 1.

3.2.1.- ENTORNO MACROECONÓMICO

La aplicación del Impuesto Mínimo a la Renta se inicia a partir del 1º de enero de 1992, en una coyuntura particularmente difícil para la economía peruana porque el mega ajuste de agosto de 1990 aún no terminaba de poner orden en las cifras de los grandes agregados macroeconómicos.

El año 1991 el Producto Bruto Interno del Perú creció en 2.9% luego de tres años consecutivos en los que este indicador decreció 22.4 con relación a 1987. El sector manufacturero fue uno de los más perjudicados porque entre 1988 y 1990 su nivel de actividad bajo en 31.5%, es decir, a comienzos de 1991 tenía una considerable capacidad instalada ociosa.¹²

Con relación a los precios, la salida de la hiperinflación fue lenta después de una variación de 7 649.6% en el Índice de Precios al Consumidor en 1990 en el año 1991 este indicador se incremento en 139.2%.¹³

Con estas cifras la presencia del efecto Olivera-Tanzi – según el cual la tasa inflacionaria opera como un impuesto que afecta el consumo de los agentes económicos, contrayendo la demanda de estos y haciendo menor la tributación; a la vez que paralelamente, reduce en términos reales el valor de la recaudación, anulando cualquier aumento nominal de las tasas – parece no requerir demostración empírica.

El deterioro de la estructura tributaria durante toda la década de los ochenta queda en evidencia con la siguiente información

¹² Ver Anexo Cuadro N° 1.

CUADRO N° 1

ESTRUCTURA DE LA TRIBUTACIÓN¹⁴ (% del PBI)

TRIBUTOS	1980	1985	1990
Impuestos Indirectos	5,2	2,1	0,4
Propiedad	1,0	0,4	0,5
Comercio Exterior	4,7	3,3	1,7
General a las Ventas	4,7	2,5	0,5
Selectivo al Consumo	1,5	6,0	3,4
(Combustibles)	1,0	4,3	1,9
Reintegros Tributarios	-1,4	-1,1	-0,2
Total de Ingresos Tributarios	15,7	13,3	6,4

El descenso de la participación de los Impuesto Directos (Renta y Patrimonio) es notable. En 1990 el impuesto que más recaudaba era el Selectivo a los Combustibles.

Los ingresos corrientes del gobierno no alcanzaban para financiar un gasto público que en general era reducido comparado con el de otros países de América Latina¹⁵. En el año 1990 la diferencia entre ingresos y gastos corrientes equivalía a 5% del PBI.¹⁶

Las cuentas del sector externo eran iguales de desalentadoras, el tipo de cambio pasó de I/. 516,922.57 a fines de 1990 a S/. 0.96 en 1991, es decir, se incrementó

¹³ Ver Anexo Cuadro N° 2.

¹⁴ Este cuadro se presenta en Reforma y Política Tributaria de Roberto Abusada Salah. En Reforma Tributaria en el Perú. Portocarrero Maisch, Javier, Ed. Lima, Fundación Friedrich Ebert, marzo 1991 (Foro Económico N° 2).

¹⁵ Luis Alberto Arias Minaya. En "Estabilización y Crecimiento en el Perú : Política Fiscal" página 2. Lima, GRADE, junio 1990 21 p. Notas para el Debate – GRADE N° 1.

¹⁶ Ver Anexo Cuadro N° 3.

en 85.7%, es decir, más de 50 puntos porcentuales por debajo de la variación del Índice de Precios al Consumidor.¹⁷

El déficit en la balanza de pagos llegó a ser en 1988 de 15.2% del PBI para 1990 se había reducido a 5.7%. La cuenta financiera, que en el caso del Perú siempre sirvió para compensar el déficit de la Balanza en Cuenta Corriente, fue negativa incluso hasta 1991.¹⁸

Los continuos déficits en la balanza de pagos redujeron las reservas internacionales, a fines de 1990 los activos externos netos del sistema bancario llegaban apenas a US\$ 682 millones.¹⁹

3.2.2.- SITUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En abril de 1991 SUNAT inició un plan de racionalización de personal y definió una nueva política salarial. Evaluó a los 3,000 empleados con los que contaba la Institución y se implantó un programa de incentivos para la renuncia. “La aplicación de este plan significó la reducción de la planilla a 800 personas”.²⁰

Es evidente que con esa cantidad de personas no era posible implantar un plan de fiscalización intensivo y se opta por “la realización de auditorias rápidas, de corto plazo, orientadas a fiscalizar un gran número de casos, para que la comunidad perciba que la SUNAT había comenzado a ejercer su función de control y que el

¹⁷ Ver Anexo Cuadro N° 4.

¹⁸ Ver Anexo Cuadro N° 5.

¹⁹ Ver Anexo Cuadro N° 6.

²⁰ Manuel Estela Benavides. En Reforma del Sistema y la Administración Tributaria” página 14. Documento de trabajo N° 05/95 publicado por el Instituto de Administración Tributaria.

riesgo de evadir los tributos y ser sancionado comenzaba a aumentar peligrosamente; impulsando por lo tanto a que los contribuyentes tuvieran un mejor cumplimiento tributario y como consecuencia del mismo se produjera un incremento de la recaudación”.²¹

Por sus características este tipo de intervenciones estaban dirigidas únicamente al control del Impuesto General a las Ventas. El Impuesto a la Renta por ser un tributo de periodicidad anual con una legislación amplia implica un gran esfuerzo operativo al momento de la fiscalización, se requiere personal altamente capacitado que revise las operaciones de la empresa en períodos amplios lo que lleva a que los auditores en la practica se dediquen sólo a esos casos.

Este tipo de intervenciones se dejó de lado y se optó por establecer una renta mínima presunta sobre los activos netos sobre la cual como mínimo deberían tributar todos los contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría.

²¹ Manuel Estela Benavides. En “Reforma del Sistema y la Administración Tributaria” página 17. Documento de Trabajo N° 05/95 publicado por el Instituto de Administración Tributaria.

I

CAPITULO IV

CARACTERÍSTICAS DE LA RECAUDACIÓN ENTRE 1992 Y 1997

Es importante indicar que sólo existen cifras confiables de recaudación por concepto de Impuesto Mínimo a la Renta desde agosto de 1992, debido a que en esa fecha se implanta la primera versión del Sistema Informático de Recaudación de la Administración Tributaria (SIRAT) antes de eso las cifras de oficiales estaban dadas por la Oficina Nacional de Estadística (OFINE). Esta entidad sólo procesaba información en el ámbito de tributo y no de sub-tributo, como está clasificado el Impuesto Mínimo a la Renta.

La recaudación por concepto de Impuesto Mínimo a la Renta ha sido extremadamente variable, de un promedio mensual de S/. 16.6 millones en 1992 paso a S/. 31.2 millones en 1996. Este último fue el año de mayor recaudación por este concepto.²²

A pesar de una reducción de 25% en la tasa del Impuesto durante 1997 (la tasa del Impuesto Mínimo a la Renta se mantuvo en 2% desde 1992 hasta 1996 y sólo en 1997 se modificó a 1.5%) la recaudación en los primeros 5 meses de este año no se redujo y en términos nominales se mantuvo en su promedio histórico.

²² Ver Anexos Cuadros Nº 7 y 8.

Durante 1994 lo recaudado por concepto de Impuesto Mínimo a la Renta en promedio mensual representó el 50.2% de lo recaudado a través del Régimen General del Impuesto. Sin embargo, en 1996 con la misma tasa sólo llegó a 16.85%. No es posible establecer un patrón definido en el comportamiento de la recaudación por concepto de Impuesto Mínimo a la Renta. Esto se debe a que para determinar si un contribuyente debe realizar sus pagos a cuenta o de regularización en atención al Régimen General del Impuesto o abonar el Mínimo establecido por la ley debía compararse ambos y la cuantía de la obligación tributaria estaba determinada por el que resultaba mayor.

Es decir, en determinados meses una empresa podía abonar sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de acuerdo con lo establecido en el Régimen General y al mes siguiente conforme lo dispuesto por el Impuesto Mínimo.

La determinación de lo que las empresas habrían pagado “en exceso”, es decir la diferencia entre el monto del tributo calculado de acuerdo con las normas del Impuesto Mínimo y el determinado según el Régimen General requeriría de muchas horas de trabajo de computadora comparando, en todos aquellos casos en los que se abono el Mínimo, la diferencia que existía con la cifra establecida según el Régimen General.

Estas cifras no están disponibles para el análisis, pero como puede intuirse sólo en aquellos casos en los que la empresa estaba paralizada o arrojaba perdidas el integro de lo abonado por concepto de Impuesto Mínimo podría considerarse como “en exceso”. En los demás casos, habría que determinar el monto de la brecha que se describe en el párrafo anterior.

4.1.- CONCENTRACIÓN DE LA RECAUDACIÓN

La SUNAT tiene unidades operativas en todo el territorio nacional que cumplen las funciones de recaudación, fiscalización y resolución de controversias. Estas unidades son competentes en el ámbito geográfico que se les ha asignado y cada una tiene identificado entre los contribuyentes que forman parte del directorio que tienen a su cargo a un grupo denominado "principales".

En el ámbito nacional según el Sistema de Información Gerencial de SUNAT esos principales contribuyentes representan el 85% de la recaudación de los tributos que esta Institución administra.

La unidad que mayor recaudación concentra al interior de SUNAT es la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales que a mayo de 1999 tenía 2,154 contribuyentes activos y que según la misma fuente representa el 68% de lo recaudado.

Esto refleja que existe una gran concentración de la recaudación a la que no fue ajena el Impuesto Mínimo a la Renta desde su creación. En el siguiente cuadro se muestra el número de contribuyentes que cada año representaron el 85% de lo recaudado por este sub-tributo en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacional :

CUADRO N° 2

Año	Número de Contribuyentes que aportaban el 85% de lo recaudado por Impuesto Mínimo
1992	41
1993	73
1994	124
1995	164
1996	243
1997	227

Fuente : SIRAT –SUNAT

Elaboración : el autor

Como se puede apreciar, con excepción del año 1997 en que se elimina el Impuesto Mínimo, la cifra de contribuyentes va en aumento. Durante el primer año se observa la mayor concentración pues sólo 41 contribuyentes explican el 85% de lo recaudado en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales por concepto de Impuesto Mínimo a la Renta. Esos 41 contribuyentes desarrollaban las siguientes actividades

- 13 Bancos
- 2 empresas de telecomunicaciones
- 2 petroleras
- 2 mineras
- 6 empresas de seguros
- 10 empresas industriales
- 3 empresas de servicios
- 2 empresas financieras

De las 41 empresas a las que se ha hecho referencia las 16 primeras aportaron el 75.4% de lo recaudado por Impuesto Mínimo a la Renta en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales en 1992. De esas 16 empresas, en 11 el Estado era el propietario o tenían mayoría accionaria :

1. Banco de la Nación
2. Petróleos del Perú S. A.
3. Empresa Nacional de Telecomunicaciones del Perú S. A.
4. Compañía Peruana de Teléfonos S. A.
5. Banco Continental
6. Empresa Minera del Centro del Perú S. A.
7. Corporación Financiera de Desarrollo
8. Empresa Minera del Perú S. A.
9. Banco Internacional del Perú – Interbank
10. Empresa Nacional Pesquera S. A.
11. Popular y Porvenir Compañía de Seguros

Entre 1992 y mayo de 1997, período en que estuvo vigente el Impuesto Mínimo, el mayor aportante de este sub-tributo fue el Banco de la Nación, a pesar que su participación en el total fue decreciendo, siempre estuvo en el primer lugar.

Sólo en el año 1994 el Banco de la Nación ocupó el segundo lugar entre los contribuyentes del Impuesto Mínimo a la Renta aportando el 8% de lo recaudado en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales por este sub-tributo y cediendo la primera ubicación al Banco de Crédito que aportó el 11.45%.

El Banco de la Nación en el año 1992 aportó el 24.4% de lo recaudado en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales por concepto de Impuesto Mínimo a la Renta y en 1997 el 9.89%.

En total durante toda la vigencia del Impuesto Mínimo a la Renta el Banco de la Nación aportó el 8.4% de lo recaudado en el ámbito nacional por este sub-tributo.

Este patrón de concentración en la recaudación en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, en la que en 1992 el 4.2% de los contribuyentes aportó el 85% de lo recaudado por concepto de Impuesto Mínimo a la Renta, debe haberse repetido en cada una de las unidades operativas de SUNAT en sus segmentos de principales contribuyentes.

I

CAPITULO V

ELIMINACION DEL IMPUESTO MÍNIMO A LA RENTA Y CREACIÓN DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO A LOS ACTIVOS NETOS

La Ley N° 26777, publicada en el diario oficial El Peruano el 3 de mayo de 1997, derogó el capítulo XIV de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, y sus normas modificatorias, complementarias y conexas eliminando de esta manera el Impuesto Mínimo a la Renta y creando el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)²³.

El 8 de junio de 1997 se publicó el Decreto Supremo N° 068-97-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley N° 26777 y realizó algunas precisiones en torno a su aplicación.

El IEAN, a diferencia del Impuesto Mínimo a la Renta que tiene periodicidad anual, es un Impuesto de realización inmediata. Sin embargo, independientemente de esa gran diferencia ambos tienen una gran similitud y a veces identidad en todos sus elementos conformantes, como pasaremos a ver a continuación

5.1.- SUJETOS DEL IMPUESTO

El artículo 1° de la Ley N° 26777 establece que son sujetos del IEAN los perceptores de renta de tercera categoría y su Reglamento precisa que también se consideran

²³ En el Apéndice III se muestra una lista de la legislación que se ha emitido sobre este Tributo.

sujetos del IEAN a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas.

5.2.- BASE IMPONIBLE

En su creación, la base imponible del IEAN estaba constituida por el valor de los activos netos consignado en el balance general ajustado por inflación según lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 797²⁴, cerrado al 31 de diciembre de 1996, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta. En aquellos casos en que no exista la obligación de efectuar el ajuste por inflación del balance general, el mismo debía expresarse a valores históricos.

El valor del activo neto obtenido en dicho balance debía ser actualizado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor (IPM), experimentada en el período comprendido entre el 31 de diciembre de 1996 y el 31 de mayo de 1997.

El Reglamento aclara que la actualización de acuerdo a la variación del IPM era de aplicación para todos los sujetos del IEAN, obligados o no a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N° 797.

En el caso de las empresas de operaciones múltiples el IEAN debía calcularse sobre el 50% del valor de los activos netos. La Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros enumera como empresas de operaciones múltiples a las siguientes

²⁴ El D. Leg. N° 797 sustituyó el D. Leg. N° 627 referido a ajuste de los EE FF por inflación.

- Empresas Bancarias
- Empresas Financieras
- Cajas Municipales de Ahorro y Crédito
- Cajas Municipales de Crédito Popular
- Entidades de Desarrollo de la Pequeña y Micro Empresa
- Cooperativas de Ahorro y Crédito autorizadas a captar recursos del público
- Cajas Rurales de Ahorro y Crédito

El Decreto Supremo N° 067-97-EF, publicado el 8 de junio de 1997 en el diario oficial El Peruano, señala que no se considera parte de la base imponible del IEAN lo siguiente:

- a) Las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al IEAN. No se aplica a las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y de alcantarillado.
- b) El valor de las maquinarias y equipos adquiridos durante el año 1996, siempre que éstos tengan una antigüedad no mayor a 3 años. Debía entenderse que las maquinarias y equipos tenían una antigüedad mayor a 3 años cuando el comprobante de pago que acredite la transferencia hecha por su fabricante o la Declaración Unica de Importación, según sea el caso, eran anteriores a 1994.
- c) Las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal A) del artículo 16° de la Ley N° 26702 debían deducir el encaje exigible y las provisiones específicas por riesgo crediticio efectuada al 100% del total adeudado.

Para determinar el cálculo del encaje exigible de las empresas de operaciones múltiples debían considerar lo determinado en las circulares del Banco Central

de Reserva sobre los saldos de las obligaciones sujetas a encaje al 31 de diciembre de 1996.

- d) Las Cuentas de Existencias y las Cuentas por Cobrar producto de operaciones de exportación. A efecto de determinar el monto de la deducción prevista para el caso de las empresas exportadoras el Reglamento precisa que:
1. Se aplicará a la Cuenta de Existencias, el coeficiente que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales del año 1996, incluyendo las exportaciones.
 2. El valor de las exportaciones de las Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación es la parte del saldo de esta cuenta que corresponda al total de ventas efectuadas al exterior pendientes de cobro, al 31 de diciembre de 1996.
- di) Los valores representativos de participación de patrimonios fideicometidos de Sociedades Tituladoras y las acciones de Sociedades de Propósito Especial a que se refiere el Decreto Legislativo N° 861.
- dii) Los certificados de participación que emitan los Fondos Mutuos de Inversión en Valores y los Fondos de Inversión.
- diii) Las acciones de propiedad del Estado en la Corporación Andina de Fomento.
- div) Los activos que respaldan las reservas matemáticas sobre seguros de vida, en el caso de las empresas de seguros a que se refiere la Ley N° 26702.
- dv) El valor de las inversiones a que se refiere el artículo 27° del Decreto Legislativo N° 862, con excepción de las mencionadas en el inciso h) del referido artículo, en el caso de los Fondos de Inversión.

- j) Los inmuebles, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural.
- k) Las nuevas inversiones en inmuebles realizadas por las empresas de servicios de establecimiento de hospedaje en 1996.
- l) Los bienes entregados en concesión por el Estado de acuerdo al Decreto Legislativo N° 758 y modificatorias.

5.3.- EXONERACIONES

El Decreto Supremo N° 067-97-EF indica que están exonerados del IEAN :

- a) Los contribuyentes del Impuesto a la Renta que perciban rentas de tercera categoría que no hayan iniciado sus operaciones, así como aquéllos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero de 1996. Las empresas que resultan de una fusión o división de otras sociedades no tienen este beneficio.
Debía entenderse que un contribuyente iniciaba operaciones, cuando realizaba la primera transferencia de bienes o prestación de servicios.
- b) Las empresas absorbidas o incorporadas a otra empresa por fusión, durante el año 1996. En el caso de aquellas empresas que hubieran sido absorbidas o incorporadas a partir del 1 de enero de 1997, la empresa absorbente o incorporante pagará el Impuesto correspondiente a los activos de la empresa absorbida o incorporada.
- c) Las empresas que presten el servicio de electricidad, de agua potable y alcantarillado. Es decir aquellas que presten exclusivamente el servicio de

generación y/o transmisión y/o distribución de electricidad, destinado al servicio público.

- d) Las empresas de la actividad agraria, comprendidas en el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 885 – Ley de Promoción del Sector Agrario, prorrogado por la Ley N° 26865.
- e) Las empresas cuyo proceso de liquidación se hubiera iniciado a partir del 05 de mayo de 1995. En este caso, debía entenderse que estas empresas habían iniciado su liquidación a partir de la declaración o convenio de liquidación.
- f) COFIDE.
- g) Las Instituciones Educativas Particulares, excluidas las Academias de preparación.
- h) Los Fondos Mutuos de Inversión en Valores.
- i) El fiduciario por el patrimonio fideicometido que administra.
- j) Los patrimonios fideicometidos constituidos mediante Fideicomiso de Titulización y los patrimonios de las Sociedades de Propósito Especial.
- k) Los contribuyentes sujetos al RUS o al RER.
- l) Las empresas de servicios de establecimientos de hospedaje constituidas o establecidas fuera de la Provincia de Lima y Callao entre el período de 1994 y 1996.
- m) Las empresas exportadoras a que se refieren las normas que crean los CETICOS en la zona sur o norte del país, respectivamente.
- n) Las entidades inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 18º y 19º del Decreto Legislativo N° 774 y normas

modificadorias, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta de manera expresa.

5.4.- DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IEAN

Los contribuyentes del IEAN estaban obligados a presentar la declaración jurada del Impuesto dentro de los 12 primeros días hábiles del mes de junio de 1997, de acuerdo al cronograma establecido por SUNAT. El IEAN podía cancelarse al contado o en 7 cuotas mensuales sucesivas que debían actualizarse de acuerdo a la variación del IPM, experimentada entre el período comprendido entre el mes precedente al del vencimiento del pago de la primera cuota y el mes precedente al vencimiento de la cuota correspondiente.

Si se producía el incumplimiento del pago del IEAN, se aplicaba los intereses moratorios sobre el Impuesto, en el caso del pago al contado, o sobre las cuotas vencidas, en el caso del pago fraccionado.

Es necesario destacar que el Reglamento no permite el cambio de la modalidad de pago. Si el contribuyente optó por la modalidad de pago al contado al momento de la presentación de la declaración jurada, no podía adoptar posteriormente la modalidad de pago fraccionado. En cambio, sí es posible el pago adelantado de las cuotas. En este caso, el Reglamento contempla dos situaciones:

1. La cancelación de una o más cuotas no vencidas se podía efectuar en cualquier momento. La actualización estaba en función de la variación del IPM entre el 31.05.97 y el mes precedente al de la cancelación de las cuotas.

2. La cancelación parcial de una cuota se considera pago a cuenta de la cuota respectiva. La actualización se hace sobre el monto total de la cuota.

La posibilidad que el contribuyente acoja la deuda tributaria del IEAN al fraccionamiento y/o aplazamiento que señala el artículo 36° del Código Tributario también está contemplada en el Reglamento y es permitida. Sin embargo, en este caso dicho acogimiento origina la pérdida del derecho al crédito contra el Impuesto a la Renta, por la parte acogida a dichas facilidades de pago.

5.4.1.- CREDITO CONTRA EL IMPUESTO A LA RENTA

El artículo 7° de la Ley señala que el monto efectivamente pagado por concepto de IEAN podía utilizarse como crédito sin derecho a devolución, contra los pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997. Los pagos a cuenta contra los que se podía aplicar dicho crédito eran los correspondientes a los períodos tributarios desde el mes de julio hasta el mes de diciembre de 1997.

El saldo, si lo había, podía ser aplicado contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1998 y 1999.

El Reglamento precisa que, para efecto de la utilización del IEAN como crédito contra el Impuesto a la Renta, se entiende que éste ha sido efectivamente pagado cuando la deuda tributaria que originaba se había extinguido mediante su pago o compensación. Los intereses por pago extemporáneo no podían ser utilizados como crédito.

En lo que respecta a la aplicación del crédito del IEAN contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (cuando se optó por el pago fraccionado) la forma de aplicación era la siguiente

Mes de pago del IEAN	Se aplica contra los pagos a cuenta correspondientes a los siguientes períodos tributarios
Junio y julio	Desde julio hasta diciembre
Agosto	Desde agosto hasta diciembre
Setiembre	Desde setiembre hasta diciembre
Octubre	Desde octubre hasta diciembre
Noviembre	Noviembre y diciembre
Diciembre	Diciembre

Se deduce que no es posible utilizar el crédito por una cuota no vencida, salvo que ésta hubiera sido cancelada en forma anticipada.

El Reglamento también señalaba el procedimiento para acreditar el IEAN y los demás créditos contra el Impuesto a la Renta al Ejercicio 1997 :

- a) Se determinaba el Impuesto a la Renta del Ejercicio 1997.
- b) A dicho monto se le deducía el total pagado por concepto del IEAN, durante el año 1997, inclusive la cantidad que se había acreditado contra los pagos a cuenta. En caso que el crédito por el IEAN era mayor al Impuesto a la Renta del Ejercicio 1997, la diferencia se consignaba en la Declaración Jurada Anual, a efecto de su aplicación contra el pago de regularización de los ejercicios 1998 y 1999.
- c) De existir un monto restante a pagar por Impuesto a la Renta, se le deducían los pagos a cuenta determinados de acuerdo a las normas del Impuesto Mínimo a la Renta correspondiente a los meses de enero a abril de 1997. De

no poder acreditarse el total de los pagos a cuenta del Impuesto Mínimo a la Renta, se consignaba el monto no acreditado para su posterior utilización contra el pago de regularización del Ejercicio 1998.

- d) De existir un monto restante del Impuesto a la Renta, se le deducían los otros créditos sin derecho a devolución.
- e) A continuación se deducían los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del Ejercicio 1997, determinados según el Régimen General, efectivamente pagados; es decir, sin incluir la parte acreditada con el IEAN.
- f) Al monto que resulte se le deducía el crédito generado por la diferencia entre el Impuesto Mínimo Renta pagado por el Ejercicio 1996 y el determinado por el Régimen General del mismo ejercicio.
- g) De existir un remanente, se le aplicaba el resto de créditos con derecho a devolución.

Para los ejercicios 1998 y 1999 el procedimiento era el siguiente :

- a) Se determinaba el Impuesto a la Renta del Ejercicio 1998.
- b) A dicho monto se le deducían los créditos sin derecho a devolución y los pagos a cuenta realizados por el Impuesto a la Renta.
- c) Al monto restante se le aplicaba el crédito generado por el IEAN pagado en 1997, que no hubiera sido utilizado contra el Impuesto a la Renta del citado ejercicio. De quedar un remanente, éste se consignaba en la Declaración Jurada Anual del Ejercicio 1998, para efecto de su aplicación contra el pago de regularización del Ejercicio 1999.

- d) De existir un remanente del Impuesto a la Renta del Ejercicio 1998, se le aplicaba la parte de los pagos a cuenta del Impuesto Mínimo a la Renta del Ejercicio 1997 no aplicado en dicho ejercicio, la misma que constituye un crédito sin derecho a devolución.
- e) A la cantidad que reste se le aplicarán los otros créditos con derecho a devolución.

El Impuesto a la Renta del Ejercicio 1999 se calcula de la misma forma, salvo por lo señalado en el inciso d).

El Reglamento señala que para la aplicación del IEAN y del saldo que hubiera, cómo crédito en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta, el IEAN pagado durante el Ejercicio 1997 debe ser ajustado de acuerdo a la variación del IPM ocurrida entre el mes en que se efectuó el pago y el mes de cierre del balance correspondiente.

5.5.- PRORROGA

La Ley N° 26907, publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 1997, prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1998 la aplicación del IEAN. Este hecho recibió muchas críticas en el sentido que “el IEAN no era un impuesto prorrogable, puesto que se prorroga antes de su vencimiento lo que está por vencer. En el caso que nos ocupa, tratándose de un impuesto creado de manera extraordinaria y por única vez, el mismo no tenía una vigencia permanente ni un plazo de vigencia que

venciera en una fecha determinada, pues tenía la naturaleza de un impuesto instantáneo”.²⁵

La Ley estableció que la declaración debía presentarse dentro de los 12 primeros días hábiles del mes de abril de 1999 y el impuesto podía fraccionarse hasta en 9 cuotas. El Decreto Supremo N° 036-98/EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 13 de abril de 1998, aprobó el Texto Unico Actualizado del Reglamento del Impuesto Extraordinario a los Activos sin introducir ninguna modificación de fondo, únicamente cambio las fechas para que la aplicación continúe siendo igual.

De igual forma, la Ley N° 26999, publicada el 26 de noviembre de 1998 en el diario oficial El Peruano, prorrogó la aplicación del IEAN hasta el 31 de diciembre de 1999 y redujo la tasa del Impuesto a 0.2%. El Decreto Supremo N° 020-99-EF aprobó el Texto Unico Actualizado del Reglamento del IEAN sin introducir ninguna modificación.

5.6.- CASOS ESPECIALES

En la Ley N° 26777 no se había contemplado el caso de las empresas que tenían suscritos convenios de estabilidad jurídica con el Estado ni el caso de las empresas extranjeras con inversiones en nuestro país que debían tributar en el exterior por sus rentas de fuente peruana.

Estas observaciones fueron recogidas en la Ley N° 26811 la cual norma los aspectos antes mencionados de la siguiente manera:

²⁵ Augusto Ferrero. Columna Derecho y Mercado, Diario Gestión, 20 de enero de 1998.

5.6.1.- EL IEAN Y LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

La Ley N° 26811 estableció que los contribuyentes que hubieran suscrito, con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del IEAN, Convenios de Estabilidad Jurídica al amparo de los Decretos Legislativos N°s 662 (Régimen de Estabilidad Jurídica a la Inversión Extranjera) y 757 (Ley Marco para el Crecimiento de Inversión Privada) están exonerados del pago del IEAN, siempre y cuando dichos convenios se encuentren vigentes y hayan incluido la estabilidad tributaria del Impuesto a la Renta, como empresas receptoras. Esta exoneración era aplicable siempre que no renuncien a dichos convenios durante 1997.

Es evidente que esta Ley tuvo una doble finalidad. Por un lado, evitar que las empresas con convenio de estabilidad jurídica se vieran afectadas por el IEAN. La estabilidad tributaria contemplada por los Decretos Legislativo N°s 662 y 757 está referida al Impuesto a la Renta. En consecuencia, el IEAN como impuesto que grava los activos y no la renta de las empresas les era perfectamente aplicable. Así, dichas empresas, de no mediar lo dispuesto en esta Ley, debían pagar tanto el Impuesto Mínimo a la Renta, pues su derogatoria no les era aplicable por la existencia de los convenios de estabilidad, como el IEAN.

Con relación a este tema el Decreto Supremo N° 082-97-EF, publicado el 29 de junio de 1997 en el diario El Peruano, contiene algunas disposiciones de carácter reglamentario

- a) No se considerará en la base imponible del IEAN las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas con Convenio de Estabilidad Jurídica (al amparo de los Decretos Legislativos N°s 662 y 757 que se encuentren vigentes, e incluyan la estabilidad tributaria del Impuesto a la Renta) que hubieran estabilizado, dentro del régimen tributario del Impuesto a la Renta, las normas del Impuesto Mínimo a la Renta, con excepción de las empresas exoneradas de este último.
- b) Las empresas con Convenio sujetas al Impuesto Mínimo a la Renta deducirán de su base imponible, las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas gravadas con el IEAN, con excepción de las que se encuentren exonerados de este último.

Las excepciones establecidas no son de aplicación a las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y de alcantarillado.

5.6.2.- EL IEAN Y LAS SOCIEDADES CUYA CASA MATRIZ TRIBUTA EN EL EXTERIOR

En la mayoría de los países se permite acreditar contra el Impuesto a la Renta del país, el impuesto a la renta pagado en otro país en que se genero renta. En el caso del Perú, el pago por el IEAN no podría ser utilizado por no constituir – en estricto- un pago por una renta generada.

Con el agravante de que la legislación peruana permite utilizar como crédito contra el Impuesto a la Renta de fuente peruana el monto efectivamente pagado por IEAN. Es

decir, los inversionistas extranjeros sólo podrían utilizar como crédito en su país de origen la parte del Impuesto a la Renta peruano que exceda el IEAN.

Con la finalidad de superar este inconveniente la Ley N° 26811 señaló que los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana podían optar por utilizar contra el IEAN, hasta el límite del mismo, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período del mes de mayo y siguientes del Ejercicio 1997. Esto sólo es aplicable en caso de pago fraccionado del IEAN.

Estos contribuyentes no podían utilizar el crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta acreditados contra el IEAN constituían crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta del Ejercicio Gravable de 1997.

La Ley N° 26811 buscaba evitar que las empresas extranjeras se vieran afectadas por doble tributación por sus rentas de fuente peruana, al no poder utilizar el IEAN como crédito contra el Impuesto a la Renta en sus respectivos países.

Con relación a este tema el Decreto Supremo N° 082-97-Ef estableció que los contribuyentes cuyos accionistas, socios, principal o casa matriz, se encuentran obligados a tributar en el exterior por las rentas generadas en el Perú podían ejercer la opción de utilizar como crédito el pago a cuenta determinado de acuerdo a las formas del Impuesto a la Renta, efectivamente pagado, correspondiente al período tributario del mes respectivo contra la cuota del IEAN del mes siguiente.

Se entiende que el pago a cuenta ha sido efectivamente pagado, cuando la deuda tributaria correspondiente se hubiera extinguido mediante su pago o su compensación.

Si los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta son superiores a las cuotas correspondientes del IEAN, la parte no acreditada no podía ser utilizada contra las cuotas posteriores.

Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que se realizan con posterioridad al vencimiento de la cuota correspondiente, podían ser utilizados como crédito contra el IEAN únicamente respecto de la cuota que vencía inmediatamente después de realizado el pago a cuenta.

El monto que se utilizaba como crédito contra el IEAN no podía incluir los intereses moratorios previstos en el Código Tributario por pago extemporáneo.

El monto del Impuesto pagado por los contribuyentes que ejercen la opción no puede ser acreditado contra el Impuesto a la Renta, ni ser materia de devolución, solo puede ser deducido como gasto.

El monto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que se utilice como crédito contra las cuotas del IEAN podía ser usado únicamente como un crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997. Si dicho monto era mayor que el Impuesto a la Renta del ejercicio indicado, la diferencia hasta el monto del IEAN era deducida como gasto para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997.

El monto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no se acreditaba contra las cuotas del IEAN, mantenía su carácter de crédito con derecho a devolución.

El orden en el cual los sujetos que ejerzan la opción, podían utilizar los créditos contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 era :

1. Una vez determinado el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, a dicha cantidad se le deducía un monto equivalente a los pagos a cuenta que habían sido acreditados contra las cuotas del IEAN. De existir un monto restante a pagar por concepto de Impuesto a la Renta se le deducían los pagos a cuenta determinados de acuerdo a las normas del Impuesto Mínimo a la Renta correspondiente a los meses de enero a abril de 1997.
2. Si no podía acreditarse el total de dichos pagos a cuenta, se consignaba el monto no acreditado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta, para su posterior utilización contra el pago de regularización del ejercicio 1998.
3. De existir un monto restante del Impuesto a la Renta, se le deducían los otros créditos sin derecho a devolución. A continuación se deducían los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, determinados según el régimen general, sin incluir la parte acreditada contra el IEAN.
4. Al monto que resultaba se le deducía el crédito generado por la diferencia entre el Impuesto Mínimo a la Renta pagado por el ejercicio 1996 y el determinado por el Régimen General del mismo ejercicio. Si existía un saldo remanente, se le aplicaba el resto de créditos con derecho a devolución.

CONCLUSIONES

1. El Impuesto Mínimo a la Renta desde su creación a fines de 1991 se ha ido perfeccionando con el objeto de hacer más técnica su aplicación y eliminar el sesgo que se decía que tenía contra la inversión.
2. Paralelamente al Impuesto Mínimo a la Renta coexistieron regímenes especiales diseñados por la Administración Tributaria para los pequeños contribuyentes que en la practica creaban nuevos mínimos pero dejaban fuera del campo de aplicación del Mínimo a la Renta a los contribuyentes cuyos ingresos no superaban cierto monto.
3. En 1991 y 1992 existían circunstancias objetivas que avalan la decisión de aplicar un Impuesto Mínimo a la Renta y que se expresan en un entorno macroeconómico desfavorable, en una escasa conciencia tributaria y en la nula capacidad de la Administración Tributaria para fiscalizar de manera efectiva la recaudación por concepto de Impuesto a la Renta.
4. La recaudación por Impuesto Mínimo a la Renta estuvo muy concentrada en pocos contribuyentes, al igual que el resto de los tributos administrados por SUNAT. Las empresas del Estado explican una gran proporción de esa recaudación.
5. La eliminación del Impuesto Mínimo a la Renta más que el convencimiento de que es un impuesto "anti-técnico" por parte de las personas que hacen política

tributaria se debió a una coyuntura legal desfavorable en la que Tribunal Constitucional admitió acciones de amparo que en la práctica hacían imposible la aplicación del tributo a los contribuyentes que las habían interpuesto.

6. El Impuesto Extraordinario a los Activos Netos actúa en lo fundamental como un impuesto mínimo a la renta y sus elementos esenciales base imponible, exoneraciones, inafectaciones y la forma en la que se determina el tributo son similares, dejando de lado por supuesto el hecho de que este último es de realización inmediata y el otro tenía periodicidad anual.

RECOMENDACIONES

1. Continuar con la aplicación del IEAN hasta que la Administración Tributaria haya obtenido una mayor experiencia en la fiscalización del Impuesto a la Renta.
2. Aplicar programas de fiscalización que con la finalidad de detectar a aquellos contribuyentes que se han acogido indebidamente a regímenes especiales con la finalidad de evitar ser sujetos del IEAN.
3. Modificar la legislación vigente con la finalidad de dejar fuera del campo de aplicación del IEAN a las empresas en las que el Estado es propietario hasta que sean transferidas al Sector Privado.

BIBLIOGRAFIA

1. **Arias Minaya, Luis Alberto.** Estabilización y Crecimiento en el Perú : Política Fiscal. Lima, GRADE, Junio 1990. 21 p. Notas para el debate – GRADE N° 1.
2. **Abusada Salah, Roberto.** Reforma y Política Tributaria, pp 11 – 26. En Reforma Tributaria en el Perú. Portocarrero Maisch, Javier, Ed. Lima, Fundación Friedrich Ebert, marzo 1991 (Foro Económico N° 2).
3. **Análisis Tributario.** Impuesto Mínimo a la Renta. Vol. 9, N° 97. pp. 11-12. Lima, febrero 1996.
4. **Banco Central de Reserva del Perú.** Memorias varios años.
5. **Comercio y Producción.** Cobro de 2% de Impuesto a los Activos es una confiscación. Revista N° 2159. pp. 6-7. Lima, 9 de octubre 1995.
6. **Cuadernos Tributarios N° 18.** El Impuesto Mínimo a la Renta en el sistema tributario peruano. Vidal Henderson, Enrique; Grellaud Guzmán, Guillermo; Medrano Cornejo, Humberto; Luque Bustamante, Javier. v. 9 pp. 47-69. Lima, diciembre 1994.
7. **Cuadernos Tributarios N°s 19 y 20.** Revista editada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Edición dedicada a las V Jornadas Nacionales de Tributación realizadas el 23 y 24 de octubre de 1995 en Lima.
8. **Estela Benavides, Manuel.** Reforma del sistema y la Administración Tributaria. Documento de Trabajo N° 05/95 editado por el Instituto de Administración Tributaria junio 1993.
9. **Falla Cárdenas, José; Coronel Díaz, Marcial.** Tratamiento contable del impuesto extraordinario a los activos netos. En: Entrelíneas. No. 83. pp. 54-64. Lima, julio 1997.
10. **Grellaud Guzman, Guillermo.** La confiscatoriedad del Impuesto Mínimo a la Renta.. En: Comercio y Producción. N° 2202. pp. 32-33. Lima, octubre 1996.
11. **Hernández Berenguel, Luis.** El Impuesto Mínimo a la Renta. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 23. pp. 179-188. Lima, diciembre 1992. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, 3. Lima, 5-9 octubre 1992.
12. **Informativo Caballero Bustamante.** Impuesto extraordinario a los activos netos: doctrina legislativa; aplicación práctica.. Lima, 15 junio 1997. 28 p.

13. **Informativo Caballero Bustamante.** Impuesto mínimo a la renta: ejercicio gravable 1994; aspectos tributarios y contables v. 22, N° 295. pp. E1-E4. Lima, 2a. quincena enero 1994.
14. **Vidal Henderson, Enrique.** El impuesto a los activos empresariales (teoría y experiencias).. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 23. pp. 189-237. Lima, diciembre 1992. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, 3. Lima, 5-9 octubre 1992.

ANEXO

CUADRO N° 1
PRODUCTO BRUTO INTERNO POR SECTORES PRODUCTIVOS
(Variaciones porcentuales)

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996 1/	1997 1/	1998 1/
Agropecuario	5.9	-4.0	-8.9	2.8	-7.5	8.7	13.4	8.4	5.5	4.9	3.6
- Agrícola	5.2	1.1	-14.4	0.5	-12.6	14.9	16.2	6.9	8.2	3.5	2.0
- Pecuario	7.4	-14.9	5.2	7.7	2.5	-1.6	8.1	11.3	0.2	8.0	7.0
Pesca	28.8	4.4	0.3	-8.9	12.6	20.9	29.0	-18.9	-0.7	-12.2	-35.7
Minería	-14.9	3.0	1.8	-1.4	-2.2	8.6	3.8	3.1	2.9	5.8	4.8
- Minería metálica	-17.4	16.6	4.7	6.5	-3.8	9.8	8.0	8.0	5.5	10.0	6.8
- Minería no metálica	-12.5	-8.5	-1.3	-10.6	0.0	7.1	-1.9	-4.2	-1.4	-1.8	0.6
Manufactura	-12.8	-19.4	-2.6	6.8	-2.9	4.8	16.7	4.7	2.5	6.6	-3.0
- Procesadores de recursos primarios	-6.6	12.1	-4.1	7.9	-0.6	8.5	17.1	-6.1	5.9	1.2	-11.0
- Resto de la industria	-14.4	-28.2	-1.9	6.3	-3.9	3.1	16.5	9.8	1.2	8.9	0.2
Construcción	-3.9	-16.4	3.0	0.1	4.0	14.1	34.5	17.6	-4.5	18.9	2.3
Comercio	-10.4	-16.4	0.1	7.7	-4.0	3.6	16.9	11.2	2.7	7.3	-1.3
Otros servicios	-9.2	-11.2	-7.0	1.1	0.8	4.9	7.2	7.1	3.2	6.3	2.1
PRODUCTO BRUTO INTERNO	-8.7	-11.7	-3.7	2.9	-1.7	6.4	13.1	7.3	2.5	7.2	0.7

1/ Preliminar.

Fuente: Oficinas sectoriales de estadística de los ministerios de la producción.

Elaboración: Subgerencia del Sector Real - Banco Central de Reserva del Perú. Publicado en la página WEB del BCRP.

CUADRO N° 2
INDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR
(Variación porcentual)

	1988		1989		1990		1991		1992		1993		1994		1995		1996		1997		
	Men.	Acum.	Men.	Acum.	Men.	Acum.	Men.	Acum.	Men.	Acum.	Men.	Acum.	Men.	Acum.	Men.	Acum.	Men.	Acum.	Men.	Acum.	
Enero	12,8	12,8	47,3	47,3	29,8	29,8	17,8	17,8	3,5	3,5	4,8	4,8	1,8	1,8	0,4	0,4	1,2	1,2	0,5	0,5	
Febrero	11,8	26,1	42,5	109,9	30,5	69,5	9,4	28,9	4,7	8,4	2,9	7,9	1,8	3,7	1,1	1,5	1,5	2,8	0,1	0,6	
Marzo	22,6	54,6	42,0	198,1	32,6	124,8	7,7	38,9	7,4	16,5	4,2	12,5	2,3	6,1	1,4	2,9	1,4	4,2	1,3	1,9	
Abril	17,9	82,3	48,6	343,1	37,3	208,7	5,8	47,0	3,2	20,2	4,4	17,5	1,5	7,7	1,0	3,9	0,9	5,1	0,4	2,3	
Mayo	8,5	97,8	28,6	469,9	32,8	309,9	7,6	58,2	3,4	24,4	3,0	21,0	0,7	8,5	0,8	4,8	0,7	5,9	0,8	3,0	
Junio	8,8	115,3	23,1	601,2	42,6	484,4	9,3	72,8	3,6	28,8	1,8	23,2	1,1	9,7	0,8	5,6	0,5	6,4	1,1	4,1	
Julio	30,9	181,8	24,6	773,6	63,2	854,0	9,1	88,5	3,5	33,3	2,7	26,6	0,9	10,7	0,6	6,2	1,4	7,8	0,8	5,0	
Agosto	21,7	243,0	25,1	992,6	397,0	4 641,2	7,2	102,1	2,8	37,1	2,5	29,8	1,5	12,4	1,0	7,3	0,9	8,8	0,2	5,2	
Setiembre	114,1	634,4	26,9	1 286,0	13,8	5 294,1	5,6	113,4	2,6	40,6	1,6	31,9	0,5	13,0	0,4	7,8	0,3	9,2	0,3	5,6	
Octubre	40,6	932,5	23,3	1 608,3	9,6	5 812,8	4,0	121,8	3,6	45,8	1,5	33,9	0,3	13,3	0,5	8,3	0,7	10,0	0,2	5,7	
Noviembre	24,4	1 184,5	25,8	2 049,7	5,9	6 163,5	4,0	130,6	3,5	50,9	1,6	36,1	1,2	14,7	1,2	9,7	0,5	10,5	0,1	5,8	
Diciembre	41,9	1 722,3	33,8	2 775,3	23,7	7 649,6	3,7	139,2	3,8	56,7	2,5	39,5	0,6	15,4	0,5	10,2	1,2	11,8	0,6	6,5	
Memo:																					
Promedio Anual		667,0		3 398,6		7 481,7		409,5		73,5		48,6		23,7		11,1		11,5		8,5	

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática

Elaboración: Subgerencia del Sector Real - Banco Central de Reserva del Perú. Publicado en la página WEB del BCRP.

**CUADRO N° 3
OPERACIONES DEL GOBIERNO GENERAL**

	Miles de nuevos soles		Millones de nuevos soles								Porcentaje del PBI									
	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996 1/	1997 1/	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996 1/	1997 1/
I. AHORRO EN CUENTA CORRIENTE (A-B)	- 159	-5 898	- 320	133	- 6	557	1 722	1 973	3 868	5 827	-3.7	-5.6	-5.0	0.4	0.0	0.7	1.6	1.5	2.6	3.4
A.INGRESOS CORRIENTES	508	9 680	716	4 154	7 655	11 725	17 415	21 808	25 615	29 396	11.7	9.2	11.2	12.6	14.7	14.3	15.8	16.4	17.1	16.9
B.GASTOS CORRIENTES	667	15 578	1 036	4 022	7 662	11 167	15 692	19 834	21 747	23 568	15.4	14.8	16.3	12.2	14.7	13.6	14.2	14.9	14.5	13.6
II. INGRESOS DE CAPITAL	2	36	2	36	59	- 22	371	344	619	311	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.0	0.3	0.3	0.4	0.2
III. GASTOS DE CAPITAL	89	2 810	108	748	1 750	2 968	5 065	5 952	6 217	7 046	2.1	2.7	1.7	2.3	3.4	3.6	4.6	4.5	4.2	4.1
1. Formación bruta de capital	73	2 153	104	678	1 474	2 574	4 029	5 048	5 059	5 764	1.7	2.1	1.6	2.1	2.8	3.1	3.7	3.8	3.4	3.3
2. Otros	17	657	5	71	276	395	1 035	904	1 158	1 282	0.4	0.6	0.1	0.2	0.5	0.5	0.9	0.7	0.8	0.7
IV. RESULTADO ECONOMICO (I+II-III)	- 246	-8 672	- 427	- 580	-1 697	-2 433	-2 972	-3 634	-1 730	- 907	-5.7	-8.3	-6.7	-1.8	-3.3	-3.0	-2.7	-2.7	-1.2	-0.5
V. FINANCIAMIENTO NETO	246	8 672	427	580	1 697	2 433	2 972	3 634	1 730	907	5.7	8.3	6.7	1.8	3.3	3.0	2.7	2.7	1.2	0.5
1. Externo	155	4 292	292	954	1 426	2 141	2 453	2 878	1 081	- 338	3.6	4.1	4.6	2.9	2.7	2.6	2.2	2.2	0.7	-0.2
2. Interno	91	4 380	135	- 376	203	- 8	- 4 463	-1 395	-4 629	- 246	2.1	4.2	2.1	-1.1	0.4	0.0	-4.0	-1.0	-3.1	-0.1
3. Privatización	0	0	0	1	69	300	4 982	2 151	5 279	1 492	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.4	4.5	1.6	3.5	0.9
Nota:																				
RESULTADO PRIMARIO	- 44	- 4 006	- 6	463	311	475	311	99	1 156	1 773	-1.0	-3.8	-0.1	1.4	0.6	0.6	0.3	0.1	0.8	1.0

1/ Preliminar.

2/ Incluye el pago al American International Group (AIG) y al Consorcio Peruano - Alemán.

Fuente: MEF, BN, BCRP, Sunat, Aduanas, IPSS, sociedades de beneficencia pública, gobiernos locales e instituciones públicas.

Elaboración: Subgerencia del Sector Público - Banco Central de Reserva del Perú. Publicado en la página WEB del BCRP.

CUADRO N° 4

TIPO DE CAMBIO

	Promedio del período						Fin de período					
	Bancario 1/			Informal			Bancario 1/			Informal		
	Compra	Venta	Promedio	Compra	Venta	Promedio	Compra	Venta	Promedio	Compra	Venta	Promedio
<i>l/. por US dólar</i>												
1988	263.97	273.72	268.85	310.85	318.42	314.64	1,727.91	1,771.08	1,749.50	1,650.00	1,750.00	1,700.00
1989	4,239.50	4,420.80	4,330.15	4,360.87	4,428.98	4,394.93	12,465.20	12,821.27	12,643.24	12,830.00	13,050.00	12,940.00
1990	199,462.66	205,344.70	202,403.68	205,266.07	207,536.22	206,401.14	505,710.47	528,134.66	516,922.57	545,000.00	550,000.00	547,500.00
<i>S/. por US dólar</i>												
1991	0.76	0.78	0.77	0.771	0.777	0.774	0.95	0.97	0.96	0.968	0.977	0.973
1992	1.24	1.25	1.25	1.242	1.250	1.246	1.62	1.64	1.63	1.630	1.638	1.634
1993	1.98	1.99	1.99	1.981	1.988	1.985	2.14	2.16	2.15	2.150	2.160	2.155
1994	2.19	2.20	2.20	2.191	2.196	2.194	2.16	2.19	2.18	2.179	2.183	2.181
1995	2.24	2.26	2.25	2.250	2.253	2.252	2.30	2.32	2.31	2.320	2.322	2.321
1996	2.44	2.45	2.45	2.448	2.451	2.450	2.45	2.60	2.60	2.597	2.607	2.602
1997	2.66	2.66	2.66	2.659	2.662	2.660	2.72	2.73	2.72	2.726	2.729	2.728
1998	2.92	2.93	2.93	2.925	2.928	2.926	3.14	3.16	3.15	3.149	3.154	3.152

1/ Entre 1985 y 1987 corresponde a la cotización de los Certificados Bancarios en Moneda Extranjera. Entre 1989 y julio de 1990 corresponde a la cotización del tipo de cambio oferta y demanda de billetes publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS). A partir de agosto de 1990 corresponde a la cotización del mercado libre publicado por la mencionada institución.

Fuente : BCRP
Elaboración : Subgerencia del Sector Externo - Banco Central de Reserva del Perú. Publicado en la página WEB del BCRP.

BALANZA DE PAGOS
(Porcentaje del PBI)

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
I. BALANZA EN CUENTA CORRIENTE	- 7.7	- 1.8	- 3.8	- 3.6	- 5.0	- 5.6	- 5.3	- 7.3	- 5.9	- 5.2	- 6.0
1. Balanza comercial	- 0.6	3.9	1.1	- 0.4	- 0.8	- 1.5	- 2.0	- 3.7	- 3.3	- 2.7	- 3.9
a. Exportaciones	11.6	11.0	9.1	8.1	8.7	8.6	9.2	9.5	9.7	10.4	9.1
b. Importaciones	- 12.1	- 7.1	- 8.0	- 8.6	- 9.5	- 10.1	- 11.1	- 13.1	- 12.9	- 13.1	- 13.0
2. Servicios	- 1.4	- 1.0	- 1.0	- 1.0	- 1.4	- 1.4	- 1.0	- 1.3	- 1.1	- 1.1	- 0.8
a. Exportaciones	3.5	2.6	2.2	2.0	2.0	2.0	2.1	1.9	2.3	2.4	2.9
b. Importaciones	- 4.9	- 3.6	- 3.2	- 2.9	- 3.4	- 3.4	- 3.1	- 3.2	- 3.4	- 3.5	- 3.7
3. Renta de factores	- 6.4	- 5.3	- 4.7	- 3.3	- 3.9	- 3.9	- 3.6	- 3.4	- 2.7	- 2.5	- 2.3
a. Privado	- 0.5	- 0.2	- 0.1	- 0.1	- 0.5	- 0.6	- 0.7	- 1.0	- 1.2	- 1.7	- 1.6
b. Público	- 5.9	- 5.0	- 4.6	- 3.1	- 3.3	- 3.4	- 2.9	- 2.4	- 1.5	- 0.8	- 0.7
4. Transferencias corrientes	0.7	0.5	0.9	1.1	1.1	1.2	1.3	1.1	1.1	1.0	1.1
II. CUENTA FINANCIERA	- 7.5	- 4.0	- 1.9	- 0.2	2.0	4.5	7.8	5.2	6.0	9.0	3.8
1. Sector privado	- 0.1	- 0.1	0.0	0.3	0.5	3.0	7.6	4.3	6.7	4.2	3.5
2. Sector público	- 4.8	- 2.5	- 2.8	- 0.3	- 0.9	1.2	- 0.7	- 0.2	- 0.7	1.2	- 0.1
a. Desembolsos	1.5	1.2	0.7	2.2	0.9	3.5	1.2	1.2	0.8	2.7	1.2
b. Amortización	- 6.2	- 3.8	- 3.4	- 2.5	- 1.8	- 2.3	- 1.9	- 1.5	- 1.4	- 1.3	- 1.4
c. Bonos	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	- 0.2	0.0
3. Capitales de corto plazo	- 2.6	- 1.4	0.8	- 0.2	2.5	0.3	0.9	1.1	0.0	3.6	0.4
III. FINANCIAMIENTO EXCEPCIONAL	10.7	7.7	6.8	3.3	3.5	1.5	3.2	2.5	1.5	- 1.3	0.6
1. Brady	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	7.5	0.0
2. Refinanciación	0.1	2.3	0.1	13.2	1.6	3.2	1.4	1.1	1.0	0.7	0.3
3. Condonación de deuda externa	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.0	0.3	0.0	0.1	0.0	0.2
4. Flujo de atrasos netos	10.6	5.4	6.7	- 9.9	1.8	- 1.7	1.5	1.4	0.5	- 9.4	0.0
IV. FLUJO DE RESERVAS NETAS DEL BCRP (1 - 2) (Incremento con signo negativo)	2.5	- 1.7	- 0.5	- 2.0	- 1.7	- 1.8	- 6.0	- 1.6	- 3.1	- 2.5	1.5
1. Variación del saldo de RIN	1.7	- 2.2	- 0.5	- 1.8	- 1.7	- 1.8	- 5.9	- 1.6	- 3.1	- 2.5	1.6
2. Efecto valuación y monetización de oro	- 0.8	- 0.5	0.0	0.2	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.1
V. ERRORES Y OMISIONES NETOS	2.0	- 0.3	- 0.6	2.4	1.1	1.3	0.3	1.2	1.5	0.0	0.2
NOTA :											
Inversión directa por privatización	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.4	4.5	0.9	2.8	0.2	0.1

Fuente : BCRP , MEF , Aduanas y empresas.

Elaboración : Subgerencia del Sector Externo - Banco Central de Reserva del Perú. Publicado en la página WEB del BCRP.

CUADRO N° 6
ACTIVOS EXTERNOS NETOS DEL SISTEMA BANCARIO
(Millones de US dólares)

	1 988	1 989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1 996	1 997	1 998
I. ACTIVOS EXTERNOS	1 479	2 048	2 274	3 586	4 020	4 609	7 950	9 300	11 540	11 984	10 918
- Banco Central de Reserva	1 125	1 513	1 802	2 638	3 156	3 864	6 933	7 854	9 633	11 119	9 982
- Banco de la Nación	67	26	53	451	305	87	571	885	1 442	275	246
- Banca de fomento	43	53	55	15	13	10	11	12	12	12	12
- Empresas bancarias	244	456	364	482	546	648	435	549	453	578	678
II. PASIVOS EXTERNOS	1 796	1 501	1 592	1 653	1 594	1 699	1 925	2 607	2 678	4 002	3 804
- Banco Central de Reserva	1 477	1 155	1 270	1 334	1 154	1 122	1 215	1 213	1 092	950	798
- Banco de la Nación	182	208	177	151	138	115	11	134	33	29	30
- Banca de fomento	59	48	76	77	77	75	39	39	40	39	39
- Empresas bancarias	78	90	69	91	225	387	660	1 221	1 513	2 984	2 937
III. ACTIVOS EXTERNOS NETOS	- 317	546	682	1 933	2 425	2 910	6 025	6 693	8 862	7 982	7 114

Fuente: Instituciones del sistema bancario.

Elaboración: Subgerencia del Sector Monetario - Banco Central de Reserva del Perú. Publicado en la página WEB del BCRP.

CUADRO N° 7

IMPUESTO A LA RENTA - IMPUESTO MINIMO
(Valores Nominales en Miles de S/.)

MESES	AÑOS							
	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
ENERO		16724.23	19706.59	24223.03	21543.62	26969.24	423.11	50.11
FEBRERO		18705.04	33045.44	27916.15	31050.62	25551.87	336.46	80.55
MARZO		19606.60	30087.65	32631.47	34332.40	25874.19	3128.68	270.10
ABRIL		14947.68	32343.94	19843.88	29639.03	25810.85	122.33	26.45
MAYO		18846.18	30122.87	20899.86	26711.60	22297.08	54.42	2.97
JUNIO		15263.05	24550.42	17872.04	27243.29	5151.62	85.75	
JULIO		16474.32	28378.31	21819.92	30185.04	2441.13	89.39	
AGOSTO	11986.29	19868.95	28616.99	25570.93	28815.23	1956.65	33.76	
SEPTIEMBRE	14522.97	16020.06	19792.81	26536.04	34391.44	1789.26	70.57	
OCTUBRE	15865.21	21086.55	27581.37	27083.49	35131.45	4017.74	208.37	
NOVIEMBRE	16674.08	21532.39	30273.41	28656.66	34508.36	318.30	32.71	
DICIEMBRE	23765.48	24761.44	31305.10	27207.53	40713.64	500.94	18.08	
PROMEDIO MENSUAL	16562.81	18653.04	27983.74	25021.75	31188.81	25300.65	383.63	86.04

Fuente : Sistema de Información Gerencial (SIGE) - SUNAT.

CUADRO Nº 8

IMPUESTO A LA RENTA - 3ra. CATEGORÍA
(Valores Nominales en Miles de S/.)

MESES	AÑOS							
	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
ENERO		40192.58	49430.86	75907.24	163231.00	267468.44	262159.03	233933.31
FEBRERO		34136.17	43827.12	75181.05	158588.17	248544.81	264052.41	272238.78
MARZO		66119.74	47637.36	77878.27	145726.86	221597.28	273225.41	218650.16
ABRIL		74703.06	50376.01	88681.08	190508.47	220085.69	165755.59	155088.39
MAYO		36855.36	49603.76	82923.62	177370.20	223624.88	164795.78	28611.40
JUNIO		26998.72	49918.66	105773.92	180732.34	230165.50	150577.11	
JULIO		28350.40	53149.50	110885.90	188647.14	235482.22	173932.64	
AGOSTO	21146.58	23999.65	60668.96	113964.38	192205.09	176340.92	190789.34	
SEPTIEMBRE	30119.88	35504.13	68956.83	127013.41	183290.53	188778.86	206362.09	
OCTUBRE	31506.42	89672.92	63675.63	129715.23	202212.33	205577.00	199833.27	
NOVIEMBRE	25282.32	39886.32	62885.21	129622.76	205441.36	225124.59	190348.47	
DICIEMBRE	18776.47	42165.20	68762.38	138129.78	233682.16	216588.88	196655.45	
PROMEDIO								
MENSUAL	25366.34	44882.02	55741.02	104639.72	185136.30	221614.92	203207.22	181704.41

Fuente : Sistema de Información Gerencial (SIGE) - SUNAT.

APÉNDICES

APENDICE I

De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría :

- a) Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.
- b) Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar.
- c) Las que obtengan los Notarios.
- d) El resultado de la enajenación de bienes en los casos contemplados en los Artículos 3º y 4º de la Ley del Impuesto a la Renta.
- e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.
- f) Las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.
- g) Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.
- h) La derivada de la cesión de bienes muebles cuya depreciación o amortización admite la Ley del Impuesto a la Renta, efectuada por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado, o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza; a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del Artículo 14º de la presente Ley. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al seis por ciento (6%) del valor de adquisición ajustado de ser el caso, de los referidos bienes. Para estos efectos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada.

La presunción no operará para el cedente que sea parte integrante de las entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta. Tampoco procederá la aplicación de la renta presunta en el caso de cesión a favor del Sector Público Nacional, a que se refiere el inciso a) del Artículo 18º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Se presume que los bienes muebles han sido cedidos por todo el ejercicio gravable, salvo prueba en contrario a cargo del cedente de los bienes, de conformidad con lo que establezca el Reglamento.

- i) Las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares.

En los casos en que las actividades incluidas por la Ley del Impuesto a la Renta en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en este artículo.

APÉNDICE II

LEGISLACIÓN SOBRE EL RUS

Norma Legal	Materia	Fecha de Publicación
Decreto Legislativo N° 771	Ley Marco del Sistema Tributario Nacional	31 de diciembre de 1993
Decreto Legislativo N° 777	Ley del Regimen Unico Simplificado	31 de diciembre de 1993
Ley N° 26386	Modifican el D. Leg. N° 777 mediante el cual se creó el RUS	12 de noviembre de 1994
R. De S. N° 091-94-EF	Dictan disposiciones referidas a la decisión de los contribuyentes bajo el RUS de acogerse al Regimen General	
D. S. N° 148-94-EF	Dictan disposiciones referidas a los contribuyentes del RUS que se acojan al Regimen General	25 de noviembre de 1994
Ley N° 26415	Modifican la Ley del Impuesto a la Renta	30 de diciembre de 1994
D. S. N° 179-94-EF	Modifican el limite de los ingresos por venta de bienes y/o prestación de servicios para pertenecer al RUS	31 de diciembre de 1994
Ley N° 26423	Modifican la Ley del RUS	1 de enero de 1995
R. De S. N° 005-95-EF	Aprueban los formularios que serán utilizados por los contribuyentes del Regimen Especial del Impuesto a la Renta y del RUS	27 de enero de 1995
D. S. N° 47-95-EF	Modifican la tabla de las categorías contenida en el Artículo 6° de la Ley del RUS	23 de marzo de 1995
D. S. N° 74-95-EF	Reglamento del RUS	21 de abril de 1995
R. De S. N° 006-95/SUNAT	Establecen los cronogramas de cumplimiento de obligaciones tributarias correspondientes a los deudores tributarios	28 de enero de 1995
R. De S. N° 022-95/SUNAT	Dictan disposiciones referidas al cambio del RUS al Régimen Especial o General del Impuesto a la Renta	8 de marzo de 1995
D. S. N° 45-95-EF	Dictan normas reglamentarias del Régimen especial del Impuesto a la Renta	18 de marzo de 1995
Decreto Legislativo N° 811	Sustituyen diversos artículos de la Ley del RUS	20 de abril de 1996
D. S. N° 181-97-EF	Modifican tabla establecida en el artículo 6° del D. Leg. N° 777, Ley del RUS, e incorporan categoría especial	31 de diciembre de 1997
R. De S. N° 013-98/SUNAT	Exceptúan de la obligación de presentar declaración jurada a contribuyentes comprendidos en la categoría especial del RUS	31 de enero de 1998
R. De S. N° 015-98/SUNAT	Amplían plazo para que diversos contribuyentes afectos al RUS presenten boletas de pago y cancelen cuota mensual correspondiente a enero de 1998	4 de febrero de 1998
R. De S. N° 021-98/SUNAT	Establecen mecanismos para que contribuyentes comprendidos en categoría especial del RUS comuniquen el cumplimiento de requisitos dispuestos en D. S. N° 181-97/EF	11 de febrero de 1998
R. De S. N° 091-98/SUNAT	Establecen plazo para la declaración y pago del Impuesto Extraordinario de Solidaridad por parte de contribuyentes afectos al RUS	7 de octubre de 1998
Ley N° 27035	Ley que modifica el D. Leg. N° 777 Ley del RUS	30 de diciembre de 1998

APÉNDICE III

LEGISLACIÓN SOBRE EL IEAN

Norma Legal	Materia	Fecha de Publicación
Ley N° 26777	Crean el Impuesto Extraordinario a los activos aplicable a perceptores de renta de tercera categoría	3 de mayo de 1997
R. De S. N° 047-97-SUNAT	Aprueban formulario para la presentación de la Declaración Jurada y cronograma de pagos del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.	8 de junio de 1997
D. S. N° 068-97-EF	Aprueban el Reglamento de la Ley que creó el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.	8 de junio de 1997
D. S. N° 067-97-EF	Dictan disposiciones referidas a las deducciones, inafectaciones y exoneraciones aplicables al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos	8 de junio de 1997
D. S. N° 082-97-EF	Dictan normas reglamentarias para la aplicación del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos	29 de junio de 1997
Ley N° 26811	Exoneran del Pago del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos a contribuyentes que hubieran suscrito convenios de estabilidad jurídica al amparo de los DD. Legs. N°s 662 y 757	18 de junio de 1997
R. De S. N° 075-97-SUNAT	Aprueban formulario denominado "Determinación del monto a pagar por las cuotas del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.	31 de julio de 1997
Ley N° 26907	Ley que establece la prórroga y exoneración del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos	30 de diciembre de 1997
D. S. N° 036-98-EF	Aprueban el Texto Único Actualizado del Reglamento del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.	13 de abril de 1998
R. De S. N° 043-98/SUNAT	Modifican Resoluciones de Superintendencia N°s 047 y 075-97/SUNAT y aprueban formularios para determinación y pago del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos	13 de abril de 1998
R. De S. N° 045-98/SUNAT	Fijan plazo para presentación de anexo de acogimiento a opción a que se refiere la Ley N° 26777, declaración jurada y pago del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos	15 de abril de 1998
Ley N° 26962	Ley sobre modificaciones de disposiciones tributarias para el desarrollo de la actividad turística	3 de junio de 1998
Ley N° 26999	Ley que prórroga la aplicación del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos y reduce la tasa a 0,2%	26 de noviembre de 1998
Directiva N° 001-99/SUNAT	Aclaran exoneración del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos establecida a favor de empresas que prestan servicio de electricidad	7 de enero de 1999
D. S. N° 020-99-EF	Aprueban el Texto Único Actualizado del Reglamento del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.	17 de febrero de 1999
R. De S. N° 043-99/SUNAT	Aprueban formularios a utilizarse para la declaración jurada y la compensación de las cuotas de Impuesto Extraordinario a los Activos Netos	10 de abril de 1999