



UNIVERSIDAD
PRIVADA
DEL NORTE

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

CARRERA DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

“IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO Y SU
EFECTO EN LOS CONTRIBUYENTES”

Tesis para optar el título profesional de:

ABOGADO

Autor:

Martín Segundo Florián Orchessi

Asesor:

Dra. Martha Bringas Gómez

Trujillo – Perú

2015

APROBACIÓN DE LA TESIS

El asesor y los miembros del jurado evaluador asignados, **APRUEBAN** la tesis desarrollada por el Bachiller Martín Segundo Florián Orchessi, denominada:

“IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO Y SU EFECTO EN LOS CONTRIBUYENTES”

Dr. Nombres y Apellidos
ASESOR

Dr. Nombres y Apellidos
**JURADO
PRESIDENTE**

Dr. Nombres y Apellidos
JURADO

Dr. Nombres y Apellidos
JURADO

DEDICATORIA

A Dios; por ser mi luz y guía.

*A mis padres y a Piero
quienes son mi razón de ser*

AGRADECIMIENTO

A los docentes de la Universidad por
compartir sus conocimientos en el
tema investigado

A la docente Dra. Martha Bringas, por su valioso
Aporte temático para la conclusión del presente
Trabajo de investigación.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1. Realidad problemática	2
1.2. Formulación del problema.....	5
1.3. Justificación.....	5
1.4. Limitaciones	6
1.5. Objetivos	7
1.5.1. <i>Objetivo General</i>	7
1.5.2. <i>Objetivos Específicos</i>	7
CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO.....	8
2.1. Antecedentes	9
2.2. Bases Teóricas	9
2.2.1. <i>Norma</i>	9
2.2.2. <i>Impuesto</i>	9
2.2.3. <i>Tributo</i>	9
2.2.4. <i>Normas Tributarias</i>	12
2.2.5. <i>Transacción Económica</i>	13
2.2.6. <i>Obligación Tributaria: (Artículo 1° Código Tributario)</i>	13
2.2.7. <i>Contribuyente</i>	13
2.2.8. <i>Sujeto Activo o acreedor tributario:</i>	14
2.2.9. <i>Sujeto pasivo o deudor tributario:</i>	14
2.2.10. <i>Capacidad y Representación:</i>	16
2.2.10.1. <i>Capacidad tributaria y Capacidad contributiva:</i>	16
2.2.10.2. <i>Representación:</i>	16
2.2.11. <i>Nacimiento de la obligación tributaria:</i>	16
2.2.12. <i>Hipótesis de Incidencia Tributaria:</i>	17
2.2.12.1. <i>Aspecto Material:</i>	19
2.2.12.2. <i>Aspecto Subjetivo:</i>	19
2.2.12.3. <i>Aspecto Espacial:</i>	19
2.2.12.4. <i>Aspecto Temporal:</i>	20
2.2.13. <i>Interpretación de las Normas Tributarias:</i>	20
2.2.13.1. <i>Método Literal:</i>	22
2.2.13.2. <i>Método Ratio legis:</i>	22
2.2.13.3. <i>Método Sistemático:</i>	23
2.2.13.4. <i>El Método Histórico:</i>	24
2.2.13.5. <i>El Método Sociológico:</i>	24
2.2.14. <i>Presunciones Tributarias:</i>	25
2.2.14.1. <i>Clases de Presunciones</i>	26
2.2.15. <i>Las Ficciones Jurídicas en el Derecho Tributario:</i>	29
2.2.15.1. <i>Ficciones en el aspecto material:</i>	30
2.2.15.2. <i>Ficciones en el aspecto personal:</i>	30
2.2.15.3. <i>Ficciones en la Base Imponible:</i>	31
2.2.15.4. <i>Administración Tributaria</i>	31
2.2.15.5. <i>La Administración Tributaria: SUNAT</i>	32
2.2.15.6. <i>Recaudación</i>	32

2.2.16.	<i>El arroz en el Perú</i>	35
2.2.16.1.	<i>Producción Mundial</i>	35
2.2.16.2.	<i>Producción de Arroz en el Perú</i>	35
2.2.16.3.	<i>Consumo en el Perú</i>	36
2.2.16.4.	<i>Importación de Arroz en el Perú 2010 - 2012</i>	37
2.2.16.5.	<i>Exportación de Arroz en el Perú 2010-2012</i>	39
2.2.16.6.	<i>Conclusiones Finales</i>	41
2.2.17.	<i>Condiciones de exportación del arroz pilado en otros países</i>	41
2.2.17.1.	<i>Acceso al Mercado – Medidas arancelarias</i>	44
2.2.18.	EL IVAP (IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO)	47
2.2.18.1.	<i>Objeto de la norma:</i>	47
2.2.18.2.	<i>Definición de Impuesto</i>	47
2.2.18.3.	<i>Definición del IVAP</i>	48
2.2.18.4.	<i>Tasa del Impuesto</i>	49
2.2.18.5.	<i>Monto del Depósito</i>	49
2.2.18.6.	<i>Base imponible:</i>	49
2.2.18.7.	<i>Responsables Solidarios:</i>	50
2.2.18.8.	<i>Nacimiento de la Obligación Tributaria:</i>	50
2.2.19.	<i>Retiro de Bienes</i>	50
2.3.	Impuestos Comparados del Sistema Tributario de Países de Latinoamérica según ALADI (Asociación Latinoamericana de Integración).....	52
2.4.	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS:	56
2.4.1.	<i>Principio de Igualdad</i>	56
2.4.2.	<i>Principio de Capacidad Contributiva:</i>	60
2.4.3.	<i>Principio de Neutralidad:</i>	61
2.5.	Definición de términos básicos	65
	CAPÍTULO 3. HIPÓTESIS	67
3.1.	Formulación de la hipótesis	68
3.2.	Operacionalización de variables	68
3.3.	Tipo de diseño de investigación.....	68
3.4.	Material de estudio.....	69
3.4.1.	<i>Unidad de estudio</i>	69
3.4.2.	<i>Muestra</i>	69
3.5.	Técnicas, procedimientos e instrumentos.....	69
3.5.1.	<i>Para recolectar datos</i>	69
3.5.2.	<i>Para analizar información</i>	69
	CAPÍTULO 4. RESULTADOS	70
	CAPÍTULO 5. DISCUSIÓN	73
	CAPÍTULO 6. PROPUESTA DE APLICACIÓN PROFESIONAL	86

RESUMEN

EL IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO”, en adelante IVAP, es aquel tributo que obliga al productor agrario y/o comercializador, a realizar un pago único de este impuesto por la primera venta de arroz pilado en el territorio nacional así como a las importaciones, las demás operaciones se encuentran no gravadas.

La tasa de este tributo es del 4% del valor del bien para efectos de realizar la declaración jurada de impuestos, pero con respecto al depósito en el Banco de la Nación es una tasa inferior (3.85%), lo cual por diferencia significa una regularización vía declaración jurada para efectos de liquidación de impuestos.

Este impuesto nace por Ley N° 28211 y modificado por Ley N° 28309, ante el incumplimiento tributario generado en el sector agropecuario respecto a esa actividad económica. El régimen agrario es uno de los regímenes que tienen beneficios tributarios en ciertos sectores del país, pero a diferencia de ello y en base a que la producción del arroz en este sector es muy relevante, el Estado dio la aplicación de este impuesto dada su informalidad e incumplimiento. El porcentaje detraído (3.85%) es depositado de acuerdo al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) en una cuenta aperturada en el Banco de la Nación, para que el producto pueda ser trasladado (arroz pilado) a otro lugar con la finalidad de una posible venta del producto. Si el producto se retira de las instalaciones del molino sin pago previo, el molino es responsable solidario respecto a este incumplimiento.

Desde la puesta en marcha del IVAP, en el año 2004, a la fecha, éste no ha cumplido con su finalidad, ya que los informes mensuales, semestrales y anuales no reflejan los índices de recaudación de este tributo, se han realizado modificaciones con respecto a su aplicación pero aun así, no ha cumplido a cabalidad con los beneficios esperados a favor del Estado y para el cual fue creado, ya que la norma que lo prescribe, presenta ciertas deficiencias normativas que no permiten su correcta aplicación e interpretación, con lo que el Estado a través de su ius imperium trata de imponer normas irracionales que refleje incremento de la recaudación y a su vez es el contribuyente que también se ve afectado debido a que la incorrecta interpretación y aplicación de este tributo hace que éste, grave la venta del producto materia de exportación, lo cual vulnera el principio de igualdad en materia tributaria respecto a las exportaciones, ya que toda venta de bienes muebles al exterior no está afecta a impuesto al consumo, generando a la vez menos divisas para el Estado.

En virtud a ello, el presente trabajo trata de realizar un análisis sistemático de las normas tributarias respecto al IVAP, su aplicación territorial a través de la hipótesis de incidencia y sobre todo su consecuencia con respecto a la exportación de arroz pilado, ya que vulnera principios tributarios como el principio de igualdad tributaria, trayendo como consecuencia un mayor costo a los contribuyentes perceptores de este tributo interesados en exportar sus productos.

A través de esta investigación, se propone realizar una propuesta de modificación normativa para una correcta aplicación del impuesto.

ABSTRACT

THE TAX TO SALES OF THE MILLED RICE, called TSMR, is the taxation that forces the agrarian producers and/or business people to make an only payment of the tax for the first sale of milled rice and their imports in the national territory. The rest of the other operations are not taxed.

The rate of this tax is 4 % of the value in order to make the Sworn Statement of Taxes, but with regard to the deposit in the Bank of the Nation it is a low rate (3.85 %) which means regularization via sworn statement for liquidation of taxes.

This tax was passed by Law N ° 28211 before the tributary breach generated in the agricultural sector with regard to this economic activity. The agrarian politics are the ones having tributary benefits in certain sectors of the country, but despite this, and due to the rice production in this sector it is very relevant. The State promoted the application of this tax because of the informality and breach. The percentage deduced (3.85 %) is deposited in agreement to the System of Payment of Tax Debts (SPTD) in an open account in the Bank of the Nation, in order that the product could be moved (milled rice) to another place with the purpose of a possible sale of the product. If the product is moved from the facilities of the mill without previous payment, the mill is responsible of the breach.

From the beginning of the TSMR in the year 2004 so far, this one has not fulfilled with the purpose it was created since the monthly, half-yearly and annual reports do not reflect the indexes of collection of this tax. Modifications regarding to the application of the law have been made but, none of them have reached the expectations in favor of the State since the regulations that prescribe this present certain normative deficiencies that do not allow the correct application and interpretation. The State – through his *ius imperium* – tries to impose irrational procedures that reflect an increase of the collection of the tax and, at the same time, is the contributor who is affected by the incorrect application and interpretation of the law by taxing the sale of the product for export, which generated less money for the State.

For this, the present work tries to interpret adequately the tributary procedure with regard to the TSMR, his territorial application across the hypothesis of incidences and especially the consequences regarding to the exports and the effect that causes in the contributors, who are the ones that pay this tax.

Throughout this research, a proposal of modification of the present regulations has been made for a correct and fair application of the tax.

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

1.1. Realidad problemática

El ordenamiento jurídico en general y el tributario en particular suponen el cumplimiento de obligaciones tributarias impuestas por el legislador. La finalidad del mismo es obtener recursos cuyo propósito es financiar al Estado. Los tributos financian al Perú en un 78%, de los cuales el 80% corresponde a Principales Contribuyentes y el 20% a Medianos y Pequeños contribuyentes. (SUNAT, 2012)

Los fines que persigue todo tributo es la generación de ingresos tributarios al fisco. En lo que respecta particularmente al tributo Impuesto a la Venta de Arroz Pilado (en adelante IVAP), éste no se cumple a cabalidad, ya que éstos son direccionados a otro tipo de tributos no internos, lo que desnaturaliza la finalidad del mismo, siendo este un punto neurálgico en su aplicación, lo cual no trae a colación esta investigación.

Las causas que generan tal distorsión en el sistema tributario en general son: Complejidad del sistema, falta de conciencia tributaria, disconformidad con el uso de los recursos del Estado y un grado de instrucción insuficiente que permite que cierta parte de la población no actúe diligentemente en la persecución de los fines del Estado que es el de captar recursos económicos para cumplir su rol en la sociedad, que consiste en atender las necesidades básicas de la población como son la educación, salud, vivienda, seguridad y bienestar social. (TAGLE, 2001)

El Estado a través de su política tributaria busca incrementar la recaudación tributaria, para ello crea tributos, modifica y deroga, asimismo reduce o incrementa tasas que permiten tener un equilibrio y una política fiscal poco clara, coherente y a la vez sencilla, lo cual demuestra la complejidad de la estructura tributaria y la presencia de muchos impuestos destinados a la caja fiscal.

Como breve reseña, podemos aducir que en el año 2011 la reducción de la tasa del IGV de 19% a 18% tuvo un costo fiscal aproximadamente de S/. 1,600 millones de nuevos soles, la reducción de la tasa del ITF, de 0.05% a 0.005% tuvo un costo fiscal de aproximadamente S/. 700 millones de nuevos soles, los cuales son altos índices decrecientes para el Estado respecto a sus ingresos tributarios (SUNAT, 2012), razones más que suficientes para poder aplicar más presión tributaria a los contribuyentes.

En la actualidad, el Estado Peruano se ha propuesto como meta elevar la presión tributaria al 18%, dicha cifra significa todo un desafío para la Administración Tributaria, toda vez que, en los últimos años este indicador no ha superado el 16%. El no haber elevado en mayor porcentaje la presión tributaria en el 2013, se explica por la menor contribución fiscal de la actividad minera como consecuencia de la caída internacional en los precios de los minerales, además de la menor recaudación en los sectores pesca e hidrocarburos y otros.

Parte no significativa de esa recaudación tributaria es el tributo IVAP. Como veremos; el “IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO – IVAP” - Ley N° 28211, nace a raíz del incumplimiento tributario generado en una parte del sector agrario, el cual en los años 90 tenía un índice de evasión tributaria que representaba el 92% de los ingresos provenientes de este producto (llámese arroz pilado) Como antecedente tenemos que este producto fue gravado con el Impuesto General a las Ventas años atrás, pero con otro concepto; “Impuesto Especial a la Venta de Arroz Pilado”, el cual a través de una política de Reforma Agraria, gravó con una tasa del 5% del IGV a la venta de arroz pilado, no cumpliendo éste su propósito, derogándose en su debido momento y dando pase a una nueva imposición de tributo para el arroz pilado (Ley N° 28211).

Siendo ello así, el legislador ha tratado de dar un nuevo tratamiento tributario al arroz pilado, el cual grava la primera venta de arroz pilado en el territorio nacional así como también las importaciones de arroz pilado, aplicando cierto porcentaje de detracción (3.85% del total de la venta del bien materia de comercialización) el cual debe ser depositado en una cuenta especial aperturado en el Banco de la Nación antes de que se proceda al retiro de los bienes de las instalaciones de los molinos de arroz.

La norma (Ley N° 28211) presume que el “retiro” del arroz pilado fuera del molino es una venta, no pudiendo haber la posibilidad de que el mismo producto pueda no consumirse dentro del territorio nacional lo cual es un error de interpretación por parte de la Administración Tributaria al considerar supuestos que se encuentran gravados con este impuesto, como es el caso de los “retiros” del molino que se encuentran orientados a la exportación (ACTUALIDAD EMPRESARIAL, 2010)

El presente trabajo trata de interpretar adecuadamente las normas tributarias respecto al IVAP, su aplicación territorial y sobre todo su efecto perjudicial para los contribuyentes, ya que a través de la dación de la presente norma se pretende imponer un tributo a las exportaciones de arroz pilado, afectando el principio de igualdad en materia tributaria a los contribuyentes exportadores (llámese agricultores y/o empresarios), así como también la generación de divisas a favor del Estado que pueden provenir producto de las exportaciones de arroz pilado nacional.

En virtud a ello, la investigación propone realizar una propuesta de modificación normativa para una correcta aplicación del impuesto.

1.2. Formulación del problema

¿De qué manera la disposición sobre “retiro de los bienes” establecida en la Ley IVAP - Ley N° 28211 afecta a los contribuyentes interesados en exportar arroz pilado?

1.3. Justificación

Este trabajo de investigación es importante porque:

Desde el punto de vista teórico, el Derecho Tributario se puede definir como el conjunto de normas encaminadas a optimizar la recaudación tributaria en armonía con los derechos fundamentales que tienen los contribuyentes. (MATOS, 2009)

El problema de investigación ha sido elaborado con la finalidad de ampliar conocimientos en relación al impuesto IVAP, el cual señala el ámbito de aplicación en el territorio nacional, su naturaleza e implicancias.

La Administración Tributaria viene aplicando las normas de una manera errónea esto debido, no a la defectuosa redacción, sino a las distorsiones de interpretación guiadas por el propósito de mejorar la recaudación.

Esta conceptualización armoniza el interés fiscal del Estado (IUS IMPERIUM TRIBUTARIUM), ya que los tributos han sido creados con el propósito que el Estado cumpla sus fines, de lo cual se desprende que un ente privado (por ejemplo una sociedad anónima) no pueda crear tributos. (MATOS, 2009)

Al respecto, “ESEVERRY afirma que el poder tributario es la facultad reconocida constitucionalmente para establecer y exigir tributos” (ESEVERRY, 2013)

Desde el punto de vista aplicativo o práctico, El presente trabajo permite dar una opinión respecto a la aplicación del tributo Impuesto a la Venta de Arroz Pilado para solucionar la problemática planteada, haciendo un análisis doctrinario y secuencial de la norma, así como su correcta aplicación para el fin que persigue. (Aplicación debida del impuesto que satisfaga la necesidad del Estado Peruano con respecto a su recaudación y éste a su vez que no afecte a los intereses de los contribuyentes).

Desde el punto de vista valorativo, el problema de investigación persigue un fin idealista, puesto que busca qué, con la modificación de la norma tributaria, se otorgue tratamiento tributario adecuado a los contribuyentes quienes son los perjudicados. Asimismo permitir al Estado Peruano que con una correcta regulación de la norma pueda elevar las exportaciones de este producto el cual se ve disminuido por una interpretación errónea de la norma tributaria.

Desde el punto de vista académico, el problema de investigación busca contribuir en la futura formación de los estudiantes de Derecho tributario, de tal manera que si existiese una modificación de la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, habría un nuevo tema de conocimiento con respecto a su ámbito de aplicación en el territorio nacional con respecto a la exportación del arroz pilado.

1.4. Limitaciones

La principal limitación del presente trabajo de investigación es de tipo teórica, básicamente porque no existen investigaciones previas o; en su defecto sólo se ha podido encontrar algunos artículos con opiniones en referencia al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado - IVAP.

Se debe señalar también que no existe doctrina comparada dado que en otros países existe un tratamiento tributario diferente con respecto a la aplicación del tributo en el sector agropecuario, ya que en la mayoría de países latinoamericanos el sector agrario se encuentra exonerado de impuestos, lo cual resulta más compleja buscar una doctrina comparada respecto al tema planteado en el presente trabajo de investigación.

Solo a la fecha ADEX ha planteado una consulta a SUNAT del porqué el Estado trata de gravar con el impuesto IVAP a la exportación de arroz pilado, aduciendo que las ventas fuera del territorio nacional no están gravadas de acuerdo a la OMC, lo cual a través de un informe SUNAT, (Carta N° 050-2011-SUNAT/2000000 de fecha 25 de abril del 2011, da respuesta no aclarando el problema suscitado.

1.5. Objetivos

1.5.1. Objetivo General

Determinar de qué manera la disposición sobre “retiro de los bienes” establecida en la Ley IVAP, Ley N° 28211, afecta a los contribuyentes interesados en exportar arroz pilado

1.5.2. Objetivos Específicos

- Explicar cómo se realiza la imposición del IVAP en el país.
- Identificar los efectos de la aplicación del IVAP en los contribuyentes.
- Explicar el nacimiento de la obligación tributaria a través de su hipótesis de incidencia o supuesto de hecho a fin de determinar la verdadera imposición del tributo IVAP.
- Explicar el principio de igualdad en materia tributaria desde el punto de vista constitucional.

CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes

De la búsqueda realizada no se ha encontrado tesis respecto al tema ya sea nacional e internacional.

2.2. Bases Teóricas

2.2.1. Norma

Se denomina Norma, a toda aquella ley o regla que se establece para ser cumplida por un sujeto específico en un espacio y lugar también específico.

Las normas son las pautas de ordenamiento social que se establecen en una comunidad humana para organizar el comportamiento, las actitudes y las diferentes formas de actuar de modo de no entorpecer el bien común. (ARANCIBIA, 2004)

2.2.2. Impuesto

Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del estado (ARANCIBIA, 2004)

2.2.3. Tributo

Son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines. (ARANCIBIA, 2004)

En otras palabras podemos conceptualizar al tributo como uno de los principales instrumentos de recaudación fiscal, sumada al hecho de que el Estado, al cobrarlo, despoja al ciudadano (contribuyente) de parte de su patrimonio para contribuir al sostenimiento del gasto público.

En este mismo lineamiento de ideas es el que ha seguido nuestro Tribunal Constitucional, pues en su sentencia **STC Nº 004-2004 – AI/TC** del 21 de septiembre de 2004 se reconoce lo siguiente:

“(.....) Como todo tributo, le es explícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del Principio de Solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho (Artículo 43º de la Constitución Política del Perú). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro lado, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (Artículo 44º de la Constitución Política del Perú), mediante la contribución equitativa del gasto social”.

De esta manera, la creación de tributos es una actividad delegada del Estado, en razón de la función que esta entidad asume de organizar la vida en comunidad. Tal potestad tributaria se encuentra regulada, en el Artículo 74º de la Constitución Política del Perú de 1993. El cual prescribe lo siguiente: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la Ley. El Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de Ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

Si estudiamos el Artículo 74º de nuestra Carta Magna, en lo que respecta a la competencia legislativa en materia tributaria, concluimos que hay dos niveles por

los que puede ejercerse la potestad tributaria. A través del Gobierno Central y a través de los Gobiernos Regionales y Locales

a. **Gobierno Central:** Cuenta con:

Poder Legislativo:

- Potestad originaria: Impuestos; salvo aranceles, (+) contribuciones nacionales ----- Ley.

Poder Ejecutivo:

- Potestad originaria: Aranceles, tasas nacionales ----- Decretos Supremos

- Potestad derivada: Impuestos, salvo aranceles, (+) contribuciones nacionales ----- Decretos Legislativos.

b. **Gobiernos Regionales y Locales:**

- Potestad originaria: Tasas, Contribuciones (Regionales o Locales) -----

--- Ordenanzas Regionales o Locales.

En definitiva, el Poder Legislativo, mediante la emisión de leyes, tiene competencia para crear impuestos (con excepción de aranceles) y contribuciones de alcance nacional; facultad que puede ser delegada al Poder Ejecutivo a través de una Ley autoritativa que permita que, mediante Decreto Legislativo, los mencionados tributos sean creados. (CONSTITUCIONAL, 2004)

En lo relacionado con los aranceles y tasas de alcance nacional, quien es competente para crearlos es el Poder Ejecutivo, pero esta vez en base a una potestad originaria y no por delegación de facultades; el instrumento normativo por medio del que se crean dichos tributos es el Decreto Supremo. (BRAVO CUCCI, 2013)

PEREZ ROYO manifiesta que los tributos existen porque hay gastos públicos, necesidades colectivas que es necesario financiar y que en un Estado moderno deben ser cubiertas precisamente mediante prestaciones coactivas o tributos. (PEREZ ROYO, 2007)

2.2.4. Normas Tributarias

Las normas tributarias son el reflejo del dinamismo de las transacciones económicas, siendo instrumento de aplicación tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria (LEGALES, 2002)

Bravo Cucci, manifiesta que; Al igual que en el caso del tributo, la norma tributaria es un concepto fundamental para el Derecho Tributario. Sin perjuicio de ser una de las instituciones más importantes sobre la que se soporta el ordenamiento jurídico, debemos denunciar que en nuestro país no ha merecido por parte de los operadores de la Ciencia del Derecho Tributario, la debida atención como objeto de estudio.

Las normas tributarias son en estricto normas jurídicas, y en función a ello, desde la perspectiva de la teoría pura de Kelsen, son juicios hipotéticos condicionales, en virtud de los cuales se enlaza determinada consecuencia a la realización condicional de un evento.

Cita a Rubio Correa el cual argumenta que una norma jurídica es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico – jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato, respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual cumplimiento, la cual califica acertadamente como una proposición implicativa.

En ese sentido, puede concluirse que cuando hablamos de norma tributaria, nos estamos refiriendo a aquella norma general y abstracta que prevé que ante la ocurrencia de determinado hecho en el mundo fenoménico, se producirá como consecuencia jurídica la instauración de una relación jurídico tributaria, en mérito de la cual un sujeto pasivo se encontrará obligado a pagar determinada suma de dinero, previéndose también en la norma, la reacción estatal ante el incumplimiento.

Por su parte, la norma individual y concreta, será aquella que es introducida por el acto de determinación tributario, y es expedida según sea el caso, por el órgano administrador del tributo (acto de determinación de oficio) o por el propio sujeto pasivo de la obligación tributaria (acto de determinación de parte o autodeterminación)

2.2.5. Transacción Económica

Se considera una transacción económica cualquier intercambio de bienes, servicios o recursos efectuado por dos o más personas naturales y/o jurídicas. Por lo general, en toda economía moderna -ya sea de mercado o centralmente planificada- la existencia de relaciones monetario-mercantiles determina que cada transacción adopte un doble carácter: de una parte, la producción y circulación de bienes o la prestación de determinados servicios constituyen un movimiento físico de recursos; mientras de otra, simultáneamente, esto significa un ingreso para los productores (tanto para la entidad correspondiente, como para los productores directos).

Ello no obstante, para que puedan existir transacciones exclusivamente materiales o financieras, o que la prestación de determinados servicios se realice sin que medie el pago de éstos.

Por otro lado, la realización de cualquier transacción involucra, al menos, a dos personas naturales y/o jurídicas. (PANITA, 2012)

2.2.6. Obligación Tributaria: (Artículo 1° Código Tributario)

Es definida como la relación de Derecho Público, consistente en el vínculo entre el acreedor (sujeto activo) y el deudor tributario (sujeto pasivo) establecido por Ley (Ex Lege), que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria por parte de éste último a favor del primero, siendo exigible coactivamente. (Arancibia Cueva, 2004)

2.2.7. Contribuyente

El contribuyente es aquella persona natural o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado.

Es una figura propia de las relaciones tributarias o de impuestos. Se determina y define en concreto de acuerdo con la ley de cada país. El contribuyente es, en

sentido general, el sujeto pasivo en Derecho Tributario, siendo el sujeto activo, el Estado, a través de la administración. (AMORETI, 2009)

2.2.8. Sujeto Activo o acreedor tributario:

Es aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. Son acreedores de la obligación tributaria el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales, así como las entidades de Derecho Público con personería jurídica propia, cuando la Ley les asigne esa calidad expresamente. (Arancibia Cueva, Código Tributario Comentado, 2004)

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT – en su calidad de órgano administrador, es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios; esto es, el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Promoción Municipal e Impuesto Selectivo al Consumo, entre otros.

2.2.9. Sujeto pasivo o deudor tributario:

Es aquella persona designada por Ley como obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. Al respecto debe entenderse por:

- **Contribuyente:** Aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Es un deudor por cuenta propia, en tanto es quién realiza el hecho imponible. Base Legal: Artículo 8° del Código Tributario. (Arancibia Cueva, Código Tributario Comentado, 2004)
- **Responsable:** Aquel que, sin realizar el hecho imponible, se encuentra obligado a cumplir con la obligación tributaria. Es un deudor por cuenta ajena. (ARANCIBIA, 2004)

Nuestro Código Tributario señala en los artículos 16°, 17° y 18° quienes se encuentran considerados como responsables solidarios. Adicionalmente pueden ser:

- **Agentes de Retención:** Sujeto que en función de la posición contractual o actividad que desarrolla está obligado por Ley a responsabilizarse por el pago, reteniendo el tributo al contribuyente señalado por Ley.
- **Agentes de Percepción:** Sujeto que por razón. De su actividad, función o posición contractual esté en posibilidad de percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario.

Cabe señalar que la responsabilidad tributaria, en el supuesto que se hubiese omitido el pago del tributo retenido o percibido, se extiende hasta los diez años, esto es, hasta el plazo de prescripción.

En caso de que estos agentes cumplan con la retención y/o percepción son los únicos responsables ante el fisco. (THOMSON REUTERS, 2014)

Tipos de contribuyentes:

Los contribuyentes se clasifican en dos grandes grupos:

- **Personas Naturales:** Son aquellas que obtienen rentas de su trabajo personal (Personas con negocio de único dueño, profesionales independientes, entre otras). También se denomina personas naturales a las personas físicas que tienen el goce pleno de los derechos civiles y, por ende, de los deberes que le impone el ordenamiento jurídico. Salvo las excepciones expresamente establecidas por la Ley.
- **Persona Jurídica:** Son las formadas por las asociaciones de varias personas en un organismo o una sociedad que son identificadas con una razón social mediante instrumento público a la que la ley reconoce derechos y facultades a contraer obligaciones civiles y comerciales.

2.2.10. Capacidad y Representación:

2.2.10.1. Capacidad tributaria y Capacidad contributiva:

La llamada **capacidad jurídica tributaria** es la aptitud jurídica para ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria sustancial sin que al respecto tenga importancia la cantidad de riqueza que se posea.

En cambio, la **capacidad contributiva** es la aptitud económica de pago público sin que interese la aptitud de ser jurídicamente el sujeto pasivo de la relación jurídica. En general, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas y también las comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el Derecho Privado o Público.

2.2.10.2. Representación:

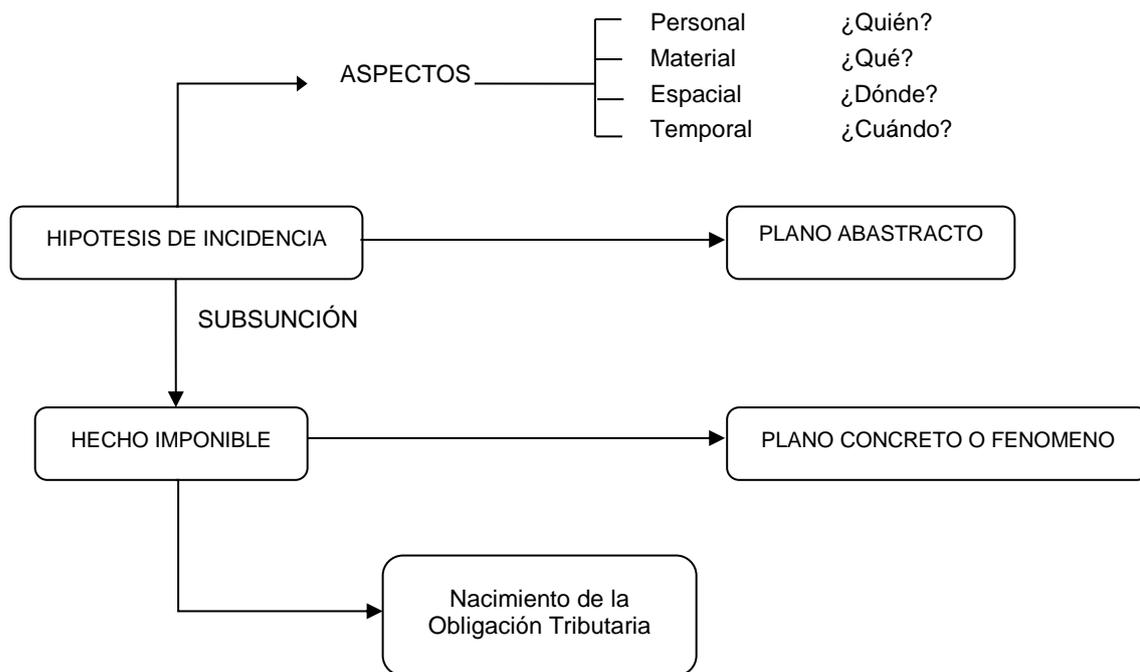
En caso de sujetos que carezcan de personería jurídica la representación corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales designados.

Tratándose de personas naturales que carezcan de capacidad jurídica para obrar, actuarán sus representantes legales o judiciales. Sin embargo, las personas o entidades sujetas a obligaciones tributarias podrán cumplirlas por sí mismos o por medio de sus representantes. (THOMSON REUTERS - CHECKPOINT, 2014)

2.2.11. Nacimiento de la obligación tributaria:

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la Ley, como generador de dicha obligación.

En ese sentido, se deben reunir en un mismo momento, la configuración de un hecho, su conexión con un sujeto y su localización y consumación en un momento y lugar determinado (Aspectos material, subjetivo, espacial y temporal). La determinación es de carácter declarativo en nuestro sistema tributario.



Hipótesis de Incidencia

2.2.12. Hipótesis de Incidencia Tributaria:

La hipótesis de incidencia tributaria o, en la terminología clásica, el hecho generador legalmente previsto, es de índole normativo, (categoría jurídica), la cual es la descripción hipotética y abstracta del hecho, operada por vía legal.

La norma matriz de incidencia tributaria, es la parte de la norma que contiene;

- La Hipótesis de incidencia o descripción del hecho que se pretende gravar, y;
- La consecuencia normativa que se atribuye a la realización del hecho descrito en la hipótesis.

La hipótesis de incidencia, en tanto unidad lógica e inescindible, se sirve de coordenadas espacio – fácticas –temporales y subjetivas, para describir en abstracto el hecho que el legislador desea afectar, las cuales, a su vez, sirven para identificar el hecho concreto que devendrá en imponible bajo el efecto de la incidencia de la norma tributaria. Tales coordenadas, denominadas en doctrina como aspectos o criterios, son el **material** (Qué hecho debe realizarse u ocurrir), este presupuesto siempre presupone un verbo; es un “hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar. Permanecer, adquirir, vender, comprar, etc.”. **Personal**

(Quién debe realizar el hecho), es decir que este elemento está dado por aquella persona que realiza el hecho descrito en el aspecto material. **Espacial** (Dónde debe ocurrir el hecho), el cual es el elemento que indica el lugar en el cual el deudor tributario realiza el hecho que se pretende gravar; y, **temporal** (Cuándo debe ocurrir el hecho), es decir este aspecto es el indicador del momento en que se configura el hecho que se pretende gravar.

En la consecuencia normativa, por su parte, se encuentra la prescripción en abstracto de la obligación tributaria que se desencadenará si ocurre el hecho previsto en la hipótesis. Tal prescripción contiene la designación de los sujetos de la relación obligatoria (sujeto activo y sujeto pasivo), la cual será base imponible y la tasa aplicable, cuando nacerá la obligación tributaria, en qué forma y lugar se efectuará el pago, entre otros detalles relacionados al cumplimiento y ejecución del vínculo obligatorio. Su naturaleza es eminentemente prescriptiva y direccionadora de conductas, pues es la que contiene, en abstracto, el mandato obligatorio por el cual el sujeto pasivo debe cumplir la prestación tributaria.

Ocurrido un hecho en el mundo fenoménico, el mismo se subsume en la hipótesis de incidencia, y de haber total correspondencia con los aspectos de la misma, se producirá la incidencia de la norma matriz de incidencia tributaria a través de su consecuente normativo, el que contiene el mandato o prescripción de juridizar el hecho ocurrido. Una vez juridizado, dicho hecho se torna en hecho imponible, irradiando a su vez el efecto querido por el legislador: la instauración de la obligación tributaria, deber jurídico de dar suma de dinero a favor del Estado.

(BRAVO CUCCI, 2013)

La hipótesis de incidencia tributaria es la descripción hipotética o ideal de un hecho contenido en la ley o norma de similar rango cuyo acaecimiento en la realidad genera el hecho imponible que da origen al nacimiento de la obligación tributaria (BRAVO SHEEN, 2012)

En relación al hecho imponible, está compuesto por los siguientes elementos que la integran:

2.2.12.1. Aspecto Material:

El aspecto material de la hipótesis de incidencia es el elemento descriptivo. Este elemento siempre presupone un verbo; es un “hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, permanecer, adquirir, vender, comprar, ganar, importar, etc.”

De acuerdo al artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el impuesto grava las siguientes operaciones:

Ámbito de aplicación del IGV:

- La venta en el país de bienes muebles.
- La prestación o utilización de servicios en el país.
- Los contratos de construcción
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- La importación de bienes.

2.2.12.2. Aspecto Subjetivo:

Este elemento está dado por aquella persona que realiza el hecho descrito en el aspecto material.

En virtud al artículo 9° de la Ley del IGV, son sujetos del impuesto:

- Los sujetos que realizan actividad empresarial
- Los sujetos que no realicen actividad empresarial pero que incurran en habitualidad
- Los contratos asociativos que lleven contabilidad independiente

2.2.12.3. Aspecto Espacial:

Es el elemento que indica el lugar en el cual el deudor tributario realiza el hecho que se pretende gravar.

De acuerdo al artículo 1° de la Ley del IGV, concordado con el artículo 2° de su norma reglamentaria, el impuesto grava las operaciones realizadas en el territorio peruano, el cual comprende; suelo, subsuelo, aire y mar.

El aspecto espacial determina la dimensión territorial del hecho generador. Cabe indicar que el literal a) numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV puntualiza que dicha aplicación se efectúa para la venta de bienes “**ubicados en el territorio nacional**”, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean éstos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago.

Sobre el particular, es pertinente destacar que el artículo 54° de la Constitución Política del Perú establece que el territorio comprende el suelo, subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que lo cubre. En cuanto al dominio marítimo, comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas marinas medidas desde las líneas base que establece la Ley.

2.2.12.4. Aspecto Temporal:

Este aspecto es el indicador del momento en que se configura el hecho que se pretende gravar.

De acuerdo al artículo 4° de la Ley del IGV, el momento en que surge la obligación está condicionado a cada supuesto, de nacimiento de la obligación tributaria (venta de bienes, prestación de servicios, contrato de construcción, primera venta de inmuebles e importación).

Se debe recalcar que el IGV es un impuesto territorial que implica que solo se gravará operaciones cuyo consumo sea aprovechado en el territorio nacional. (ORTEGA SALAVARÍA Rosa, 2014)

2.2.13. Interpretación de las Normas Tributarias:

Dentro del alcance del derecho podemos distinguir varias clases de interpretación, así tenemos la interpretación legislativa, llamada también auténtica, cuyo carácter es obligatorio y se confunde con la ley interpretada formando un solo cuerpo con ella. Se dice que es una interpretación a título universal porque es de aplicación general (erga omnes) y sus alcances son los mismos que los de la ley interpretada. La Constitución vigente en su numeral 1 del artículo 102°, establece que son

atribuciones del Congreso: “Dar leyes y resoluciones legislativas, así como **interpretar, modificar o derogar las existentes**”.

Competerá al juez, en su caso, determinar si en efecto la ley es interpretativa y, por tanto, su vigencia se retrotrae a la fecha de la ley interpretada o en verdad es innovativa, caso en el cual, como cualquier otra ley, solo tendrá efecto para el futuro.

Otra interpretación de la Ley es la administrativa, que es la que debe efectuar el Presidente de la República para reglamentar las leyes. Tal atribución está recogida en el numeral 8 del artículo 118° de la Constitución vigente, que señala al Presidente de la República: “Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

En materia tributaria, la absolución de consultas por parte del órgano administrador del tributo es también una interpretación administrativa pues, de acuerdo a lo que dispone nuestro Código Tributario en el primer párrafo del artículo 93°, la consulta versa “sobre el sentido y alcance de las normas tributarias”.

El artículo 154° del citado Código Tributario establece que el Tribunal Fiscal es el encargado de resolver en última instancia administrativa las controversias tributarias y cuando dicte resoluciones “que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102° del Código Tributario, constituirán precedentes de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria”

Un tercer tipo de interpretación es la judicial que realiza el juez al aplicar una ley a un caso sometido a su jurisdicción. Para ello, necesita desentrañar el sentido y alcance de la norma, esto es, interpretarla. Si dicha interpretación se reitera en otros casos, se crea lo que se denomina jurisprudencia. En nuestro sistema jurídico la interpretación judicial, por regla general, no constituye precedente de observancia obligatoria.

Hay también la denominada “interpretación doctrinaria”, que es la realizada por los juristas y tiene, por ello, un carácter científico mas no es obligatoria; orienta al legislador, al juez, al funcionario cuando deban legislar –en primer caso - o aplicar la ley, en los dos últimos. Se hace mediante libros, ensayos, artículos en revistas especializadas, conferencias, informes, etc.

Dentro de los métodos de interpretación que podemos señalar son los siguientes:

2.2.13.1. Método Literal:

Este método utiliza como variable de interpretación el lenguaje con el que está construida la norma y, para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras. Este último puede ser el común o el técnico – jurídico si la palabra es usada con contenido específico dentro del derecho. A veces, inclusive, la norma usa la misma palabra una vez en su sentido común y otra en su sentido técnico.

Es importante señalar que siempre se usa el método literal para encontrar el significado de las normas, porque es con él que tomamos el primer conocimiento de lo que ellas dicen. Del método literal se sirve cualquier interpretación que se haga, aunque después busque significados complementarios en otros métodos.

“El método literal se apoya en apotegmas de interpretación como el de “No hay que distinguir donde la ley no distingue”

2.2.13.2. Método Ratio legis:

Este método no se fija solo en lo que la norma dice de manera literal, sino que busca su sentido, su razón de ser y, en base a ello, extrae una consecuencia interpretativa. El método de ratio legis es extensivamente utilizado en el derecho. No siempre la norma tiene una ratio legis, a veces inclusive, se puede encontrar más de una ratio legis para la misma norma, siendo en estos casos de dificultad de aplicación, ya que el resultado interpretativo del método pierde contundencia.

2.2.13.3. Método Sistemático:

El método sistemático se funda en la variable de que todas las normas tienen principios subyacentes que les dan sentido y que, por consiguiente, buscando y aplicando los principios incorporados tras el derecho positivo vigente, se puede enriquecer el significado de las normas. El método sistemático tiene dos modalidades:

- **El Método Sistemático por comparación de Normas:**

La primera modalidad es la del método sistemático por comparación de normas; si hay dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparar una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra. Se supone que el legislador imprime los mismos principios tras las normas afines y, por consiguiente, el principio común puede clarificar el significado de cada una de ellas.

Este método es intensamente utilizado en el Derecho Tributario. El método sistemático por comparación de normas es utilizado en éste ámbito jurídico interpretando normas tributarias en base a otras normas tributarias, y también en base a otras normas no tributarias.

- **El Método Sistemático por Ubicación de la Norma:**

La otra modalidad sistemática de interpretación es el recurso al método sistemático por ubicación de la norma. Toda norma tiene uno o más lugares dentro del Derecho. En ese lugar, interactúa con otras normas y, el conjunto de ellas, permite que dentro de esa ubicación cada norma enriquezca su significado y regule específicamente un determinado campo de la realidad excluyendo a los demás.

Por ejemplo, los Principios tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución son Derecho Tributario, pero también son Derecho Constitucional. Al mismo tiempo forman parte de los límites que tiene el gobernante para ejercitar el poder público. También son derechos constitucionales para los contribuyentes en virtud del mandato del artículo 3° de la Carta Magna “Otros derechos constitucionales”. Por consiguiente, los principios tributarios aludidos tienen, cuando menos, cuatro ubicaciones

dentro del Derecho. Podremos interpretarlos, por tanto, en virtud de lo que cada uno de ellos tiene en común con las demás normas del respectivo grupo. La interacción de esas normas entre sí enriquecerá el significado de nuestros principios. Es usual que toda norma pueda ser incluida sistemáticamente dentro del Derecho. Por ello, el método sistemático puede tener un uso extensivo.

2.2.13.4. El Método Histórico:

El método histórico tiene como variable todos los antecedentes de la norma que se está interpretando: lo que sostuvieron los legisladores si se tiene acceso a ello, las actas, las exposiciones de motivos, las normas antecedentes y la forma como fueron modificadas, la manera particular como se la haya entendido en el pasado, la ocasión en la que fue dictada, etc.

El método histórico puede ser en general utilizado dentro del Derecho por la antigüedad que éste tiene. Habrá, desde luego, disciplinas nuevas cuyas normas casi no tienen antecedentes rescatables. Es el caso, por ejemplo de la legislación de las telecomunicaciones o de la reproducción asistida, que regulan fenómenos que son nuevos por la introducción reciente de las tecnologías respectivas. En estos casos, el método histórico es de poca significación, aunque sí podría aplicarse antecedentes de naturaleza análoga, es decir, pertenece a ramas afines del Derecho.

El método histórico puede ser utilizado virtualmente con cualquier elemento de determinación de los criterios de interpretación. No tiene vínculo especial con ninguno de ellos.

En el ámbito no hemos encontrado muchos casos los que se haya sido utilizado, pero si formó parte de la fundamentación sobre la razón de ser de una norma vigente al momento de emitir la resolución, fundándose en el sentido que tuvieron las normas previas.

2.2.13.5. El Método Sociológico:

Finalmente está el método sociológico que tiene como variable el contenido de las conductas consideradas obligatorias en la sociedad. Se atiene a las

costumbres pero, también, a las ideas predominantes en el medio social general o especializado que se trata de normar y toma todo ello como punto de vista para dar significado a las normas jurídicas.

El método sociológico incorpora a la interpretación del derecho puntos de vista que vienen fuera del derecho. Esto es posible siempre que se considere que el derecho no es sino una más de las disciplinas sociales de regulación de la conducta humana. Si tomamos como punto de partida que el derecho es una disciplina válida por sí misma e independiente de la sociedad, el método sociológico no puede ser aplicado.

El método sociológico sirve, fundamentalmente al elemento conducta porque, precisamente, se refiere a las costumbres y concepciones de la sociedad. (RUBIO, MARCIAL, 2003)

2.2.14. Presunciones Tributarias:

Históricamente, las presunciones legales han estado relacionadas con la teoría de la prueba, pero no como elementos de prueba, sino como dispensas de prueba, dando por cierto determinados hechos.

Las presunciones son enunciados asertivos, esto es, susceptibles de comprobación en cuanto a su verdad o falsedad. Brevemente, conviene dejar establecido que **las presunciones legales se distinguen en relativas y absolutas. Las primeras, a las que por tradición se le suele denominar presunciones iuris tantum, son aquellas que admiten prueba en contrario. Las segundas, denominadas iuris et de iure, son aquellas que no admiten prueba en contrario.**

En el Derecho Tributario las presunciones son mayormente utilizadas como técnicas de reconstrucción de la materia imponible. Es decir, sus presupuestos indiciarios cumplen un doble rol:

- Sirven para incitar un control más firme de la situación del contribuyente.
- Se constituyen asimismo en un medio de calcular la materia imponible.

La reconstrucción de la materia imponible, ante la ausencia de elementos probatorios que permitan determinar fehacientemente la existencia y magnitud del hecho imponible, es posible empleando presunciones legales, y es una herramienta de la que dispone quién detenta la potestad tributaria, que sólo puede emplearse residualmente a la determinación tributaria sobre base cierta, ante determinados supuestos de hecho. En efecto, para la aplicación de presunciones se requiere, necesariamente de la existencia de hechos indiciarios (supuestos) que permitan inferir la existencia del hecho imponible.

Es preciso reconocer que dentro del ordenamiento jurídico tributario no existen normas que definan el término presunción, a pesar que su utilización no es poco frecuente y cuáles son los límites materiales para su uso, por tal motivo resulta apropiado tener un acercamiento sobre la base de la doctrina:

El diccionario de la Real Academia Española establece que presumir significa sospechar, juzgar o conjeturar algo por tener indicios o señales para ello, y respecto de presunción señala que, es la acción y efecto de presumir. (REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, 2014)

Por lo tanto, podríamos concluir que, las presunciones son las consecuencias que de un hecho conocido se extraen, por el legislador o el juzgador, con el fin de llegar a un hecho desconocido sobre la base de determinadas reglas de experiencia.

2.2.14.1. Clases de Presunciones

Las presunciones se clasifican en presunciones simples o de hombre, (también conocida como presunción de indicios o presunción hominis) y presunciones legales, y que, a su vez, estas últimas pueden ser absolutas y relativas.

a) Presunciones Legales:

Son aquellas que se encuentran contenidas y resguardadas por una norma jurídica, y pueden ser clasificadas en: presunción legal relativa (*iuris tantum*), cuando admite prueba en contrario, y presunción legal absoluta (*iuris et de iure*), cuando no procede su probanza, excepto el hecho que constituye su soporte.

Las presunciones legales, sean relativas o absolutas, tienen como común denominador no solamente la circunstancia de estar establecida por Ley, sino también por el hecho de constituir verdaderas dispensas de prueba para la persona en cuyo favor se ha establecido la presunción.

En toda presunción legal se toma como punto de partida un hecho cierto (conocido), y por lo tanto debidamente probado, para extraer como consecuencia, sobre la base de la experiencia adquirida, un hecho presunto (desconocido) cuya certeza no es posible.

Por otra parte, las presunciones legales deben siempre reposar sobre las observaciones más o menos precisas de los hechos y sustentarse en consideraciones de orden público. Vale decir que, una apreciación general de las cosas debe llevar a la certidumbre respecto del hecho desconocido que se presume, se infiere o lógicamente se puede inferir del hecho conocido, con un alto grado de probabilidad. En otras palabras, ninguna presunción legal debiera inferir de un hecho conocido, un hecho desconocido con toda seguridad o muy probablemente no puede derivarse del primero. Es aquí donde las presunciones legales se diferencian de las ficciones legales.

b) Presunción Legal Relativa:

La presunción legal relativa o denominada también presunción iuris tantum o tan solo de derecho, tiene como característica que admiten prueba en contrario, es decir, que es posible demostrar la inexistencia del hecho desconocido (hecho presunto) a través de los medios probatorios adecuados. En este tipo de presunciones quien asume la carga de la prueba es la persona afectada por la presunción, debido a que la propia norma legal lo señala expresamente, tal es el caso de la presunción de intereses contenida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta. Este género de presunciones surte efecto mientras no se demuestre su falsedad o inexactitud, ya que la verdad establecida es únicamente provisional.

c) Presunción Legal Absoluta:

La presunción legal absoluta o denominada también presunción iuris et de iure, o de derecho y por derecho, tiene como característica que no admite prueba en contrario, respecto del hecho presunto, es decir, **una vez establecida por Ley, opera de pleno derecho.**

La única forma de destruir una presunción absoluta es a través del establecimiento de medios probatorios que evidencien la inexistencia del hecho cierto que constituye el soporte del hecho presunto. La carga de la prueba en este tipo de presunciones la tiene quien se beneficia de la presunción, pues este tendrá a cargo la obligación de probar el hecho cierto o hecho base.

En materia de las presunciones vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, según lo dispuesto en el último párrafo del artículo 64° del Código Tributario, se deduce que las presunciones contenidas en el referido texto legal son absolutas debido a que se menciona expresamente que: “Las presunciones a que se refiere el artículo 65° sólo admiten prueba en contrario respecto a la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo”. Es decir, corresponde al deudor tributario probar en contrario la inexistencia del supuesto que habilita a la Administración Tributaria a practicar la determinación tributaria en base presunta. Evidentemente, tal como lo ha señalado líneas arriba, es de cargo del órgano administrador del tributo probar la existencia del hecho cierto que constituye el soporte del hecho presunto.

En materia de determinación de la obligación tributaria solamente resulta posible hacer uso de las presunciones legales por aplicación del principio de legalidad.

Al respecto y para finalizar el tema, debe precisarse que el Decreto Legislativo N° 768° que aprueba el Código Procesal Civil, en su artículo 277°, define a la presunción de la siguiente manera: “Es el razonamiento lógico – crítico que a partir de uno o más hechos indicadores lleva al Juez a la certeza del hecho investigado. La presunción es legal o judicial”. Debe

de tenerse en cuenta que en el ámbito tributario solamente resultan de aplicación las presunciones legales dado que la Administración tributaria no cuenta con funciones jurisdiccionales propiamente dichas a fin de aplicar las presunciones judiciales.

Como podrá notarse, el método de determinación sobre base presunta (o método estimativo o indirecto como se le conoce en otros ordenamientos jurídicos) tiene como objetivo resolver situaciones inciertas, en función a pautas predeterminadas que permiten dar por ocurrido el hecho imponible, aun cuando no sea factible concluir en su certeza. El Código Tributario vigente en el Perú contempla expresamente los supuestos que posibilitan la aplicación de presunciones y los mecanismos presuncionales, señalando que sólo se puede probar en contrario contra tales supuestos y no contra las presunciones propiamente dichas, recogiendo de tal manera presunciones legales absolutas (*iuris et de iure*). (YACOLCA & GAMBA VALEGA, 2012)

2.2.15. Las Ficciones Jurídicas en el Derecho Tributario:

El autor cita a Pérez de Ayala, el cual circunscribe a tres funciones de las ficciones en el Derecho Tributario. Según tan insigne maestro, se trata de instrumentos que se utilizan para:

- La reducción simplificadora de los elementos sustanciales del derecho
- Concretizar el principio de eficacia, a los efectos de simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributaria
- La lucha contra el fraude tributario.

En cuanto a la primera de las funciones antes aludidas, conviene tener presente que el empleo de ficciones jurídicas puede advertirse tanto en los aspectos de la hipótesis de incidencia (material, personal, espacial o territorial), como en los elementos de la consecuencia normativa (base imponible). Contrariamente a lo que pudiera pensarse, su uso se encuentra muy generalizado en la legislación nacional, como lo veremos a continuación:

2.2.15.1. Ficciones en el aspecto material:

El empleo de ficciones jurídicas en la delimitación del aspecto material de la hipótesis de incidencia es el que mayor atención coincide, atendiendo a que dicho aspecto refleja la circunstancia reveladora de capacidad contributiva que se quiere gravar. En el caso del Impuesto a la Renta, el aspecto material está constituido por la obtención o generación de renta, la que en el caso peruano se representa en líneas generales como:

1. Aquellas que provienen de la explotación de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
2. Las ganancias de capital.
3. Las ganancias o ingresos derivados de operaciones con terceros.

Las rentas imputadas, incluyendo las de goce, establecidas por Ley (artículos 1º y 3º de la Ley del Impuesto a la Renta.

En lo que respecta a rentas imputadas, se advierte que la legislación nacional utiliza ficciones jurídicas en diversos casos. Así, por ejemplo, el literal d) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta imputa la existencia de una renta ficta, en caso de predios, cuya ocupación haya cedido sus propietarios gratuitamente o a un precio no determinado. Allí, donde comprobadamente no hay una renta, se imputa la existencia de una renta, que en virtud de una ficción, sólo existe un plano jurídico – tributario. Semejante regla, tenía históricamente como función - y justificación – el combate al fraude fiscal, que hoy en día no se justifica más, teniendo en cuenta que la Administración Tributaria cuenta con medios suficientes como la declaración de predios, bancarización y el propio ITF para controlar que verdaderos arrendamientos no se encubran bajo la forma de contratos de comodato. Hoy, con tales medios, más eficientes para el combate del fraude fiscal, la ficción jurídica implementada a los contratos de comodato luce abiertamente violatoria al principio de capacidad contributiva.

2.2.15.2. Ficciones en el aspecto personal:

El literal k) del artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta establece como sujetos pasivos en contribuyentes del impuesto a la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven

contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. Como es sabido, ni la comunidad de bienes ni los contratos antes indicados, son centros de imputación de derechos y obligaciones, careciendo de personería jurídica. Es a través de una ficción que se les otorga la calidad de contribuyentes.

2.2.15.3. Ficciones en la Base Imponible:

La base imponible es el reflejo del hecho gravable. Tan importante es aquella relación que, tal como lo advierte Paulo De Barros Carvalho, cuando en una labor interpretativa, hubiera una falta de relación entre la hipótesis de incidencia señalada por el legislador y la base imponible por él escogida, ésta última ha de predominar, orientando al intérprete para construir el sentido de la auténtica naturaleza del tributo.

La base imponible en el caso del Impuesto a la Renta aplicable a las actividades empresariales, se construye a partir del resultado contable que se extrae del Estado de Ganancias y Pérdidas, el que se somete a las particularidades normativas en lo que respecta al reconocimiento e imputación de ingresos y gastos. (Escribano Francisco, 2010).

2.2.16. Administración Tributaria

La Administración Tributaria cumple un papel básico en cualquier sociedad moderna como la principal agencia captadora de ingresos para respaldar los objetivos y prioridades previstos en los programas políticos de los gobiernos, en sus diferentes niveles administrativos.

Una Administración Tributaria, aun cuando no necesariamente es responsable del desarrollo de las políticas fiscales aprobadas en los parlamentos, si lo es, en cuanto al diseño e implementación de normas, procedimientos y su general aplicación para garantizar actuaciones que favorezcan su principal objetivo la recaudación oportuna de ingresos.

Por consiguiente, las administraciones tributarias juegan un significativo papel y evidencian la capacidad de los gobiernos para administrar con efectividad los recursos financieros recaudados y su ejecutividad en pos de cumplir los

programas aprobados por los políticos en correspondencia con el plan económico y social.

La definición de la misión de una Administración Tributaria, así como de sus valores esenciales puede ser un medio para determinar cómo se debe responder a los múltiples retos a enfrentar para fortalecer el objetivo fundamental y sentido de propósito entre todos los empleados, unido a la comprensión por parte de los interesados y los contribuyentes en general (AMORETI, 2009) .

2.2.16.1. La Administración Tributaria: SUNAT

La SUNAT es una institución pública que pertenece al Sector Economía y Finanzas. Es una entidad que genera sus propios ingresos y tiene autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera.

Fue creada por la Ley N° 24829 del 8 de junio de 1988 y su Ley General fue aprobada por el Decreto Legislativo N° 501 del 1 de diciembre del mismo año. Posteriormente, mediante el Decreto Supremo 061-2002-PCM, publicado el 12 de julio de 2002, se dispuso la fusión entre la SUNAT y ADUANAS.

Como consecuencia de la integración entre ambas entidades, la SUNAT actualmente es responsable de administrar el 99% de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central Consolidado. (STEEL, 2010)

2.2.16.2. Recaudación

El Estado es la sociedad organizada, cuya existencia y actividades, deben estar al servicio de los ciudadanos, para que la calidad de vida mejore con el transcurrir del tiempo, se vayan resolviendo los problemas que toda sociedad tiene inevitablemente, se viabilice la convivencia social y se respeten los derechos humanos, que son los derechos básicos y elementales que todo ser humano tiene.

Para cumplir sus objetivos, el Estado necesita recursos, los mismos que le son proporcionados, cuando los integrantes de la sociedad, es decir los individuos y las empresas, pagan sus impuestos y contribuciones.

El Estado, con los impuestos que cobra a sus ciudadanos y empresas, está en la obligación, de retribuir a su sociedad, brindando servicios que mejoren la calidad de vida de ellos y viabilicen la convivencia social.

El porcentaje del Producto Bruto Interno (PBI), que cobre el Estado a su sociedad, por tributos, es lo que se llama la Presión Tributaria (PT), mientras más alta sea esta, el Estado tendrá mayores recursos, para poder cumplir con sus obligaciones. (QUINTANILLA, 2011)

La Presión Tributaria, tiene un límite de razonabilidad, ya que no puede recaudar porcentajes que pongan en riesgo o desalienten las actividades del sector privado, los países escandinavos, tienen una Presión Tributaria entre el 40 y el 50%, los Estados Unidos, Francia, alrededor del 40%, Brasil 34.3%, Argentina 31.6%

La Presión Tributaria en el Perú, es de tan solo 13.8% del PBI, tal como lo consignan Armando Mendoza y Roberto Machado en su artículo publicado el domingo 27 de febrero del 2012, tomando como fuente de información a la CEPAL. El año pasado, la presión tributaria se ha incrementado llegando el ejercicio 2013 hasta 15.3%.

En el año 2014 y sucesivos se espera que la presión tributaria se eleve al 18%, meta establecida por el Gobierno Central.

En el Perú, la recaudación tributaria, medida en términos de presión tributaria, estamos por debajo de Bolivia que tiene una presión tributaria de 22.6%, de Ecuador, Chile, Colombia y Venezuela que oscilan, entre 17.9% y el 16.1%, siendo el promedio de América Latina el 17.7%. La recaudación tributaria, está compuesta por los impuestos, aranceles y tasas, que cobra el Estado a sus ciudadanos y empresas, que forman parte de la economía nacional. Los tributos tienen, entre otros el principio de quien más tiene, debe pagar más y quienes tienen menos deben pagar menos, que es un principio de equidad y de justicia social.

Hay dos clases de impuestos, los directos y los indirectos; los directos son aquellos que se pagan en función de las ganancias, utilidades o patrimonio que tengan las personas y las empresas, es una clase de impuestos que, son más justos, ya que pagan más quienes tienen más, y por consiguiente pagan menos quienes tienen menos, como es el caso del Impuesto a la Renta (IR). Por el contrario los impuestos indirectos, son llamados ciegos, porque se pagan en función de las actividades, como por ejemplo el Impuesto General a las Ventas (IGV). En el Perú, que es un país de grandes desigualdades, y muchas necesidades, se está consolidando un modelo tributario, por el cual las recaudaciones de impuestos, están priorizando el Impuesto General a las Ventas (IGV), que aporta casi el 50% de los ingresos tributarios del país, siendo el Impuesto a la Renta, el segundo en ingresos, asimismo los ingresos por aranceles se están reduciendo cada vez más.

Según la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), la entidad estatal encargada de la administración y recaudación de tributos, en el año de 1990 el IGV, aportaba el 14% de los ingresos tributarios, el 2007 el 46%, y en el 2010, está ya cerca del 50%, el IR, ha pasado del 6% en 1990 al 46% en el 2007, mientras que los aranceles que aportaban en 1990, el 37% ha descendido al 8% en el 2007, estando por el 4% en el 2010, producto de la política de apertura y de firma de Tratados de Libre Comercio (TLC).

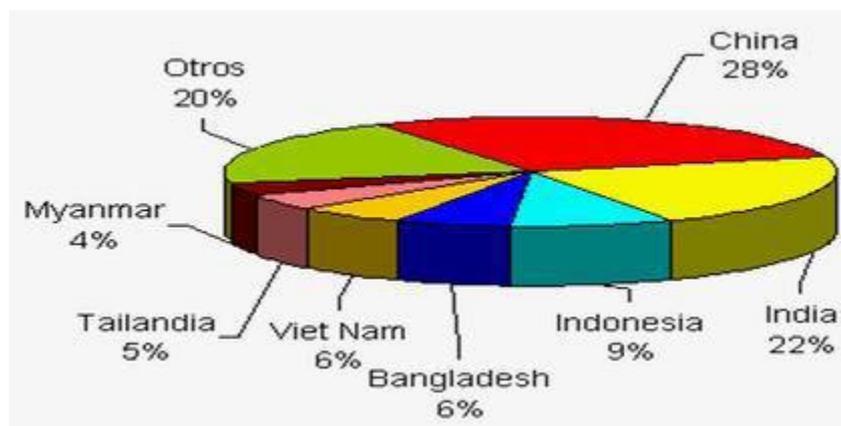
El Impuesto a la Renta (IR), que es un impuesto directo, que cumple con el principio de buscar la equidad y tiene efectos redistributivos, llega tan solo al 30%, cuando en otros países llega hasta el 50%, con el agravante que producto de los llamados Contratos de Estabilidad Tributaria, que se firmaron, en su mayoría durante el gobierno de la dictadura de Vladimiro Montesinos y Alberto Fujimori, con las grandes empresas, mayoritariamente mineras, éstas pagan porcentajes menores al 30%, llegando a pagar incluso entre el 10 y el 15%.

No solo estamos yendo a una política fiscal, basada en la recaudación de impuestos indirectos, que son por naturaleza inequitativos y no tiene efectos redistributivos o de justicia social, sino que con la mantención de los Contratos de Estabilidad Tributaria, aumentamos la injusticia para las mayorías y mantener privilegios para minorías.

2.2.17. El arroz en el Perú

2.2.17.1. Producción Mundial

El arroz es el segundo cereal de mayor consumo en el mundo, la producción está geográficamente concentrada y más del 85% proviene de Asia. Tan solo siete países asiáticos (China, India, Indonesia, Bangladesh, Vietnam, Myanmar y Tailandia) producen y consumen el 80% del arroz del mundo.



Producción Mundial de arroz Cáscara Año 2009: 678 Millones de Toneladas.
Fuente: Estadísticas de la FAO 2009.

2.2.17.2. Producción de Arroz en el Perú

La mayor producción se concentra en la costa norte y ceja de selva representando el 60 % en el período, el 33% en la selva y solo el 7 % en la costa sur. Promedio Nacional de 7.6 TM/Ha. en condiciones normales.

La oferta promedio anual desde 2006 al 2012 es de 2'703,432 TM/año

PRODUCCION DE ARROZ EN T.M.

AÑO	PRODUCCIÓN TM
2006	2'360,570
2007	2'435,134
2008	2'803,975
2009	2'989,578
2010	2'801,558
2011	2'822,055
2012	2'711,154

Fuente: www.inei.gob.pe

2.2.17.3. Consumo en el Perú

El poblador peruano consume en promedio 54Kg/per cápita/año. Este cambio de hábitos se ha realizado en 25 años, pasando de 27 kg/per cápita/año a 54 kg/per cápita/ año. El consumo de arroz en el Perú es uno de los más altos de Latinoamérica. El consumo promedio por habitante es de 54 Kg. anual, el arroz ha desplazado al cultivo de la papa, debido a su bajo precio al consumidor. El consumo per cápita de arroz pilado ha fluctuado ligeramente en los últimos años se consume más arroz que años anteriores pero también debido al incremento poblacional. Somos una población al 2012 de 30'135,000 peruanos.

Población de Perú Proyectada al 2,012

Nombre	2007	2012
Lima	8 445 211	9 395 149
Piura	1 676 315	1 799 607
La Libertad	1 617 050	1 791 659
Cajamarca	1 387 809	1 513 892
Puno	1 268 441	1 377 122
Junín	1 225 474	1 321 407
Cuzco	1 171 403	1 292 175
Arequipa	1 152 303	1 245 251
Lambayeque	1 112 868	1 229 260
Ancash	1 063 459	1 129 391
Loreto	891 732	1 006 953
Callao	876 877	969 170
Huánuco	762 223	840 984
San Martín	728 808	806 452
Ica	711 932	763 558
Ayacucho	612 489	666 029
Huancavelica	454 797	483 580
Ucayali	432 159	477 616
Apurímac	404 190	451 881
Amazonas	375 993	417 508
Tacna	288 781	328 915
Pasco	280 449	297 591
Tumbes	200 306	228 227
Moquegua	161 533	174 859
Madre de Dios	109 555	127 639
PERU	27 412 157	30 135 000

Fuente: <http://www.inei.gob.pe>

Idealmente el consumo nacional estaría cubierto con: $30'135,000 \times 54 \text{ kg} = 1,627'290,000 \text{ kg}$ ó $1'627,290 \text{ TM/AÑO}$

Algunos afirman que la demanda incluso llega a 1'830,000 TM estableciendo un consumo promedio de 60 Kg/per cápita por año.

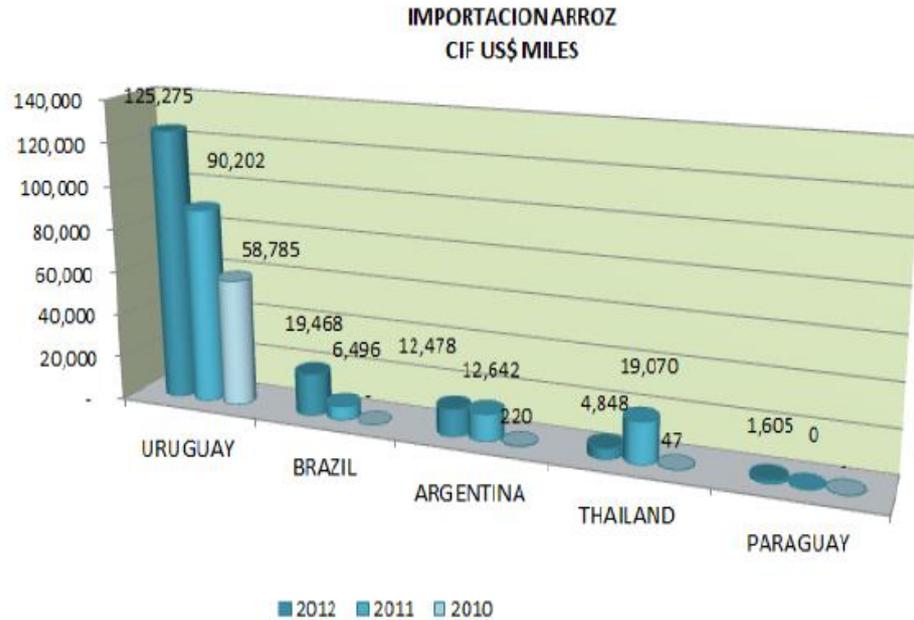
2.2.17.4. Importación de Arroz en el Perú 2010 - 2012

La importación de Arroz en el 2012 crece 27%. Las compras alcanzan los U\$ 166 millones frente a los U\$ 131 millones del 2011. Los precios crecen 3% a los U\$ 0.66/ kilo.

IMPORTACIONES ARROZ				12			FUENTE: SUNAT		
MES	2,012			2,011			2,010		
	CIF	KILOS	PREC. PROM.	CIF	KILOS	PREC. PROM.	CIF	KILOS	PREC. PROM.
ENERO	18,078,188	28,001,402	0.65	5,068,564	7,742,995	0.65	4,429,497	7,254,691	0.61
FEBRERO	6,476,224	10,092,315	0.64	6,001,132	9,046,338	0.66	4,522,835	6,835,590	0.66
MARZO	14,499,181	22,393,674	0.65	9,524,073	14,647,848	0.65	4,861,001	7,065,674	0.69
ABRIL	10,743,919	16,566,403	0.65	5,670,802	8,995,507	0.63	1,132,648	1,657,531	0.68
MAYO	9,021,940	13,865,674	0.65	8,406,280	13,194,736	0.64	3,347,357	5,024,500	0.67
JUNIO	14,751,541	22,769,758	0.65	14,031,675	22,516,076	0.62	4,888,473	7,406,484	0.66
JULIO	11,097,707	16,866,019	0.66	13,384,465	21,143,623	0.63	5,305,300	8,114,977	0.65
AGOSTO	16,396,503	24,988,814	0.66	17,301,885	27,281,065	0.63	4,796,350	7,334,787	0.65
SEPTIEMBRE	18,602,236	28,203,668	0.66	15,383,510	24,195,459	0.64	4,296,374	6,627,923	0.65
OCTUBRE	12,283,030	18,378,459	0.67	14,652,987	23,309,040	0.63	10,829,703	17,043,077	0.64
NOVIEMBRE	16,232,452	23,852,520	0.68	14,925,363	23,329,953	0.64	7,481,333	11,461,861	0.65
DICIEMBRE	17,438,640	25,299,319	0.69	6,531,840	9,987,828	0.65	5,517,829	8,289,673	0.67
TOTALES	165,621,561	251,278,025	0.66	130,882,576	205,390,468	0.64	61,408,699	94,116,767	0.65
PROMEDIO MES	13,801,797	20,939,835		10,906,881	17,115,872		5,117,392	7,843,064	
%CREC. PROM.	27%	22%	3%	113%	118%	-2%	13%	6%	7%

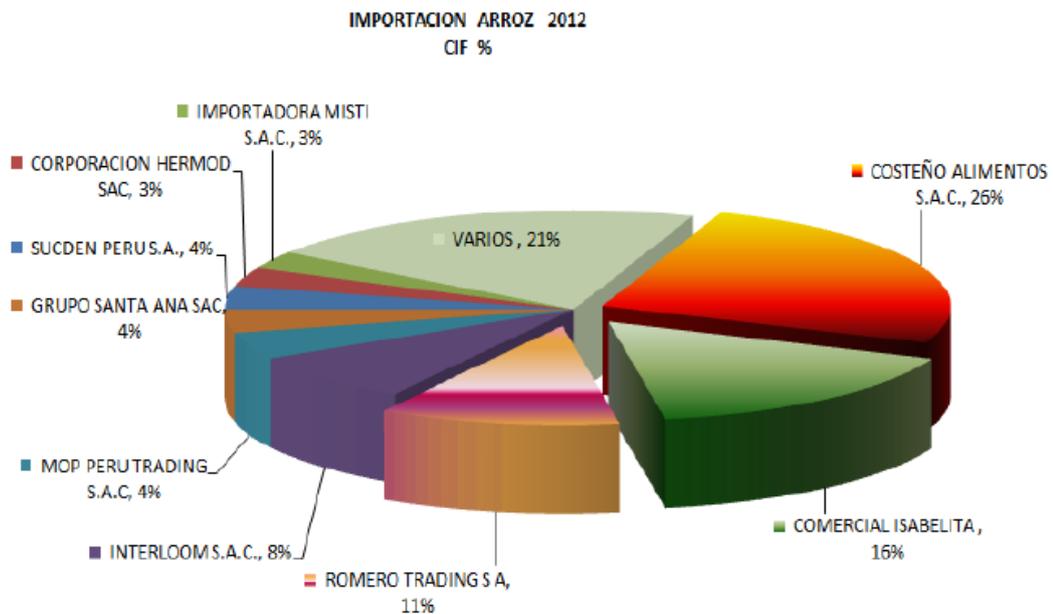
Fuente: www.sunat.gob.pe

De Uruguay proviene el 76% de las importaciones de Arroz con U\$ 125 millones, le siguen las compras a Brasil por U\$ 19 millones (12%) y Argentina U\$ 12 millones (8%)



Fuente: www.sunat.gob.pe

Costeño Alimentos lidera las importaciones en el 2012 con U\$ 42.4 millones (26% del total), le siguen Comercial Isabelita U\$ 26.8 millones (16%) y Romero Trading que sube sus compras a U\$ 18.5 millones (11%). Son más de 72 empresas importadoras.



Fuente: www.sunat.gob.pe

2.2.17.5. Exportación de Arroz en el Perú 2010-2012

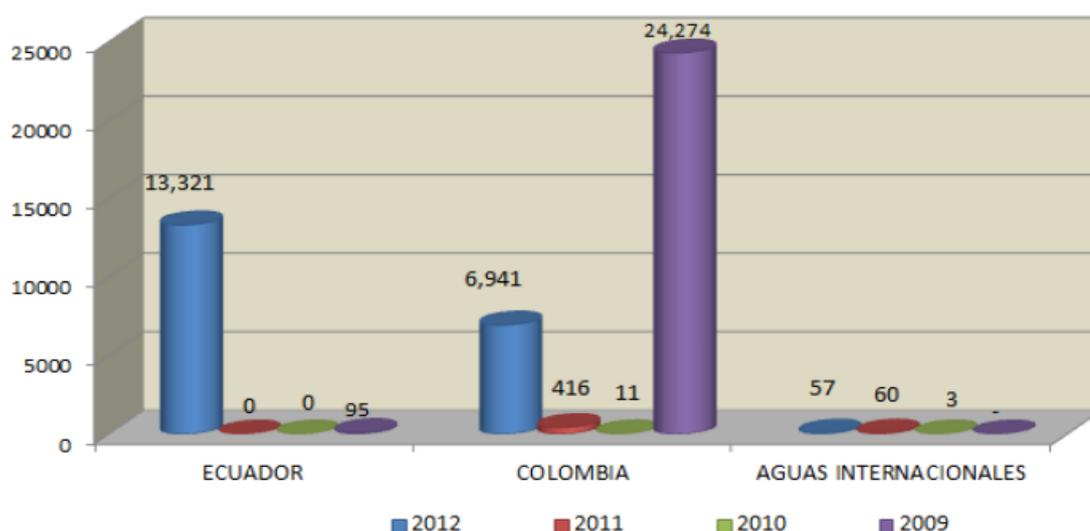
Por un lado importamos Arroz básicamente de Uruguay por U\$ 166 millones a un precio promedio de U\$ 0.659 kilo. Por otro lado hemos reiniciado la exportación de Arroz en el 2012 alcanzando los U\$ 20.3 millones a un precio promedio de U\$ 0.46 kilo. Las exportaciones de Arroz descienden drásticamente en el 2010 y 2011. Nuestro principal destino, Colombia, cerró la frontera a las compras de este producto. En el 2011 se exportó solamente U\$ 585 mil a un precio promedio de U\$ 0.96 kilo.

MES	2012			2011			2010		
	FOB	KILOS	PREC. PROM. US \$	FOB	KILOS	PREC. PROM. US \$	FOB	KILOS	PREC. PROM. US \$
ENERO	26,759	4,389	6,1	4,576	4,030	1,14	132,965	217,485	0,61
FEBRERO				7,705	3,920	1,97	328,687	552,081	0,6
MARZO	3,794	651	5,83	12,962	5,621	2,31	449,092	725,462	0,62
ABRIL				3,233	1,627	1,99	720	357	2,02
AMAYO	135,015	350,730	0,38	416,405	496,000	0,84	184,799	297,380	0,62
JUNIO	8'646,091	14'593,650	0,59	17,561	5,965	2,94	608	334	1,82
JULIO	5'152,815	13'566,581	0,38	1,903	1,000	1,9	1,680	820	2,05
AGOSTO	2'885,512	7'127,695	0,4						
SETIEMBRE	2'588,198	6'132,911	0,42				4,037	1,224	3,3
OCTUBRE	725,077	1'916,280	0,38	19,636	7,345	2,67	1,680	820	2,05
NOVIEMBRE	169,554	481,530	0,35	53,760	43,797	1,23	10,356	13,506	0,77
DICIEMBRE	62	45	1,38	47,687	39,850	1,2			
TOTAL AÑO	20'332,877	44'174,462	0,46	585,427	609,156	0,96	1'114,624	1'809,469	0,62
PROMEDIO MES	1'848,443	4'015,860		48,786	50,763		92,885	150,789	
% CREC. PROMEDIO	3,689%	7,811%	-52%	-47%	-66%	56%	-96%	-96%	13%

Ecuador es el principal destino con ventas por U\$ 13.3 millones a un precio promedio de U\$ 0.39 kilo, Colombia nos compra U\$ 6.9 millones a un precio promedio de U\$0.71/kilo

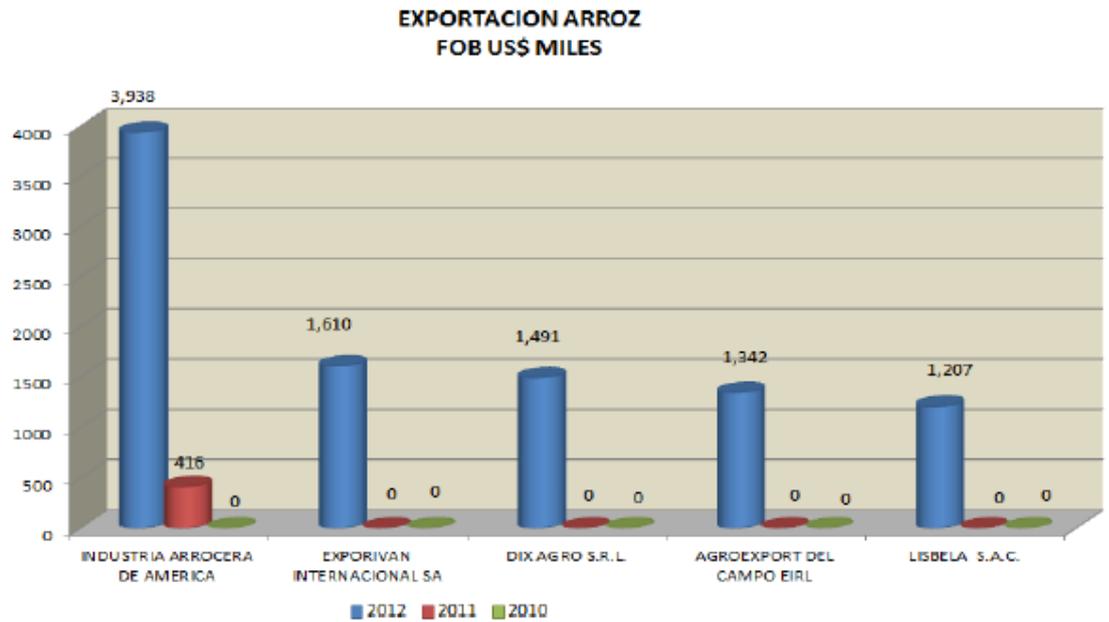
Fuente: www.sunat.gob.pe

EXPORTACION ARROZ
FOB US\$ MILES



Fuente: www.sunat.gob.pe

Lidera las exportaciones Industria Arrocera de América con U\$ 3.9 millones (19% del total), le siguen Exporivan International U\$ 1.6 millones (8%) y Dix Agro U\$ 1.5 millones (7%), entre 56 Empresas.



Fuente: www.sunat.gob.pe

2.2.17.6. Conclusiones Finales

BALANCE ENTRE OFERTA Y DEMANDA NACIONAL

BALANCE ENTRE OFERTA Y DEMANDA

RUBRO	TM
PRODUCCION U OFERTA NACIONAL	2'703,432
CONSUMO O DEMANDA NACIONAL	1'830,000
EXCEDENTE	873,432

IMPORTACIÓN/EXPORTACION DE ARROZ 2,010 – 2,012

IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN ARROZ 2,010 - 2,012

RUBRO	TM
IMPORTACIÓN	550,786
EXPORTACIÓN	46,592
SALDO	504,194

FUENTE: Minag-Portal Sector Agrario Inia.

ELABORADO: SGGPUyR Abril 2014.

2.2.18. Condiciones de exportación del arroz pilado en otros países

De acuerdo a lo que se ha podido investigar, en otros países del continente asiático tales como Tailandia, realiza políticas de protección para sus productores agrarios, el país citado ha llegado a imponer un precio mínimo a la exportación y ha intervenido su mercado interno con la finalidad de salvaguardar sus productos internos; los productos agrarios se encuentran exentos del pago de impuesto al consumo, lo cual le permite al Estado incentivar a los agentes económicos a la exportación de sus productos, siendo este una ventaja alentadora para motivar a los agentes económicos a exportar sus productos a otros países.

Caso Ecuador: En el caso de Sudamérica tales como Ecuador, que tiene acuerdos bilaterales y tratados comerciales, se presenta el panorama de la siguiente manera:

(SIICEX, 2013) El comercio de bienes entre el Perú y Ecuador, en 2012, sumó US\$ 2,903 millones, 8.2% más que el año anterior. Este comercio ha sido,

históricamente, deficitario para nuestro país, y el último año se tuvo una balanza negativa de US\$ 1,049 millones; sin embargo se debe considerar que más del 80% de las importaciones peruanas desde Ecuador corresponden a petróleo.

En el último quinquenio, las exportaciones peruanas a Ecuador aumentaron sostenidamente a una tasa promedio anual de 16.4%; y en 2012 totalizaron US\$ 927 millones. Del total vendido a Ecuador, en 2012, el 79.4% fueron productos con valor agregado, al sumar estas exportaciones US\$ 736 millones.

Intercambio comercial Perú - Ecuador (Cifras en millones de US\$)							
Indicadores	2008	2009	2010	2011	2012	Var % 12/11	Var % Prom. 12/08
Exportaciones	504	578	816	838	927	10.6	16.4
Importaciones	1,735	998	1,395	1,844	1,976	7.1	3.3
Balanza Comercial	-1,231	-420	-579	-1,006	-1,049	-	-
Intercambio Comercial	2,239	1,576	2,211	2,682	2,903	8.2	6.7

Fuente: SUNAT. Elaboración Promperú

Las exportaciones peruanas no tradicionales a Ecuador tuvieron una variación interanual de 18.9% en 2012; y sectores con mayores valores de venta fueron agropecuario (US\$ 203 millones), químico (US\$ 194 millones), textil (US\$ 100 millones) y metal-mecánico (US\$ 79 millones).

Exportaciones peruanas a Ecuador por sectores (US\$ Millones)			
Sector	2011	2012	Var.% 12/11
Total Tradicional	219.2	191.18	-12.8
Mineros	50.62	49.37	-2.5
Cobre	32.76	31.75	-3.1
Plata	3.3	5.87	77.9
Plomo	0.73	0.02	-97.3
Zinc	12.99	11.04	-15
Estaño	0.83	0.68	-18.1
Pesquero	1.15	1.46	27
Harina De Pescado	1.12	1.44	28.6
Aceite De Pescado	0.03	0.02	-33.3
Petróleo Y Gas Natural	151.49	127.98	-15.5
Petróleo Derivados	151.49	127.98	-15.5
Agrícolas	15.94	12.36	-22.5
Algodón	1.97	1.36	-31
Café	10.91	7.14	-34.6
Agro Resto	3.06	3.86	26.1
Total No Tradicional	618.81	736.02	18.9
Agropecuario	152.83	203.11	32.9
Textil	80.99	99.75	23.2
Pesquero	10.81	14.69	35.9
Químico	162.02	194.26	19.9
Metal-Mecánico	76.19	78.72	3.3
Sidero-Metalúrgico	39.23	53.14	35.5
Minería No Metálica	32.46	32.09	-1.1
Artesanías	0.04	0.08	100
Maderas Y Papeles	44.39	41.22	-7.1
Pieles Y Cueros	1.1	0.67	-39.1
Varios (Inc. Joyería)	18.75	18.29	-2.5
Total	838	927.2	10.6

Los sectores no tradicionales que incrementaron en mayor medida sus envíos a Ecuador en 2012 fueron: artesanías, pesquero, sidero-metalúrgico, agropecuario y textil al registrar 100%, 35.9%, 35.5%, 32.9% y 23.2% de variación, respectivamente

2.2.18.1. Acceso al Mercado – Medidas arancelarias

La política de comercio exterior de Ecuador está a cargo del Consejo de Comercio Exterior e Inversiones (COMEXI), el cual establece aranceles, medidas de salvaguardia y otros mecanismos relacionados al acceso de bienes y servicios a Ecuador.

Los productos peruanos no pagan aranceles para ingresar a Ecuador. Nuestro país junto con Ecuador, Bolivia y Colombia forman parte de la Comunidad Andina (CAN) y entre los cuatro miembros de este sistema de integración existe una zona de libre comercio.

Cabe señalar que en julio de 2010 quedó sin efecto la salvaguardia por balanza de pagos que impuso Ecuador a un número importante de productos importados, incluso a aquellos provenientes de los países de la CAN. Por ello, en la actualidad la totalidad de productos peruanos tienen arancel cero en este país.

Ecuador aplica el arancel externo común de la CAN a los productos importados que ingresan a su territorio, excepto a los provenientes de los países de la CAN y a los de países con los cuales ha firmado acuerdos comerciales.

El arancel externo de la CAN tiene cuatro niveles. A la mayoría de materias primas se le aplica el 5%, a los bienes de capital 10.0% y 15.0% para bienes intermedios. Los bienes de consumo tienen un arancel de 20% en su mayoría y, en general, el arancel promedio aplicado por Ecuador durante el año 2009 fue de 10.1%. Por otro lado, este arancel está adecuado al nuevo texto único de la NANDINA, nomenclatura arancelaria común de los países de la CAN.

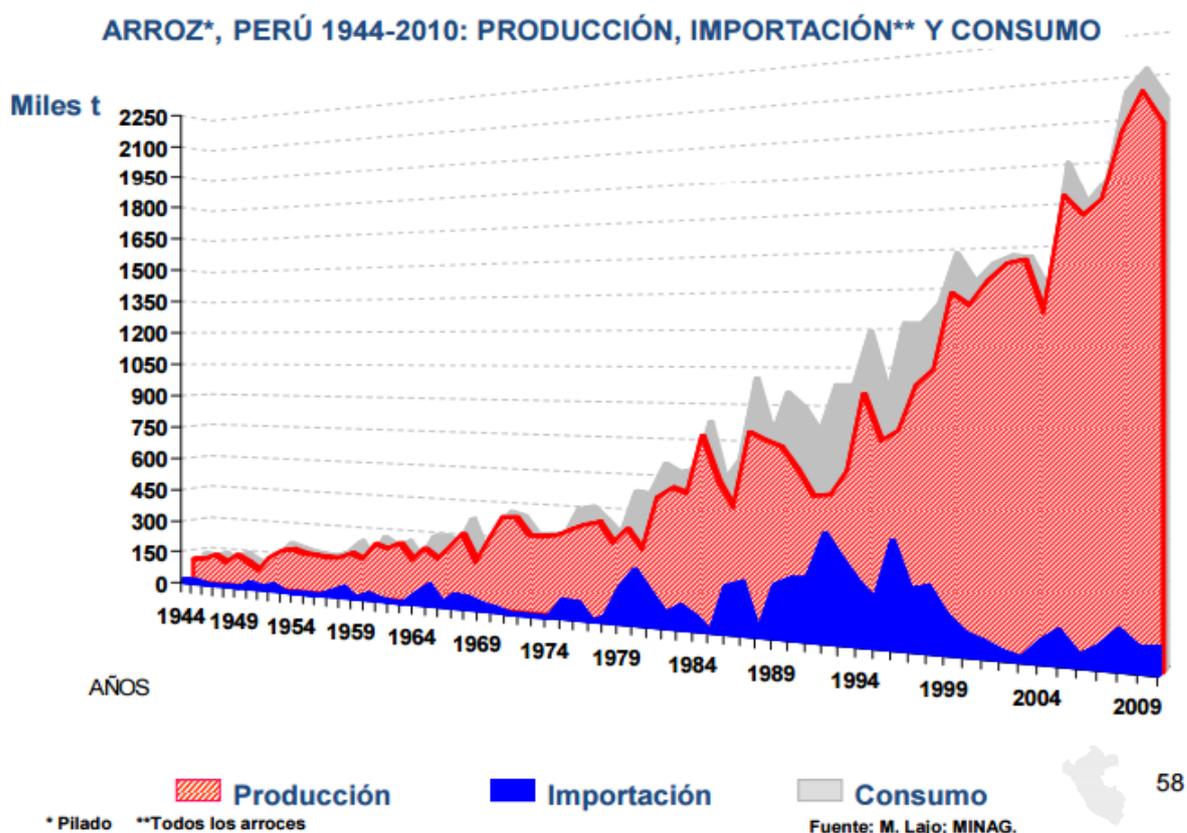
Los productos peruanos importados por Ecuador deben pagar el FDI (0.5%), el IVA (12%). Los aranceles y otros impuestos que gravan a las importaciones en

Ecuador pueden ser consultados en la Aduana de Ecuador. (Para mayor consulta: <http://www.aduana.gob.ec/>)

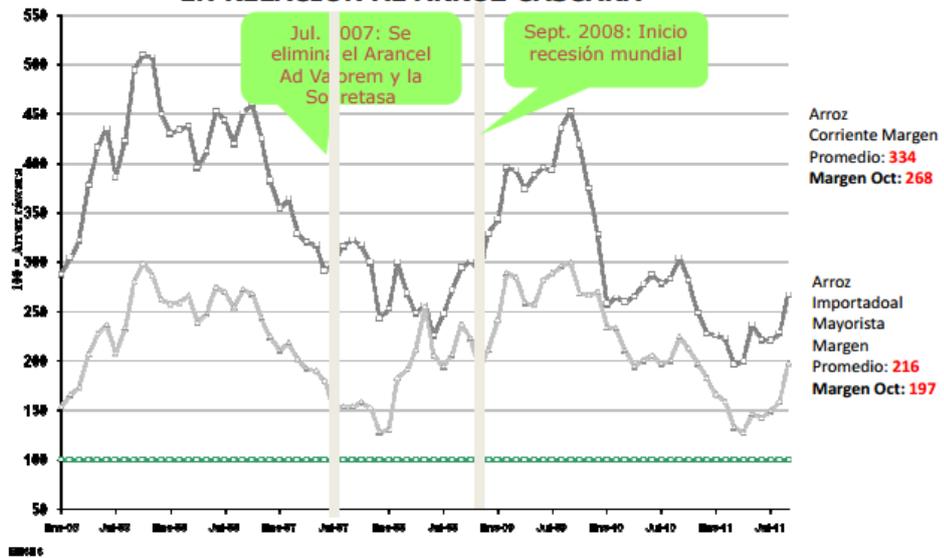
Ecuador prohíbe la importación de sustancias psicotrópica como se detalla en una lista publicada por el Ministerio de Comercio Exterior (MCE). Sólo podrán ser importadas las sustancias controladas de uso médico previa autorización del MCE. Además, Ecuador exige la autorización previa de algunos ministerios para alimentos procesados, cosméticos, licores, ampollas, etc.

Ecuador tiene tasa cero (0%) para sus exportaciones de arroz pilado
(SULLANA, 2014)

2.2.19. Evolución del precio del Arroz en el mercado internacional



CADENA ARROZ 2005(Ene)-2011(Oct): MARGENES EN RELACIÓN AL ARROZ CÁSCARA

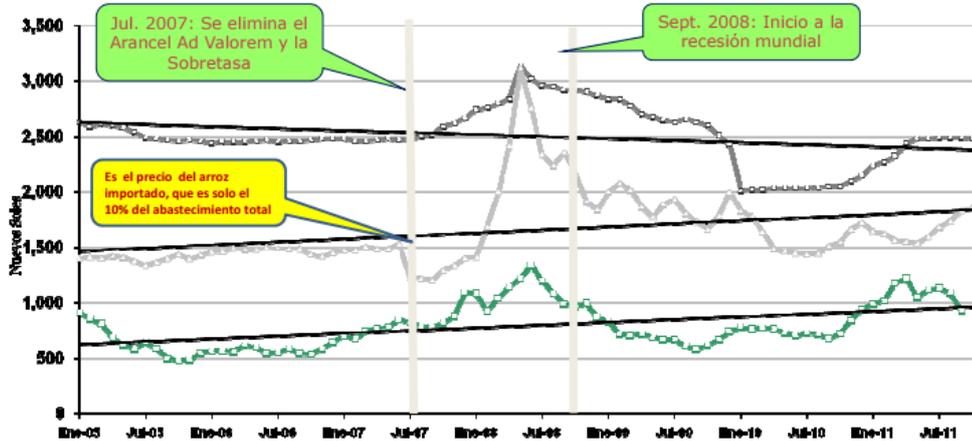


— Arroz corriente — Arroz cáscara (Cheera) — Arroz import Industrial

Fuente: MINAG, INEI, BCR
Elaboración: CENES

59

CADENA ARROZ 2005(Ene)-2011(Oct): PRECIOS Soles Corrientes x Tonelada



— Arroz corriente — Arroz cáscara (Chacra) — Arroz import Agroindustrial

Fuente: Minag, INEI, BCR
Elaboración: CENES

60

2.2.20. EL IVAP (IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO)

2.2.20.1. Objeto de la norma:

Créase el impuesto a la venta de arroz pilado, el cual será aplicable a la primera venta en el territorio nacional de arroz pilado, así como a la importación de dicho producto (Contadores & Empresas, 2015)

2.2.20.2. Definición de Impuesto

El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración Tributaria (acreedor tributario).

Los impuestos en la mayoría de legislaciones surgen exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

En mi opinión, los impuestos son cargas obligatorias que las personas y empresas tienen que pagar para financiar al Estado. Vale decir: sin los impuestos el Estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc.

En ocasiones, en la base del establecimiento del impuesto se encuentran otras causas, como disuadir la compra de determinado producto (por ejemplo, tabaco) o fomentar o desalentar determinadas actividades económicas. De esta manera, se puede definir la figura tributaria como una exacción pecuniaria forzosa para los que están en el hecho imponible. La reglamentación de los impuestos se denomina sistema fiscal o fiscalidad.

2.2.20.3. Definición del IVAP

Es el Impuesto que deben pagar todas las personas (Personas Naturales, Sociedades Conyugales y las Personas Jurídicas que de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, realizan la primera venta de arroz pilado en el país, así como también la importación definitiva de arroz pilado.

Las siguientes variedades según su partida arancelaria se encuentran comprendidas:

1006.20.00.00	Arroz descascarillado (arroz cargo o arroz pardo)
1006.30.00.00	Arroz semiblanqueado o blanqueado, incluso pulido o glaseado
1006.40.00.00	Arroz partido
23.02.20.00.00	Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas, incluso en "pellets" de arroz

Dentro de nuestro territorio se denomina arroz pilado a aquel que ha sido descascarado y blanqueado en un molino listo para su comercialización y consumo. El mismo que ha sido llevado en cascara al molino ya sea por un agricultor, acopiador o comerciante.

Luego de pilar el arroz en el molino, el agricultor, acopiador o comercializador realiza la primera venta de "arroz pilado" en el país. También se considera como primera venta, cuando se efectúa el retiro de arroz pilado fuera de las instalaciones del Molino. (SUNAT, 2011)

Se dice que es un impuesto monofásico, porque grava una de las fases del proceso de distribución de un producto específico (arroz pilado), es decir solo recae exclusivamente sobre una de las fases del proceso de producción. No

siendo por tanto de carácter general, con lo cual se atenta contra uno de los principios de toda imposición (ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE, 2010)

El ilustre tributarista peruano Armando Zolezzi, nos dice que; “este impuesto responde a un diseño de impuesto al consumo de tipo monofásico, se trata de un impuesto único que puede ser exigible en la venta efectuada por el fabricante, en la fase de comercio al por mayor, cuando se efectúa la transferencia al minorista, o en la fase del detallista o comercio al por menor cuando el producto es vendido al consumidor final” (ZOLEZZI).

2.2.20.4. Tasa del Impuesto

Se aplica la tasa del 4% sobre el valor de venta. En el caso de importación, la tasa se aplicará sobre el valor CIF Aduanero incluidos los demás derechos e impuestos que afectan la importación (ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE, 2011)

Las operaciones de venta del arroz pilado no están sujetas al Impuesto General a las Ventas (IGV), al Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y al Impuesto de Promoción Municipal (IPM).

Es importante precisar que en el caso de importación, la tasa se aplicará sobre el valor CIF Aduanero incluidos los demás derechos e impuestos que afectan la importación, con excepción del Impuesto a la venta del arroz pilado.

2.2.20.5. Monto del Depósito

El porcentaje a deducir es de 3.85% sobre el importe de la operación (ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE, 2011).

2.2.20.6. Base imponible:

El artículo 2° de la Ley N° 28211 señala que la base imponible del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado está constituido por:

- El valor de la primera venta realizada en el territorio nacional de arroz pilado

- El valor CIF aduanero determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación respecto al producto gravado con este impuesto.

Para efecto del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado es de aplicación el concepto de venta a que se refiere el artículo 3° del T.U.O de la Ley del IGV e ISC, aprobado por D.S. N° 055- 99 – EF

En cuanto a las normas aplicables; son de aplicación para el efecto del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado – IVAP, en cuanto sean pertinentes, las normas establecidas en los títulos I y II del T.U.O. de la Ley del IGV e ISC, aprobado por D.S. N° 055 – 99 – EF.

2.2.20.7. Responsables Solidarios:

Es sujeto del impuesto, en calidad de responsable solidario, el molino, del cual no se permitirá el retiro de arroz, sin que haya efectuado el depósito correspondiente del impuesto en la cuenta que se haya aperturado para tal fin en el Banco de la Nación.

2.2.20.8. Nacimiento de la Obligación Tributaria:

La obligación tributaria se origina:

- En el caso de la primera venta, en la fecha que se emite el comprobante de pago o en la fecha que se entregue el bien, lo que ocurra primero.
- En el caso de retiro de los bienes, en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita en que se emite el comprobante de pago, lo que ocurra primero.
- En la importación, en la fecha en que se solicita su despacho o consumo

2.2.21. Retiro de Bienes

De acuerdo a la Ley del Impuesto General a las Ventas el retiro es considerado como una venta de bien mueble, es decir una operación gravada.

Se entiende por retiro:

- El retiro de bienes muebles que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa, o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, considerado como tal para transferir a terceros;
- El autoconsumo
- Casos especiales tales como la extinción de la propiedad por destrucción del bien (merma) o la imposibilidad de su consumo (desmedro).
- En las transferencias de propiedad de bienes a título gratuito; el adquirente no realiza un sacrificio patrimonial (no existe la obligación de pagar el precio).
- Todo acto por el que se transfiera la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones. Entiéndase por transferencia a título gratuito al desplazamiento patrimonial entre distintos agentes por operaciones en que no existe retribución de una de las partes es decir el beneficio conseguido por una de ellas no viene seguido de un provecho para la otra.
- La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma.
- El consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro del negocio, salvo que sea necesario para realizar las operaciones gravadas.
- La entrega de bienes a los trabajadores cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de servicios.
- Entrega de bienes pactado por convenios colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de sus servicios. (EMPRESARIAL, 2010)

Por su parte el Reglamento del IGV aprobado por Decreto supremo N° 29-94-EF, precisa lo que debe considerarse como retiro de bienes (VARGAS, 1994)

2.3. Impuestos Comparados del Sistema Tributario de Países de Latinoamérica según ALADI (Asociación Latinoamericana de Integración)

Es propicio dar a conocer los acuerdos a los que está inmerso nuestro país, dada la naturaleza de las operaciones que se realizan al exterior, sus preferencias arancelarias con las que cuentan y los sistemas tributarios en que los países miembros han diseñado a través de sus políticas públicas tributarias y arancelarias.

ALADI es el mayor grupo latinoamericano de integración. Sus trece países miembros, Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, México, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela, representando en conjunto veinte millones de kilómetros cuadrados y más de 500 millones de habitantes (ALADI)

ALADI propicia la creación de un área de preferencias económicas en la región, con el objetivo final de lograr un mercado común latinoamericano, mediante tres mecanismos:

- Una preferencia arancelaria regional que se aplica a productos originarios de los países miembros frente a los aranceles vigentes para terceros países.
- Acuerdos de alcance regional (comunes a la totalidad de los países miembros)
- Acuerdos de alcance parcial, con la participación de dos o más países del área

Tanto los acuerdos parciales y regionales pueden abarcar materias diversas como; desgravación arancelaria y promoción del comercio, complementación económica, comercio agropecuario, cooperación financiera, tributaria, aduanera, sanitaria, preservación del medio ambiente, cooperación científica y tecnológica y otros previstos en el marco normativo.

Los impuestos considerados según ALADI son de varios tipos: al valor agregado, a los consumos específicos, a las operaciones financieras, a las ventas de

combustibles derivados de hidrocarburos o de otros productos en particular. También se han incluido los anticipos a cuenta de impuestos internos cuando su percepción se realiza con motivo de la importación.

Agrega el documento que para confeccionar este tipo de impuestos comparados, la Secretaria General de ALADI tuvo en cuenta la normativa tributaria de cada país, en especial aspectos legales tales como el hecho gravado, los sujetos pasivos, la base imponible, el momento de pago, las alícuotas impositivas, y las exenciones, tanto específicas como por uso o destino de los bienes.

A mi opinión, se detalla comparativamente los impuestos que se aplican en los distintos países de Latinoamérica donde aplican impuestos similares, pero podemos observar que sólo en Perú se aplica el IVAP a la primera venta de arroz pilado, lo cual demuestra que el resto de países no grava con impuestos el sector agropecuario en general, tiene un tratamiento preferencial para sus exportaciones no gravando con impuestos al consumo y facilitando a sus agentes económicos la comercialización de sus productos al exterior.

A continuación se detallan los países y los impuestos que aplican dentro de su sistema tributario:

ARGENTINA:

- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA)
- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA) – Percepción Interna
- ✓ Impuestos Internos (Al consumo selectivo)
- ✓ Impuesto a las Ganancias – Percepción a cuenta
- ✓ Impuesto sobre los combustibles líquidos
- ✓ Tasa de infraestructura hídrica
- ✓ Impuesto al Gas oil.

BOLIVIA:

- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA)
- ✓ Impuesto a los consumos específicos
- ✓ Impuesto especial a los hidrocarburos y derivados (IEHD)
- ✓ Impuesto a las transacciones financieras.

BRASIL:

- ✓ Impuesto sobre productos industrializados
- ✓ Impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercaderías sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación (ICMS)
- ✓ Contribución provisoria sobre movilización o transferencia de valores y de créditos y derechos de naturaleza financiera (CPMF)
- ✓ Contribución de intervención en el dominio económico (CIDE)

CHILE:

- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA)
- ✓ Impuestos especiales a las ventas y servicios
 - Impuesto a los productos suntuarios
 - Impuesto a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares
- ✓ Impuesto a los tabacos manufacturados
- ✓ Impuestos de timbres y estampillas
- ✓ Impuestos a los combustibles derivados del petróleo
 - a) Impuesto a las Gasolinas Automotrices y el Petróleo Diesel
 - b) Fondo de Estabilización de Precios del Petróleo

COLOMBIA:

- ✓ Impuesto sobre las ventas (IVA)
- ✓ Impuesto al consumo
- ✓ Impuesto global a la gasolina y al ACPM (Aceite Combustible para motor)

CUBA

- ✓ Impuesto sobre las ventas
- ✓ Impuesto especial al producto

ECUADOR:

- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA)
- ✓ Impuesto a los consumos especiales (ICE)

MÉXICO:

- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA)
- ✓ Impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS)
- ✓ Impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN)

PARAGUAY:

- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA)
- ✓ Impuesto selectivo al consumo (ISC)
- ✓ Impuesto a los actos y documentos.

PERÚ:

- ✓ Impuesto general a las ventas (IGV)
- ✓ Impuesto general a las ventas (IGV) – Percepción aplicable a la importación
- ✓ Impuesto selectivo al consumo (ISC)
- ✓ Impuesto de promoción municipal (IPM)
- ✓ Impuesto a la venta de arroz pilado (IVAP)
- ✓ Impuesto a las transacciones financieras (ITF)

URUGUAY:

- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA)
- ✓ Impuesto al valor agregado (IVA) Anticipo a cuenta en la importación
- ✓ Impuesto específico interno (IMESI)
- ✓ Impuesto específico interno (IMESI) – Anticipo a cuenta en la importación
- ✓ Impuesto de contribución al financiamiento de la seguridad social (COFIS)
- ✓ Impuesto a la enajenación de bienes agropecuarios (IMEBA) – Anticipo a cuenta en la importación

VENEZUELA:

- Impuesto al valor agregado (IVA)
- Impuesto al débito bancario
- Impuesto sobre alcohol y especies alcohólicas
- Impuesto sobre cigarrillos y manufacturas de tabaco (ISCMT)

([www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/.../\\$FILE/18-05.doc](http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/.../$FILE/18-05.doc), 2005)

“Como podemos observar, dentro de los países que conforman ALADI, solo Perú es el único país que grava con impuesto al IVAP y mucho más que esto, grava las exportaciones”

2.4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS:

2.4.1. Principio de Igualdad

La igualdad como derecho fundamental está prevista en el artículo 2º de la Constitución de 1993. De acuerdo a este artículo aludido, “toda persona tiene derecho (...) a la igualdad ante la Ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole”.

Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir ser tratado igual que los demás, sino para ser tratado de igual modo con aquellos que se encuentran en una idéntica situación.

Constitucionalmente, el derecho de igualdad se concretiza tanto en la – igualdad ante la ley, en la ley y en la aplicación de la Ley. El primero de ellos, igualdad ante la Ley; quiere decir que la norma como disposición abstracta, general e intemporal, debe tratar a todos por igual; la igualdad ante la Ley implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos jurídicamente iguales, y que cuando ese órgano considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer, para ello, una fundamentación suficiente y razonable.

La igualdad en la aplicación de la Ley supone que ésta sea interpretada de modo igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación, sin que el aplicador de la norma puede establecer diferencia alguna en razón de las personas, o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en las normas.

Sin embargo, la igualdad además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de un Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes políticos. Como tal, quiere decir que no toda desigualdad constituye

necesariamente una discriminación, pues no se prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales, sino que la igualdad solamente es violada cuando dichas discriminaciones están desprovistas de una justificación objetiva y razonable.

La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, claro está siempre que ella se realice, como ya hemos señalado, sobre bases objetivas y razonables.

Por ello, no todo trato desigual es discriminatorio, de ahí que se estará frente a una diferenciación cuando la medida de trato desigual se funde en causas de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. De lo contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea necesaria, idónea ni proporcional estaremos ante una discriminación y, por lo tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable.

Pero el constituyente ha proscrito, enunciativamente, típicas formas de discriminación jurídica, por razón de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier índole (artículo 2 inciso 2 de la Constitución), lo cual constituye una regla prohibitiva tanto para el Estado en el ejercicio de la función legislativa a través del Congreso - reglamentaria por parte del Poder Ejecutivo - y jurisdiccional - mediante el Poder Judicial -, así como en las relaciones entre particulares.

Derivado de ello, se debe tener en consideración que el Estado, a veces, conscientemente, promueve el trato diferenciado de un determinado grupo social, otorgándoles ventajas, incentivos o, en general, tratamientos más favorables. Esto es lo que, en la doctrina constitucional se conoce como **discriminación positiva o acción positiva.**

La finalidad de esta acción afirmativa no es otra que compensar jurídicamente a grupos marginados económica, social o culturalmente, persigue, pues, que dichos grupos puedan superar la discriminación real en la que se encuentran a través de acciones concretas por parte del Estado.

Bajo estas consideraciones constitucionales es que debe ser entendido el principio de igualdad en materia tributaria. En particular, en relación con los impuestos directos en la medida que es un principio implica el reconocimiento y respeto de ciertos presupuestos como el de capacidad contributiva.

Esencialmente, este principio en materia tributaria debe ser entendido en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicamente disimiles deben recibir un trato diferenciado. En tal sentido, el principio de igualdad, no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva.

Así lo ha reconocido también el Tribunal Constitucional (STC N° 0048-2004-PI – TC) al señalar que el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias directas han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes. (LANDA, 2006)

El Doctor Jorge Bravo Cucci señala lo siguiente: “El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional (Bravo, 2003)

En mi opinión, respecto a la aplicación de este principio al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, podemos observar que la potestad tributaria que ejerce el Estado debe ser de manera equitativa ante todo, si hacemos un análisis respecto al mismo, podemos aseverar que los contribuyentes inmersos en la aplicación de este tributo, realizan el pago de sus obligaciones tributarias en función a su capacidad

contributiva, por lo tanto, si los contribuyentes en general que realizan operaciones de exportación donde exista bienes y/ o consumo de los mismos, que no se encuentran gravados con impuestos, no es atendible el trato desigual que puede ejercerse a los contribuyentes generadores del tributo IVAP, no existiendo fundamento lógico para que se esté tratando desigualmente a los contribuyentes interesados en la exportación de sus productos y sobretodo sin una base objetiva y razonable.

Haciendo un análisis crítico, podemos observar que de la evaluación de la materia tributaria, (tributo IVAP), éste resulta imperativo, lo cual el legislador del derecho ha olvidado que se busca o pretende siempre una sociedad más equitativa –ideal al que no es ajeno el Estado Peruano, lo cual se logra adecuadamente utilizando diversos mecanismos, con la finalidad de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, valga la redundancia de que la tributación juega un rol importante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin distinción ni privilegios; siendo este, prima facie, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación.

El fundamento 18 de la STC N° 05970-2006/AA, cita a la STC N° 0042-2004-AI/TC, (fundamento 14) donde este Colegiado ha señalado lo siguiente: “ (...) los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, (...) el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario supondría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito”

Siendo ello así, en mi opinión, pienso que con la dación de esta Ley, el legislador ha impuesto un tributo a las exportaciones del arroz pilado, “**somos exportadores de impuestos**” lo cual vulnera el principio de igualdad en materia tributaria, ya que en la aplicación del tributo IVAP a las exportaciones, ésta debe hacerse en conjunto

con su ley, las leyes conexas, sus antecedentes y, lógicamente, su exposición de motivos, a fin de lograr una interpretación conjunta y completa que se determine o desvirtúe la vulneración del derecho a la igualdad, De ello se desprende que si existe un trato desigual a los generadores de este tributo, ya que de acuerdo con la Ley del IGV, éste no está afecto a las exportaciones de bienes y/o servicios, caso contrario con la dación de la Ley IVAP, ya que ésta grava con impuesto el retiro de las instalaciones del molino de arroz, presumiéndose venta ya sea para el mercado interno o exportación, lo cual en sentido estricto al hacer el análisis conjunto de las normas del IGV e IVAP, vemos que ambas leyes gravan impuestos al consumo, ambas tienen su ámbito de aplicación en el territorio nacional, una es de impuesto plurifásico (Ley del IGV) mientras que la otra es un impuesto monofásico (Ley IVAP) pero ambas son impuestos al consumo, ambas recogen el concepto de venta para el tema de retiro de bienes y ambas tienen naturaleza de impuesto indirecto y al consumo.

Siendo ello así, soy de la opinión que el legislador le da un trato desigual a la Ley IVAP sin justificación alguna que conlleve a determinar que existe causa objetiva y razonable para cumplir con su finalidad, debiendo contrariamente aplicar una **ACCION POSITIVA** de trato a los contribuyentes sujetos al IVAP tal y como lo recoge el Principio de Igualdad en materia tributaria, lo cual incurre en la vulneración del derecho de igualdad frente a la aplicación del impuesto a las exportaciones de arroz pilado.

2.4.2. Principio de Capacidad Contributiva:

Este es otro principio que tampoco está considerado expresamente en la Constitución de 1,993, lo cual no es obstáculo para señalar que se ha convertido en una salvaguarda o garantías frente al poder tributario omnímodo y arbitrario del Estado, en la medida que encausa el ejercicio de esta potestad a través del derecho; y, que, por lo demás, está íntimamente vinculado con el principio de igualdad.

En virtud de este principio, las personas deberán contribuir a través de impuestos directos – como por ejemplo – el Impuesto a la Renta – en proporción directa con su capacidad económica, de modo tal que quien tenga mayores ingresos

económicos pagarás más, y quién tenga menores ingresos pagará menos impuestos directos.

2.4.3. Principio de Neutralidad:

Se entiende por Principio de Neutralidad que los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos, es decir, deben alterar lo menos posible la demanda y oferta de bienes y servicios, con una pérdida mínima del excedente del consumidor (en el caso de los impuestos indirectos).

(<http://glosarios.servidor-alicante.com/hacienda-publica/principio-de-neutralidad-tributaria>)

Un impuesto neutral es aquel que no altera el comportamiento de los agentes económicos.

A partir de las distintas formas en que puede incidir la política tributaria se han conceptualizado las facetas que adopta el principio de neutralidad. Entre estas se encuentran:

- a. **Neutralidad jurídica:** explica la igualdad en la proporción que grava el producto.
- b. **Neutralidad competitiva:** busca evitar que la carga impositiva dependa de las fases de producción por las que ha pasado el producto, o el nivel de integración vertical u horizontal del proveedor. Esto, por ejemplo, en sistemas de impuestos sobre las ventas (retail sales) se profundiza cuando no hay descuentos sobre impuestos pagados sobre insumos (Cnossen, 2009). Por lo tanto, a mayor nivel de integración del productor en relación con la fase de producción, menos cargas tributarias pesarán sobre él, pudiendo fijar un menor precio u obteniendo un mayor margen de ganancias.
- c. **Neutralidad externa:** indicativa de cuánto puede estar favorecido o no el comercio internacional de un país según su tasa de impuestos. Por ejemplo, cuando un bien importado se grava de forma más onerosa que un bien producido a nivel nacional, se estaría violando el principio de neutralidad

externa, pues los productos nacionales tendrían ventajas frente a su contraparte importada.

- d. Neutralidad económica:** Esta modalidad resulta la más importante para efectos de la discusión. “La neutralidad económica está definida en estrecha conexión con la asignación eficiente de los recursos producidos. Para asegurar la asignación eficiente de recursos, las tarifas del impuesto deben influenciar los mecanismos de mercado en el menor grado posible”. (Nerudova & Siroki, 2009, págs. 222, traducción propia).

En consonancia con lo que se ha explicado, el impuesto debe generar una situación lo más cercana posible a la existente antes de su imposición.

En particular, como lo evidencia la cita, se hace énfasis en la forma en que influye sobre los mecanismos de mercado. Entre estos, el precio es central, pues en efecto es uno de los canales más importantes para la asignación de los bienes que se están transando. Dependiendo de cuánto sea el precio de estos y de cuánto son valorados por los consumidores, estos terminarán por decidir qué comprarán.

Por lo tanto, un cambio en los precios, ciertamente, cambia también la asignación de bienes. En esto hay dos tipos de cambios. El nuevo precio puede, por un lado, generar sencillamente un menor consumo y, por otro, alterar las proporciones entre los precios de los productos. Esto resultará en que el consumidor varíe la cantidad que consumía de cada uno en forma diferente.

Estos dos cambios regresan la discusión a los conceptos expuestos en el numeral anterior. Así, el efecto ingreso se relaciona precisamente con el menor ingreso disponible que resulta de los mayores precios. En el caso de los impuestos como el IVA, las menores posibilidades de consumo generadas por el cobro del precio más la fracción cobrada como gravamen.

El efecto sustitución se relaciona, por su parte, con cambios en los comportamientos de los consumidores con el fin de aligerar la carga tributaria que deben pagar. Como se mencionó anteriormente, estos pueden incidir en la proporción consumida de diferentes bienes, como consecuencia de la percepción de qué tan barato es uno frente a otro. No obstante, hay otras vías por las que se

puede evidenciar el efecto sustitución. Por un lado, el consumidor puede decidir reducir el tiempo que trabaja, si observa que proporcionalmente está pagando más impuestos sobre su salario y lo que puede ahora consumir es mucho menor. Pero puede adicionalmente decidir que una opción más conveniente es seguir consumiendo estos bienes, pero en el mercado informal.

Enero - Junio de 2013 - Universidad de los Andes - Facultad de Derecho - Revista de Derecho Público N° 3011 Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA (Nerudova & Siroki, 2009).

Este efecto sustitución termina siendo el criterio definitivo a la hora de calificar si un impuesto es neutral o no. Todo impuesto, necesariamente, afecta las posibilidades de consumo de un contribuyente (genera un efecto ingreso). Si recae directamente sobre el ingreso, como el impuesto de renta, disminuye el dinero disponible.

Si se trata de un impuesto indirecto y recae sobre el consumo, como el IVA, el contribuyente se enfrenta a un mayor valor de los bienes. No obstante, se considerará como neutral aquel impuesto que no crea cambios adicionales en los comportamientos de los consumidores y que, por lo tanto, no tiene efecto sustitución. En este punto atamos lo expuesto sobre eficiencia en el numeral anterior, con lo expuesto aquí sobre neutralidad. ¿De qué forma? La inexistencia de efecto sustitución que requiere el principio de neutralidad coincide entonces con la visión de minimización de distorsiones. Por consiguiente, puede cerrarse la discusión fijando el principio de neutralidad económica como una manera de conceptualizar, desde la teoría tributaria, la minimización de distorsiones, afirmación que ya otros autores han propuesto al hablar de tributación normativa (Cullis & Jones, 1998). Este, por lo tanto, permite ser un punto de referencia entre los requerimientos teóricos de la economía que se señalarán a continuación frente a las categorías jurídicas propias del derecho tributario, como lo es el principio constitucional de eficiencia.

(https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derecho pub/pub362.pdf)

En mi opinión, un cambio determinante en los precios, por el costo adicional que implica agregarle el impuesto a la venta de arroz pilado (IVAP) aumentaría el costo del exportador, lo cual cambia también la expectativa de competir en un mercado

internacional, ya que el nuevo precio puede, por un lado, generar sencillamente un menor consumo y, por otro, que el consumidor tenga varias opciones en un mercado interno; llámese variedad de precios y productos importados o caso contrario, varíe la cantidad que consumía de cada uno en forma diferente, lo cual dejaría de ser un impuesto neutral, ya que afecta a los contribuyentes (agentes económicos interesados en exportar arroz pilado, ya que disminuye el ingreso y lo afecta con la imposición de este impuesto.

Como conclusión debo afirmar que siendo el IVAP es un impuesto monofásico, ya que grava solo una de las fases del proceso de distribución del arroz, éste no es de carácter general, por lo tanto atenta contra el Principio de Neutralidad ya que éste impuesto aplicado a través de una política tributaria sin conocimiento real del tema, hace que los agentes económicos, llámese contribuyentes interesados en exportar arroz pilado, vean alterados lo menos posible la demanda y oferta de bienes y servicios, con una pérdida mínima del excedente del consumidor, pero en el caso concreto, este excedente en el pago de impuesto del producto a exportar genera un sobrecosto al producto lo cual limita la competencia en mercados internacionales.

2.5. Definición de términos básicos

- *Administración Tributaria*: es la encargada del cobro de los impuestos en un país, de hacer el registro de las empresas y de generar sistemas para tener una correcta y eficiente recaudación.
- *Arroz Pilado*: es el producto final principal obtenido del procesamiento en el molino arrocero.
- *Contribuyente*: es aquella persona natural o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos.
- *Exportación*: es cualquier bien o servicio enviado a otra parte del mundo con propósitos comerciales.

Exoneración: Es la liberación o dispensa usualmente temporal del pago de un tributo por disposición legal. En este caso si bien el supuesto de hecho se encuentra comprendido dentro del campo de aplicación del tributo se determina la exclusión del pago del mismo por un determinado período.

De lo contrario estaríamos frente a un supuesto de inafectación. (http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=2173:definicion&catid=327:exoneracion&Itemid=548)

- *Hecho Imponible*: es un concepto utilizado en Derecho tributario que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo.
- *Hipótesis de Incidencia*: La hipótesis de incidencia tributaria es una formulación hipotética de un hecho, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Es “mero concepto”. (ORTEGA SALAVARÍA Rosa, 2014)
- *Impuesto Monofásico*. Es aquel que recae exclusivamente sobre una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios que se intercambian en una economía. (ZOLEZZI)
- *Norma*: Ley o regla que se establece para ser cumplida por un sujeto específico en un espacio y lugar también específico.

- *Obligación Tributaria*: Que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. (ARANCIBIA, 2004)
- *Presunción*: Una ficción jurídica a través de la cual se establece un mecanismo legal automático, que considera que un determinado hecho, o un determinado acontecimiento, se entiende probado simplemente por darse los presupuestos para ello. (BRAVO CUCCI, 2013)

Poder Tributario: es la facultad reconocida constitucionalmente para establecer y exigir tributos. La Ley es el vehículo introductor de normas jurídicas al ordenamiento jurídico.

Potestad tributaria: es una potestad normativa que se ejerce en respeto a los principios constitucionales, por lo tanto, dicha potestad se extingue una vez instaurada la norma en el ordenamiento jurídico. Los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria son aplicables tanto a la fase de producción de la norma tributaria como a la fase de aplicación de la misma, puesto que no debe servir de límite al titular de dicha potestad, sino también a todos los operadores del orden tributario y a los contribuyentes

- *Retiro de Bienes*. Todo acto por el que se transfiera la propiedad de bienes.
- *Territorialidad*: Relativo a territorio. Ámbito en el cual será aplicable un hecho.
- *Transacción Económica*: cualquier intercambio de bienes, servicios o recursos efectuado por dos o más personas naturales y/o jurídicas. (PANITA, 2012)
- *Traslado*: Mover de un lugar a otro. (deconceptos.com/general/traslado)

CAPÍTULO 3. HIPÓTESIS

3.1. Formulación de la hipótesis

La disposición sobre el retiro de los bienes establecida en la Ley N° 28211 – Ley IVAP limita y desincentiva a los contribuyentes interesados en exportar arroz pilado.

3.2. Operacionalización de variables

Variable	Definición Conceptual	Dimensión	Indicadores
Contribuyentes interesados en exportar arroz pilado	Los contribuyentes son todas las personas naturales y personas jurídicas que generan actividades económicas con la finalidad de obtener beneficios o utilidades.	<ul style="list-style-type: none"> - Contribuyente - Arroz pilado - Proceso de exportación del arroz pilado. 	<p>¿Cuáles son las condiciones ideales para exportar arroz pilado?</p> <p>¿Qué condiciones de exportación del arroz pilado se presentan en otros países?</p>
Norma de Disposición sobre “retiro de los bienes” establecida en la Ley N° 28211 – Ley IVAP	<p>Objetivo de la Norma: Créase el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado a la primera venta de arroz en el territorio nacional y a las importaciones.</p> <p>Retiro de Bienes: Todo acto por el que se transfiera la propiedad de bienes. Retiro de bienes: De acuerdo a la Ley del Impuesto General a las Ventas el retiro es considerado como una venta de bien mueble, es decir una operación gravada.</p>	- Disposiciones. Procedimientos	<p>¿Cuál es la naturaleza jurídica de la imposición del impuesto IVAP?</p> <p>¿Qué características reúne la imposición de este tributo para gravarlo con el impuesto IVAP?</p> <p>¿Cuáles son las ventajas de la aplicación de este tributo?</p> <p>¿Cuál es la desventaja con respecto a la aplicación de este tributo?</p> <p>¿Existe nacimiento de la obligación tributaria en las exportaciones de productos?</p> <p>¿Por qué se grava el tributo en base a una presunción tributaria?</p> <p>¿Existe vulneración de derechos al aplicar la imposición del tributo IVAP a las exportaciones?</p> <p>¿Cómo ha variado el índice de exportación del arroz pilado a raíz de la Ley?</p>

3.3. Tipo de diseño de investigación.

El diseño de investigación es no experimental de corte transversal, descriptiva.

3.4. Material de estudio.

3.4.1. Unidad de estudio.

- Comercializadores de arroz pilado exportadores e interesados en exportación.

3.4.2. Muestra.

La muestra será no probabilística y considerará los siguientes criterios de selección:

- Accesibilidad
- Disposición
- Tiempo

Se trabajará con información proporcionada del Ministerio de Agricultura, SUNAT, Promperú los cuales nos muestran resultados estadísticos sobre el arroz pilado.

3.5. Técnicas, procedimientos e instrumentos.

3.5.1. Para recolectar datos.

Las principales técnicas que se han empleado en la investigación son:

- Análisis documental.
- Análisis de informes y publicaciones realizadas por entidades públicas, privadas nacionales e internacionales.

3.5.2. Para analizar información.

El procesamiento de la información está basado en revisión de la doctrina nacional y comparada para determinar las ideas principales y puntos concordantes.

Hacer análisis de los libros y revistas que versa sobre la materia a fin de comprobar los efectos positivos y negativos sobre la interpretación de las normas referidas al tema.

Existe diversos artículos publicados por numerosas personas e instituciones involucradas en el tema el cual cuestionan el capricho del gobierno por gravar las exportaciones a un producto de consumo nacional el cual siendo éste uno de los productos que tiene sobre producción nacional, debe ser exportado para obtener mejores resultados económicos en el mercado internacional.

CAPÍTULO 4. RESULTADOS

RESULTADOS

Recolectada la información documental y analizada las resoluciones del Tribunal Fiscal que son objeto de muestra del presente trabajo, se argumenta lo siguiente:

1. Las condiciones para exportar arroz pilado en el país son las más negativas, presenta deficiencias normativas y técnicas que no han sido detectadas oportunamente por los legisladores y operadores del derecho, siendo éste una desventaja para los contribuyentes que esperan exportar arroz pilado, ya que la imposición del tributo IVAP a las exportaciones genera un sobre costo al comercializador con la aplicación del tributo, no siendo posible su competitividad en el mercado internacional. Además vulnera el principio de igualdad en materia tributaria ya que toda imposición al consumo fuera del territorio nacional, no está afecto a impuesto, tal y como lo prescribe la Ley General de Aduanas, lo cual el legislador no ha previsto esta colusión de normas al aplicar el IVAP a las exportaciones de arroz de acuerdo al artículo 4° de la citada norma.
2. El retiro de los bienes que hace alusión la Ley IVAP, grava la primera venta de arroz pilado sin tener en cuenta que no existe retiro de bienes cuando éste es materia de exportación, lo cual queda establecido que toda exportación de arroz pilado está gravado con el IVAP, siendo un principio pro-fiscum ya que a través de esta tasa reducida contribuye a aumentar la recaudación fiscal.
3. La presunción establecida en la Ley IVAP es una presunción legal absoluta, es decir no admite prueba en contrario, lo cual limita el derecho de defensa, a la vez se puede establecer la detentación del poder del Estado al aplicar políticas fiscales poco claras y de manera coactiva e imperativa, no siendo posible que estos productos se **“TRASLADEN FÍSICAMENTE”** para su exportación, lo cual de ser así, no estaría afecto al pago de impuesto
4. El Arroz Pilado en las exportaciones no estaría afecto al impuesto IVAP de acuerdo a la hipótesis de incidencia, lo cual establece una controversia con lo que establece la norma ya que en ella pretende gravar todo acto de retiro de los bienes fuera de las instalaciones del molino.
El Estado a través de sus Políticas Publicas Arancelarias fomenta las exportaciones de los productores nacionales con la finalidad de elevar la generación de divisas, pero estos se ven limitados cuando el legislador aplicó la

imposición del IVAP a las exportaciones, trayendo consigo que el excedente de la producción nacional que tiene un mercado transnacional potencial para adquirir sus productos, se vea disminuida por la afectación de este impuesto a las exportaciones del arroz pilado. Uno de los puntos neurálgicos y negativos del arroz pilado surge también cuando la cadena de venta del productor nacional es mayor a la del producto importado, favoreciendo a este último, con lo cual se fomenta la importación del mismo con tasas de arancel cero, generando cierta disconformidad por los contribuyentes generadores del tributo ya que la producción nacional de arroz se ve afectada relativamente

CAPÍTULO 5. DISCUSIÓN

1.- Las condiciones para exportar arroz pilado en el país son las más desalentadoras y negativas, el cual presenta deficiencias normativas y técnicas que no han sido detectadas oportunamente por los legisladores y operadores del derecho, siendo éste una desventaja para los contribuyentes para exportar sus productos vulnerando el principio de igualdad tributaria.

Las normas tributarias con respecto a la imposición del tributo IVAP son las más nefastas, ya que pretende gravar las exportaciones que pudiera hacer el comercializador atentando contra las políticas arancelarias que otorga el Estado a los impuestos al comercio exterior y atentando a la vez con el derecho de igualdad en materia tributaria.

Como se sabe, este impuesto grava la primera venta de arroz pilado en el territorio nacional así como a las importaciones, incluyendo partidas arancelarias como los subproductos de éste, pero a través de la dación de esta norma el legislador no ha previsto hechos que pudieran generarse tales como la exportación del arroz pilado a mercados internacionales.

El IVAP grava toda operación realizada desde el momento del retiro de los bienes de las instalaciones del molino, siendo éste además responsable solidario si al momento de retirar su producto el comercializador, no ha realizado el depósito de la detracción en la cual se encuentra inmerso el IVAP, siendo imposible retirar los bienes que van a ser destinados a un consumo en el exterior, lo cual el legislador ha previsto sólo el ingreso recaudatorio al fisco y no el efecto negativo al contribuyente.

Este efecto negativo generado tanto de parte del legislador así como de los operadores del derecho (SUNAT), (ver Carta N° 050-2011/SUNAT) han generado a los contribuyentes interesados en exportar sus productos; desincentivos, conflictos y desazón; ya que el Estado a través de su ius puniendi pretende gravar con impuesto las exportaciones de este producto, cuando el mismo no va a ser consumido dentro del territorio nacional, atentando gravemente contra los ingresos de las personas interesadas en la exportación de sus productos nacionales.

Como se sabe el IVAP es un impuesto al consumo y siendo ello así, es gravado en el territorio donde se consumen, por lo tanto; siendo ello así, las exportaciones de bienes no están afectas a impuestos al consumo.

En una carta emitida por ADEX de fecha 19 de enero de 2011 a SUNAT haciendo la consulta a SUNAT respecto a si las exportaciones de arroz están gravadas con IVAP, SUNAT emite la **Carta N° 050 -2011/SUNAT/200000**, la cual establece que en todos los casos de retiro de bienes de las instalaciones del molino se presumirá una venta acatando el **Informe N° 083 – 2006 - SUNAT/2B0000**, el cual concluye que tratándose de la presunción establecida en el artículo 4º de la Ley IVAP, la obligación tributaria para el usuario del servicio del pilado se origina en la fecha en que se produce el retiro de bienes.

El Ministerio de Agricultura el año 2010, emitió un informe “ARROZ EN EL PERÚ”, respecto al arroz cáscara y pilado, el cual tiene cifras alentadoras respecto a la producción de arroz cáscara en el país, donde demuestra que la producción de arroz en últimos diez años creció a una tasa anual de 5.2% y que la producción de arroz cáscara aporta con el 5.6% del Valor Bruto de la Producción Agropecuaria, el arroz es el segundo cereal de mayor consumo en el mundo, siendo ello así, el mercado interno se ha autoabastecido satisfactoriamente y existe un excedente exportable de miles de toneladas que producto de una sobreproducción nacional no pueden destinarse a mercados internacionales por un desatino del gobierno de imponer impuesto a las exportaciones de arroz.

Existe información proporcionada del Ministerio de Agricultura – MINAG Portal Sector Agrario - INIA elaborado en Abril de 2014 el cual demuestra que las exportaciones de arroz pilado del año 2010 con referencia al año 2011, han disminuido drásticamente, lo cual demuestra que éste índice de disminución se da por la inapropiada aplicación del impuesto IVAP a las exportaciones de arroz pilado y por un diseño de política fiscal inadecuada y sobretodo contradictoria con los lineamientos de política arancelaria que se traza el gobierno (Paginas 40, 41 y 43)

Si hacemos un análisis con respecto al retiro de bienes, la **RTF N° 03146 – 1 – 2005**, establece que el retiro de bienes gravado con IGV, se configura cuando existe transferencia de propiedad, por ello está contenido en la definición **VENTA**, de ello

podemos argumentar que el legislador ha tratado de recoger lo establecido en la Ley del IGV y trasladar el concepto de **VENTA** a la Ley IVAP, no previniendo que de acuerdo a la Ley del IGV no hay **VENTA** cuando los productos son materia de exportación, lo cual genera cierta incongruencia con respecto a las operaciones de venta de arroz pilado materia de exportación ya que el legislador ha determinado que todas las operaciones de primera venta de arroz pilado se encuentren gravados con IVAP.

De acuerdo a la Ley del IGV, en el capítulo IX referido a las “Exportaciones”, en su **artículo 33° “Exportación de bienes y servicios”**, señala que la exportación de bienes o servicios así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos a este impuesto.

Se considerará exportación de bienes, la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado en el país a favor de un sujeto no domiciliado, independientemente de que la transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, **siempre que dichos bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva.** También señala el artículo 34° de la citada ley que, dicha norma concede un saldo a favor de los exportadores a fin de reintegrarles el IGV pagado por sus adquisiciones de bienes, servicios e importaciones destinados a la exportación, siendo ello así, el Estado fomenta las exportaciones y otorga un subsidio al exportador con la finalidad de obtener divisas el Estado.

Siguiendo con el tema controversial de si las exportaciones al IVAP están gravadas con este impuesto, y el cual está inmerso el presente trabajo de investigación, debemos aducir que la **Decreto Legislativo N° 1053 (27/06/2008), - Ley General de Aduanas establece en su capítulo III “De la Exportación” en su Artículo 60° establece que:** *“La exportación de bienes no está afecta a ningún tributo. Sólo para fines estadísticos ADUANAS aplicará la tasa ficta de 0%,”* otra de las razones por la que el IVAP no debe gravar las exportaciones del producto al exterior.

Siendo ello así, soy de la opinión que el Estado persigue una finalidad recaudatoria a través de la generación de impuestos pro fisco, no evalúa los efectos que puede causar con la aplicación de ciertas normas irracionales. Si bien es cierto, promueve e incentiva a la exportación de productos, lo cual genera más productividad en las empresas que generan su valor agregado y optan por exportar sus producto, las normas no deben

coludirse entre ambas, porque generan inestabilidad económica y pérdidas a los comercializadores de este producto, ya que en el caso del arroz, cuando existe sobreproducción nacional, habiendo abastecido el mercado interno y luego de haber competido en el mercado interno con productos importados a bajo costo, se decide exportar; y al conocer que este producto se encuentra afecto a impuesto, éste genera una brecha económica con respecto a los lineamientos de política fiscal y arancelaria en el país, no pudiendo competir primero en el mercado interno y posteriormente en un mercado internacional por la aplicación de un impuesto que no debería gravar el Estado.

Además, se encuentra comprobado que la eliminación de aranceles a las importaciones de arroz y en general, no les favorece a los productores agrarios, por el contrario favorece a las grandes empresas de la agroindustria y comercio, ya que estas generan mejoras en sus márgenes de utilidad.

Una razón más para argumentar que la aplicación de este tributo es perjudicial desde el ámbito constitucional es que vulnera el Principio de Igualdad en materia tributaria, el cual prescribe que éste debe ser entendido en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicamente disimiles deben recibir un trato diferenciado. En tal sentido, el principio de igualdad, no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva. En el IVAP vemos que se grava con impuesto las exportaciones de arroz desde el retiro de los bienes de las instalaciones del molino, lo cual atenta con este principio de igualdad tributaria, ya que la exportación de bienes no se encuentra afecta a tributo, lo cual detenta el trato discriminatorio que ha dado el legislador a esta Ley IVAP. Afectando de cierta manera también con el Principio de Neutralidad.

El Tribunal Constitucional (**STC N° 0048-2004-PI-STC**) señala que la distribución de los tributos tiene que realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias directas recaen, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Partiendo de esa premisa, podemos observar que respecto a la imposición del tributo IVAP el cual grava la primera venta de arroz pilado en el territorio nacional, así como a las importaciones, también grava las exportaciones partiendo de la presunción de que todo retiro de los bienes de las instalaciones del molino de arroz se presume una venta,

lo cual colisiona con lo que prescribe las normas del IGV al no afectar las exportaciones de bienes y servicios, lo cual devendría en discriminatoria por tratar desigual a los contribuyentes interesados en exportar arroz pilado

La RTF N° 08036 – 2 – 2013 señala respecto al **IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO**, en su **Considerando 25 y ss.**; Que, en tal sentido, de acuerdo a lo antes señalado, se advierte que el artículo 4° de la Ley N° 28211, al establecer como primera venta al retiro físico de los bienes afectos al IVAP, fuera de las instalaciones del molino, no regula una presunción de venta, dado que considerar como venta, el citado retiro no es un proceso lógico que conlleve a asumir que el traslado físico constituya una primera venta, siendo que por el contrario, **el citado artículo se sustenta en el uso de una ficción al darle efectos jurídicos de una primera venta al retiro físico de los bienes afectos al IVAP, fuera de las instalaciones del molino, creando una verdad jurídica distinta a la que en los hechos pudiera haber ocurrido.**

Que, en consecuencia, la Ley IVAP grava la primera operación de venta en el territorio nacional, entendiéndose por venta no sólo al concepto definido en el artículo 3° de la Ley del IGV, sino también al retiro de los bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino, **lo cual la intención del legislador fue crear una ficción jurídica al establecer como primera venta aquel retiro físico que se realiza fuera de las instalaciones del molino, y en consecuencia, afecta a la Ley IVAP.**

De lo argumentado podemos aducir que el Tribunal Fiscal ha precisado que respecto al término “**RETIRO**”, éste hace una **interpretación sistemática** del citado artículo 4° y 5°, el cual se refiere al traslado físico de los bienes fuera de las instalaciones del molino.

Partiendo de una posición axiomática de interpretación podemos argumentar que el término jurídico correcto a emplear es “**TRASLADO**” ya que la palabra **RETIRO** dentro del término jurídico utilizado en la norma tributaria, implica retiro de bienes, lo cual trae ciertos problemas de interpretación normativa tal y como señala la RTF invocada: **“Que, en consecuencia, la Ley del IVAP grava la primera operación de venta en el territorio nacional, entendiéndose por venta no solo el concepto definido en el artículo 3° de la Ley del IGV, sino también al “Retiro de los bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino”.**

2.- El retiro de los bienes que hace alusión la Ley IVAP, grava la primera venta de arroz pilado sin tener en cuenta que no existe VENTA cuando éste es materia de exportación, lo cual queda establecido que toda exportación de arroz pilado está gravado con el IVAP, siendo un principio pro-fiscum ya que a través de esta tasa reducida contribuye a aumentar la base tributaria y la recaudación fiscal.

Debe recalcar en este punto que los operadores del derecho tributario (SUNAT) hacen una calificación jurídica errónea de la norma al gravar con este impuesto a la exportación de este producto. La Administración Tributaria hace una interpretación literal equivocada cuando señala que el producto retirado de las instalaciones del molino se presume una venta interna o exportación, no trayendo a colación que toda exportación de bienes no se encuentra afecta a tributos como imposición al consumo.

De lo argumentado se desprende que el legislador grava todo acto material de traslado fuera del molino. De ello se puede observar que en aquellos casos en que se han exportado bienes para su consumo en el extranjero, no hay retiro de los bienes (venta) conforme a las normas del IGV

Partiendo de la interpretación sistemática del legislador, éste trata de incorporar diversos artículos de la Ley del IGV, a la Ley IVAP con la finalidad de dar cierto sentido a la norma, el cual ha generado varias distorsiones respecto a su imposición referido a las exportaciones, ya que el consumidor final dado su ámbito territorial, realiza operaciones internacionales la cual debe ser en el país en donde se verifique el consumo final de los bienes y servicios y no en el país desde donde se van a proveer o se provean éstos quien grave estas operaciones, razón fundamental para que como consecuencia de estas operaciones se adscriba al principio de imposición en el país de destino donde serán consumidos estos productos, los cuales no se encuentran gravados con este impuesto.

El Tribunal Fiscal ha precisado en la **RTF N° 08036 – 2 – 2013** que; el retiro de los bienes fuera de las instalaciones del molino, no regula una presunción de venta, dado que considerar como venta el citado retiro no es el resultado de un proceso lógico que conlleve a asumir que el traslado físico constituya una primera venta, siendo que por el contrario el citado artículo se sustenta en el uso de una ficción al darle efectos jurídicos

de una primera venta al retiro físico de los bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino, creando una verdad jurídica distinta a la que en los hechos pudiera haber ocurrido, lo cual concluye que todo retiro de los bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino está gravada con dicho impuesto.

Teniendo una posición axiomática de la norma podemos señalar que el Tribunal Fiscal asume que todo retiro físico de los bienes fuera de las instalaciones del molino, constituye una venta, no cabiendo la posibilidad de que a través de estos bienes materia de exportación sean destinados a consumirse en otro territorio, vulnerando principios del derecho legalmente establecidos. El Principio de Igualdad en materia tributaria señala que todos los contribuyentes, ya sean personas naturales o personas jurídicas deben ser tratados de manera igual, igualdad ante la Ley, y en el IVAP se gravan las exportaciones del producto, lo cual de manera coactiva, le faculta al Estado hacer el cobro del impuesto por el retiro del arroz fuera de las instalaciones del molino.

Desde luego, si la Administración Tributaria pretende evitar el fraude fiscal, no parece coherente gravar de manera imponente todas las operaciones realizadas respecto al tributo IVAP, lo cual grava con impuesto la exportación de arroz pilado, sin tomar en consideración que toda exportación de bienes no está afecta al pago de impuesto al consumo.

3.- El primer párrafo del artículo 4° de la Ley IVAP dispone que en todos los casos del retiro de los bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de dichos productos.

Por excepción, el artículo 4° de la Ley IVAP, establece que en todos los casos del retiro de bienes afecto a IVAP fuera de las instalaciones del molino, se presumirá una primera venta de dichos productos.

La primera de ellas es que toda presunción admite prueba en contrario (presunción iuris tantum), en tanto y en cuanto del texto de la Ley se desprende que sea una presunción de pleno derecho (presunción iure et de iure), es decir no tiene la típica fórmula: “Sin admitir prueba en contrario”, por tanto y como lo entiende en forma unánime la doctrina procesal, corresponde probar en contrario, tal como lo reconoce con sabio criterio el propio Tribunal Fiscal en la **RTF N° 0784 – 7 – 2009** del 28.01.2009.

En consecuencia, se debe entender que el legislador utilizó el término “**Retiro**” entendido éste como “**traslado físico**”, ya que estamos frente a una ficción jurídica al establecer como primera venta aquel retiro físico que se realiza fuera de las instalaciones del molino, y en consecuencia afecto a la Ley IVAP, lo cual resulta absurdo gravar bienes que son destinados a ser consumidos en otro país, siendo la **RTF N° 08036-2-2013** precisa al señalar que ha verificado la salida de los bienes afectos a la citada ley, fuera de las instalaciones del molino, “lo cual no ha sido cuestionada por la recurrente” la cual se encuentra arreglada a Ley, siendo no posible pronunciarse respecto a si la venta realizada fue materia de exportación de parte de la recurrente.

La segunda razón tiene que ver con el Comercio Internacional. Así, constituye un principio general de la Organización Mundial de Comercio (O.M.C.) que la exportación de bienes no se encuentra sujeta a impuestos al consumo y; simétricamente, que la importación de bienes si lo está. Este principio básico del comercio internacional se fundamenta en la finalidad del impuesto, que es gravar el consumo en el mercado en el que finalmente se consume.

La presunción establecida en la Ley IVAP es una presunción legal absoluta, es decir no admite prueba en contrario, lo cual se puede establecer la detentación del poder del Estado al aplicar políticas fiscales poco claras y de manera imperativa, no siendo posible que estos productos sean vendidos al exterior, lo cual de ser así, no estaría afecto al pago de impuesto.

Siendo ello así, tal y como lo señala el doctrinario Rubén Saavedra se vulneran principios constitucionales que orientan el adecuado uso de la potestad tributaria. Asimismo, la afectación de los derechos del contribuyente puede resultar extrema, cuando se estima la obligación mediante la aplicación de presunciones legales con carácter de absolutas, por cuanto no se permiten probar en contrario la obligación tributaria presunta, “con lo cual se lesiona abiertamente el derecho de defensa reconocido en nuestra Constitución Política de 1,993”.

4.- El Arroz Pilado en las exportaciones no está afecto al impuesto IVAP de acuerdo a la hipótesis de incidencia:

Resulta fundamental comprender doctrinariamente para apreciar la naturaleza anti técnica de esta norma que en algunos casos ha llevado a pensar que la Administración

Tributaria considere gravada las operaciones de los deudores tributarios, es el concepto de hipótesis de incidencia.

Al respecto definimos y conceptualizamos anteriormente que la hipótesis de incidencia o supuesto de hecho, es la descripción ideal de un hecho contenido en la Ley, cuyo acaecimiento en la realidad genera el hecho imponible que da origen al nacimiento de la obligación tributaria.

En relación al tema de análisis, el artículo 1° de la Ley IVAP, establece textualmente:

Créase el IVAP aplicable a la primera operación de venta en el territorio nacional, así como a la importación de arroz pilado.

Aquí claramente el legislador ha optado por dos situaciones:

- La primera venta de arroz pilado en el territorio nacional
- La importación de arroz pilado

Por excepción el artículo 4° de la Ley, establece que en todos los casos del retiro de los bienes afecto a la Ley IVAP, fuera de las instalaciones del molino, se presumirá una primera venta de dichos productos.

Al respecto, haciendo una interpretación sistemática de los artículos 1° y 4° de la Ley, tenemos que la primera norma contempla las situaciones normales que por naturaleza grava el IVAP, mientras que el artículo 4° tiene como finalidad gravar los retiros (jurídicos de acuerdo a la Ley del IGV) para que se consuman en el territorio nacional sin el pago de este impuesto, siendo ello así, los bienes se trasladan físicamente para ser exportados (esto es, no se van a consumir en el país), no se cumplirá la hipótesis de incidencia y no se aplicará dicha presunción, tal como la doctrina de manera unánime la reconoce.

Con respecto a la hipótesis de incidencia a fin de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, debo incidir que en el caso de operaciones internacionales debe ser el país en donde se verifique el consumo final de los bienes y no el país desde donde se provean quien grave estas operaciones, razón por la cual es consecuente que un impuesto al consumo adscrito al principio de imposición en el país de destino como el IVAP establezca que la venta de bienes que serán consumidos en el exterior no se encuentre gravado.

Se debe tener en cuenta que la hipótesis de incidencia reúne criterios o aspectos fácticos para la configuración del hecho, lo cual parte de su conexión con un sujeto, su localización y consumación en un momento y lugar determinado, siendo éste declarativo en nuestro sistema tributario.

Partiendo de ello podemos argumentar que el aspecto espacial (Dónde) y temporal (Cuándo) no se cumplen en la hipótesis de incidencia para el nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto IVAP, porque de acuerdo al aspecto espacial éste implica venta de bienes en el territorio nacional, lo cual no ocurre, ya que la exportación de arroz a otro país, es una mercadería sometida al régimen aduanero de exportación, no gravando la imposición en el país de consumo, y; el aspecto personal (Quién) y material (Qué) quedan de plano inmersos en él como plano abstracto pero no completo para que sea subsumido en un hecho imponible y generador del nacimiento de la obligación tributaria.

La **RTF 08036 - 2 - 2013** señala que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que no se configuró el aspecto espacial que establece la hipótesis de incidencia debido a que sus operaciones se dirigen exclusivamente a la exportación, este órgano colegiado señala que conforme se ha señalado, la Ley del IVAP, considera primera venta aquel retiro del bien afecto a dicho impuesto fuera de las instalaciones del molino, y en la medida que dicho retiro se ha producido dentro del territorio nacional, se encuentra gravada con el citado impuesto, por lo que se habría cumplido con la hipótesis de incidencia que regula la referida norma. cita las resoluciones RTF N° 00399-4-2003 y N° 05682-2-2009 respecto a exportaciones de bienes muebles, dando a conocer la naturaleza de las operaciones realizadas, las cuales se encontraban gravadas con el IGV, pero no serían aplicables al caso investigado dada la naturaleza del nacimiento de la obligación tributaria respecto al retiro de los bienes de las instalaciones del molino, lo cual resulta contraproducente afirmar que exista obligación de tributar por la exportación a realizar de un potencial contribuyente interesado en exportar arroz pilado.

De lo argumentado, consideramos que el IVAP es un impuesto monofásico que grava una etapa de la producción siendo éste un impuesto al consumo el que se le atribuye, el legislador le ha dado un trato discriminatorio al arroz pilado que no permite al contribuyente exportar sus productos al exterior infringiendo las políticas arancelarias dadas por el Estado, el cual señala que a través de sus políticas arancelarias en términos de aranceles (impuestos al comercio exterior de bienes, sea de importaciones o exportaciones) no aplica impuestos hace muchos años, esto con la finalidad de no restarle competitividad a las exportaciones.

CONCLUSIONES

1.- La disposición sobre retiro de los bienes establecida en la Ley IVAP – Ley N° 28211, si afecta a los contribuyentes interesados en exportar sus productos, ya que producto de esta afectación limita la salida de los bienes del país trayendo consigo la lesión de derechos fundamentales de la persona como el derecho de defensa en el caso de la presunción de venta plasmada en la Ley IVAP; el cual debe ser respetando los principios constitucionales previstos en la Constitución, así como el principio de igualdad en materia tributaria.

2.- El IVAP, es un impuesto que grava la primera venta de arroz pilado en el territorio nacional, así como las importaciones, siendo éste un impuesto al consumo que recoge parte de la legislación del IGV para su aplicación del mismo, el cual se ha visto perjudicado parte de los contribuyentes que desean exportar sus productos.

3.- El IVAP es un impuesto que grava las exportaciones de arroz pilado, dada la naturaleza del ámbito de aplicación de la norma, éste prevé que se presume venta cuando éste es retirado de las instalaciones del molino de arroz, no pudiendo generarse el retiro de las instalaciones para su autoconsumo o traslado físico para una venta al exterior, lo cual afecta gravemente la generación de divisas al Estado.

4.- El nacimiento de la obligación tributaria generador del hecho imponible en la Ley IVAP está dado: en el caso de la primera venta en el territorio nacional, en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero, en el caso de retiro de los bienes, en la fecha de retiro o en la fecha en que se emite el comprobante de pago, lo que ocurre primero, en la importación, en la fecha que se solicita su despacho a consumo, como se aprecia, se consideran reglas generales tratándose de la primera venta, lo cual desnaturaliza la finalidad de las políticas públicas arancelarias que tiene el Estado para con sus contribuyentes, ya que con la dación de esta Ley le resta competitividad en el mercado internacional y a la vez competitividad en el mercado interno por las políticas arancelarias a las importaciones con tasas 0% por tratados de libre comercio, vulnerando de esta manera el principio de igualdad tributaria ya que a través de la dación de la presente ley, el legislador prevé un trato discriminatorio a parte de este sector agrario imponiéndole un impuesto donde no debería aplicarse al mismo.

RECOMENDACIONES

1.- La presunción de venta sobre retiro de los bienes plasmada en el artículo 4º de la Ley IVAP, debe ser modificada a fin de justificar la correcta acepción gramatical al retiro de bienes de arroz pilado cuando éste es efectuado para exportación.

2.- Respecto al nacimiento de la obligación tributaria, ésta debe ser modificada en su artículo 5º incisos a) y b) respecto a primera venta y retiro de los bienes, el cual quedará plasmado en la propuesta de modificación normativa.

CAPÍTULO 6. PROPUESTA DE APLICACIÓN PROFESIONAL

PROYECTO DE LEY

El señor Martín Florián Orchessi que suscribe, ejerciendo el derecho de iniciativa legislativa que les confiere el artículo 107° de la Constitución Política del Perú, presenta el presente Proyecto de Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I.- ANTECEDENTES:

BASE LEGAL

- **Constitución Política del Perú, en el artículo 88°**, establece que el Estado apoya preferentemente el desarrollo agrario.
- **Ley N° 28211, publicada el 22.04.2004**, “Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado y modifica el Apéndice I del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo” mediante la cual se crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, aplicable a la primera operación de venta en el territorio nacional, así como a la importación de arroz pilado.
- **Ley N° 28309 publicada el 29.07.2004**, Ley que modifica la Ley N° 28211, mediante la cual se modifican diversos artículos de la Ley 28211, con la finalidad de perfeccionar la norma, estableciendo las Subpartidas nacionales, la modificación de la base imponible del impuesto, entre otros, así como la incorporación de la aplicación del sistema de pago de obligaciones con el Gobierno Central.
- **El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, D.S. N° 055-99-EF** y modificatorias, en el Título IV del Impuesto Especial a las Ventas, establece el Impuesto Especial a las Ventas que grava la venta en el país y a la importación de arroz en todas sus variedades.
- **Decreto Supremo N° 137-2004 – EF**. Disposiciones reglamentarias de la Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.
- **El Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940**, referente al sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central.

- **Resolución de Superintendencia N° 111 – 2004/SUNAT** publicada el 08.05.2004, que establece disposiciones relacionadas con el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.
- **Resolución de Superintendencia N° 134-2004/SUNAT**, publicada el 07.06.2004 que complementa las disposiciones para la declaración y el pago del impuesto a la venta de arroz pilado.
- **Resolución de Superintendencia N° 266-2004/SUNAT**, publicada el 04.11.2004, que aprueba diversas disposiciones aplicables a los sujetos del impuesto a la venta de arroz pilado.

II.- FUNDAMENTOS:

ANTECEDENTES SOBRE LA CREACIÓN DEL IVAP

En el año 2004, se dio la Ley N° 28211- Ley IVAP “IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO – IVAP”, nace a raíz del incumplimiento tributario generado en una parte del sector agrario, el cual en los años 90 tenía un índice de evasión tributaria que representaba el 92% de los ingresos provenientes de este producto (llámese arroz pilado) Como antecedente tenemos que este producto fue gravado con el Impuesto General a las Ventas años atrás, pero con otro concepto; “Impuesto Especial a la Venta de Arroz Pilado”, el cual a través de una política de Reforma Agraria, gravó con una tasa del 5% del IGV a la venta de arroz pilado, no cumpliendo éste su propósito, derogándose en su debido momento y dando pase a una nueva imposición de tributo para el arroz pilado (Ley N° 28211).

IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO

Es el Impuesto que deben pagar todas las personas (Personas Naturales, Sociedades Conyugales y las Personas Jurídicas que de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, realizan la primera venta de arroz pilado en el país, así como también la importación definitiva de arroz pilado.

Las siguientes variedades según su partida arancelaria se encuentran comprendidas:

1006.20.00.00 Arroz descascarillado (arroz cargo o arroz pardo)

1006.30.00.00 Arroz semiblanqueado o blanqueado, incluso pulido o glaseado

1006.40.00.00 Arroz partido

23.02.20.00.00 Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas, incluso en "pellets" de arroz

TASA DEL IMPUESTO

El artículo 6° de la Ley N° 28211 señala el 4% la tasa del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, aplicable a la importación y a la primera venta de los bienes afectos, sobre la base imponible.

APLICACIÓN DEL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CON EL GOBIERNO CENTRAL – SPOT

La Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 28211 dispone la aplicación del sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central, establecido por el Decreto Legislativo N° 940.

Mediante Decreto Supremo N° 137-2004-EF. Artículo 11°, se fijó el porcentaje máximo de detracción, respecto de bienes afectos a IVAP, correspondiendo en 3.85%, como porcentaje máximo a deducir del precio de venta de los bienes afectos.

LA NECESARIA INAFECTACION DE LA VENTA DE ARROZ PILADO A LAS EXPORTACIONES

Existe una serie de razones y fundamentos que justifican que las operaciones de exportación de venta de arroz pilado se encuentren inafecto de este impuesto, las cuales señalamos dos primordiales continuación:

Una de las principales razones por las cuales este impuesto no debe gravar las exportaciones de arroz pilado es que toda exportación de bienes y/o servicios no se encuentra afectada a tributos, la cual tiene una tasa ficta de cero (0%)

El artículo 33° de la Ley del IGV señala que la exportación de bienes o servicios así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos a este impuesto.

Además señala que se considera exportación de bienes la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado a favor de un sujeto no domiciliado, independientemente de que la transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, siempre que dichos bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva.

Una razón más y fundamental para conllevar a la inafectación del IVAP a las exportaciones es que el Decreto Legislativo N° 1053 – Ley General de Aduanas, establece en su capítulo III “De la Exportación” en su artículo 60°; “La exportación de bienes no está afecta a ningún tributo. Solo para fines estadísticos ADUANAS aplicará la tasa ficta de cero (0%)”

III.- ANÁLISIS COSTO - BENEFICIO:

La aprobación de la presente iniciativa genera el ingreso de divisas al Gobierno Central. Los contribuyentes exportadores e interesados en exportar arroz pilado permiten satisfacer primeramente la demanda interna de arroz pilado, y; con los excedentes de producción que cuentan permite exportar sus productos a mercados internacionales generando trabajo a los diversos rubros económicos lo cual genera también ingresos tributarios al Estado.

El Estado a través de sus políticas arancelarias fomenta la inversión, las importaciones y asimismo las exportaciones de sus productos, para ello es necesario que también detenga los subsidios y subvenciones que da al agro, a través de los aranceles cero al arroz importado, éste ingresa con precios inferiores a los del mercado interno, lo cual conlleva a la competencia interna del producto a precios más bajos generando una competencia relevante en el país y ello conlleva también al debacle en el sector.

Siendo éste un punto neurálgico y dado la carencia de recursos que cuenta el sector agrario se motiva la exportación de sus productos, llámese pequeños o medianos exportadores, a fin de generar mejores ingresos económicos para un mejor nivel de vida de las personas.

En ese sentido, la propuesta pretende inafectar las exportaciones de arroz pilado cuando éstas sean destinados para su venta y sean retirados de las instalaciones del molino de arroz.

FÓRMULA LEGAL:

LEY QUE PROPONE LA INAFECTACION DEL IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO A LAS EXPORTACIONES

El Congreso de La República; ha dado la siguiente Ley:

Ley que modifica los artículos 1º, 4º y 5º de la Ley N° 28211 y Ley N° 28309 para que las exportaciones de arroz pilado no se encuentren afectos al tributo IVAP a fin de incentivar la generación de las exportaciones de arroz pilado en el país.

Artículo N° 1: OBJETO DE LA NORMA

Sustitúyase el artículo 1º de la Ley N° 28309 que modificó la Ley N° 28211, por el texto siguiente:

Artículo N° 1.- Objeto de la norma

Créase el impuesto a la venta de Arroz Pilado aplicado a la primera operación de venta en el territorio nacional, así como a la importación de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00 y 2302.20.00.00 con excepción de la venta de arroz pilado sujeta a la exportación definitiva.

Artículo 4º.- Presunción de venta y responsabilidad solidaria

Sustitúyase el artículo 4º de la Ley N° 28309 que modificó la Ley N° 28211, por el texto siguiente:

En los casos del retiro de bienes afectos al IVAP, fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de productos salvo excepción de que ésta se trate de una primera venta materia de exportación definitiva, el cual deberá demostrar el propietario de los bienes antes del retiro de las instalaciones del molino que; los bienes que se van a **“TRASLADAR FISICAMENTE”** de las instalaciones del molino a un puerto de embarque u otro, van a ser exportados a otro lugar de destino y consumo, el cual dejará constancia en el molino la documentación sustentatoria de los bienes que serán

materia de exportación definitiva tales como contratos de compra – venta, factura copia SUNAT, DUE o DAM, conocimiento de embarque, documentos de transporte, guía de remisión remitente y otros requisitos que impliquen acreditar la exportación de bienes.

Artículo 5º Nacimiento de la Obligación Tributaria

Sustitúyase el artículo 5º incisos a) y b) de la Ley Nº 28211 por el texto siguiente:

La obligación tributaria se origina:

a.- En el caso de primera venta, siempre y cuando los bienes no sean materia de exportación definitiva; en la fecha que se emita el comprobante de pago o en la fecha que se entregue el bien, lo que ocurra primero

b.- En el caso de retiro de bienes, en la fecha del retiro siempre y cuando no sea materia de exportación definitiva, o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA:

ÚNICA: NORMAS REGLAMENTARIAS

En el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, se dictarán normas reglamentarias para el cumplimiento de lo establecido en la presente Ley. Asimismo, mediante decreto supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas, con opinión técnica de la SUNAT, se podrá precisar el presente impuesto a que se refiere la presente Ley.

Comuníquese al señor Presidente de República, para su promulgación.

En Lima a los...

Lima, 12 de diciembre de 2014

REFERENCIAS

- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2014). DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - 23 EDICION. ESPAÑA: ESPASA .
[www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/.../\\$FILE/18-05.doc](http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/.../$FILE/18-05.doc). (18 de mayo de 2005). Recuperado el 2015
- ACTUALIDAD EMPRESARIAL. (2010). IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO. *ACTUALIDAD EMPRESARIAL*.
- agroaldia.minag.gob.pe/biblioteca/download/.../agroeconomiaarroz3.pdf. (s.f.). Recuperado el Febrero de 2015
- ALADI. (27 de noviembre de 2014). *ALADI - ASOCIACION LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN*. Recuperado el 27 de noviembre de 2014, de <http://aladi.org>
- AMORETI, P. (2009). *LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA PERUANA* . Obtenido de www.monografias.com
- Arancibia Cueva, M. (2004). Código Tributario Comentado. En M. Arancibia Cueva, *Código Tributario* (pág. 70). Lima: Instituto de Investigación El Pacífico Editores.
- Arancibia Cueva, M. (2004). CODIGO TRIBUTARIO COMENTADO Y CONCORDADO. En *CODIGO TRIBUTARIO* (pág. 61). Lima, Perú: Instituto de Investigación El Pacífico Editores.
- ARANCIBIA, M. (2004). *CODIGO TRIBUTARIO CONCORDADO Y COMENTADO*. LIMA: PACIFICO EDITORES.
- BRAVO CUCCI, J. (2013). DERECHO TRIBUTARIO - REFLEXIONES. En J. BRAVO CUCCI, *DERECHO TRIBUTARIO - REFLEXIONES* (págs. 35-36). LIMA: JURISTA EDITORES.
- BRAVO SHEEN, D. y. (2012). LA IMPOSICIÓN AL CONSUMO EN EL PERÚ. En B. S. Walker, *LA IMPOSICION AL CONSUMO EN EL PERÚ* (pág. 15). LIMA: EDITORIAL TINCO.
- Bravo, J. (2003). FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO. En J. Bravo Cucci. Lima: Palestra Primera Edicion.
- CONSTITUCIONAL, T. (2004). www.tc.gob.pe/.../00004-2004-AI%2000011-2004-AI%2000012-2004-. Recuperado el 15 de OCTUBRE de 2014
- Contadores & Empresas. (2015). *Pioner Tributario Volumen 1*. Lima: Gaceta Jurídica.
- (2012). *TRATADO DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO*. En C. G. DANIEL YANACOLCA. LIMA: PACIFICO EDITORES SAC.
- deconceptos.com/general/traslado. (s.f.). Recuperado el 31 de julio de 2015, de www.google.com
- EMPRESARIAL, A. (2010). EL RETIRO DE BIENES. *ACTUALIDAD EMPRESARIAL*, I-4.
- (2010). LAS PRESUNCIONES Y RENTAS FICTAS. En F. ESCRIBANO, J. BRAVO, E. DIAZ, & W. VILLAUEVA, *LAS PRESUNCIONES Y RENTAS FICTAS - ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS* (págs. 109,110,111,112,113,118). LIMA - PERU: ARA EDITORES - IPIDET.
- ESEVERRY, E. (2013). DERECHO TRIBUTARIO, PARTE GENERAL. Lima: JURISTA EDITORES EIRL.
- ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE. (2010). IMPUESTOS ANTITECNICOS. *INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE*, A3.
- ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE. (2011). *MANUAL TRIBUTARIO*. LIMA: EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE S.A.C.
- GESTION, D. (12 de 06 de 2011). DIARIO GESTION. *PERÚ PODRÍA PERDERLA OPORTUNIDAD DE EXPORTAR ARROZ PILADO*, pág. 1.

- <http://glosarios.servidor-alicante.com/hacienda-publica/principio-de-neutralidad-tributaria>. (s.f.). Recuperado el 02 de agosto de 2015
- http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=2173:definicion&catid=327:exoneracion&Itemid=548. (s.f.). Recuperado el 2015
- https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub362.pdf. (s.f.). Recuperado el 2015
- LANDA, C. (2006). JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA. En G. JURIDICA, *JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA* (págs. 256, 257, 258). LIMA: Imprenta Editorial El Buho EIRL.
- LEGALES, N. (2002). *JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA*. TRUJILLO: EDITORANORMASLEGALES S.A.C.
- MATOS, A. (19 de mayo de 2009). *ALAN EMILIO MATOS BARZOLA.WORDPRESS.COM*. Obtenido de CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO: www.alanemiliomatosbarzola.wordpress.com
- ORTEGA SALAVARÍA Rosa, B. V. (2014). NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. En B. V. ORTEGA SALAVARÍA Rosa, *NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA* (págs. 7-8-9). Lima: ECB EDICIONES S.A.C.
- PANITA, P. (16 de MARZO de 2012). <https://es.scribd.com/doc/85549561/Concepto-de-transaccion-economica>. Recuperado el 10 de OCTUBRE de 2014
- PEREZ ROYO, F. (2007). DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO; PARTE GENERAL. En F. PEREZ ROYO, *DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO; PARTE GENERAL* (pág. 32). ARGENTINA: EDITORIAL NAVARRA: SÉPTIMA EDICION.
- QUINTANILLA, A. (2011). LOS ANDES.
- RUBIO, MARCIAL. (2003). *INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS*. LIMA: ARA EDITORES E.I.R.L.
- SIICEX. (30 de MAYO de 2013). *SIICEX.GOB.PE*. Obtenido de SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACION DE COMERCIO EXTERIOR: <http://www.siicex.gob.pe/siicex/resources/sectoresproductivos/GM%20servicios%20-%20Ecuador%202013.pdf>
- STEEL, A. (2010). *LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL PERU*.
- SULLANA, M. D. (ABRIL de 2014). Obtenido de munisullana.gob.pe/Documentos_Municipales/.../Cultivos_Arroz.pdf
- SUNAT. (2011). *SUNAT.GOB.PE*. Obtenido de GUIA TRIBUTARIA - QUE ES EL IVAP.
- SUNAT. (2012). MODIFICACIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES. *CHARLA INFORMATIVA*. LIMA: UNMSM.
- TAGLE, M. (2001). *EL CICLO ECONOMICO Y LA RECAUDACION TRIBUTARIA EN EL PERU*. CUZCO: UNSAM.
- THOMSON REUTERS - CHECKPOINT. (2014). MANUAL TRIBUTARIO 2014. En R. ORTEGA, J. CASTILLO, & P. ANA. LIMA: ECB EDICIONES S.A.C.
- THOMSON REUTERS. (2014). MANUAL TRIBUTARIO 2014. En O. ROSA, & J. P. CASTILLO. LIMA: ECB EDICIONES SAC.
- VARGAS, V. (1994). *EL RETIRO DE BIENES Y SUS APLICACIONES EN EL IGV*. LIMA: ASOCIACION FISCAL INTERNACIONAL - GRUPO PERU.
- YACOLCA, D., & GAMBA VALEGA, C. B. (2012). TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO. En D. YACOLCA, & C. B. GAMBA VALEGA. LIMA: PACIFICO EDITORES S.A.C.
- ZOLEZZI, A. (s.f.). EL IMPUESTO A LAS VENTAS - SU EVOLUCION EN EL PERU. *INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO*, 22.

ANEXOS

ANEXO Nº 01: OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

VARIABLES	MARCO CONCEPTUAL	DIMENSIONES	INDICADORES
Contribuyentes interesados en exportar arroz pilado	Los contribuyentes son todas las personas naturales y personas jurídicas que generan actividades económicas con la finalidad de obtener beneficios o utilidades.	2.2.7. Contribuyente 2.2.8. Sujeto Activo o acreedor tributario 2.2.9. Sujeto pasivo o deudor tributario 2.2.10. Capacidad y Representación 2.2.11. Nacimiento de la obligación tributaria 2.2.12. Hipótesis de Incidencia Tributaria 2.2.13. Presunciones Tributarias 2.2.13.1. Las Ficciones Jurídicas en el Derecho Tributario 2.2.14. Administración Tributaria 2.2.14.1. La Administración Tributaria: SUNAT 2.2.14.2. Recaudación 2.2.15. El arroz en el Perú 2.2.15.1. Producción Mundial 2.2.15.2. Producción de Arroz en el Perú 2.2.15.3. Consumo en el Perú 2.2.15.4. Importación de Arroz en el Perú 2010 – 2012 2.2.15.5. Exportación de Arroz en el Perú 2010-2012 2.2.15.6. Conclusiones Finales 2.2.16. Condiciones de exportación del arroz pilado en otros países – Caso Ecuador 2.2.16.1. Acceso al Mercado – Medidas arancelarias	¿Cuáles son las condiciones ideales para exportar arroz pilado? ¿Qué condiciones de exportación del arroz pilado se presentan en otros países?

<p>Norma de Disposición sobre “retiro de bienes” establecida en la Ley N° 28211 – Ley IVAP</p>	<p><u>Objetivo de la Norma:</u> Créase el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado a la primera venta de arroz en el territorio nacional y a las importaciones.</p> <p><u>Retiro de Bienes:</u> Todo acto por el que se transfiera la propiedad de bienes. Retiro de bienes: De acuerdo a la Ley del Impuesto General a las Ventas el retiro es considerado como una venta de bien mueble, es decir una operación gravada.</p>	<p>2.2.17. EL IVAP (IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO)</p> <p>2.2.17.1. Definición de Impuesto</p> <p>2.2.17.2. Definición del IVAP</p> <p>2.2.17.3. Tasa del Impuesto</p> <p>2.2.17.4. Monto del Depósito</p> <p>2.2.17.5. Base imponible:</p> <p>2.2.17.6. Responsables Solidarios:</p> <p>2.2.17.7. Nacimiento de la Obligación Tributaria:</p> <p>2.2.18. Retiro de Bienes</p> <p>2.3. Impuestos Comparados del Sistema Tributario de Países de Latinoamérica según ALADI (Asociación Latinoamericana de Integración)</p>	<p>¿Cuál es la naturaleza jurídica de la imposición del impuesto IVAP?</p> <p>¿Qué características reúne la imposición de este tributo para gravarlo con el impuesto IVAP?</p> <p>¿Cuáles son las ventajas de la aplicación de este tributo? ¿Cuál es la desventaja con respecto a la aplicación de este tributo?</p> <p>¿Existe nacimiento de la obligación tributaria en las exportaciones de productos?</p> <p>¿Por qué se grava el tributo en base a una presunción tributaria?</p> <p>¿Cómo ha variado el índice de exportación del arroz pilado a raíz de la Ley?</p> <p>¿Existe vulneración de derechos al aplicar la imposición del tributo IVAP a las exportaciones?</p>
--	---	---	---

ANEXO N° 02: MATRIZ DE CONSISTENCIA

PROBLEMA:	OBJETIVOS:	HIPÓTESIS:	METODOLOGÍA:
<p>¿De qué manera la disposición sobre “retiro de bienes” establecida en la Ley del impuesto IVAP, afecta a los contribuyentes interesados en exportar arroz pilado?</p>	<p>OBJETIVO GENERAL: Determinar de qué manera la disposición sobre “retiro de bienes” establecida en la Ley del impuesto IVAP, afecta a los contribuyentes interesados en la exportación del arroz pilado</p> <p>OBJETIVOS ESPECÍFICOS:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Explicar cómo se realiza la imposición del IVAP en el país. - Identificar los efectos de la aplicación del IVAP en los contribuyentes - Explicar el nacimiento de la obligación tributaria a través de su hipótesis de incidencia o supuesto de hecho a fin de determinar la verdadera imposición del tributo IVAP. - Explicar que con la inaplicación del IVAP a las exportaciones de arroz pilado, permitirá a los contribuyentes perceptores de este tributo, poder realizar adecuadamente sus exportaciones, no teniendo brechas económicas ni limitaciones para poder realizar transacciones comerciales, y; por consiguiente permitirá al Estado la obtención de divisas. 	<p>La disposición sobre retiro de bienes establecido en la Ley del impuesto IVAP, desincentiva en los contribuyentes interesados la exportación de arroz pilado por qué a través de la dación de la presente norma obliga a tributar al exportador interesado a pesar de que todo tipo de exportación no se encuentra gravada con impuesto.</p> <p>VARIABLES:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Variable Dependiente: Contribuyentes interesados en exportar arroz pilado • Variable Independiente: Disposición sobre retiro de bienes establecidas en la Ley N° 28211 – Ley IVAP 	<p>TIPO DE INVESTIGACIÓN: No experimental de corte transversal - descriptiva</p> <p>DISEÑO POBLACIÓN Y MUESTRA:</p> <p>POBLACION. La población en estudio será la información obtenida de la página web del Ministerio de Agricultura referida a las exportaciones e importaciones de arroz pilado en el Perú</p> <p>MUESTRA: La muestra será no probabilística y considerara los siguientes criterios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Accesibilidad - Disposición - Tiempo <p>TÉCNICAS E INSTRUMENTOS</p> <p>Las principales técnicas que se han empleado en la investigación son: Revisión documental Instrumentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Artículos publicados en revistas tributarias - Libros tributarios

	<p>JUSTIFICACIÓN:</p> <p>El presente trabajo de investigación es importante para:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Criterio teórico.- El Derecho Tributario se puede definir como el conjunto de normas encaminadas a optimizar la recaudación tributaria en armonía con los derechos fundamentales que tienen los contribuyentes. El problema de investigación ha sido elaborado con la finalidad de ampliar conocimientos en relación al impuesto IVAP, el cual señala el ámbito de aplicación en el territorio nacional, su naturaleza e implicancias. <p>La Administración Tributaria viene aplicando las normas de una manera errónea esto debido, no a la defectuosa redacción, sino a las distorsiones de interpretación guiadas por el propósito de mejorar la recaudación. Esta conceptualización armoniza el interés fiscal del, ya que los tributos han sido creados con el propósito que el Estado cumpla sus fines, de lo cual se desprende que un ente privado (por ejemplo una sociedad anónima) no pueda crear tributos. Al respecto, "ESEVERRY afirma que el poder tributario es la facultad reconocida constitucionalmente para establecer y exigir tributos"</p> <ul style="list-style-type: none"> - Criterio aplicativo o práctico.- El presente trabajo permite dar una opinión respecto a la aplicación del tributo IVAP para solucionar la problemática planteada, haciendo un análisis doctrinario y secuencial de la norma, así como su correcta aplicación para el fin que persigue. (Aplicación debida del impuesto que satisfaga la necesidad del Estado Peruano con respecto a su 		
--	--	--	--

	<p>recaudación y éste a su vez que no afecte a los intereses de los agentes económicos - contribuyentes).</p> <ul style="list-style-type: none">- Criterio valorativo. – El problema de investigación persigue un fin idealista, puesto que busca qué, con la modificación de la norma tributaria, se otorgue tratamiento tributario adecuado a los agentes económicos (contribuyentes) quienes son los perjudicados. Asimismo permitir al Estado Peruano que con una correcta regulación de la norma pueda elevar las exportaciones de este producto el cual se ve disminuido por una interpretación errónea de la norma tributaria.- Criterio académico: El problema de investigación busca contribuir en la futura formación de los estudiantes de Derecho tributario, de tal manera que si existiese una modificación de la Ley del IVAP, habría un nuevo tema de conocimiento con respecto a su ámbito de aplicación en el territorio nacional con respecto a la exportación del arroz pilado.		
--	--	--	--

DIARIO GESTIÓN: 12 DE JUNIO DEL 2011

BEATRIZ TUBINO, GERENTE DEL GREMIO SOSTUVO QUE:

PERÚ PODRÍA PERDER LA OPORTUNIDAD DE EXPORTAR ARROZ PILADO

Afirma que SUNAT desalienta la operación porque insiste en aplicar un impuesto a esa transacción comercial.

La Asociación de Exportadores (ADEX) afirmó que Perú perdería la oportunidad de convertirse en un importante exportador de arroz pilado de América Latina, si la SUNAT mantiene su posición de gravar un impuesto a esa operación comercial.

“Tenemos una frontera agrícola que debemos aprovechar y un sector conformado por pequeños productores que quieren incursionar en la exportación, y que no debe ser desalentado.

La SUNAT precisa (Informe N° 091-2009-SUNAT - 2B0000) que la exportación de arroz pilado está afecto al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, sin embargo, explicó que el artículo 1° de la Ley N° 28211 dispone que dicho tributo “afecta únicamente a la primera operación de venta de arroz pilado en el territorio nacional y a la importación”. Aseguró que las exportaciones no pueden afectarse con cargas fiscales que le resten competitividad al Estado.

La ejecutiva manifestó que el Perú será un importante exportador del producto si se crea un marco jurídico transparente, que apoye a las empresas del sector.

En ese sentido, solicitó a la SUNAT modificar su opinión respecto a la aplicación del tributo al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado a la exportación de arroz pilado.

Colombia es el principal comprador de arroz pilado, que en este mes está dispuesto a adquirir 40 mil toneladas métricas para cubrir la pérdida del 50 % de sus cosechas por una plaga. Si Perú no está en condiciones de atender ese pedido, el mercado colombiano acudirá a Ecuador. (GESTION, 2011)

CARGO

"Decenio de las Personas con Discapacidad en el Perú"
"Año del Centenario de Machu Picchu para el mundo"

CARTA N.º 050 -2011-SUNAT/200000

Lima, 25 ABR 2011

Señor
LUIS GASCO ARROBAS
Presidente
Asociación Nacional de Molineros de Arroz
Presente

Referencia: Carta s/n recibida el 19.1.2011

De mi consideración:

Es grato dirigirme a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual solicita se efectúe un nuevo análisis del criterio contenido en el Informe N.º 091-2009-SUNAT/2B0000.



Al respecto, cabe indicar que esta Superintendencia Nacional se ratifica en el criterio contenido en el Informe N.º 091-2009-SUNAT/2B0000, en el cual se concluye que el etiro de bienes afectos al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado (IVAP) fuera de las instalaciones del molino se encuentra gravado con dicho Impuesto, independientemente que tales bienes se destinen a la venta interna o exportación.



Sobre el particular, en principio, es preciso señalar que el IVAP y el Impuesto General a las Ventas (IGV) son tributos distintos que tienen un campo de aplicación diferente: el primero es un impuesto monofásico, aplicable a nivel de primer vendedor del bien o de su importador, en tanto que el segundo es un impuesto al valor agregado de tipo plurifásico no acumulativo de etapa múltiple, en el cual se determina el valor sobre base financiera de impuesto (débito fiscal) contra impuesto (crédito fiscal)⁽¹⁾.



En ese orden de ideas, si bien el artículo 13º de la Ley N.º 28211⁽²⁾ dispone que son de aplicación para el efecto del IVAP, en cuanto sean pertinentes, las normas

¹ El Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs 00540-A-2006, 00541-A-2006 y 02184-A-2006, ha señalado que "si bien es cierto tanto el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado y el Impuesto General a las Ventas gravan ventas en el país e importación de bienes muebles, también es cierto que el campo de afectación de estos impuestos es distinto, además de tener una lógica diferente por cuanto el Impuesto General a las Ventas constituye un impuesto al valor agregado, en tanto que las normas que regulan al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado no le dan al contribuyente esa posibilidad, debiendo precisarse adicionalmente que el hecho que existan impuestos que gravan las ventas o la importación de bienes muebles no implica necesariamente que se trate del mismo impuesto, razón por la cual concluimos que el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado y el Impuesto General a las Ventas son impuestos distintos".

² Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado y modifica el Apéndice I del Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicado el 22.4.2004, y norma modificatoria.

APEMA
ASOCIACIÓN PERUANA DE MOLINEROS DE ARROZ

RECIBIDO

CHICLAYO, 26 DE Abril 2011

Juliana Martin

45450892

establecidas en los Títulos I y II del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo³), ello no significa que ambos tributos tengan la misma finalidad y estructura sino que simplemente el legislador optó por una técnica que permita aplicar las normas del IGV a aquellos aspectos que requieran complementación, sin que eso implique la desnaturalización del IVAP.

Así pues, en lo referente al IVAP, el artículo 1° de la Ley N.° 28211 señala que dicho impuesto se aplica a la primera operación de venta en el territorio nacional, así como a la importación de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.20.00.00⁴).

Asimismo, el primer párrafo del artículo 4° de dicha Ley dispone que en todos los casos del retiro de los bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de dichos productos.

De la norma antes citada se desprende que el legislador no está modificando el hecho generador de la obligación tributaria⁵) sino que, en todos los casos, sin excepción alguna, considera como primera venta en el territorio nacional al retiro de los bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino, independientemente que tales bienes se destinen a ser consumidos en el país o el extranjero, lo cual deberá ser aplicado de manera imperativa, no siendo posible que se admita prueba en contrario⁶).

Es propicia la oportunidad para manifestarle los sentimientos de mi especial estima.

Atentamente,



RICARDO ARTURO TOMA OYAMA
Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos
SUPERINTENDENCIA NACIONAL
DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
ebb/czh.

³ Aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias.

⁴ Tal como se ha mencionado en la nota a pie 1 del Informe N.° 091-2009-SUNAT/2B0000, los bienes que estaban comprendidos en la subpartida nacional 2302.20.00.00 del Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N.° 239-2001-EF (publicado el 29.12.2001), se encuentran actualmente contenidos en la subpartida nacional 2302.40.00.10 del Arancel de Aduanas vigente aprobado por el Decreto Supremo N.° 027-2007-EF (publicado el 1.3.2007).

⁵ Primera operación de venta en el territorio nacional de arroz pilado y de los bienes a que se refieren las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.40.00.10.

⁶ Debiendo tenerse en cuenta el Informe N.° 083-2006-SUNAT/2B0000, cuya copia se adjunta.

INFORME N° 091-2009-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta si, en virtud a lo señalado en el artículo 4° de la Ley N° 28211, Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado (IVAP), debe entenderse que toda salida de bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino está sujeta a dicho Impuesto, independientemente que se destine a la venta interna o exportación.

BASE LEGAL:

- Ley N° 28211, Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, publicada el 22.4.2004, y norma modificatoria (en adelante, Ley del IVAP).
- Decreto Supremo N° 137-2004-EF, que aprueba las disposiciones reglamentarias de la Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, publicado el 6.10.2004 (en adelante, Reglamento de la Ley del IVAP).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TULO de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

Conforme lo establece el artículo 1° de la Ley del IVAP, dicho Impuesto resulta aplicable a la primera operación de venta en el territorio nacional, así como a la importación de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.20.00.00⁽¹⁾.

Para tal efecto, el numeral 2.2 del artículo 2° de la citada Ley señala que es de aplicación el concepto de venta a que se refiere el artículo 3° del TULO de la Ley del IGV.



En respecto, el inciso a) del artículo 3° del TULO de la Ley del IGV dispone que, para los efectos de la aplicación del IGV se entiende por "venta":

- Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.
- El retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúan como descuento o bonificación, con excepción de lo señalado por la citada Ley y su Reglamento.



¹ Según lo indicado por la División de Nomenclatura Arancelaria de la Gerencia de Procedimientos, Nomenclatura y Operadores de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, en el Informe N° 399-2008-SUNAT-3A1200, los bienes que estaban comprendidos en la subpartida nacional 2302.20.00.00 del Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 239-2001-EF (publicado el 29.12.2001), se encuentran actualmente contenidos en la subpartida nacional 2302.40.00.10 del Arancel de Aduanas vigente aprobado por el Decreto Supremo N° 027-2007-EF (publicado el 1.3.2007), siendo que en los dispositivos legales donde se hacía referencia a la subpartida nacional 2302.20.00.00 del Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 239-2001-EF, debe entenderse que se trata de la subpartida nacional 2302.40.00.10 del Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 017-2007-EF.

Así pues, fluye de lo anterior que el IVAP se aplica a la primera transferencia a título oneroso de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.40.00.10⁽²⁾, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes; así como al retiro de dichos bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo el que se efectúe como descuento o bonificación, con excepción de los retiros señalados en el TUO de la Ley del IGV y su Reglamento.

No obstante, cabe tener en cuenta que de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 4° de la Ley del IVAP, en todos los casos del retiro de los bienes afectos a este Impuesto fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de dichos productos; en cuyo caso, según lo dispuesto en el artículo 5° del Reglamento de la citada Ley, el IVAP se aplicará sobre el valor de venta correspondiente a tal operación, sin ser relevante cualquier operación anterior que se pudiera haber realizado al interior del molino.

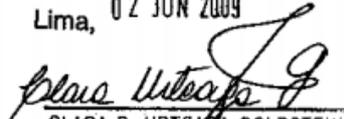
Pues bien, del texto de las normas glosadas en el párrafo precedente se puede apreciar que estas atribuyen al hecho de retirar los bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino, la calificación jurídica de primera venta de los mismos, con independencia de si esta operación se realiza efectivamente o no. Es decir, dicha calificación es de aplicación imperativa, resultando irrelevante para efecto de que opere la misma, el destino (venta interna o exportación) que se dé a los bienes retirados.

En tal sentido, el retiro de bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino se encuentra afecto a dicho Impuesto, independientemente que tales bienes se destinen a la venta interna o exportación.

CONCLUSIÓN:

El retiro de bienes afectos al IVAP fuera de las instalaciones del molino se encuentra afecto a dicho Impuesto, independientemente que tales bienes se destinen a la venta interna o exportación.

Lima, 02 JUN 2009


CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



pnr
AQ218-D9
Impuesto a la Venta de Arroz Pilado. Retiro de bienes del molino.

² Del Arancel de Aduanas actualmente vigente.

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas, tomando como ejemplo el caso de un usuario del servicio de pilado que retira el arroz de las instalaciones del molino el 29 de enero para llevarlo a sus almacenes y, posteriormente, venderlo a un comerciante mayorista el 3 de febrero:

1. Si en aplicación de la presunción contenida en el artículo 4° de la Ley N° 28211, el retiro efectuado el 29 de enero se considera primera venta, ¿la transferencia efectuada el 3 de febrero será considerada como segunda transferencia y, por ende, no gravada con el Impuesto a la Venta del Arroz Pilado (IVAP)?.
2. Si la respuesta a la anterior interrogante es afirmativa, y considerando lo dispuesto en los incisos a) y b) del artículo 5° de la Ley N° 28211, ¿en qué momento se originó la obligación tributaria del IVAP para el usuario del servicio de pilado?.



En caso que la respuesta a la primera interrogante fuera negativa, ¿cómo se determina el monto del IVAP en la venta efectuada el 3 de febrero, considerando que para el retiro del 29 de enero debió pagarse la detracción respecto del mismo arroz pilado?.

4. ¿Desde cuándo se origina la obligación de declarar y pagar el Impuesto a la Renta para el usuario del servicio de pilado, en el supuesto planteado?.



BASE LEGAL:

- Ley N° 28211⁽¹⁾ que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, modificada por la Ley N° 28309⁽²⁾ (en adelante, Ley del IVAP).
- Decreto Supremo N° 137-2004-EF⁽³⁾ que aprueba las disposiciones reglamentarias de la Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado (en adelante, Reglamento de la Ley del IVAP).

¹ Publicada el 22.4.2004.

² Publicada el 29.7.2004.

³ Publicado el 6.10.2004.

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF⁽⁴⁾, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF⁽⁵⁾, cuyo Título I fue sustituido por el Decreto Supremo N° 136-96-EF⁽⁶⁾, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁽⁷⁾, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:



1. En relación con la primera consulta, es del caso señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley del IVAP, dicho Impuesto resulta aplicable a la primera operación de venta en el territorio nacional, así como a la importación de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.20.00.00.

Para tal efecto, el numeral 2.2 del artículo 2° de la citada Ley establece que será de aplicación el concepto de venta a que se refiere el artículo 3° del TUO de la Ley del IGV.



El inciso a) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV a que se refiere la norma citada en el párrafo anterior dispone que, para los efectos de la aplicación del IGV se entiende por "venta":

- Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.
- El retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como

⁴ Publicado el 15.4.1999.

⁵ Publicado el 29.3.1994.

⁶ Publicado el 31.12.1996.

⁷ Publicado el 8.12.2004.

descuento o bonificación, con excepción de lo señalado por la citada Ley y su Reglamento.

Así pues, conforme a las normas antes glosadas se encuentra gravada con el IVAP, la primera transferencia a título oneroso de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.20.00.00, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes; así como el retiro de dichos bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo el que se efectúe como descuento o bonificación, con excepción de los retiros señalados en el TUO de la Ley del IGV y su Reglamento.

Ahora bien, cabe tener en cuenta que el primer párrafo del artículo 4º de la Ley del IVAP establece que en todos los casos del retiro de los bienes afectos a este impuesto fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de dichos productos.

En ese orden de ideas, teniendo en consideración que el IVAP grava la primera venta de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.20.00.00 y que, en aplicación de la norma citada en el párrafo precedente el retiro de bienes efectuado el 29 de enero califica como una primera venta, dicha operación estará gravada con el IVAP.

En consecuencia, la venta realizada con posterioridad al referido retiro (3 de febrero) no se encontrará gravada con el IVAP, en razón que el ámbito de aplicación de dicho Impuesto se restringe a la primera venta de los bienes especificados en el artículo 1º de la Ley del IVAP y no a las que se efectúen posteriormente.

2. En lo que concierne a la segunda consulta, cabe indicar que el artículo 5º de la Ley del IVAP establece que la obligación tributaria se origina:

- a) En el caso de la primera venta, en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurre primero.
- b) En el caso de retiro de bienes, en la fecha del retiro o en la fecha en que se emite el comprobante de pago, lo que ocurre primero.
- c) En la importación, en la fecha en que se solicita su despacho a consumo.

Por su parte, el artículo 5° del Reglamento de la Ley del IVAP establece que de conformidad con el artículo 4° de la Ley del IVAP, en todos los casos de retiro de bienes afectos fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta; en consecuencia, el IVAP se aplicará sobre el valor de venta correspondiente a dicha operación, sin ser relevante cualquier operación anterior que se pudiera haber realizado al interior del molino.

Como puede apreciarse de las normas glosadas, como regla general, tratándose de la primera venta, el nacimiento de la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que al establecer el artículo 4° de la Ley del IVAP una presunción equiparando al retiro de bienes fuera de las instalaciones del molino como una primera venta, en buena cuenta está considerando que este impuesto debe gravar el supuesto regulado en dicho artículo, por lo que el nacimiento de la obligación tributaria en este tipo de operaciones nace en la fecha misma en que se verifica la presunción, apartándose de la regla general contenida en el inciso a) del artículo 5° de la Ley del IVAP.



En consecuencia, la obligación tributaria para el usuario del servicio de pilado se origina cuando el mismo retira el bien del molino.



3. Dado que la respuesta a la primera consulta es afirmativa, no resulta necesario brindar atención a la tercera interrogante.
4. Respecto a la cuarta consulta, entendemos que la misma se encuentra referida al retiro de bienes afectos al IVAP que, de conformidad con lo establecido en el artículo 4° de la Ley del IVAP, se presume como primera venta de los mismos.

Es del caso señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos de la citada Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, *en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.*

De lo antes expuesto fluye que, si bien cuando se produce el retiro de bien fuera del molino se considerará realizada una primera venta para efectos de la aplicación del IVAP, dicha presunción no resulta aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, en el caso de la transferencia realizada por el usuario del servicio de pilado se origina la obligación de pagar y declarar el Impuesto a la Renta en la fecha del devengo.

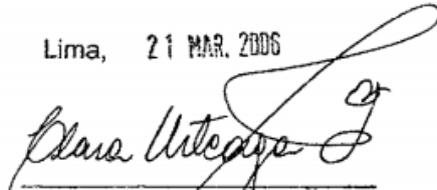
En efecto, cabe tener en cuenta que conforme a lo dispuesto en el artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; vale decir que, las rentas de tercera categoría se consideran producidas cuando se devengan.

CONCLUSIONES:

1. La venta realizada con posterioridad al retiro de los bienes que efectúa el usuario del servicio de pilado no se encontrará gravada con el IVAP, en razón que el ámbito de aplicación de dicho Impuesto se restringe a la primera venta de los bienes especificados en el artículo 1° de la Ley del IVAP y no a las que se efectúen posteriormente.
2. Tratándose de la presunción establecida en el artículo 4° de la Ley del IVAP, la obligación tributaria para el usuario del servicio de pilado se origina en la fecha en que se produce el retiro de los bienes.
3. Si el usuario del servicio de pilado efectúa una venta, la obligación de pagar y declarar el Impuesto a la Renta se genera conforme al criterio de lo devengado.



Lima, 21 MAR. 2006


CLARA ROSSANA URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

mt/abc
A0121-D5
Impuesto a la venta de arroz pilado – Nacimiento de la obligación tributaria

LEY Nº 28211

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República
ha dado la Ley siguiente:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE CREA EL IMPUESTO A LA VENTA DE ARROZ PILADO Y MODIFICA EL APÉNDICE I DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

Artículo 1º.- Objeto de la norma

Créase el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, el cual será aplicable a la primera operación de venta en el territorio nacional del arroz pilado, así como a la importación de dicho producto.

Artículo 2º.- Base imponible

2.1 La base imponible del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado está constituido por:

- a) El Valor de la primera venta realizada en el territorio nacional de arroz pilado.
- b) El Valor CIF aduanero determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación respecto al producto gravado con este impuesto.

2.2 Para efecto del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado es de aplicación el concepto de venta a que se refiere el artículo 3º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF.

Artículo 3º.- De los sujetos del impuesto

Son sujetos del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, en calidad de contribuyentes, quienes efectúen la primera venta en el territorio nacional de arroz pilado, sean éstas:

- a) Personas Naturales.
- b) Sociedades Conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- c) Personas Jurídicas que de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, realicen la primera venta de dichos bienes en el territorio nacional, así como su importación.

Artículo 4º.- Responsables solidarios

Es sujeto del impuesto, en calidad de responsable solidario, el molino, del cual no se permitirá el retiro de arroz, sin que se haya efectuado el depósito correspondiente del impuesto en la cuenta que se haya aperturado para tal fin en el Banco de la Nación.

Artículo 5º.- Nacimiento de la obligación tributaria

La obligación tributaria se origina:

- a) En el caso de la primera venta, en la fecha que se emite el comprobante de pago o en la fecha que se entregue el bien, lo que ocurra primero.
- b) En el caso de retiro de bienes, en la fecha del retiro o en la fecha en que se emite el comprobante de pago, lo que ocurra primero.
- c) En la importación, en la fecha en que se solicita su despacho a consumo.

Artículo 6º.- Tasa del impuesto

La tasa del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, a que hace referencia la presente Ley, es del cuatro por ciento (4%) sobre la base imponible.

El Impuesto General a las Ventas pagado por la adquisición o por la importación de bienes o servicios, o contratos de construcción, no constituye crédito fiscal para los sujetos que realicen la venta en el país de los bienes afectos al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.

Los contribuyentes del Régimen General del Impuesto General a las Ventas no podrán aplicar como crédito fiscal el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, que haya gravado la adquisición de los bienes afectos.

Artículo 7º.- De las inafectaciones

Las operaciones comprendidas en la presente Ley no estarán afectadas al Impuesto General a las Ventas, al Impuesto Selectivo al Consumo o al Impuesto de Promoción Municipal o al Régimen Único Simplificado (RUS), de ser el caso.

Artículo 8º.- Declaración y pago

Los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior en

la cual dejarán constancia del impuesto mensual y, en su caso, del impuesto retenido.

La declaración y el pago del impuesto se efectuarán en el plazo previsto en las normas del Código Tributario y deberán efectuarse conjuntamente en la forma y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, dentro del mes calendario siguiente al período que corresponde la declaración y pago.

Artículo 9º.- De la administración y destino de la recaudación

La administración del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado está a cargo de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT y su rendimiento constituye ingreso del Tesoro Público.

Artículo 10º.- Comprobante de pago y registros

Los contribuyentes del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado deberán entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, consignando en éstos el precio o valor global, sin discriminar el impuesto; dichos comprobantes serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT; de igual forma dicha institución establecerá lo concerniente a los registros correspondientes. El comprador del bien afecto está obligado a aceptar el traslado del impuesto.

Artículo 11º.- Liquidación del impuesto que afecta la importación de bienes y la utilización de servicios en el país

El impuesto que afecta a las importaciones será liquidado por las Aduanas de la República, en el mismo documento en que se determinen los derechos aduaneros y será pagado conjuntamente con éstos.

Artículo 12º.- Inclusión en el inciso a) del Apéndice I del Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas

Incluyase en el inciso a) del Apéndice I del Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas, el bien comprendido en la siguiente partida arancelaria:

1006 20.00.00,1006.30.00.00 y 1006.40.00.00 : Arroz

Artículo 13º.- Normas aplicables

Son de aplicación para el efecto del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, en cuanto sean pertinentes, las normas establecidas en los Títulos I y II del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS Y FINALES

PRIMERA.- Normas reglamentarias

En el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se dictarán las normas reglamentarias para el cumplimiento de lo establecido en la presente Ley. Asimismo, mediante decreto supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas y de Agricultura, con opinión técnica de la SUNAT, se podrá incluir otros bienes afectos al impuesto a que se refiere la presente Ley.

SEGUNDA.- Disposición derogatoria

Derógase toda norma que se oponga a la presente Ley.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los veintinueve días del mes de marzo de dos mil cuatro.

HENRY PEASE GARCÍA
Presidente del Congreso de la República

MARCIANO RENGIFO RUIZ
Primer Vicepresidente del
Congreso de la República

**AL SEÑOR PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE
LA REPÚBLICA**

PORTANTÍO

Mando se publique y cumpla

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los veintidós días del mes de abril del año dos mil cuatro

ALEJANDRO TOLEDO
Presidente Constitucional de la República

CARLOS FERRERO
Presidente del Consejo de Ministros

07815

LEY Nº 28309

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

La Comisión Permanente del Congreso de la República ha dado la Ley siguiente:

LA COMISIÓN PERMANENTE DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA LA LEY Nº 28211

Artículo 1º.- Objeto de la norma

Sustitúyese el artículo 1º de la Ley Nº 28211, por el texto siguiente:

"Artículo 1º.- Objeto de la norma

Créase el Impuesto a la Venta del Arroz Pilado aplicable a la primera operación de venta en el territorio nacional, así como a la importación de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.20.00.00."

Artículo 2º.- Sustituye el numeral 2.1 del artículo 2º de la Ley Nº 28211

Sustitúyese el numeral 2.1 del artículo 2º de la Ley Nº 28211, por el texto siguiente:

"2.1 La base imponible del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado está constituida por:

- a) El valor de la primera venta realizada en el territorio nacional.
- b) El valor en Aduana determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los tributos que afecten la importación, con excepción del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado."

Artículo 3º.- Sustituye el artículo 3º de la Ley Nº 28211

Sustitúyese el artículo 3º de la Ley Nº 28211, por el texto siguiente:

"Artículo 3º.- De los sujetos del Impuesto

Son sujetos del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta, las personas jurídicas de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta y en general todas aquellas comprendidas en el artículo 9º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF y normas modificatorias, que efectúen cualquiera de las siguientes operaciones:

- a) La primera venta en el territorio nacional de los bienes afectos.
- b) La importación de bienes afectos."

Artículo 4º.- Sustituye el artículo 4º de la Ley Nº 28211

Sustitúyese el artículo 4º de la Ley Nº 28211, por el texto siguiente:

"Artículo 4º.- Presunción de venta y responsabilidad solidaria

En todos los casos del retiro de los bienes afectos al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de dichos productos.

En el caso de que los bienes afectos al Impuesto a la Venta del Arroz Pilado sean retirados de tales instalaciones por el usuario del servicio de pilado, éste será el obligado a efectuar el depósito correspondiente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, establecido por el Decreto Legislativo N° 940 y norma modificatoria, en la cuenta abierta a su nombre en el Banco de la Nación. Para determinar el monto del depósito aplicará el porcentaje respectivo sobre el precio de mercado que regula dicho sistema.

El propietario del molino y/o el sujeto que presta el servicio de pilado de arroz adquieren la calidad de responsable solidario del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado si los bienes afectos a dicho impuesto son retirados de sus instalaciones sin que se haya efectuado el depósito correspondiente en la cuenta que se haya abierto para tal fin en el Banco de la Nación."

Artículo 5°.- Sustituye el artículo 6° de la Ley N° 28211

Sustitúyese el artículo 6° de la Ley N° 28211, por el texto siguiente:

"Artículo 6°.- Tasa del Impuesto

La tasa del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, aplicable a la importación y a la primera venta de los bienes afectos, será de cuatro por ciento (4%) sobre la base imponible.

El Impuesto General a las Ventas pagado por la adquisición o por la importación de bienes y servicios, o contratos de construcción no constituye crédito fiscal para los sujetos que realicen la venta en el país de los bienes afectos al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.

Los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no podrán aplicar como crédito fiscal ni podrán deducir del impuesto que les corresponda pagar, el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado que haya gravado la adquisición de bienes afectos.

Para efecto de la determinación del crédito fiscal de los sujetos afectos al Impuesto General a las Ventas considerarán como operaciones no gravadas de este impues-

to, a las operaciones afectas al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado."

Artículo 6°.- Sustituye el artículo 7° de la Ley N° 28211

Sustitúyese el artículo 7° de la Ley N° 28211, por el texto siguiente:

"Artículo 7°.- De las inafectaciones y de la aplicación del nuevo RUS

Las operaciones de venta o importación de bienes comprendidos en la presente Ley no estarán afectos al Impuesto General a las Ventas, al Impuesto Selectivo al Consumo o al Impuesto de Promoción Municipal.

Los sujetos que realicen operaciones gravadas con el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado no podrán acogerse por dichas operaciones al Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS). En tal sentido, los ingresos que se obtengan por las mencionadas operaciones no se considerarán para efecto del cálculo del límite máximo para la inclusión en el Nuevo RUS, así como para la categorización, recategorización y exclusión del referido Régimen."

Artículo 7°.- Incorpora tercer párrafo al artículo 8° de la Ley N° 28211

Incorpórase como tercer párrafo del artículo 8° de la Ley N° 28211, el texto siguiente:

"Artículo 8°.- Declaración y pago

(...)

Si no se efectuaren conjuntamente la declaración y el pago, la declaración o el pago serán recibidos, sin embargo, la SUNAT aplicará los intereses y/o en su caso

la sanción, por la omisión y además procederá, si hubiere lugar, a la cobranza coactiva del Impuesto omitido de acuerdo con el procedimiento establecido en el Código Tributario."

Artículo 8°.- Sustituye el título del artículo 11° de la Ley N° 28211

Sustitúyese el título del artículo 11° de la Ley N° 28211, por el texto siguiente:

"Artículo 11°.- Liquidación del Impuesto que afecta la importación de bienes."

Artículo 9°.- Sustituye la Primera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 28211

Sustitúyese la Primera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 28211, por el texto siguiente:

"PRIMERA.- Normas reglamentarias

En el plazo de sesenta (60) días hábiles, contados a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se dictarán las normas reglamentarias para el cumplimiento de lo establecido en la presente Ley."

Artículo 10°.- Incorpora Tercera Disposición Complementaria y Final a la Ley N° 28211

Incorpórase como Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 28211, el texto siguiente:

"TERCERA.- Aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 940 será de aplicación al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.

Mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se fijará el porcentaje máximo a detraer respecto al precio de venta de los bienes afectos al mencionado Impuesto. La SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación del referido sistema al citado Impuesto."

Artículo 11°.- Derogatoria

Derógase el artículo 12° de la Ley N° 28211.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los veintitrés días del mes de julio de dos mil cuatro.

HENRY PEASE GARCÍA
Presidente del Congreso de la República

MARCIANO RENGIFO RUIZ
Primer Vicepresidente del Congreso de la República

AL SEÑOR PRESIDENTE CONSTITUCIONAL
DE LA REPÚBLICA

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los veintiocho días del mes de julio del año dos mil cuatro.

ALEJANDRO TOLEDO
Presidente Constitucional de la República

CARLOS FERRERO
Presidente del Consejo de Ministros

14105

EXPEDIENTE N° : 4475-95
 INTERESADO : M.S.A. DEL PERÚ S.A.
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 5 de enero del 2000

Vista la apelación interpuesta por M.S.A. DEL PERÚ S.A., contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-03655, emitida el 28 de febrero de 1995 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-3-01721, sobre Impuesto General a las Ventas correspondiente al ejercicio 1991.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, el asunto materia de controversia consiste en determinar si la comisión percibida por la recurrente durante los períodos de agosto, setiembre, octubre y diciembre de 1991, constituye o no la retribución por una exportación de servicios;

Que en los meses de agosto a octubre de 1991, estuvo vigente el artículo 28° de las Leyes del Impuesto General a las Ventas aprobadas por los Decretos Legislativos N°s. 656 y 666, el cual estableció que la exportación de bienes y servicios, no estaba afecta a este tributo;

Que las citadas leyes no definieron lo que debía entenderse como exportación de servicios, concepto que recién fue incorporado en el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 269-91-EF, vigente desde el 22 de noviembre de 1991, por lo que resulta pertinente revisar algunas definiciones que sobre el citado término contiene el diccionario de la Lengua Española, el diccionario enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas; la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 503, el Decreto Supremo N° 008-97-PCM y el artículo 2° de la Resolución ICE N° 093-89-ICE/Presidencia;

Que de las definiciones contenidas en los citados documentos, puede inferirse que para la existencia de una operación de exportación, es necesario el desarrollo de una actividad, por un sujeto domiciliado en un país, a favor de otro que domicilia en un país distinto y a cambio de una contraprestación;

Que debido a ello y atendiendo a que el hecho económico gravado por el Impuesto General a las Ventas es el consumo, cuando un servicio es prestado y recibido según sea el caso, por sujetos pertenecientes a distintas jurisdicciones, resulta relevante a fin de establecer a los sujetos pasivo y activo de la relación jurídica tributaria, determinar el lugar donde se produce el consumo del servicio;

Que dentro del esquema elegido por nuestra legislación para gravar el consumo, se ha optado por una imposición sobre el valor agregado, cuyo esquema ha sido diseñado para que el Estado recaude el importe del tributo sobre el consumo final, pero no en un sólo acto sino por etapas, empleando para ello el mecanismo del "crédito fiscal" o "impuesto contra impuesto";

Que si bien esta mecánica no tiene mayores inconvenientes cuando las operaciones del ciclo económico son efectuadas dentro de un mismo territorio, presenta algunos problemas cuando los sujetos intervinientes pertenecen a distintas jurisdicciones, optando nuestra legislación por un esquema de "Tributación en el país de destino", mediante el cual se pretende que el gravamen sobre el consumo final recaiga en el sujeto domiciliado en el país que recibe el servicio brindado, de tal forma que la operación constituye una exportación para el país donde fue prestado este servicio, encontrándose gravado con tasa cero, lo que permite al exportador neutralizar la incidencia de los tributos que afectaron sus adquisiciones, mediante el mecanismo "impuesto contra impuesto";

Que en ese sentido, para calificar una operación como exportación de servicios, resultaba relevante determinar si el consumo de éstos se había producido en el exterior, por lo que era indispensable determinar el criterio de vinculación que nuestra legislación adoptaría para gravar tal consumo;

Que dicho criterio recién fue adoptado con el Decreto Supremo N° 269-91-EF, por lo que en el período comprendido hasta su entrada en vigencia, para que una operación calificara como exportación de servicios, bastaba que cumpliera con las siguientes características: (a) el servicio debía ser prestado en el país, (b) por un domiciliado, (c) a favor de un sujeto no domiciliado que estuviera ubicado en el exterior y (d) a cambio de una contraprestación, no resultando exigible un criterio de vinculación adicional, puesto que no podía exigírsele al contribuyente que asumiera alguna de las posiciones planteadas por el derecho comparado en tanto que las mismas eran diversas;

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
 DIRECCIÓN GENERAL DEL FISCAL
 BOGOTÁ DE LAS CASAS
 Oficina Administrativa

l...

Que en el caso de autos, la Administración ha verificado que la recurrente había prestado servicios en el país a favor de personas no domiciliadas, las cuales pagaban una retribución a la recurrente como contraprestación;

Que ante la falta de precisión en la norma del Impuesto General a las Ventas respecto a los requisitos que debía cumplir una operación para calificar como exportación de servicios, se debe concluir que la actividad desarrollada por la recurrente implica una exportación de tal naturaleza, por lo que procede dejar sin efecto los reparos formulados por los períodos anteriores a la vigencia del Decreto Supremo N° 269-91-EF;

Que respecto al mes de diciembre de 1991, el artículo 33° del Decreto Supremo N° 269-91-EF, que entró en vigencia el 22 de noviembre de 1991, establecía que para la aplicación del artículo 28° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se consideraba como exportación de servicios, la prestación que de éstos se efectuaba en el país a personas no domiciliadas y siempre que dichos servicios se hubieren utilizado económicamente en el exterior;

Que durante este período el tema en discusión se centra en determinar si los servicios prestados por la recurrente en el país a favor de un no domiciliado, fueron utilizados o no económicamente en el exterior;

Que es preciso anotar que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, ni su Reglamento, vigentes durante el período acotado, señalaban qué debía entenderse por utilización económica en el exterior, por lo que debe recurrirse a su acepción gramatical, indicando al respecto el Diccionario de la Lengua Española, que "utilizar" significa aprovecharse de una cosa;

Que en ese orden de ideas, cuando la ley hacía referencia a "... que dichos servicios sean utilizados económicamente en el exterior", debe entenderse que se estaba refiriendo a que el aprovechamiento, es decir, el beneficio que proporcionaba este servicio, debía producirse en el exterior; criterio que posteriormente fue recogido por el literal d), numeral 1 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo 29-94-EF;

Que según los documentos que obran en el expediente, la recurrente prestaba dos tipos de servicio a su comitente del exterior: a) contactar potenciales compradores en el país e informar a su comitente, quien pagaba una retribución por dicha labor, y b) preparar cotizaciones para compradores peruanos, elaborar las órdenes de pedido y brindar toda la información necesaria a su comitente, a fin de facilitar el ingreso de la mercadería a territorio nacional, cobrando una comisión al proveedor del exterior, una vez que dichos bienes eran pagados y no existían reclamos del comprador;

Que tratándose del primer tipo de servicios, el tema de la utilización económica está vinculado al beneficio inmediato que el proveedor del exterior obtenía de la información proporcionada por su representante local, referida principalmente a los potenciales compradores de su mercadería, permitiéndole asimismo disminuir sus costos de transacción para futuras operaciones con el Perú;

Se

Que la utilización económica o aprovechamiento que el proveedor del exterior obtenía de estos servicios, se veía materializada de forma objetiva en el hecho que pagaba una retribución a su representante en el país, con prescindencia de concretar ventas de mercadería sobre la base de la información recibida; en tal sentido, como el uso de la información brindada por la recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior, los reparos formulados al respecto deben ser levantados;

Def

Que en cuanto al segundo tipo de servicios proporcionados por la recurrente, se debe tener presente en torno al tema de la utilización económica, que ésta se manifiesta de forma distinta de acuerdo al tipo de operación realizada y a la forma como ha sido convenida entre las partes contratantes;

A
M

Que tratándose de los servicios de intermediación y asesoramiento para la colocación de mercadería en territorio nacional, obra a fojas 3 del expediente, un informe presentado por la recurrente en la etapa de fiscalización, en el que indica que "una vez efectuado el pago (por el comprador local), y si no existe reclamo, el proveedor nos pagará la comisión respectiva que ha sido negociada de acuerdo con las condiciones de venta", por lo que puede inferirse que convencionalmente las partes han acordado el momento en el cual la actividad de la recurrente representa un beneficio económico para su comitente y por tanto genera el pago de la comisión pactada: una vez que el comprador pagó y no efectuó reclamos por la mercadería recibida, supuesto de hecho que se verifica en territorio nacional, cuando los bienes adquiridos ya han sido importados.

SECRETARÍA DE ADMINISTRACIÓN
SECRETARÍA DE ADMINISTRACIÓN
SECRETARÍA DE ADMINISTRACIÓN

- 3 -

/...

Que en consecuencia, en el caso del segundo tipo de servicios prestados por la recurrente, la utilización económica se da en el país y no en el exterior, incumpliendo de esta forma el tercer requisito previsto por el artículo 33° del Decreto Supremo N° 269-91-EF para que califique como exportación de servicios;

Que teniendo en cuenta que los reparos efectuados respecto a las comisiones recibidas por la recurrente en el mes de diciembre de 1991, no distinguen entre los dos tipos de servicio brindados por ésta, la Administración deberá emitir nuevo pronunciamiento al respecto, considerando además el mayor crédito fiscal proveniente de los meses anteriores;

Que en cuanto al argumento de la recurrente que le es aplicable la exoneración prevista en el numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666, establecida a favor de los servicios de comisión mercantil prestados en relación a ventas exoneradas o inafectas, debe tenerse presente que la actividad desarrollada por aquélla está vinculada a la intermediación en operaciones de importación, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto;

Que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo ser publicada en el diario oficial "El Peruano" conforme a lo dispuesto por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF;

De acuerdo con el Dictamen del vocal Picón González, cuyos fundamentos se reproduce;

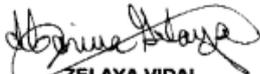
Con los vocales Zelaya Vidal, León Huayanca y Picón González.

RESUELVE:

1.- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-03655 del 28 de febrero de 1995, en el extremo referido a los reparos efectuados a las comisiones de la recurrente, correspondientes a los meses de agosto, setiembre y octubre de 1991, y **DECLARARLA NULA E INSUBSISTENTE** respecto a lo demás que contiene, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento conforme a lo indicado en la presente resolución.

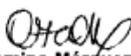
2.- **DISPONER** que la presente resolución constituya jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo ser publicada en el diario oficial "El Peruano".

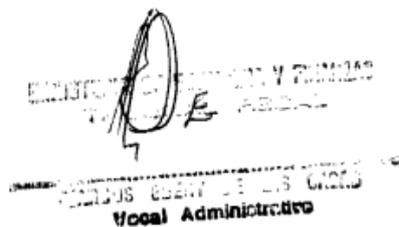
REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


LEÓN HUAYANCA
VOCAL


PICÓN GONZÁLEZ
VOCAL


Palomino Márquez
Secretario Relator
PG/PM/jcs.


TRIBUNAL ARBITRAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Vocal Administrativo

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE N° : 4475-95
DICTAMEN : N° 001 Vocal Picón González
INTERESADO : M.S.A. DEL PERU S.A.
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de enero del 2000

Señor:

M.S.A. DEL PERU S.A. representada por Ramiro Tejada Flores, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-03655 emitida el 28 de febrero de 1995 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente el recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Determinación N° 012-3-01721, sobre Impuesto General a las Ventas correspondiente al ejercicio 1991.

Argumentos de la recurrente

Manifiesta que las comisiones que percibe constituyen pagos por exportación de servicios, y por tanto están inafectas al Impuesto General a las Ventas.

Expone que el Decreto Legislativo N° 656 vigente desde el 9 de agosto de 1991, declaró inafecta al Impuesto General a las Ventas la exportación de bienes o servicios, pero no definía la exportación de servicios, por lo que recurrió a la Resolución N° 093-89-ICE referida a servicios prestados a proveedores del exterior, que considera exportación de servicios a la prestación de éstos en el país o en el exterior, por personas jurídicas residentes constituidas en el país que generen un ingreso neto de divisas.

MSA del Perú vinculaba a sus representadas del exterior con compradores nacionales, por lo que recibía una comisión del exterior que implicaba un ingreso de divisas, con lo que se ajustaba a la definición de exportación de servicios.

El 11 de setiembre de 1991 entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 666 que derogó el Decreto Legislativo N° 656, cuyo artículo 28° también establece que la exportación de servicios no está afecta al Impuesto General a las Ventas; y, en noviembre de 1991, el Decreto Supremo N° 269-91-EF, Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, estableció tres requisitos para que un servicio sea considerado exportación: a) que el servicio fuera prestado en el país, b) que el servicio fuera realizado en favor de un no domiciliado, y c) que el servicio fuera utilizado económicamente en el exterior.

Continúa exponiendo que la Resolución apelada no discute la existencia de los dos primeros requisitos en los servicios de MSA, sino el tercero. Al respecto, señala que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas ni su Reglamento, contienen una acepción específica del término "utilizar", por lo que recurre a la acepción gramatical, donde utilizar significa aprovecharse o sacar provecho de una cosa.

Para determinar donde se aprovecha la actividad que genera el servicio, debe establecerse en que lugar se encuentra el beneficiario del servicio prestado; la actividad de MSA de contactar a los compradores, genera la venta del proveedor, permitiéndole a este último obtener un beneficio económico en el exterior, con lo que se estaría cumpliendo con el tercer requisito exigido para que la operación califique como una exportación de servicios inafecta al Impuesto General a las Ventas.

Advierte que el Decreto Supremo N° 269-91-EF estuvo vigente desde el 21 de noviembre de 1991, por lo que los criterios previstos en esta norma para que un servicio sea de exportación, regirían para las operaciones cuyo Impuesto General a las Ventas se devengó después de esta fecha; y, que antes de la vigencia del referido Decreto, el criterio a utilizar es el de la Resolución N° 093-89-ICE.

Expone que la venta del proveedor del exterior al comprador local se efectúa en el exterior y por tanto no está afecta con Impuesto General a las Ventas conforme a lo indicado en el numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666 y en el inciso c) de su artículo 2°, por lo que los servicios de comisión mercantil prestados en relación a estas ventas estaban exonerados por el numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666.

Concluye que el servicio de comisión mercantil prestado por MSA a sus proveedores del exterior califica como una exportación no afecta al Impuesto General a las Ventas y como un servicio exonerado del citado tributo.

A R.T.F. N° 001-2-2000

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL
CARLOS FLORES DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

1...

Argumentos de la Administración

En el Informe N° 006-95-SUNAT-I6-3200-CAY que sustenta la apelada, se señala que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33° del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 269-91-EF, para que los servicios fueran considerados como de exportación, debía cumplirse con los siguientes requisitos: a) que el servicio fuera prestado en el país, b) que el servicio fuera realizado en favor de un no domiciliado, y c) que el servicio fuera utilizado económicamente en el exterior.

En el presente caso, la actividad que realiza el contribuyente consiste en contactar a compradores del país para que el proveedor del exterior coloque sus productos en el territorio nacional, función por la cual el no domiciliado retribuye los servicios mediante el pago de una comisión.

En ese contexto, resulta evidente que la actividad desempeñada por el contribuyente cumple con los primeros dos requisitos antes citados, pero no con el tercero de ellos, por cuanto la utilización económica del servicio no se lleva a cabo en el extranjero sino en el territorio nacional.

Al respecto, señala que el concepto de "utilización económica del servicio en el exterior", no se refiere al ingreso o beneficio económico que pudiera percibir el sujeto no domiciliado, toda vez que aquél depende de otras variables, sino que debe entenderse como el aprovechamiento obtenido como consecuencia de la actividad realizada, la misma que es desarrollada y utilizada íntegramente en territorio nacional.

En ese orden de ideas, en el caso de autos no se configura una exportación de servicios, toda vez que el provecho de la actividad por intermediación mercantil tiene lugar en territorio nacional, es decir, no se cumple con el requisito de utilización económica en el exterior.

En relación a lo afirmado por el contribuyente en el sentido que las comisiones estaban relacionadas con la venta de bienes en el exterior y, por tanto, inafectas al Impuesto General a las Ventas en aplicación del numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666, señala que tal argumento no se ajusta a la realidad, ya que según consta de los Papeles de Trabajo de Fiscalización, el contribuyente es representante exclusivo de firmas extranjeras; así, actúa como intermediario para la colocación de bienes de sus representadas en el país y gestiona la tramitación directa de pedidos de los clientes nacionales respecto de los proveedores no domiciliados, funciones que determinan que los sujetos no domiciliados retribuyan los servicios mediante el pago de una comisión.

Finalmente, señala que la Resolución N° 93-89-ICE del 28 de abril de 1989, no resulta aplicable por cuanto versó sobre aspectos relativos a los servicios de exportación, es decir, aquellos brindados al exportador nacional, domiciliado, destinados a coadyuvar con la realización de la exportación.

En ese sentido, mantiene los reparos efectuados, por cuanto las comisiones facturadas no responden al concepto de exportación de servicios.

Análisis

En el caso de autos, el asunto materia de controversia consiste en determinar si las comisiones percibidas por la recurrente durante los períodos de agosto, setiembre, octubre y diciembre de 1991, constituyen o no la retribución por una exportación de servicios.

Al respecto, cabe señalar que debido a la distinta normativa aplicable en esos meses, a continuación se efectuará un análisis por cada período.

Agosto a octubre de 1991

En este período estuvo vigente el artículo 28° de las Leyes del Impuesto General a las Ventas aprobadas por los Decretos Legislativos N°s. 656 y 666, el cual estableció que la exportación de bienes y de servicios, no estaba afectada a este tributo.

No obstante ello, debe tenerse presente que estas leyes no definieron lo que debía entenderse como exportación de servicios, concepto que recién fue incorporado en el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 269-91-EF, vigente desde el 22 de noviembre de 1991.

Debido a tal hecho, resulta pertinente revisar algunas definiciones que pueden ser empleadas a modo ilustrativo, para dilucidar el tema objeto de controversia:

- El Diccionario de la Lengua Española aprobado por la Real Academia Española (Vigésima Primera Edición, Madrid, 1992), define el término exportar, como "vender géneros a otro país."

★

R.T.F. N° 001-2-2000

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
FISCAL
MARCOS JOSÉ DE LAS CASAS
Vocero Administrativo

I...

- El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, Tomo III, Vigésima Primera Edición, define a la exportación como el "envío de mercaderías o productos del país propio a otro, o del que se menciona a uno distinto".
- La Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 503, definía a la exportación como el "régimen aduanero por el cual se autoriza la salida legal del país, de mercaderías nacionales o nacionalizadas".
- El Decreto Supremo N° 008-97-PCM y sus normas reglamentarias, definen lo que se entiende por exportación de servicios para efectos de los beneficios concedidos por el Decreto Ley N° 22342 a favor de la exportación no tradicional.

Al respecto, el artículo 2° del Reglamento de dicho Decreto, aprobado por Resolución ICE N° 093-89-ICE/Presidencia, modificado por Resolución ICE N° 386-90/CE-Jefatura, señaló que debía entenderse "como exportación de servicios la prestación que de éstos se efectúa en el país o en el exterior, por personas jurídicas residentes constituidas en el país, que genere un ingreso neto de divisas, y que estén relacionadas a la agricultura, hidrología, industria..."

En base a estas definiciones puede inferirse que para la existencia de una operación de exportación, es necesario el desarrollo de una actividad (usualmente la compraventa de una mercadería) por un sujeto domiciliado en un país, a favor de otro que domicilia en un país distinto y a cambio de una contraprestación.

Partiendo de estas características, debe tenerse presente que el tratamiento dado a la exportación de bienes está condicionado a su salida física de una determinada zona aduanera, mientras que en el caso de los servicios no resulta apropiado adoptar el mismo criterio, por lo que en lugar de "sacar" un servicio al exterior, es preferible referirse a "prestar" un servicio a alguien que esté dispuesto a pagar por él en el exterior.

Debido a ello y atendiendo a que el hecho económico gravado por el Impuesto General a las Ventas es el consumo, cuando un servicio es prestado y recibido según sea el caso, por sujetos pertenecientes a distintas jurisdicciones, resulta relevante a fin de establecer a los sujetos pasivo y activo de la relación jurídico tributaria, determinar el lugar donde se produce el consumo del servicio.

Dentro del esquema elegido por nuestra legislación para gravar el consumo, se ha optado por una imposición sobre el valor agregado cuyo esquema ha sido diseñado para que el Estado recaude el importe del tributo sobre el consumo final, pero no en un solo acto sino por etapas, empleando para ello el mecanismo del "crédito fiscal" o "impuesto contra impuesto".

Esta mecánica que no tiene mayores inconvenientes cuando las operaciones del ciclo económico son efectuadas dentro de un mismo territorio; sin embargo, presenta algunos problemas cuando los sujetos intervinientes pertenecen a distintas jurisdicciones, planteándose al respecto la siguiente alternativa de solución:

- Tributación en el país de destino: con ello se pretende que el gravamen sobre el consumo final recaiga en el sujeto domiciliado en el país que recibe el servicio brindado, de tal forma que la operación constituye una exportación para el país donde fue prestado este servicio, encontrándose gravado con tasa cero, lo que permite al exportador neutralizar la incidencia de los tributos que afectaron sus adquisiciones, mediante el mecanismo "impuesto contra impuesto".
- Tributación en el país de origen: en este caso la incidencia del tributo se da en el país exportador, produciéndose un reembolso del monto recaudado a favor del país donde se efectúa el consumo. Este mecanismo es propio de mercados comunitarios, en los cuales opera un mercado interno supranacional donde no se efectúan importaciones ni exportaciones.

De acuerdo a lo planteado por estas dos teorías, nuestra legislación optó por un esquema de "Tributación en el país de destino", por lo que a fin de poder calificar una operación como exportación de servicios, resultaba relevante determinar si el consumo de éstos se había producido en el exterior.

En tal sentido, era necesario determinar el criterio de vinculación que nuestra legislación adoptaría para gravar o inafectar el consumo final de un servicio, ya que las posiciones de otros países al respecto, comprendían:

- Criterio de territorialidad, con sus dos variantes, es decir, considerar el lugar donde era prestado el servicio o donde era utilizado el mismo.
- Criterio del pago, considerando para ello el lugar donde se producía el pago de la contraprestación.
- Criterio del domicilio, en el cual resulta relevante exclusivamente el domicilio de los sujetos intervinientes en la prestación de un servicio.

A

R.T.F. N° 001-2-2000

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUTACION FEDERAL
DE
FISCOS Y DEBAY DE LOS CASOS

l...

El criterio de vinculación aplicable al caso peruano, fue recién adoptado con el Decreto Supremo N° 269-91-EF, por lo que en el período comprendido hasta su entrada en vigencia, para que una operación calificara como exportación de servicios, bastaba que cumpliera con las siguientes características: (a) el servicio debía ser prestado en el país, (b) por un domiciliado, (c) a favor de un sujeto no domiciliado que estuviera ubicado en el exterior y (d) a cambio de una contraprestación, no resultando exigible un criterio de vinculación adicional, puesto que, como se ha indicado, los que planteaba el derecho comparado eran diversos, no pudiendo exigírsele al contribuyente que asumiera alguno de ellos como requisito para considerar una operación como exportación de servicios.

En el informe que sustenta la apelada, la Administración indica que "en el presente caso, la actividad desempeñada por el contribuyente consiste en contactar compradores del país para que el proveedor del exterior coloque sus productos en territorio nacional, función por la cual el no domiciliado retribuye los servicios mediante el pago de una comisión."

Continúa indicando dicho informe, que "en ese contexto, resulta evidente que la referida actividad cumple con los primeros dos requisitos antes citados (refiriéndose al artículo 33° del Decreto Supremo N° 269-91-EF), pero no con el tercero de ellos (al cual nos referiremos en el siguiente acápite)..."

Como ya se indicó, en este período no estaba vigente el mencionado Decreto Supremo, sin embargo, resulta pertinente mencionar que los "dos primeros requisitos" de su artículo 33°, cuyo cumplimiento ha sido verificado por la Administración, consistían en la prestación en el país de servicios a favor de personas no domiciliadas, las cuales pagaban una comisión a la recurrente como contraprestación.

De esta forma, ante la falta de precisión en la norma del IGV respecto a los requisitos que debía cumplir una operación para calificar como exportación de servicios, debemos concluir que la actividad desarrollada por la recurrente encuadra en una concepción razonable de lo que implica una exportación de tal naturaleza, por lo que procede dejar sin efecto los reparos formulados por los períodos anteriores a la vigencia del Decreto Supremo N° 269-91-EF.

Diciembre de 1991

A partir del 22 de noviembre de 1991 entró en vigencia el Decreto Supremo N° 269-91-EF, cuyo artículo 33° estableció que para la aplicación del artículo 28° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se consideraba como exportación de servicios la prestación que de éstos se efectuaba en el país a personas no domiciliadas y siempre que dichos servicios se hubieren utilizado económicamente en el exterior.

Como la Administración y la recurrente coinciden en que la actividad desempeñada por esta última cumple con los dos primeros requisitos, esto es, que se trata de servicios prestados en el país a favor de un no domiciliado, el tema en discusión se centra en determinar si dichos servicios fueron utilizados o no económicamente en el exterior.

Al respecto, cabe indicar que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, ni su Reglamento, vigentes durante el período acotado, señalaban qué debía entenderse por utilización económica en el exterior, por lo que debe recurrirse a su acepción gramatical, indicando al respecto el Diccionario de la Lengua Española, que "utilizar" significa aprovecharse de una cosa.

En ese orden de ideas, cuando la ley hacía referencia a "... que dichos servicios sean utilizados económicamente en el exterior", debe entenderse que se estaba refiriendo a que el aprovechamiento, es decir, el beneficio que proporcionaba este servicio, debía producirse en el exterior.

Este criterio en torno a la utilización económica, fue posteriormente recogido por el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo 29-94-EF, que en el literal d), numeral 1 del artículo 9°, establecía como un requisito para que un servicio fuera considerado como exportado, que su uso, explotación o aprovechamiento debía darse en el extranjero.

En el caso de autos, debe tenerse presente que de acuerdo a los documentos que obran entre folios 1 y 4 del expediente, la recurrente brindaba dos tipos de servicio a su comitente del exterior:

- Contactar potenciales compradores en el país e informar a su comitente del exterior, quien pagaba una retribución por dicha labor.
- Preparar cotizaciones para compradores peruanos, elaborar las órdenes de pedido y brindar toda la información necesaria a su comitente, a fin de facilitar el ingreso de la mercadería a territorio nacional, cobrando una comisión al proveedor del exterior, una vez que dichos bienes eran pagados y no existían reclamos del comprador.

Tratándose del primer tipo de servicios, el tema de la utilización económica está vinculado al beneficio inmediato que el proveedor del exterior obtenía de la información proporcionada por su representante local, referida principalmente a los potenciales compradores de su mercadería, permitiéndole asimismo disminuir sus costos de transacción para futuras operaciones con el Perú.

A

R.T.F. N° 001-2-2000

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
FISCALÍA FEDERAL
E
MARTÍN SEGUNDO DE LAS CASAS
FISCAL

I...

La utilización económica o aprovechamiento que el proveedor del exterior obtenía de estos servicios, se veía materializada de forma objetiva en el hecho que pagaba una retribución a su representante en el país, con prescindencia de concretar ventas de mercadería sobre la base de la información recibida. En tal sentido, como el uso de la información brindada por la recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior, consideramos que los reparos formulados al respecto deben ser levantados.

Por tales motivos y considerando que está acreditado por la propia Administración que las operaciones de la recurrente cumplían además con los dos primeros requisitos previstos en el artículo 33° del Decreto Supremo N° 269-91-EF, se debe concluir que la actividad desarrollada por la recurrente, consistente en contactar potenciales compradores en el país y brindar información a su comitente del exterior a cambio de una retribución, calificaba como exportación de servicios, encontrándose por tanto inafecta al Impuesto General a las Ventas.

En cuanto al segundo tipo de servicios proporcionados por la recurrente, debemos tener presente en torno al tema de la utilización económica, que ésta se manifiesta de forma distinta de acuerdo al tipo de operación realizada y a la forma como ha sido convenida entre las partes contratantes.

Tratándose de los servicios de intermediación y asesoramiento para la colocación de mercadería en territorio nacional, obra a fojas 3 del expediente un informe presentado por la recurrente en la etapa de fiscalización, en el que indica que "una vez efectuado el pago (por el comprador local), y si no existe reclamo, el proveedor nos pagará la comisión respectiva que ha sido negociada de acuerdo con las condiciones de venta".

De acuerdo a ello, puede inferirse que convencionalmente las partes han acordado el momento en el cual la actividad de la recurrente representa un beneficio económico para su comitente y por tanto genera el pago de la comisión pactada: una vez que el comprador pagó y no efectuó reclamos por la mercadería recibida, supuesto de hecho que se verifica en territorio nacional, cuando los bienes adquiridos ya han sido importados.

Por tal motivo, consideramos que tratándose del segundo tipo de servicios brindado por la recurrente, la utilización económica se da en el país y no en el exterior, incumpliendo de esta forma el tercer requisito previsto por el artículo 33° del Decreto Supremo N° 269-91-EF para que califique como exportación de servicios.

Debe tenerse presente que si bien la actividad desarrollada por la recurrente no califica como exportación, tratándose más bien de una prestación de servicios en el país, el argumento esgrimido por aquélla respecto a que le sería aplicable la exoneración prevista en el numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666, establecida a favor de los servicios de comisión mercantil prestados en relación a ventas exoneradas o inafectas, carece de sustento en la medida que los servicios de intermediación brindados están referidos a operaciones de importación.

Debido a que los reparos efectuados respecto a las comisiones recibidas por la recurrente en el mes de diciembre de 1991, no distinguen entre los dos tipos de servicio brindados por ésta, la Administración deberá emitir nuevo pronunciamiento al respecto, considerando además el mayor crédito fiscal proveniente de los meses anteriores.

Finalmente, debe indicarse que la resolución que sea emitida en el presente caso, constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo para tal efecto ser publicada en el diario oficial "El Peruano" conforme a lo dispuesto por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Conclusión

Por lo expuesto, soy de opinión que este Tribunal acuerde lo siguiente:

1. REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-03655 emitida el 28 de febrero de 1995, en el extremo referido a los reparos efectuados a las comisiones de la recurrente, correspondientes a los meses de agosto, setiembre y octubre de 1991, y DECLARARLA NULA E INSUBSISTENTE respecto a lo demás que contiene, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento conforme a lo indicado en el presente dictamen.
2. DISPONER que la resolución emitida en el presente caso constituya jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo ser publicada en el diario oficial "El Peruano" conforme a lo dispuesto por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL FISCAL

OSCAR ELICH CONTRERAS

Vocal Informante

R.T.F. N° 001-2-2000
PG/MKJ/cs.

OSCAR ELICH CONTRERAS

OSCAR ELICH CONTRERAS

Vocal Informante



Tribunal Fiscal

Nº 08036-2-2013

EXPEDIENTE Nº : 11765-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Venta de Arroz Pilado
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 16 de mayo de 2013

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] identificada con R.U.C. Nº [redacted] contra la Resolución de Intendencia Nº 086-014-0004260, emitida el 31 de julio de 2009 por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0007156 a Nº 084-003-0007158 giradas por Impuesto a la Venta de Arroz Pilado de julio, agosto y noviembre de 2008, y las Resoluciones de Multa Nº 084-002-0019392 a Nº 084-002-0019394, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 176º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que emitió las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0007156 a Nº 084-003-0007158, al establecer la primera venta de arroz pilado con el retiro de las instalaciones del molino, por lo tanto gravada con el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado conforme a lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley Nº 28211, precisando que tal calificación jurídica de primera venta es independientemente de si esta operación se realiza o no, o del destino de la misma, llámese venta interna o exportación.

Que agrega que al no haber declarado la recurrente información referida a la base imponible ni al impuesto relacionados al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, a pesar de encontrarse afecta al mismo según lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley Nº 28211 por los períodos de julio, agosto y noviembre de 2008, ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 176º del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria necesariamente se requiere la verificación de cada uno de los elementos tipificados por el legislador en la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, espacial, temporal, cuantitativo y personal, y que en su caso no se habría cumplido con el espacial debido a que la venta no se realizó en el territorio nacional.

Que refiere que la Administración le da al concepto jurídico de retiro la connotación coloquial de traslado, sin embargo, el término retiro debe interpretarse con categorías del derecho, al estar referida a una norma jurídica positiva recogida en el artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que no se puede considerar al retiro como un acto material de traslado sino como transferencias de propiedad a título gratuito o como autoconsumos, por lo que sostiene que al haber exportado los bienes para su consumo en el extranjero no existe retiro conforme con lo dispuesto en las normas del citado impuesto.

Que indica que de acuerdo a la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, no se permite la interpretación extensiva para incorporar determinados hechos no mencionados en la norma que creó el tributo dentro de la realización del hecho imponible, por lo que la interpretación amplia que le da la Administración al ámbito de aplicación del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, vulnera la citada norma.

Que señala que no se han presentado los requisitos para que opere la presunción establecida en el artículo 4º de la Ley Nº 28211, toda vez, que la citada norma faculta la posibilidad de probar en contra de la referida presunción, lo que fue reconocido por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 0784-7-2009.

Que alega que en la imposición al consumo no se grava a la exportación por un principio del derecho de comercio internacional, por lo que sostiene que no se le puede gravar con el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado en la medida que se encuentra plenamente probado que el retiro lo realizó para efectuar la operación de exportación.



Tribunal Fiscal

Nº 08036-2-2013

Que como consecuencia de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta Nº 090083185260-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0821090000006 notificados el 23 de enero de 2009, folios 129, 130 y 185, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0007156 a Nº 084-003-0007158, por Impuesto a la Venta de Arroz Pilado de julio, agosto y noviembre de 2008, al efectuar el reparo a la base imponible del citado impuesto al aplicar el artículo 4º de la Ley Nº 28211, Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, asimismo, emitió las Resoluciones de Multa Nº 084-002-0019392 a Nº 084-002-0019394, giradas por la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 176º del Código Tributario, folios 228 a 234.

Que conforme se advierte de las Resoluciones de Determinación Nº 084-003-0007156 a Nº 084-003-0007158 y de los anexos de folios 176 a 179, la Administración reparó la base imponible para la determinación del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, al aplicar el artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, determinando una omisión en los periodos de julio, agosto y noviembre de 2008, por los importes de S/. 115 248,00, S/. 8 136,00 y S/. 82 000,00, respectivamente.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, aprobada mediante Ley Nº 28211, y sustituida por Ley Nº 28309, se creó el Impuesto a la Venta del Arroz Pilado aplicable a la primera operación de venta en el territorio nacional, así como a la importación de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.20.00.00.

Que el literal a) del numeral 2.1 y el numeral 2.2 del artículo 2º de la citada Ley, sustituida por Ley Nº 28309, señala que la base imponible del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado está constituida por el valor de la primera venta realizada en el territorio nacional y que para el citado impuesto es de aplicación el concepto de venta a que se refiere el artículo 3º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF¹.

Que el artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, sustituido por Ley Nº 28309, establece que en todos los casos del retiro de los bienes afectos al impuesto fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de dichos productos, y que en el caso de que los bienes afectos a dicho impuesto sean retirados de tales instalaciones por el usuario del servicio de pilado éste será el obligado a efectuar el depósito correspondiente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias – SPOT con el Gobierno Central, establecido por el Decreto Legislativo Nº 940 y norma modificatoria, en la cuenta abierta a su nombre en el Banco de la Nación. Para determinar el monto del depósito aplicará el porcentaje respectivo sobre el precio de mercado que regula dicho sistema.

Que el artículo 5º del Reglamento de la Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, Ley Nº 28211 y normas modificatorias, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 137-2004-EF, establece que de conformidad con el artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, en todos los casos de retiro de bienes afectos fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta; en consecuencia, el impuesto se aplicará sobre el valor de venta correspondiente a dicha operación, sin ser relevante cualquier operación anterior que se pudiera haber realizado al interior del molino.

Que mediante los puntos 1, 2 y 3 del Requerimiento Nº 0822090000191, folio 137, la Administración comunicó a la recurrente que durante el procedimiento de fiscalización detectó que se encontraba omisa al pago del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado por los periodos de julio, agosto y noviembre de 2008, de conformidad con el artículo 4º de la Ley Nº 28211, que establece que el retiro de bienes afectos al citado

¹ El artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dispone que para efectos de la aplicación del impuesto se entiende por venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes y el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por dicha ley y su reglamento.

  2 



Tribunal Fiscal

Nº 08036-2-2013

Impuesto de las instalaciones del molino en todos los casos se presumirá como una primera venta, determinando en el Anexo 1 del citado requerimiento, la base imponible y el cálculo del impuesto omitido, por lo que solicitó a la recurrente que efectúe sus descargos sobre la determinación efectuada.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 12 de marzo de 2009, folios 127 y 128, en el que señaló que la presunción establecida en el artículo 4º de la Ley Nº 28211, admite prueba en contrario, como en su caso, toda vez, que previamente a la exportación del producto, procedió a retirar el arroz pilado del molino por la prestación del servicio de pilado, por lo que no sería correcto acotar la existencia de una presunta primera venta en el país del citado bien, cuando tales bienes han sido pilados para su venta en el exterior, conforme lo demuestra entre otros, con las facturas de exportación.

Que en los puntos 1 y 2 del resultado de dicho requerimiento, folio 140, la Administración señaló que la recurrente se encuentra afecta al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado en aplicación del artículo 4º de la Ley Nº 28211, que establece que se presume como primera venta de dichos bienes su retiro del molino, indicando que la presunción establecida en la referida norma es una presunción legal absoluta que no acepta prueba en contrario, por lo que determinó que se encontraba afecta por los meses de julio, agosto y noviembre de 2008, incurriendo a su vez en la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 176º del Código Tributario.

Que de lo antes expuesto, se advierte que como consecuencia de la fiscalización realizada a la recurrente, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado de los periodos de julio, agosto y noviembre de 2008, al aplicar el artículo 4º de la Ley Nº 28211, toda vez que la recurrente efectuó el retiro de arroz pilado de las instalaciones de molino.

Que de las normas antes glosadas, se tiene que el Impuesto a la Venta del Arroz Pilado grava la primera operación de venta en el territorio nacional, así como la importación de arroz pilado y los bienes comprendidos en las Subpartidas Nacionales 1006.20.00.00, 1006.30.00.00, 1006.40.00.00 y 2302.20.00.00, entendiéndose por venta, todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes y el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento².

Que asimismo, la Ley del Impuesto a la Venta del Arroz Pilado dispone que en todos los casos de retiro de bienes afectos al citado impuesto fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de dichos productos, y que el impuesto se aplicará sobre el valor de venta correspondiente a dicha operación, sin ser relevante cualquier operación anterior que se pudiera haber realizado al interior del molino.

Que conforme se advierte de autos, la recurrente durante la fiscalización, reclamación y apelación señaló que la presunción establecida en el artículo 4º de la Ley Nº 28211, admite prueba en contrario, por lo que resulta necesario señalar lo siguiente:

Que Gorosito, Alberto M.³, sostiene que la presunción es un intento de obtener la verdad y su dimensión, a partir de un hecho cierto, concreto y comprobado; el resultado de esta inferencia, está sujeto a prueba y demostración de su verdad. Admite prueba en contrario, salvo disposición legal expresa, en cuyo caso

² De acuerdo con lo previsto en el artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al que se remite el literal a) del numeral 2.1 y el numeral 2.2 del artículo 2º de la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.

³ Gorosito, Alberto M., Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Página 1.

[http://www.aadf.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/5d46e1f27858d04903255d60003cd7ff/417be83bd27bf34103255ebc300834863/\\$FILE/Doctrina0604.pdf](http://www.aadf.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/5d46e1f27858d04903255d60003cd7ff/417be83bd27bf34103255ebc300834863/$FILE/Doctrina0604.pdf)

  3 



Tribunal Fiscal

Nº 08036-2-2013

puede transformarse en una ficción. La ficción, en cambio, es una disposición jurídica, que conceptualiza un determinado hecho, sea o no cierto, y lo reputa cierto, sin admitir prueba en contrario.

Que Silvia María Muñoz Salgado⁴ señala que en el ámbito del Derecho Tributario, Susana Navarrine y Rubén Asorey, definen a la "presunción" como "el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable", mientras que la "ficción" constituiría "una valoración jurídica en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real" creando una verdad jurídica distinta de la fáctica.

Que agrega, la referida autora, citando a Susana Navarrine, que la diferencia sustancial entre ambas figuras radica en la probabilidad de existencia del hecho presumido, tal que en la presunción legal el hecho presumido tendría un alto grado de probabilidad de existir en el mundo fenoménico, mientras que en la ficción el hecho presumido es muy improbable.

Que de igual manera, Luis Hernández Berenguel⁵, citando a José Luis Pérez de Ayala, señala que la ficción es una creación del legislador que pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas constituyendo una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen efectos jurídicos a uno o más supuestos de hecho, violentando o ignorando su naturaleza real, y que de esta manera el legislador atribuye a ciertos hechos o realidades sociales, efectos jurídicos que no serían posibles en ausencia de la ficción, creando una verdad jurídica distinta de la real.

Que en tal sentido, de acuerdo a lo antes señalado se advierte que el artículo 4º de la Ley Nº 28211, al establecer como primera venta al retiro físico de los bienes afectos al Impuesto a la Venta del Arroz Pilado fuera de las instalaciones del molino, no regula una presunción de venta, dado que considerar como venta el citado retiro no es el resultado de un proceso lógico que conlleve a asumir que el traslado físico constituya una primera venta, siendo que por el contrario el citado artículo se sustenta en el uso de una ficción al darle efectos jurídicos de una primera venta al retiro físico de los bienes afectos al Impuesto a la Venta del Arroz Pilado fuera de las instalaciones del molino, creando una verdad jurídica distinta a la que en los hechos pudiera haber ocurrido.

Que en consecuencia, la Ley del Impuesto a la Venta del Arroz Pilado grava la primera operación de venta en el territorio nacional, entendiéndose por venta no solo al concepto definido en el artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino también al retiro de los bienes afectos al Impuesto a la Venta del Arroz Pilado fuera de las instalaciones del molino.

Que en efecto, la intención del legislador fue crear una ficción jurídica al establecer como primera venta aquel retiro físico que se realiza fuera de las instalaciones del molino, y en consecuencia, afecto a la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, en tal sentido, dado que en el caso de autos la Administración ha verificado la salida de los bienes afectos a la citada ley fuera de las instalaciones del molino, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que por otro lado, las Resoluciones de Multa Nº 084-002-0019392 a Nº 084-002-0019394, fueron giradas por el numeral 3 del artículo 176º del Código Tributario, por no haber declarado información vinculada al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado (IVAP), en los meses de julio, agosto y noviembre de 2008, en las declaraciones juradas presentadas mediante Formulario Virtual PDT 621 Nº 160885791, Nº 161418307 y Nº 162599757, folios 228 a 231.

⁴ MUÑOZ SALGADO, Silvia María. Aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones de préstamos gratuitos, página 342 y 343, http://www.ifaperu.org/uploads/articles/307_13_munoz.pdf.

⁵ Hernández Berenguel, Luis, Las Presunciones Legales en el Sistema Tributario Peruano, pág. 35 y 36. http://www.ipdt.org/edtor/dccs/03_Rev09_LHB.pdf.

4



Tribunal Fiscal

Nº 08036-2-2013

Que el numeral 3 del artículo 176º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, señala que constituye infracción presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta, cuya sanción de multa corresponde al 50% de la UIT, según lo establecido en la Tabla I⁶ de Infracciones y Sanciones del mencionado código aprobada por Decreto Legislativo Nº 981.

Que el artículo 165º del Código Tributario, prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que de acuerdo con la Cuarta Disposición Final de la Resolución de Superintendencia Nº 266-2004/SUNAT, que aprueba las disposiciones aplicables a los sujetos del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, en lo no previsto por la Ley Nº 28211, que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado o la citada resolución para la declaración y el pago del IVAP, será de aplicación, entre otras, la Resolución de Superintendencia Nº 100-97/SUNAT.

Que el artículo 5º de la Resolución de Superintendencia Nº 100-97/SUNAT, sustituido por Resolución de Superintendencia Nº 087-99/SUNAT, señala los datos mínimos que debe contener la declaración - pago del deudor tributario para considerarse presentada, indicando que para tal efecto, dicha declaración deberá contener como mínimo: el número de R.U.C. del contribuyente, nombres y apellidos o denominación o razón social, período tributario, firma del contribuyente, responsable o representante legal y número válido que identifique el tipo de régimen, de ser el caso.

Que el artículo 6º de la citada resolución dispone que la declaración será considerada completa, cuando habiendo cumplido con las condiciones establecidas en el artículo anterior, se incluyan además, los datos referidos a la información que debe declarar el deudor tributario y cuya omisión impediría determinar la deuda tributaria, por cada concepto; para estos efectos, la declaración - pago deberá consignar información numérica que permita determinar la deuda correspondiente a los tributos a los que el deudor tributario estuviere afecto, y que en caso de no existir monto a declarar por determinado período, se deberá consignar cero (00) en las casillas detalladas en el Anexo 2 de la referida resolución.

Que el segundo párrafo de dicho artículo preceptúa que la declaración no será considerada completa cuando: a) no exista información en las casillas detalladas en el Anexo 2 que forma parte de la mencionada resolución de superintendencia, que correspondan a los conceptos referidos a los tributos a los que el deudor tributario estuviere afecto, b) exista información en alguna casilla correspondiente a la columna tributo, no existiendo información en la casilla de la misma línea de la columna base imponible, precisando que en estos casos se incurrirá en la infracción de presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta, tipificada en el numeral 3 del artículo 176º del Código Tributario.

Que de las normas antes citadas se tiene que se incurrirá en la infracción de presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta en caso se omita consignar información numérica que permita determinar la deuda tributaria respecto de un determinado tributo consignado en el Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia Nº 100-97/SUNAT, sustituido por el artículo 3º de la Resolución de Superintendencia Nº 087-99/SUNAT, asimismo, en el supuesto de no existir monto a declarar por determinado período, se deberá consignar cero (00) en la casilla de un determinado tributo consignado en el citado anexo.

Que de la revisión de las declaraciones juradas presentadas mediante Formulario Virtual PDT 621 Nº 160885791, Nº 161418307 y Nº 162599757 por el Impuesto a la Venta del Arroz Pilado de julio,

⁶ Aplicable a los perceptores de rentas de tercera categoría, como es el caso del recurrente conforme se observa del Comprobante de Información Registrada, de folio 307.

5



Tribunal Fiscal

Nº 08036-2-2013

agosto y noviembre de 2008, folio 9, se advierte que la recurrente no consignó información numérica que permita determinar la deuda tributaria respecto del citado impuesto.

Que en tal sentido, al haberse confirmado el reparo a la base imponible para la determinación del impuesto a la Venta de Arroz Pilado en los periodos julio, agosto y noviembre de 2008, la recurrente incurrió en la comisión de la infracción establecida en el numeral 3 del artículo 176º del Código Tributario, al no consignar en las citadas declaraciones juradas información numérica que permita determinar la deuda tributaria, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que no se configuró el aspecto espacial que establece la hipótesis de incidencia, debido a que sus operaciones se dirigen exclusivamente a la exportación, cabe precisar que conforme se ha señalado, la Ley del Impuesto a la Venta del Arroz Pilado, considera primera venta aquel retiro del bien afecto a dicho impuesto fuera de las instalaciones del molino, y en la medida que dicho retiro se ha producido dentro del territorio nacional, se encuentra gravada con el citado impuesto⁷, por lo que se habría cumplido con la hipótesis de incidencia que regula la referida norma.

Que el alegato de la recurrente respecto a que el término retiro establecido en el artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Venta del Arroz Pilado, debe ser entendido como el retiro de bienes que establece la Ley del Impuesto General a las Ventas, no resulta atendible, toda vez, que de la interpretación sistemática del citado artículo 4º y del artículo 5º de su reglamento aprobada mediante Decreto Supremo Nº 137-2004-EF, se tiene que la norma cuando hace alusión al término retiro se refiere aquel traslado físico que se realiza con la finalidad de sacar los bienes afectos al citado impuesto fuera de las instalaciones del molino.

Que lo afirmado por la recurrente en el sentido que la Administración ha vulnerado la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al darle una interpretación amplia al ámbito de aplicación del impuesto a la Venta de Arroz Pilado, cabe anotar, que no se advierte de autos que la Administración hubiera aplicado supuestos no previstos en la norma a efectos de gravarlos con el referido impuesto, por lo que lo alegado al respecto carece de sustento.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 0784-7-2009 invocada por la recurrente no resulta aplicable al presente caso, debido a que en la misma se señaló que no era suficiente para corroborar la existencia del hecho imponible del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, los depósitos de detracción efectuados por terceros sino que adicionalmente se tenía que realizar un cruce de información con los terceros indicados a fin de corroborar la existencia de las operaciones de venta, siendo que en el caso de autos contrariamente a lo antes expuesto, sí se verificó la existencia del hecho imponible regulado en el artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Venta del Arroz Pilado.

Que finalmente, en cuanto a la solicitud de uso de la palabra planteada por la recurrente mediante escrito de 9 de junio de 2011, folios 316 a 318, cabe indicar que ésta ha sido formulada fuera del plazo previsto en el artículo 150º del Código Tributario⁸.

Con los vocales Zelaya Vidal y Márquez Pacheco con su voto singular en parte, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

⁷ Respecto a la exportación de bienes muebles, este Tribunal Fiscal ha considerado, en diversas resoluciones tales como la Nº 00399-4-2003 y Nº 05882-2-2009 que al haberse producido la venta en nuestro país con anterioridad a la fecha de exportación, éstas califican como ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en virtud del inciso a) del artículo 1º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

⁸ De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 150º del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo Nº 981, la Administración Tributaria o el apelante podrán solicitar el uso de la palabra dentro de los 45 días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, contados a partir del día de presentación del recurso, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes. En el caso materia de autos, el recurso de apelación fue presentado el 26 de agosto de 2009.



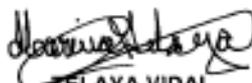
Tribunal Fiscal

Nº 08036-2-2013

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 086-014-0004260 de 31 de julio de 2009.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


Jiménez Suárez
Secretaría Relatora
CAWR/rsc.

VOTO SINGULAR EN PARTE DE LA VOCAL MÁRQUEZ PACHECO

Que el artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, sustituido por Ley Nº 28309, regula entre otro, la presunción de venta, estableciendo que en todos los casos del retiro de los bienes afectos al impuesto fuera de las instalaciones del molino se presumirá realizada una primera venta de dichos productos.

Que en mi opinión la norma antes citada, establece una presunción que no admite prueba en contrario, toda vez, que parte de un hecho conocido y cierto, que en este caso sería el retiro de los bienes fuera de las instalaciones del molino, lo cual de por sí infiere una venta, en consecuencia, al estar acreditado en autos que la recurrente efectuó el retiro de los bienes de las citadas instalaciones, mi voto es porque se confirme el reparo referido a la presunción de venta establecida en el artículo 4º de la Ley del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, en estos términos.


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


Jiménez Suárez
Secretaría Relatora
MP/rsc.

EXP. N.º 5970-2006-PA/TC

CAÑETE

SAN FERNANDO S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de noviembre de 2007, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Landa Arroyo, Mesía Ramírez, Beaumont Callirgos, Eto Cruz y Álvarez Miranda pronuncia la siguiente sentencia

CAPÍTULO 7. ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don José Andrés Sotomayor Arciniega, en representación de la empresa San Fernando S.A., contra la sentencia de la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Cañete, de fojas 572, su fecha 2 de mayo de 2006, que declara improcedente la demanda de autos.

CAPÍTULO 8. ANTECEDENTES

Con fecha 28 de octubre del 2005 el recurrente, invocando la violación de su derecho constitucional a la igualdad en materia tributaria, reserva de administración y jerarquía de los tratados, interpone demanda de amparo a fin que se inaplique al caso concreto el inciso 4) del artículo 2º de la Ley N.º 27360 y, en consecuencia, se le apliquen los beneficios establecidos por dicha norma correspondientes al período 2002-2005.

Manifiesta que el numeral 2.4 del artículo 2º de la Ley N.º 27360 dispone que los beneficios establecidos por dicha ley no serán aplicables a aquellas actividades avícolas donde se utilice maíz amarillo duro importado; que al ser una empresa avícola que utiliza dicho producto en el desarrollo de sus actividades, estará recibiendo un ilegítimo tratamiento diferenciado o desigual por parte de la norma en cuestión, quedando fuera de los beneficios establecidos por ella; y que procedió a petitionar a la SUNAT al inicio de los períodos fiscales 2002, 2003, 2004 y 2005 el acogimiento a los beneficios tributarios establecidos por la Ley N.º 27360, siendo que a la fecha dicha entidad no ha emitido pronunciamiento alguno sobre dichas solicitudes.

De otro lado, sostiene que en el supuesto que el numeral de la norma ya mencionada tuviera por finalidad fomentar un aspecto específico de la agricultura nacional (los cultivos de maíz amarillo duro), el legislador habría utilizado un mecanismo inadecuado, dado que dicha finalidad debería ser perseguida mediante un arancel establecido por Aduanas, conforme sostiene la doctrina que la norma en cuestión deviene en inconstitucional puesto que establece un arancel mediante una ley, excluyendo al Poder Ejecutivo de ejercer dicha competencia exclusiva.

Finalmente, el demandante sostiene que la norma en mención también es inconstitucional por contravenir lo establecido por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT-, aprobado por Resolución Legislativa N.º 26407, cuyo numeral 1 del artículo III de la Parte II establece que los estados se comprometen a no utilizar los tributos u otras cargas que afecten la venta de los productos importados de manera que se proteja la producción nacional y que, por tanto, debido a que el numeral 2.4 del artículo 2º de la Ley N.º 27360 permite que los consumidores de maíz amarillo duro nacional sean beneficiados, entre otras cosas, con una menor tasa impositiva por Impuesto a la Renta en relación con los consumidores de maíz amarillo duro importado,

se estaría desalentando el consumo del producto importado, por lo cual tal norma es contraria al GATT y, en consecuencia, es inconstitucional.

La SUNAT deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y contesta la demanda manifestando que San Fernando S.A. sólo ha presentado declaraciones juradas para el acogimiento a la Ley N.º 27360, las mismas que no se tramitan como solicitudes, por tanto, no era necesario que sean respondidas. Añade que el demandante ha presentado formularios de declaración jurada para acogerse a los beneficios de la Ley N.º 27360, a las que ha anexado unas solicitudes donde manifestaba que no se encuentra comprendida en el supuesto previsto por el numeral 2.4 del artículo 2º de la Ley N.º 27360, por lo que se acogía a los beneficios tributarios por los períodos fiscales 2002, 2003, 2004 y 2005, respectivamente; y que, si bien San Fernando S.A. se ha acogido a los beneficios previstos por la Ley N.º 27360, ello no impide que pueda ejercer sus facultades de fiscalización a fin de verificar si dicha empresa efectivamente se encuentra en el supuesto de hecho previsto por ley que le permite gozar del citado régimen especial tributario.

De otro lado, la SUNAT señala que la norma impugnada no afecta el derecho a la igualdad del demandante, en la medida que la diferenciación por ella establecida se sustenta en una razón objetiva consistente en impulsar el desarrollo del sector agrícola nacional; que el beneficio otorgado a favor del agricultor nacional tiene finalidades extrafiscales; que la Ley N.º 27360 ha establecido un régimen tributario especial con la finalidad de elevar la demanda del maíz amarillo duro nacional por parte de sus consumidores directos: las avícolas; y que, siendo ello así, no sería válido extender los beneficios de la norma en cuestión a una empresa con la cual no se cumple el objetivo deseado.

Asimismo, la SUNAT afirma que la instauración de este beneficio es permitida por el GATT, puesto que el Perú es un país en vías de desarrollo y más aún porque el beneficio tributario o exoneración parcial resulta adecuado al gravar las ganancias y no el precio del producto importado.

El Primer Juzgado Civil de Cañete, con fecha 12 de enero del 2006, declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y fundada la demanda, disponiendo la inaplicación a San Fernando S.A. del numeral 2.4 del artículo 2º de la Ley N.º 27360. Al respecto, el Juzgado considera que tal norma vulneraba el principio de jerarquía de los tratados y, en esa línea, establece un injustificado trato desigual entre los consumidores de un producto nacional y otro importado.

La recurrida revoca la apelada y declara improcedente la demanda por estimar que el acogimiento al silencio administrativo negativo y a los beneficios tributarios establecidos por la Ley N.º 27360 son materias que deben ser dilucidadas a través de un proceso contencioso-administrativo y no de un amparo.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda es que se ordene la inaplicación del numeral 2.4 del artículo 2 de la Ley 27360^[1], que aprueba las normas de promoción al sector agrario al caso de la empresa San Fernando S.A., por considerar que la exclusión de los beneficios tributarios para los productores avícolas que utilicen en sus procesos productivos maíz amarillo duro importado resulta lesivo a los derechos constitucionales a la igualdad en materia tributaria de la empresa recurrente,

resultando asimismo contrario al principio de jerarquía de los tratados y reserva de la Administración para la regulación de aranceles.

Materias constitucionalmente relevantes

2. Atendiendo a los alegatos de las partes expuestos en la demanda, contestación de demanda y demás recursos presentados, así como a los argumentos que motivaron la decisión de la sentencia que viene en agravio constitucional, el Tribunal Constitucional estima necesario, para arribar a su decisión, centrar su pronunciamiento en los siguientes aspectos:
 - 2.1 Determinar si procede la excepción de falta de agotamiento de la vía previa deducida por la SUNAT y motivo de la desestimación de la demanda en segunda instancia.
 - 2.2 Determinar si, conforme al petitorio de la demanda, la presente controversia es susceptible de ser evaluada en el proceso constitucional del amparo.
 - 2.3. Determinar si en el presente caso se ha vulnerado el derecho de San Fernando S.A. a la igualdad en materia tributaria.
 - 2.4. Determinar, además, si se ha vulnerado el principio de jerarquía de los tratados y reserva de la administración para la regulación de aranceles.

Sobre la excepción de falta de agotamiento de la vía previa

3. La parte demandada deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, por considerar que, respecto a los escritos y formularios N° 4888 presentados por la recurrente para solicitar el acogimiento a los beneficios de la Ley 27360, Ley de Promoción del Sector Agrario, correspondía presentar un recurso de reclamación conforme a lo dispuesto en el artículo 136 del Código Tributario^[2], y no una acción de amparo (fojas 444). Posteriormente, en clara contradicción con este primer argumento, aduce que el presente caso correspondía tener el trámite de un procedimiento no contencioso, por lo que era de aplicación lo dispuesto en los artículos 162 y 163 del Código Tributario^[3] (fojas 516)
4. Por su parte, la empresa demandante señala que a su caso es aplicable el numeral 4 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional, que dispone la excepción al agotamiento a la vía previa cuando esta no se resuelva en los plazos fijados por Ley, toda vez que la SUNAT no cumplió con pronunciarse sobre su solicitud de manera oportuna, operando el silencio administrativo negativo.
5. El Tribunal Constitucional discrepa de los alegatos presentados por la SUNAT, en primer lugar porque es evidente que el recurrente no podía iniciar un procedimiento de reclamación conforme al artículo 136 del Código Tributario, dado que en su caso no se cuestionan resoluciones de determinación, multa u órdenes de pago, para las cuales sí resulta pertinente el procedimiento contencioso-tributario. En segundo lugar, si se considerase exigible agotar la vía previa en tanto el supuesto de autos encaja dentro de los alcances del procedimiento administrativo no contencioso, es evidente que la SUNAT, a la fecha de la presentación de la demanda, había sobrepasado en exceso los 45 días hábiles para resolver las solicitudes presentadas por el recurrente, conforme se aprecia de los sellos de recepción de fojas 139 a 157. Ante tal situación, podrían presentarse dos interpretaciones: a) una que considere que la vía previa no fue agotada puesto que ante la falta de respuesta por parte de la SUNAT, el recurrente debió dar por denegada su solicitud y apelar ante el Tribunal Fiscal; b) otra que considere que en el presente caso es aplicable el inciso 4 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional, que exceptúa del agotamiento de la vía previa para la

presentación del proceso de amparo, cuando la misma no se resuelva dentro de los plazos fijados por ley.

6. Conforme al artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, que dispone adecuar las exigencias de las formalidades previstas en el Código al logro de los fines de los procesos constitucionales, es deber del juez constitucional del amparo preferir la segunda opción fundamentándose en el principio *pro actione*^[4], recogido en el artículo 45 del referido Código, que prescribe que“(...) en caso de duda sobre el agotamiento de la vía previa se preferirá dar trámite a la demanda de amparo”, precepto que es válidamente aplicable a las circunstancias del presente caso.

Por las razones antes expuestas, la excepción de agotamiento de la vía previa debe ser desestimada.

Sobre la idoneidad del proceso constitucional de amparo para evaluar la constitucionalidad de la concesión de beneficios tributarios

7. La sentencia que viene en agravio constitucional declara improcedente en discordia la presente demanda por considerar que los puntos controvertidos de este caso corresponden ser tramitados en el proceso contencioso administrativo, y no en el amparo. En consecuencia, es preciso que este Colegiado determine si de acuerdo a las circunstancias y hechos debatidos en autos, es conveniente aplicar la causal de improcedencia prevista en el artículo 5.2 del Código Procesal Constitucional, que dispone que no proceden los procesos constitucionales cuando “(...) existen vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado (...)”.
8. En primer lugar corresponde recordar que, en reiterada jurisprudencia, este Colegiado ha señalado que: “(...) los beneficios tributarios no constituyen en puridad derechos constitucionales para el beneficiado, pues en realidad se trata de regímenes tributarios especiales, cuyo status jurídico distinto, determina que su violación o amenaza de violación deba encontrar tutela a través de la jurisdicción ordinaria, y no en sede constitucional” (vid. SSTC 3143-2006-AA/TC, 0325-2003-AA/TC, 0415-2002-AA/TC, 0499-2002-AA/TC).
9. En efecto, a la luz de lo concretamente peticionado en la causas citadas, correspondía establecer y aplicar en lo sucesivo el criterio antes expuesto. De ello se puede concluir que en el caso de beneficios tributarios, el proceso de amparo resulta improcedente cuando lo que se pretende es:
 - a) Que se interprete de manera favorable a la parte recurrente un haz de normas legales, a efectos de determinar si le corresponde una exoneración,
 - b) Que se interprete un convenio de estabilidad tributaria en concordancia con diversas normas legales, a efectos de determinar que a la parte recurrente le corresponde una exoneración, y
 - c) Revocar vía el proceso constitucional de amparo la decisión política de dejar sin efecto una exoneración –cuya naturaleza es la de un beneficio excepcional- y, de este modo, perennizar el beneficio a favor de un contribuyente determinado.

Y es que el común denominador en estos supuestos es el de solicitar vía amparo el reconocimiento de un beneficio tributario de origen legal, cuya titularidad inclusive se encontraba en duda o, de suyo, declarar vía el proceso de amparo la continuidad de una exoneración dejada sin efecto por quien la otorgó. De ahí la inconveniencia de resolver tales controversias en esta vía.

10. En ese sentido, debe recordarse que mediante STC 10138-2005-PI/TC, se estableció que “(...) la posibilidad de acogerse a un beneficio tributario, en sentido estricto, no constituye un derecho constitucional, la denegatoria del acceso al mismo por la aplicación de una norma que vulnera derechos y principios constitucionales, sí constituye materia revisable dentro de un proceso constitucional de amparo (...)”; por ello es que el juez del amparo no sólo tiene el deber de cuidar que no se desnaturalice el objeto fundamental de este proceso, cual es la protección de derechos constitucionales de indubitable titularidad por quien alega una posible vulneración o amenaza, restituyendo los hechos a la situación anterior a la supuesta afectación de derechos; sino también el deber de abstenerse de invadir competencias y prerrogativas que son exclusivas de quienes ejercen potestad tributaria por mandato constitucional.
11. Distinto, sin embargo, es el caso de autos, donde lo que se alega es un presunto trato discriminatorio en el otorgamiento de un beneficio tributario, con la consecuente vulneración del derecho a la igualdad en materia tributaria de la empresa recurrente. En otras palabras, en este caso, no se discute la extensión de un beneficio legal derogado, tampoco se pretende que el juez del amparo interprete normas legales para concluir que a la recurrente le corresponde gozar de un beneficio tributario; sino más bien se busca que el juez constitucional evalúe la norma legal que otorgó el beneficio en cuestión y determine si en dicho proceso el Legislador respetó el principio de igualdad ante la ley en materia tributaria.
12. Se trata, entonces, de un juicio de puro derecho, con plausibles consecuencias en los derechos constitucionales del recurrente. Por tanto, resulta incorrecto pretender que lo petitionado sea tramitado en la vía contencioso administrativa, porque, como es evidente, no es necesaria la actuación de un arsenal probatorio a efectos de determinar si una Ley debe ser inaplicada al caso concreto por inconstitucional.

La igualdad en materia tributaria

13. Conforme a lo señalado *supra*, el dilema central de la presente controversia es determinar si se ha violado el derecho a la igualdad en materia tributaria del recurrente. A estos efectos, es preciso que este Colegiado establezca de manera previa el contenido del principio/derecho a la igualdad en materia tributaria, para luego analizarlo a la luz de las circunstancias de lo discutido en autos.
14. En términos generales, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas, quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscriben todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera el principio cuando se establece una

diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables (STC 0048-2004-PI/TC)

15. En el caso de la evaluación de la materia tributaria, este Colegiado considera imperativo que el aplicador del derecho no olvide que la búsqueda de una sociedad más equitativa –ideal al que no es ajeno el Estado peruano- se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin distinción ni privilegios; siendo este, *prima facie*, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación.

Así, en palabras de *Uckmar*, la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) *en sentido jurídico*, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) *en sentido económico*, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar⁶.

16. Ahora bien, considerando que el artículo 74 de la Constitución otorga potestad tributaria, entre otras facultades, para crear y exonerar tributos, disponiendo que en tal ejercicio se deba observar, entre otros, el principio de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales, debe afirmarse que, concretizado en la materia tributaria – integrante del Régimen Económico de la Constitución de 1993-, este principio / derecho implica una evaluación a dos niveles, tanto desde la faz positiva como la negativa de la hipótesis de incidencia.

En el primer caso, a fin de verificar si el legislador o el llamado a ejercer la potestad tributaria incluyó dentro del supuesto de hecho llamado a tributar a sujetos con la misma capacidad contributiva; en el segundo caso, a fin de determinar si en la exclusión de tributación se dejó de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas de manera irrazonable y desproporcionada.

17. Respecto a la evaluación en el primer supuesto, este Colegiado ha señalado anteriormente que el principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo (SSTC 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC, fundamento 47).

Corresponde, ahora, evaluar el contenido de la igualdad en el segundo supuesto.

18. En esa línea, este Colegiado ha señalado lo siguiente: “ (...) los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato *excepcional* a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, (...) el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario supondría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito” (STC 0042-2004-AI/TC, fundamento 14)

19. En el presente caso, la evaluación del numeral concreto de la norma materia de análisis debe hacerse en conjunto con su ley, las leyes conexas, sus antecedentes y, lógicamente, su exposición de motivos, a fin de lograr una interpretación conjunta y completa que se determine o desvirtúe la vulneración del derecho a la igualdad de la empresa demandante.
20. La Ley 27360, denominada “Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario”, fue publicada con fecha 31 de octubre del 2000 y tiene como objetivo declarar de interés prioritario la inversión y desarrollo del sector agrario. Entre sus beneficiarios está precisamente la empresa demandante como integrante del rubro “cultivo o crianza”, de acuerdo a lo expuesto por la propia norma. Es decir, no se debe perder de vista que, originariamente, la Ley comprendía entre los sectores a los que debe favorecerse, al avícola, esto es a “San Fernando S.A.”. Es cierto que en su numeral 2.4. la norma disponía desde su puesta en vigencia que era beneficiario de la norma, “solamente la actividad avícola que no utilice maíz amarillo duro importado en su proceso productivo”. Sin embargo, también inicialmente, mediante DU 103-2000 se suspendió temporalmente la aplicación del referido numeral bajo la consideración de que “dicha medida podría resultar discriminatoria y su aplicación generaría mayor complejidad administrativa (...)” (texto de la norma). Posteriormente, dicha norma fue puesta en vigencia generándose el proceso que hoy se resuelve.
21. Esto permite detectar preliminarmente el error de legislador al dejar de lado posibles supuestos normativos como el caso de la empresa hoy demandante, situación que en un primer momento fue prevista y evitada temporalmente por el Decreto Supremo al que se hizo mención en el párrafo precedente.

Evaluación de la constitucionalidad del inciso 2.4 del artículo 2 de la Ley 27360

22. La norma bajo análisis otorga una serie de beneficios a los sujetos establecidos en el artículo 2, correspondientes al Régimen Tributario (Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas) y al Régimen Laboral y de la Seguridad Social (Contratación Laboral, Impuesto Extraordinario de Solidaridad, Trabajadores Agrarios con Contrato Vigente).
23. La recurrente sostiene que el trato diferenciado no se sustenta en razones objetivas y proporcionadas, por los siguientes argumentos^[6]:
- Ø La exclusión del beneficio únicamente se restringe al caso de los avicultores que utilicen en su proceso productivo maíz duro importado, pero no a otras actividades de crianza de animales que igualmente lo utilicen.
 - Ø En el caso de actividades agroindustriales, la ley autoriza que mediante Decreto Supremo se establezcan los porcentajes mínimos de productos e insumos locales que deberán utilizarse para ser beneficiarios de la norma (artículo 2.2 y 2.3), lo que permite que pueda emplearse un porcentaje de insumos o productos importados.
 - Ø Por querer proteger al agricultor nacional que produce maíz, la ley incurre en la incongruencia de excluir a otro productor del sector agrario, el avicultor nacional, a pesar que la ley en su artículo 2.1 lo involucra como un sector a promover, conforme a los objetivos de la Ley.
 - Ø La exclusión del beneficio a quien utilice maíz importado, no resulta el medio idóneo para la finalidad promocional, pues para ello existen medidas de protección arancelarias o similares.
 - Ø No se ha considerado que, conforme a las cifras oficiales de la Oficina de Información Agraria del Ministerio de Agricultura, la producción nacional de maíz amarillo sólo cubre cerca de la mitad de la demanda interna, lo que obliga, por razones de necesidad, a importar el resto de este producto para atender la producción avícola, como sucede en el caso de la empresa recurrente.

Ø No resulta equitativo que por el hecho de utilizar maíz amarillo duro importado para atender necesidades productivas, ante la insuficiencia de la producción nacional, la empresa recurrente se vea excluida de acogerse al régimen promocional del sector agrario a pesar de ser parte de este.

24. La SUNAT, por su parte, apela a los fines de la economía social de mercado para justificar la exclusión del beneficio tributario, pues, desde su punto de vista, es ahí donde se sustenta la intervención estatal para proveer soluciones a problemas económicos que el mercado no puede resolver. De ahí que sostenga que el beneficio tiene fines extrafiscales, en tanto el grupo beneficiado merece un trato mucho más favorable debido a la identificación de falencias en la comercialización, tales como la obtención de precios muy bajos generados por intermediarios que no reconocen un precio justo al agricultor.

25. Teniendo en cuenta lo señalado y contrastando lo argumentado por las partes, es ahora oportuno verificar si el régimen especial creado por la norma en cuestión vulnera el derecho a la igualdad de la empresa demandante; al respecto, este Colegiado advierte que:

- Es clara la existencia de una norma diferenciadora; en el presente caso el numeral 2.4 del artículo 2° de la Ley N.° 27360, que es materia de impugnación, establece un trato diferenciado en función de la procedencia del maíz amarillo duro que utilizan las empresas avícolas en el desarrollo de sus actividades. En efecto, tal disposición establece que sólo las avícolas que utilicen el producto nacional gozarán de los beneficios aplicados al Impuesto a la Renta y a las contribuciones de carácter laboral previstas por la Ley N.° 27360, no siendo aplicables tales beneficios a las empresas avícolas que utilicen o consuman el producto importado.
- Es clara la existencia de distintas situaciones de hecho, pues se trata de supuestos distintos ya que se ha establecido una diferenciación entre avícolas consumidoras del maíz amarillo duro nacional (*tertium comparationis*) y avícolas consumidoras del maíz amarillo duro importado.

En consecuencia, al haberse constatado la aplicación de una norma diferenciadora para dos situaciones de hecho distintas, corresponde determinar si dicho trato se justifica.

26. Este Tribunal, considera que dicho trato desigual no está debidamente justificado, y ello porque se ha dejado de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas (sector avícola) de manera irrazonable y desproporcionada. En efecto, no puede considerarse de manera alguna equitativo que por el simple hecho de verse obligada a utilizar en el proceso productivo el “maíz amarillo duro importado” ante la insuficiencia de la producción nacional, tal y como lo acreditan las cifras oficiales de la Asociación Peruana de Avicultura^[7], la demandante se vea excluida de acogerse al régimen promocional del sector agrario, a pesar de que, como se ha hecho referencia ya en el fundamento 20, *supra*, forma parte del sector agrario.

27. Por tanto, no existiendo un elemento objetivo que justifique el trato diferenciado, la norma afecta el principio de igualdad y debe ser inaplicada al caso materia de análisis.

Supuesta vulneración del principio de los tratados internacionales y de reserva de administración

28. La parte demandante también sostiene que el numeral 2.4 del artículo 2 de la Ley N.º 27360 resultaría contrario a lo establecido por el artículo III del GATT, según el cual los Estados (entre ellos el Perú) se comprometen a no utilizar los tributos u otras cargas que afecten la venta de los productos importados de manera que se proteja la producción nacional.

En virtud de ello, el demandante sostiene que la norma impugnada estaría desalentando el comercio del maíz amarillo duro importado al establecer beneficios tributarios sólo para las avícolas que utilicen el producto nacional, con lo cual se estaría vulnerando el principio constitucional de jerarquía de los tratados previsto en el artículo 55 de la Constitución.

29. Al respecto, debe precisarse que la adecuación, o no, de una norma a un tratado internacional que no se refiere a derechos fundamentales no constituye una materia que por sí misma pueda dilucidarse en un proceso de amparo cuya única y esencial finalidad es brindar tutela contra la amenaza o violación de un derecho constitucional, conforme lo dispone el artículo 1º del Código Procesal Constitucional. Por tanto, este extremo de la pretensión debe desestimarse.

30. De otro lado, el demandante sostiene que el numeral 2.4 del artículo 2 de la Ley N.º 27360 vulnera el principio de reserva de administración al haberse establecido a través de una ley un arancel encubierto sobre el maíz amarillo duro importado, cuando –a su juicio– “el mecanismo constitucional a través del cual se protege a la industria nacional de la extranjera” es el arancel de Aduanas que sólo podría ser expedido por el Poder Ejecutivo (fojas 338, escrito de demanda).

31. Sobre el particular, este Tribunal considera, por un lado, que el proceso de amparo no es la vía adecuada para hacer este tipo de valoraciones, más aún cuando la política arancelaria para el caso del maíz duro ya se encuentra establecida en las normas pertinentes; y, por otro, que conforme se ha señalado en reiteradas oportunidades, los beneficios tributarios que se justifiquen en razones objetivas constituyen mecanismos de intervención directos e idóneos para cumplir finalidades promocionales conforme al criterio del legislador y dentro del marco de una política fiscal racional.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

CAPÍTULO 9. HA RESUELTO

Declarar **FUNDADA** la demanda de amparo; en consecuencia, inaplicable a la empresa demandante lo dispuesto por el numeral 2.4. del artículo 2 de la Ley 27360.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LANDA ARROYO
MESÍA RAMÍREZ
BEAUMONT CALLIRGOS
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA**

CAPÍTULO 10.
CAPÍTULO 11.
CAPÍTULO 12.

^[1] Artículo 2.- Beneficiarios (...): 2.4 En la presente Ley solamente está comprendida aquella actividad avícola que no utilice maíz amarillo duro importado en su proceso productivo.

^[2] **Artículo 136º REQUISITO DEL PAGO PREVIO PARA INTERPONER RECLAMACIONES** Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del Artículo 119.

^[3] **Artículo 162.- TRÁMITE DE SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS**

4) Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriere de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO 1 Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas se tramitarán de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General.

CAPÍTULO 13. Artículo 163.- RECURSO DE RECLAMACIÓN O APELACIÓN

Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

^[4] En virtud del principio *pro actione*, la decisión debe dirigirse por la continuación del proceso y no por su extinción (Cfr. STC1049-2003-AA/TC, fundamento 5 y STC 2302-2004-AA/TC, fundamento 3).

^[5] UCKMAR, Víctor. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Temis, Bogotá, 2002. Pág. 59.

^[6] Mediante escrito de fecha 02.08.06 (ampliación del Informe Oral), la parte demandante expone con mayor claridad argumentativa las consideraciones de hecho y derecho tomadas en cuenta por este Colegiado.

^[7] Ver http://www.apavic.com/html/sections/cuadros/cuadro_14.asp. Cuadro Estadístico