



# PROYECTO DE ANALISIS, PLANEAMIENTO Y EJECUCION DE POLITICAS (PAPI)

Convenio USAID-Gobierno Peruano

## Diseño de un Régimen Tributario para el Sector Agropecuario

INFORME FINAL

CONSULTORES:

- \* Rufino Cebrecos Revilla
- \* Jorge Arana Cocha

Lima, Marzo de 1997

---

Este trabajo fue elaborado a pedido del Ministerio de Agricultura y financiado por el Proyecto PAPI, según Convenio entre el Gobierno Peruano y USAID.

El Ministerio de Agricultura y la Unidad Técnica del Proyecto de Análisis, Planeamiento y Ejecución de Políticas (PAPI), participaron en la supervisión del desarrollo del estudio.

Las opiniones vertidas en este documento son de entera responsabilidad del autor y no reflejan necesariamente la opinión de las agencias auspiciadoras del estudio.

11

El Proyecto de Análisis, Planeamiento y Ejecución de Políticas (PAPI) se creó en 1991 gracias a una donación del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, a través de su Agencia para el Desarrollo Internacional, al Gobierno Peruano, representado por la Secretaría General de la Presidencia de la República.

El objetivo planteado y alcanzado es apoyar al Gobierno Peruano en su proceso de toma de decisiones en materia de política económica y social, con el fin de contribuir al logro de un crecimiento sostenido y con equidad.

Para lograr su objetivo, el Proyecto ha financiado y supervisado asistencias técnicas, capacitaciones y programas de difusión solicitados por las diversas entidades del Sector Público.

El Proyecto PAPI ha funcionado gracias a la participación de las siguientes autoridades y funcionarios:

- Secretaría General de la Presidencia de la República:  
José Kamiya (Secretario General).
- USAID:  
Erick Zallman (Director )  
Jorge Alarcón (Administrador del Programa)
- Unidad Técnica del Proyecto PAPI  
Clara Ogata de Kanamori (Jefe)  
Maria Elena Esparza
- Oficina del Contratista Institucional  
Jorge Vega (Jefe)  
Elsa Abad

*El presente estudio forma parte de una serie de 64 asistencias técnicas y 141 eventos de capacitación y difusión, desarrollados durante la vigencia del Proyecto PAPI.*

*Las asistencias técnicas proporcionadas por nuestro Proyecto, en su gran mayoría, han contenido propuestas de política económica e información institucional que imposibilita su difusión.*

*No obstante, dado que consideramos que es importante que algo del material trabajado sea puesto a disposición de personas interesadas en los temas tratados, se decidió reproducir los informes que contienen información no confidencial, pero que pueden servir de base para futuros estudios.*

*Por último, al final del presente estudio, encontrará la relación de los estudios, capacitaciones y programas de difusión financiados por el Proyecto PAPI.*

# INDICE

	Pág.
<b>Resumen y conclusiones</b>	<b>1</b>
<b>Introducción</b>	<b>13</b>
<b>I. Aspectos criticos para el desarrollo de la actividad agropecuaria</b>	<b>16</b>
A. Observaciones generales	16
B. Observaciones sobre los principales productos agropecuarios	18
<b>II. Efectos de la aplicación de los impuestos internos a la actividad agropecuaria</b>	<b>24</b>
A. Impuesto General a las Ventas	25
A.1 Efectividad de recaudacion	25
A.2 Efectos en la eficiencia de la asignacion de recursos	26
A.3 Efectos sobre la equidad	31
B. Impuesto a la Renta	32
B.1 Efectividad de recaudacion	32
B.2 Efectos sobre la asignacion de recursos	33
B.3 Efectos sobre la equidad	35
C. Impuesto Selectivo al Consumo de los combustibles	35
C.1 Efectividad de recaudacion	36
C.2 Efectos sobre la asignacion de recursos	36
C.3 Efectos sobre la equidad	37
D. Impuesto Predial	37
E. Evaluacion en síntesis	38
<b>III. Alternativas de tributación para el sector agropecuario</b>	<b>40</b>
A. Impuesto General a las Ventas de productos agropecuarios: Eliminacion vs aplicacion efectiva	40
A.1 Comparación con respecto a la recaudación	41
A.2 Comparacion con respecto a la equidad	43
A.3 Comparacion con respecto a la eficiencia económica	45

d

B.	Impuesto a la Renta	46
B.1	Presunción vs renta efectiva	46
B.2	Tratamiento tributario a la reinversión	47
C.	Impuesto Selectivo al Consumo de combustibles	48
<b>IV.</b>	<b>Propuesta de sistema tributario aplicable al sector agropecuario</b>	<b>51</b>
A.	Incorporación de la actividad agropecuaria en el régimen del Impuesto General a la Ventas	51
B.	Extensión en favor del sector agropecuario de los beneficios de reinversión existentes para la minería	54
C.	Nivelación de las tasas del Impuesto a los Predios Rústicos e integración del mismo con el Impuesto a la Renta	58
D.	Eliminación del pago del Impuesto Selectivo al Consumo de combustibles para fines de riego por bombeo y establecimiento de incentivos fiscales a la tecnificación de los sistemas de regadío	59
E.	Efectos de la propuesta sobre la recaudación	60
 <b>Anexos</b>		
Anexo I:	Implementación del sistema de recaudación del IGV con cambio de sujeto responsable del pago	63
Anexo II:	Notas	71
	Nota 1: Comparación entre un impuesto al consumo y el arancel	71
	Nota 2: El sesgo anti-exportador de la protección	72
	Nota 3: Repercusiones del Impuesto a la Renta en los beneficios netos de proyectos de larga maduración	73
	Nota 4: Costo fiscal de exención de las reinversiones al Impuesto a la Renta	74
Anexo III:	Aspectos Legales	75
	I. Análisis de la Legislación Nacional	75
	II. Evolución de los Impuestos al Valor Agregado y a la Renta en la Legislación Comparada en la América Latina	91

# DISEÑO DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA EL SECTOR AGROPECUARIO

## RESUMEN

El principal problema del sistema tributario actual en lo referente a la actividad agropecuaria es que, en la práctica, el IGV solo funciona en las aduanas, por lo cual actúa como arancel y no como impuesto interno. La característica esencial del arancel por ser un tributo sólo con base en las importaciones es que hace subir los precios internos en la misma magnitud que un impuesto al consumo de igual tasa: suben tanto los precios del componente importado que está afecto como del nacional que no lo está. Sobre la porción que es de origen local, al subir los precios se elevan los ingresos de los ofertantes sean estos productores o intermediarios. Un arancel que no recae más que en la décima parte de la oferta total de un producto, genera transferencias sobre el noventa por ciento de las ventas.

No obstante a ser la eliminación mucho mejor que seguir como se está en la actualidad, la alternativa de encarar el reto de poner en marcha el IGV a los productos agropecuarios es superior desde todos los ángulos:

- a) Las ganancias en términos de eficiencia económica son mayores.
- b) El esfuerzo adicional de la administración fiscal se compensaría no sólo por la elevación de la recaudación en este sector sino porque mejoraría la efectividad de todo el sistema de control fiscal.
- c) La ventaja por el lado de la equidad de eliminar el IGV a los alimentos se puede obtener a menor costo para la economía y para el fisco haciendo ajustes a la política arancelaria.

La implementación del IGV en este sector se enfrenta con serias dificultades. En la actividad agropecuaria tanto en la primera fase de producción como en la última de distribución se produce una enorme atomización: el número de predios agropecuarios supera el millón y el valor agregado promedio generado debe estar alrededor de los US 3,000 al año. Asimismo, sucede algo parecido a nivel de la comercialización al por menor. Adicionalmente hay que tomar en cuenta el problema de la dispersión geográfica, malas vías de comunicación junto con los bajos niveles educacionales de la mayor parte de los agricultores.

Al percibirse en diversos sectores económicos problemas de la naturaleza de los citados durante el gobierno del General Velasco, estando de Ministro de Hacienda el General Morales Bermúdez, se buscó establecer el Impuesto al Valor Agregado en reemplazo del tradicional impuesto en cascada a las ventas; se optó por un sistema por el cual se discriminaba entre productores y comerciantes de mayor tamaño y el resto. Los primeros estaban afectos a tasas impositivas varias veces más elevadas que los segundos, pero tenían derecho a crédito tributario para las transacciones que realizaban entre ellos. Básicamente este sistema es semejante al que se viene usando en distintos países que tienen Impuesto al Valor Agregado -Argentina, Uruguay, Chile- los cuales para enfrentar los problemas antes mencionados introducen el mecanismo del cambio de sujeto responsable de cumplir con la obligación tributaria, tanto por la vía de la retención cuando actúa como comprador, cuanto como perceptor cobrando el tributo que corresponde a la siguiente etapa cuando vende.

Sin embargo, existe una diferencia de fondo entre ambas soluciones consistente en que, en el procedimiento de cambio de sujeto, no se elimina al pequeño contribuyente del sistema de crédito fiscal y se mantiene, al menos en principio, la tasa uniforme del Impuesto al Valor Agregado. Manteniendo las ventajas de un sistema en donde se concentra la fiscalización en un número limitado de contribuyentes, lo que se busca es que el universo de los mismos esté incorporado al régimen del Impuesto al Valor Agregado como sujetos causantes de obligaciones

tributarias aunque sobre ellos recaiga un menor esfuerzo fiscalizador y se les den facilidades en materia de sistemas de contabilidad simplificados y de procedimientos de pago.

El sistema de cambio de sujeto unido al mantenimiento de créditos y devoluciones impositivas no sólo educa progresivamente a los contribuyentes en el cumplimiento de sus responsabilidades tributarias sino que es muy eficiente en ir haciendo que la legislación tributaria sea de cumplimiento general. Tal cual es la realidad peruana actual, si observamos lo que sucede en la práctica, se deduce tanto en materia tributaria como en la mayor parte de los otros campos, se legisla sólo para una minoría y la mayor parte de la población está afectada a regímenes de excepción. Esto da lugar a la pérdida de respeto a la Ley tanto por las mayorías que están beneficiándose de las excepciones como por la minoría que está afectada a lo que debía ser la legislación general.

En ausencia de las usuales exenciones temporales, la actividad agropecuaria en su mayor parte queda afectada a un sistema de renta presunta, al aplicársele en razón a la gran atomización de la misma, el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o el Régimen Unico Simplificado. Por los elevados costos administrativos no existe alternativa real al uso del sistema de renta presunta para los pequeños agricultores, que representan el 99% de los casos y las 2/3 partes de la producción. La cuestión que se presenta es cual es la mejor forma de aplicarlo: tomando como base las ventas o el valor de los predios. El régimen especial vigente plantea que el contribuyente deberá pagar el 3% del valor de las ventas. Una solución práctica para implementar este régimen es asumir relaciones fijas de ventas a valor de los predios.

La SUNAT no está encargada de la aplicación del impuesto predial sino que lo hacen los municipios y la SUNAT casi no ha hecho esfuerzos de fiscalizar las ventas de los pequeños agricultores por estar exentos del IGV. Mientras tanto se ha iniciado el levantamiento del catastro rural con fondos del BID por parte del INRENA y simultáneamente se vienen llevando a cabo los programas de saneamiento de títulos, en unos años se los podrán tener fichados y valuados debidamente lo que podrá hacer efectiva la implementación de un régimen de renta presunta sobre la base del valor de los predios. Esto sería sumamente efectivo para estimular un mejor uso de la tierra al aplicarse el tributo sobre el valor potencial y no sobre la producción real.

Además permitiría que los municipios se beneficien por otro lado por poder captar recursos que les corresponden sobre el impuesto al valor de la propiedad predial, el cual sólo en un porcentaje muy bajo de casos se ejecuta en la práctica.

En la tributación a los beneficios en el Perú existen tres formas distintas en cuanto a trato de las reinversiones:

- a) No diferenciación con relación a la renta que se distribuye, lo que en apariencia sería el sistema general.
- b) Exoneración de la reinversión del impuesto a la renta, como sucede en la minería.
- c) Crédito tributario equivalente a un porcentaje del impuesto como se ha establecido para la educación. En la práctica en este caso se asimila al anterior siendo la tasa del impuesto igual al porcentaje del crédito fiscal.

Bajo la primera alternativa se gravan por igual a la porción de la renta que se consume o se envía al exterior, que la que se invierte en la ampliación de la capacidad productiva o al pago de las deudas del negocio. En un país descapitalizado como el Perú, este no es el criterio más aconsejable. Además tomando en cuenta las condiciones prevalecientes en los mercados financieros, resulta más conveniente retirar dinero de la empresa para depositar en el banco en vez de capitalizar las utilidades y reingresarlo como préstamo ya que los intereses son deducibles como gasto, mientras que el dinero que se reinvierte no genera este flujo de deducciones y por otro lado los intereses que se perciben no están afectos.

La pérdida fiscal por extender la exención a la reinversión a los agricultores no sería significativa. Incluso, si como pide la CONFIEP, se hace extensiva a cualquier empresa de cualquier sector cuando invierte en la actividad agropecuaria tampoco es de esperarse que tenga un costo fiscal considerable. Los principales sectores con excedentes reinvertibles serían la minería y la pesca y no es lógico esperar que incremente significativamente su nivel global de reinversión frente a lo que actualmente viene llevando a cabo en su propio ramo exenta de impuestos. Mientras que en la minería se hacen inversiones de varias decenas y de cientos de millones por año, los proyectos típicos en agricultura y agroindustria son de ordenes de magnitud mucho más reducidas, sin ser mayores que unos cientos de miles de dólares.

Es la reinversión exenta del impuesto a la renta un incentivo de menor costo fiscal a largo plazo y de mayor efectividad que la reducción en la tasa de dicho impuesto como se ha establecido en la Ley de Promoción Agraria. Y esto es así porque el factor de descuento del inversionista privado es alto frente al costo de oportunidad de capital que enfrenta el gobierno con acceso al crédito internacional.

En inversiones de muy larga maduración como puede ser la forestación puede incluso justificarse subsidios fiscales directos a la inversión o lo que equivale a reinversión con créditos fiscales superiores a la tasa del impuesto. En Chile el Gobierno asume el 75% del costo de las inversiones en forestación; esto correspondería con una tasa del impuesto a la renta del 30% a la misma reinversión exenta más un crédito fiscal o subsidio explícito adicional del 45%.

Al exceptuar el petróleo diesel utilizado con fines de bombeo para riego no debe verse sólo como alternativa el establecimiento de sistemas compensatorios indirectos tales como subsidios a la tecnificación del riego. En Chile se dan los dos ya que el subsidio a las mejoras en el regadío se justifica por sí solo por servir para introducir cambios técnicos de gran beneficio para el uso eficiente del agua, factor limitante en muchos valles y permitir a bajo costo la ampliación del hectareaje bajo riego y favorecer producciones de alto valor agregado destinadas a la exportación.

Sin embargo, la tecnificación del riego es en general más beneficioso para el usuario que el que no se le cobre el impuesto, ya que permite reducir al 50% el uso de agua por Ha. y por tanto de los combustibles requeridos para su bombeo, en tanto que la eliminación del impuesto sólo baja los egresos para comprar petróleo diesel en un 30%. Un sistema de subsidio a la tecnificación del riego que cubra hasta el 75% del costo de los equipos correspondientes tiene un costo por Ha. del orden de los \$ 1,500. Así un propietario que gasta 1,000 galones de petróleo diesel por hectárea / año, o sea unos \$ 1,500, y paga implícitamente unos \$ 500 en impuestos, al introducir equipo moderno de riego baja su gasto anual en \$ 750 mientras que con la supresión del ISC reduce su costo en \$ 250. El fisco por su parte, sólo por concepto del ISC, recuperaría el subsidio en 4.5 años.

De los análisis realizados anteriormente se deduce que, con relación a la tributación al sector agropecuario, más que efectuar modificaciones de fondo en la legislación, lo que se necesita es hacerla realmente efectiva. Con tal propósito deben suprimirse algunos dispositivos de excepción, que tenían el fin de retrasar la implementación del sistema tributario tal como fué concebido en las reformas llevadas a cabo en 1992. Adicionalmente, se requiere hacer algunas modificaciones en la legislación con el objeto de que la actividad agropecuaria reciba en materia de tributación a los beneficios un trato comparable al de la minería, y para eliminar o cancelar distorsiones introducidas por el impuesto selectivo a los combustibles sobre los costos de operación de los agricultores con riego por bombeo.

## RESUMEN Y CONCLUSIONES

- i) Desde el punto de vista fiscal ya no se considera a esta actividad como fuente de ingresos para solventar el gasto público sino más bien como demandante de apoyos y subsidios. De protegerse a la industria se ha pasado a darse protecciones explícitas e implícitas especiales para los agricultores. El verdadero problema que se tiene en la actualidad en materia de tributación a la actividad agropecuaria es el establecimiento de impuestos que no sean asumidos por los agricultores, es decir que no mermen los retornos de esta actividad. Tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado con base en el consumo en el cual los productores y comerciantes actúan en la práctica como agentes de cobro y el tributo debe ser pagado por los consumidores al incrementarse los precios finales.
- ii) Actualmente sólo se justifican tributos que sean realmente asumidos por los productores agropecuarios cuando los inducen a un uso más eficiente de los recursos, como el impuesto predial que penaliza el abandono de las tierras o su subutilización. No tiene mucho sentido que mientras se eleva muy considerablemente el costo de vida del grueso de la población con la nueva política comercial referida a esta actividad, en forma simultánea el fisco trate vía impuestos internos de recuperar una fracción de las transferencias cedidas por la protección.
- iii) El principal problema del sistema tributario actual en lo referente a la actividad agropecuaria es que, en la práctica, el IGV solo funciona en las aduanas, por lo cual actúa como arancel y no como impuesto interno. La característica esencial del arancel por ser un tributo sólo con base en las importaciones es que hace subir los precios internos en la misma magnitud que un impuesto al consumo de igual tasa: suben tanto los precios del componente importado que está afecto como del nacional que no lo está. Sobre la porción que es de origen local, al subir los precios se elevan los ingresos de los ofertantes sean estos productores o intermediarios. Un arancel que no recaea más que en la décima parte de la oferta total de un producto, genera transferencias sobre el noventa por ciento de las ventas.
- iv) En el caso concreto del Perú - a grosso modo - la oferta total de productos agropecuarios es de unos 4,000 millones de dólares ( precios de productor ), de los cuales sólo una cuarta parte se origina en el exterior. Por tanto la magnitud de las transferencias que puede causar el IGV al actuar como arancel sería del orden de los 540 millones de dólares.

v) Si bien en algún grado este monto disminuiría en un cálculo más preciso, tanto por la consideración de los casos de redundancia en la protección como por existir una aplicación parcial del IGV directamente o indirectamente en las fases subsiguientes de la cadena de elaboración y comercialización. Sin embargo, el monto real de las transferencias es mucho mayor que el señalado en el cálculo inicial:

a) Por una parte el IGV cobrado en las Aduanas tiene un efecto en parte multiplicativo sobre los precios al consumidor final y por otro lado el efecto de un tributo aduanero sobre los precios al consumidor final corresponde al doble de lo que se recauda en la Aduana.

b) Los aranceles inducen a la elevación de los precios tanto de los bienes nominalmente afectos al mismo como los de sus sustitutos en el consumo. Este es el caso de la papa respecto al arroz y al trigo.

vi) A fin de que se pueda observar hasta qué grado el IGV puede estar cumpliendo el rol de arancel más que de impuesto interno y confirmar lo señalado sobre la magnitud de las transferencias que se generan, se presenta un cuadro de indicadores con relación a los principales productos agropecuarios.

**PRINCIPALES PRODUCTOS AGROPECUARIOS:  
INDICADORES DE LA VIGENCIA EFECTIVA DEL IGV  
COMO IMPUESTO INTERNO**

Productos	Participación en Canasta de Alimentos	Nivel de Participación prod. Interno	Recaudación del IGV Interno	Efecto del IGV sobre precios al consumidor
Trigo y Derivados	10.4%	Aprox. 15%	Nula	Efectivo vía importaciones
Arroz	6.2%	“ 80%	Reducida	Efectivo vía importaciones
Azúcar	2.9%	“ 75%	Reducida	Efectivo vía importaciones
Maíz Amarillo	(Insumo)	“ 35%	Parcial Indirecta	Efectivo vía importaciones
Papa	3.5%	“ 100%	Exenta	Parcial vía sustitución
Café	0.8%	“ 100%	Parcial	Efectivo
Carne de Vacuno	7.1%	“ 90%	Reducida	Efectivo vía importación y sustitución
Pollo y Huevos	6.9%	“ 100%	Reducida	Efectivo vía insumos importados
Leche y Derivados	6.9%	“ 60%	Parcial Indirecta	Efectivo vía importaciones
Algodón	Insumo	**	Parcial Indirecta	Parcial: vía etapa siguientes

\*\* Algodón fibra extralarga (Pima) mayormente se exporta

Algodón fibra larga (Tanguis) se procesa localmente

Algodón fibra corta casi todo se importa

Fuente : Cuanto, “ Perú en Números 1995”

SUNAT , datos estadísticos

Entrevistas

El impuesto al valor agregado, en general sólo es pagado por los productos agropecuarios que se importan. Los nacionales no están afectos en la práctica sea por exenciones temporales a diversos productos, sea por exoneraciones especiales a pequeños productores o sea por falta de adecuado control.

Si no es efectivo el IGV sigue que el de renta tampoco tiene vigencia, mientras que el predial sólo en algunos casos los municipios se han organizado para cobrarlo.

Los impuestos que sí pagan los agricultores son IGV y arancel sobre insumos y equipos así como el selectivo a los combustibles.

Dado que el IGV se paga sobre los productos importados y casi no se aplica sobre los producidos internamente, este tributo actúa como arancel y, por tanto, ya ha inducido a la elevación de los precios internos por un monto semejante al de plena vigencia del IGV. Los consumidores ya están pagando los costos del IGV sobre los alimentos pero el fisco sólo se beneficia en una proporción del orden de la tercera o cuarta parte de lo que obtendría con la correcta implementación del IGV.

vii) La recaudación de impuestos a los productos agropecuarios no alcanza al 1% del PBI. De las estimaciones realizadas se deduce que el total de la recaudación de los diferentes tributos estaría alrededor del 0.6 % del PBI. Sin embargo, debe resaltarse que esta cifra representa aproximadamente un 40% de lo que podría recaudarse en condiciones óptimas, lo cual se calcula sería del orden del 1.5% del PBI aplicando el sistema vigente e incluyendo las exenciones temporales.

viii) Adicionalmente se dan algunas distorsiones bastante significativas pero de menor entidad las cuales provienen de factores tales como:

a) La aplicación del impuesto a la renta en cuanto afecta la posición competitiva de los productores locales de cierto tamaño, sobre todo en lo que se refiere a la exportación.

b) La existencia del impuesto selectivo al consumo de combustibles en tanto que eleva en forma sustancial los costos de la extracción de aguas subterráneas para irrigación.

c) La progresividad y baja aplicación en la práctica del impuesto predial, lo que combinado con varios otros factores coadyuvantes facilitan e inducen en forma significativa la subutilización efectiva de la capacidad de producción del sector agropecuario

ix) Desde el ángulo de la equidad el sistema tributario en su conjunto aparece como progresivo y equitativo. En la práctica no lo es por lo siguiente :

a) Genera oportunidades de rentismo - sobre todo al funcionar el IGV como un arancel - las cuales son básicamente aprovechadas por intermediarios y agricultores de mayor tamaño.

b) Induce a una menor demanda efectiva de mano de obra al sesgar los esfuerzos de los agricultores hacia producciones para el mercado local de bienes de relativamente menor valor agregado y con menores requerimientos de trabajo por hectárea.

c) Afecta negativamente la producción y empleo agrícola al penalizar la explotación de las inversiones efectuadas en sistemas de riego con motobombas así como por retardar la ampliación de la frontera agrícola aplicando dicha tecnología.

d) Al ofrecer a los municipios rurales limitadas oportunidades de obtención de recursos fuera de las transferencias del Fondo de Compensación Municipal, obstaculiza el mejoramiento de las condiciones de vida de los agricultores, lo que estimula el descuido y abandono de las tierras.

x) Los aspectos que, en materia de legislación tributaria, pueden requerir un tratamiento de carácter específico con relación a ciertas actividades económicas, es conveniente se incorporen en la legislación correspondiente a los tributos generales. De este modo se facilita la existencia de sistemas tributarios lógicos , equitativos y duraderos.

xi) La alternativa más fácil de aplicar consiste en la eliminación definitiva del IGV sobre los productos agropecuarios. Las ventajas de la eliminación son obvias puesto que se lograría lo siguiente:

a) La asignación de recursos en la economía mejoraría en forma sustancial.

b) Se produciría una significativa elevación de los ingresos reales de la mayor parte de la población.

c) La pérdida fiscal sería muy pequeña.

xii) En la actualidad la recaudación de este tributo se realiza fundamentalmente en la Aduana haciendo que se eleven los precios internos tanto de los bienes que se importan sobre los similares de producción local así como de sus sustitutos y también los productos de los cuales ellos son insumos: Trigo, Maíz, Soya, Carnes, Lácteos, etc. Analizando el peso de estos productos y de sus asociados y vinculados a ellos vía la producción o vía el consumo se observa que representan más de las dos terceras partes de la canasta de alimentos de la población, la cual a su vez supera el 50% de la canasta general para las dos terceras partes de la población. De allí se deriva que la eliminación del IGV a los productos agropecuarios significaría como efecto directo una mejora en la capacidad de compra de dichos grupos del orden del 10%.

xiii) No obstante a ser la eliminación mucho mejor que seguir como se está en la actualidad, la alternativa de encarar el reto de poner en marcha el IGV a los productos agropecuarios es superior desde todos los ángulos:

a) Las ganancias en términos de eficiencia económica son mayores.

b) El esfuerzo adicional de la administración fiscal se compensaría no sólo por la elevación de la recaudación en este sector sino porque mejoraría la efectividad de todo el sistema de control fiscal.

c) La ventaja por el lado de la equidad de eliminar el IGV a los alimentos se puede obtener a menor costo para la economía y para el fisco haciendo ajustes a la política arancelaria.

xiv) La pérdida de recaudación que originaría actualmente la eliminación del IGV a los productos agropecuarios sería del orden de sólo un 2% de los ingresos tributarios por lo que resulta fácilmente compensable con ajustes moderados en otros impuestos. Desde el punto de vista del potencial recaudador del IGV en la actividad agropecuaria, se podría lograr un monto equivalente al 10% de la

recaudación total. Sin embargo no debe considerarse al factor recaudación como argumento de fondo en favor de la incorporación de los productos agropecuarios al régimen del IGV. En efecto, con variaciones moderadas en las tasas impositivas podrían en principio obtenerse ingresos que compensen las exoneraciones en cuestión. Sin embargo, haciendo un análisis más amplio, de los efectos en materia de recaudación se llega a una conclusión diferente: tanto la teoría como la experiencia enseñan que el establecimiento de sistemas de exoneraciones y sistemas de tributación discriminatoria tienen efectos globales sobre la recaudación mucho mayores que sus repercusiones inmediatas referidas a los sectores o regiones beneficiadas de las mismas. La menor presión que se impone sea por exoneraciones, tasas diferenciadas o efectividad de la fiscalización, dan lugar a que por allí ubiquen salidas los contribuyentes para la evasión y elusión tributaria. En el caso peruano no son difíciles de señalar algunos ejemplos (algunos de los cuales todavía están a la vista : Aduanas, Selva, Frontera, etc ).

xv) La implementación del IGV en este sector se enfrenta con serias dificultades. En la actividad agropecuaria tanto en la primera fase de producción como en la última de distribución se produce una enorme atomización : el número de predios agropecuarios supera el millón y el valor agregado promedio generado debe estar alrededor de los US 3,000 al año. Asimismo, sucede algo parecido a nivel de la comercialización al por menor. Adicionalmente hay que tomar en cuenta el problema de la dispersión geográfica, malas vías de comunicación junto con los bajos niveles educacionales de la mayor parte de los agricultores.

xvi) Al percibirse en diversos sectores económicos problemas de la naturaleza de los citados durante el gobierno del General Velasco, estando de Ministro de Hacienda el General Morales Bermúdez, se buscó establecer el Impuesto al Valor Agregado en reemplazo del tradicional impuesto en cascada a las ventas; se optó por un sistema por el cual se discriminaba entre productores y comerciantes de mayor tamaño y el resto. Los primeros estaban afectos a tasas impositivas varias veces más elevadas que los segundos, pero tenían derecho a crédito tributario para las transacciones que realizaban entre ellos. Básicamente este sistema es semejante al que se viene usando en distintos países que tienen Impuesto al Valor Agregado -Argentina, Uruguay, Chile- los cuales para enfrentar los problemas antes mencionados introducen el mecanismo del cambio de sujeto responsable de cumplir con la obligación tributaria, tanto por la vía de la retención cuando actúa como comprador, cuanto como perceptor cobrando el tributo que corresponde a la siguiente etapa cuando vende.

xvii) Sin embargo, existe una diferencia de fondo entre ambas soluciones consistente en que, en el procedimiento de cambio de sujeto, no se elimina al pequeño contribuyente del sistema de crédito fiscal y se mantiene, al menos en principio, la tasa uniforme del Impuesto al Valor Agregado. Manteniendo las ventajas de un sistema en donde se concentra la fiscalización en un número limitado de contribuyentes, lo que se busca es que el universo de los mismos esté incorporado al régimen del Impuesto al Valor Agregado como sujetos causantes de obligaciones tributarias aunque sobre ellos recaiga un menor esfuerzo fiscalizador y se les den facilidades en materia de sistemas de contabilidad simplificados y de procedimientos de pago.

xviii) Dado que las tasas de retención o de percepción en general sólo deben cubrir una parte de la obligación tributaria que corresponde al sujeto originalmente responsable, se logra una mayor colaboración de parte de los contribuyentes. Lo que se acostumbra es establecer tasas de retención o percepción significativamente inferiores a la tasa general, puesto que se deduce un estimado promedio de los créditos fiscales a los que debería tener derecho el causante original de la obligación, más un adicional que busca evitar que se multipliquen los reclamos por devolución de impuestos. Para ilustrar este punto tómese como ejemplo el problema que se presenta en la actualidad con los molinos piladores de arroz que, ante las exenciones existentes, terminan siendo no sólo responsables por el 18% de su valor agregado, sino también del 18% del valor de las compras de arroz que puedan efectuar. Bajo el sistema en referencia solamente tendrían que retener en su liquidación de las compras de arroz entre un 8 y 12 % del valor de las mismas por retención del IGV correspondiente al productor de arroz. De esta manera tanto el molinero como el agricultor, lógicamente han de estar dispuestos a adoptar una posición más favorable para el pago de los impuestos.

xix) El sistema de cambio de sujeto unido al mantenimiento de créditos y devoluciones impositivas no sólo educa progresivamente a los contribuyentes en el cumplimiento de sus responsabilidades tributarias sino que es muy eficiente en ir haciendo que la legislación tributaria sea de cumplimiento general. Tal cual es la realidad peruana actual, si observamos lo que sucede en la práctica, se deduce tanto en materia tributaria como en la mayor parte de los otros campos, se legisla sólo para una minoría y la mayor parte de la población está afectada a regímenes de excepción. Esto da lugar a la pérdida de respeto a la Ley tanto por las mayorías que están beneficiándose de las excepciones como por la minoría que está afectada a lo que debía ser la legislación general.

xx) Desde el punto de vista de la asignación de recursos, por el lado de la producción la principal distorsión existente en la actualidad - sesgo anti exportador - básicamente podría resolverse con la supresión del IGV a los productos agropecuarios. La implementación de un tributo al valor agregado que se aplique únicamente a las ventas del mercado interno establecería señales definitivamente más claras para que los productores se orienten hacia el mercado externo.

Sin embargo, el mismo objetivo de eliminar las distorsiones que afectan a los consumidores se logra de manera más eficiente desde el punto de vista económico y a menor costo fiscal de largo plazo, mediante ajustes en el sistema de protección a la actividad agropecuaria tanto en lo referente a tasas y sobretasas arancelarias como con relación a las restricciones sanitarias.

xxi) En ausencia de las usuales exenciones temporales, la actividad agropecuaria en su mayor parte queda afectada a un sistema de renta presunta, al aplicársele en razón a la gran atomización de la misma, el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o el Régimen Unico Simplificado. Por los elevados costos administrativos no existe alternativa real al uso del sistema de renta presunta para los pequeños agricultores, que representan el 99% de los casos y las 2/3 partes de la producción. La cuestión que se presenta es cual es la mejor forma de aplicarlo: tomando como base las ventas o el valor de los predios. El régimen especial vigente plantea que el contribuyente deberá pagar el 3% del valor de las ventas. Una solución práctica para implementar este régimen es asumir relaciones fijas de ventas a valor de los predios.

La SUNAT no está encargada de la aplicación del impuesto predial sino que lo hacen los municipios y la SUNAT casi no ha hecho esfuerzos de fiscalizar las ventas de los pequeños agricultores por estar exentos del IGV. Mientras tanto se ha iniciado el levantamiento del catastro rural con fondos del BID por parte del INRENA y simultáneamente se vienen llevando a cabo los programas de saneamiento de títulos, en unos años se los podrán tener fichados y valuados debidamente lo que podrá hacer efectiva la implementación de un régimen de renta presunta sobre la base del valor de los predios. Esto sería sumamente efectivo para estimular un mejor uso de la tierra al aplicarse el tributo sobre el valor potencial y no sobre la producción real.

Además permitiría que los municipios se beneficien por otro lado por poder captar recursos que les corresponden sobre el impuesto al valor de la propiedad predial, el cual sólo en un porcentaje muy bajo de casos se ejecuta en la práctica.

xxii) En la tributación a los beneficios en el Perú existen tres formas distintas en cuanto a trato de las reinversiones:

a) No diferenciación con relación a la renta que se distribuye, lo que en apariencia sería el sistema general.

b) Exoneración de la reinversión del impuesto a la renta, como sucede en la minería.

c) Crédito tributario equivalente a un porcentaje del impuesto como se ha establecido para la educación. En la práctica en este caso se asimila al anterior siendo la tasa del impuesto igual al porcentaje del crédito fiscal.

xxiii) Bajo la primera alternativa se gravan por igual a la porción de la renta que se consume o se envía al exterior, que la que se invierte en la ampliación de la capacidad productiva o al pago de las deudas del negocio. En un país descapitalizado como el Perú, este no es el criterio más aconsejable. Además tomando en cuenta las condiciones prevalecientes en los mercados financieros, resulta más conveniente retirar dinero de la empresa para depositar en el banco en vez de capitalizar las utilidades y reingresarlo como préstamo ya que los intereses son deducibles como gasto, mientras que el dinero que se reinvierte no genera este flujo de deducciones y por otro lado los intereses que se perciben no están afectos.

Asumiendo que se tiene \$ 1,000,000 de beneficios después de impuestos que se los quiere reinvertir: si se lo hace con crédito al 18% de interés se reducirían los impuestos a la renta en el próximo período en \$ 54,000 ; el valor descontado de esta deducción resulta el equivalente al costo fiscal de exonerar la reinversión.

xxiv) La pérdida fiscal por extender la exención a la reinversión a los agricultores no sería significativa. Incluso, si como pide la CONFIEP, se hace extensiva a cualquier empresa de cualquier sector cuando invierte en la actividad agropecuaria tampoco es de esperarse que tenga un costo fiscal considerable. Los principales sectores con excedentes reinvertibles serían la minería y la pesca y no es lógico esperar que incrementen significativamente su nivel global de reinversión frente a lo que actualmente viene llevando a cabo en su propio ramo exenta de impuestos. Mientras que en la minería se hacen inversiones de varias decenas y de cientos de

millones por año, los proyectos típicos en agricultura y agroindustria son de ordenes de magnitud mucho más reducidas, sin ser mayores que unos cientos de miles de dólares.

Es la reinversión exenta del impuesto a la renta un incentivo de menor costo fiscal a largo plazo y de mayor efectividad que la reducción en la tasa de dicho impuesto como se ha establecido en la Ley de Promoción Agraria. Y esto es así porque el factor de descuento del inversionista privado es alto frente al costo de oportunidad de capital que enfrenta el gobierno con acceso al crédito internacional.

En inversiones de muy larga maduración como puede ser la forestación puede incluso justificarse subsidios fiscales directos a la inversión o lo que equivale a reinversión con créditos fiscales superiores a la tasa del impuesto. En Chile el Gobierno asume el 75% del costo de las inversiones en forestación; esto correspondería con una tasa del impuesto a la renta del 30% a la misma reinversión exenta más un crédito fiscal o subsidio explícito adicional del 45%.

xxv) Al exceptuar el petróleo diesel utilizado con fines de bombeo para riego no debe verse sólo como alternativa el establecimiento de sistemas compensatorios indirectos tales como subsidios a la tecnificación del riego. En Chile se dan los dos ya que el subsidio a las mejoras en el regadío se justifica por sí solo por servir para introducir cambios técnicos de gran beneficio para el uso eficiente del agua, factor limitante en muchos valles y permitir a bajo costo la ampliación del hectareaje bajo riego y favorecer producciones de alto valor agregado destinadas a la exportación.

Sin embargo, la tecnificación del riego es en general más beneficioso para el usuario que el que no se le cobre el impuesto, ya que permite reducir al 50% el uso de agua por Ha. y por tanto de los combustibles requeridos para su bombeo, en tanto que la eliminación del impuesto sólo baja los egresos para comprar petróleo diesel en un 30%. Un sistema de subsidio a la tecnificación del riego que cubra hasta el 75% del costo de los equipos correspondientes tiene un costo por Ha. del orden de los \$ 1,500. Así un propietario que gasta 1,000 galones de petróleo diesel por hectárea / año, o sea unos \$ 1,500, y paga implícitamente unos \$ 500 en impuestos, al introducir equipo moderno de riego baja su gasto anual en \$ 750 mientras que con la supresión del ISC reduce su costo en \$ 250. El fisco por su parte, sólo por concepto del ISC, recuperaría el subsidio en 4.5 años.

xxvi) En algunas provincias argentinas con pocas precipitaciones pluviales se ha establecido un sistema de crédito tributario a los agricultores para que reteniendo lo que se debía pagar de impuesto al valor agregado adquieran equipos de riego, devolviendo luego sin tener que pagar intereses este crédito en un período de varios años. La ventaja de este procedimiento sobre el chileno es que con bastante facilidad permitió una impresionante expansión del área de cultivo con riego tecnificado, que dado el monto de recursos fiscales fué mucho mayor. En el caso peruano sólo sería aplicable este esquema cuando los agricultores estén sujetos al sistema general de tributación.

xxvii) De los análisis realizados anteriormente se deduce que, con relación a la tributación al sector agropecuario, más que efectuar modificaciones de fondo en la legislación, lo que se necesita es hacerla realmente efectiva. Con tal propósito deben suprimirse algunos dispositivos de excepción, que tenían el fin de retrasar la implementación del sistema tributario tal como fué concebido en las reformas llevadas a cabo en 1992. Adicionalmente, se requiere hacer algunas modificaciones en la legislación con el objeto de que la actividad agropecuaria reciba en materia de tributación a los beneficios un trato comparable al de la minería, y para eliminar o cancelar distorsiones introducidas por el impuesto selectivo a los combustibles sobre los costos de operación de los agricultores con riego por bombeo.

## INTRODUCCIÓN

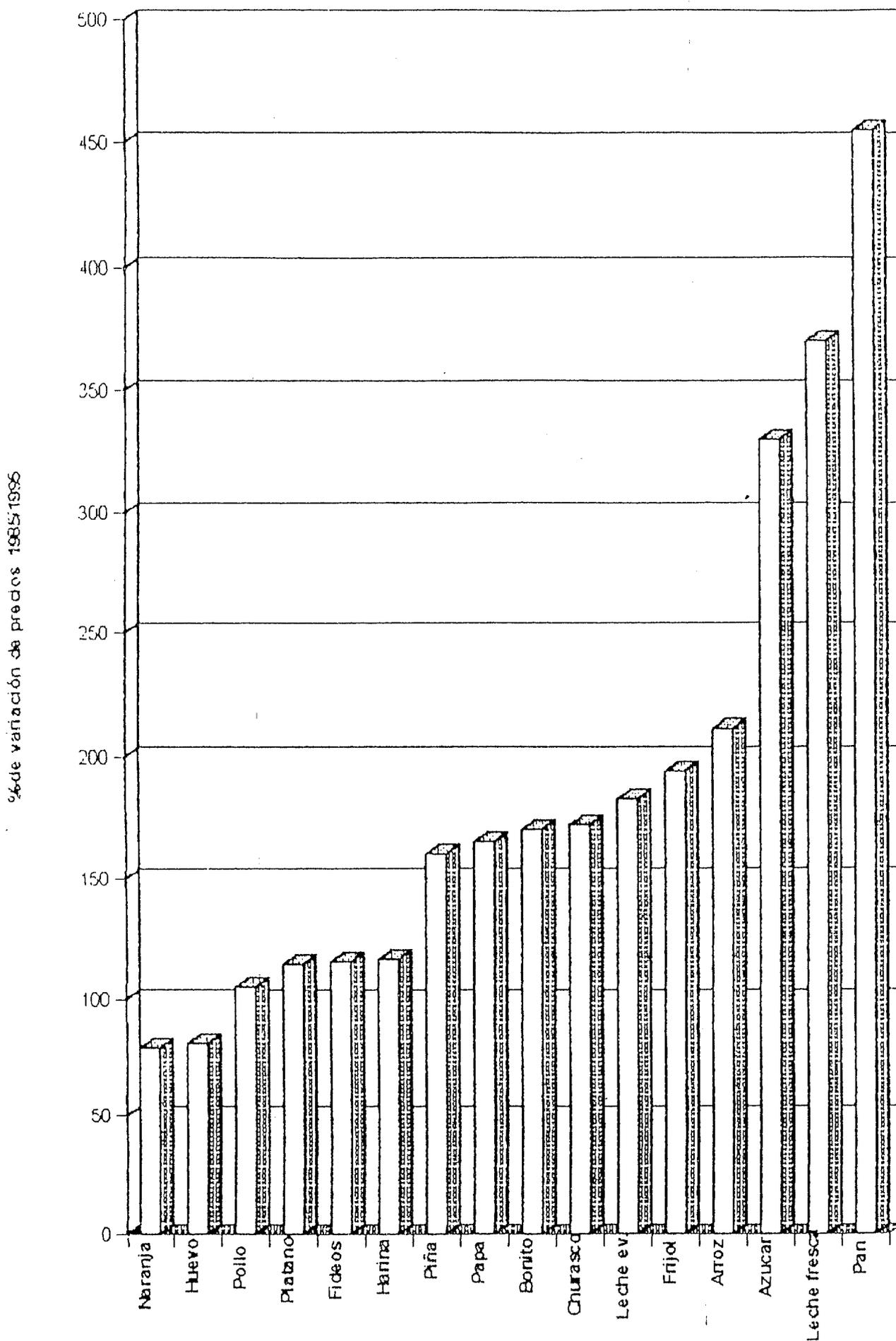
En los sistemas tradicionales de tributación se daba una fuerte preponderancia de los impuestos sobre el comercio exterior, por lo que habiendo tenido la actividad agropecuaria una considerable participación en las exportaciones, ella contribuía sustancialmente al gasto público sea explícita o implícitamente. En el fondo ha sido a lo largo de muchos años de la vida republicana del Perú, el principal aportante para el fisco. Justamente cuando en diferentes épocas se presiona y se logra elevar la protección, en buena cuenta de lo que se trata es de incrementar la carga tributaria real sobre las actividades agropecuarias y mineras en favor del gobierno y para subsidiar a la actividad industrial.

La dosis del componente fiscal de las transferencias o la de subsidios a la sustitución de importaciones varía según las épocas: así predomina el componente fiscal antes de la crisis de los 30's; luego con la segunda guerra mundial y la post-guerra se incrementa el de protección a las actividades de sustitución de importaciones, revirtiéndose la situación con el gobierno de Odría y para reenfatizarse las transferencias a las manufacturas con la Ley de Promoción Industrial en los 60's y luego con la Ley General de Industrias del gobierno militar, al establecerse la protección con prohibiciones a la importación, se sacrifica al máximo el interés fiscal para rentabilizar a la producción manufacturera. Usualmente, además, se incluía la búsqueda de objetivos sociales: lograr abastecimientos de alimentos para las clases populares urbanas a precios a veces subsidiados.

Lo sucedido en el Perú ha venido sucediendo en mayor o menor grado en los diferentes países de América Latina y dió lugar a los conocidos debates entre proteccionistas y librecambistas durante el siglo pasado y más recientemente con la CEPAL en los 60's se arguye en buena cuenta que para desarrollar la industria - cuya oferta se consideraba elástica a los incentivos pecuniarios - lo lógico era buscar tributar a la agricultura con ofertas rígidas frente a los precios. Si se quería desarrollar la agricultura se requería hacer importantes reformas estructurales como la reforma agraria. La revolución de Velasco ha sido un buen ejemplo práctico de la aplicación de tales planteamientos.

A partir de 1990 se presenta una reacción en reversa: antes se protegía a la industria, ahora se establecen aranceles bajos y planos. Y si antes se trataba de evitar el alza de los precios de los

Gráfico N° 1 - Incrementos de los Precios al Consumidor  
 en dólares 1985/95 de los Principales Productos Agropecuarios



FUENTE: Elaborado a partir de Datos de Precios al Consumidor para Lima Metropolitana del INEI

alimentos, ahora no sólo se los deja libres sino que se somete la importación de productos agropecuarios a tasas arancelarias más elevadas que al resto, se les aplica en la Aduana el Impuesto General a las Ventas y además el gobierno se retira del control y de la financiación de la producción y de los stocks. Como resultado práctico se obtiene un total reacondicionamiento de la estructura de precios relativos de la economía:

- a) Caen sustancialmente los precios de las manufacturas, medidos en dólares.
- b) Los precios en dólares al consumidor de casi todos los productos agropecuarios se incrementan fuertemente con relación a los niveles predominantes hace una década (Ver Gráfico No.1).
- c) Entre otras cosas por los desórdenes monetarios de los 80's y la forma en que se llevó a cabo la estabilización de la economía, muchos servicios, con una fuerte participación en la canasta, incrementan sus precios en dólares en porcentajes aún mayores que los de los productos agropecuarios.

En resumidas cuentas, el costo de vida urbano, particularmente el de Lima, medido en dólares, prácticamente se duplica para las clases populares, sufriendo las clases medias alzas aún mayores. Mientras tanto los productores agropecuarios sólo se benefician en forma muy parcial de la elevación del costo de vida urbano entendido en dólares:

- a) Por una parte, en buena cuenta también ellos son consumidores de alimentos que tienen que comprar y de servicios más costosos.
- b) Los insumos agropecuarios son sometidos a regímenes de protección y de tributación generales, cosa que no se daba en los 80's. Junto a esto al retirarse ENCI de la comercialización de insumos agropecuarios no sólo desaparecen los subsidios sino que los márgenes de comercialización de los mismos se elevan considerablemente.
- c) Al retirarse ENCI y ECASA de la comercialización de productos agropecuarios y minimizarse el crédito del Estado al sector, se incrementan fuertemente los márgenes de comercialización. Los bancos usan a proveedores y comerciantes como intermediarios del

crédito hacia los pequeños agricultores tanto para los cultivos como para retener stocks, con lo que se gestan situaciones poco competitivas. Además, por la costumbre establecida de incumplimiento en pagos y en los contratos, al elevarse los riesgos de los intermediarios los márgenes lógicamente tienen que incrementarse.

d) Finalmente, dadas las limitaciones del mercado interno, el efecto de protección que pueden haber gozado algunos productos como el Arroz o la Papa luego de algunas campañas se esfuma, por la misma reacción de la oferta ante la elevación de los precios tornándose redundante la protección arancelaria.

La Agricultura y Ganadería de haber representado en la década de los 50's la cuarta parte del PBI y de dar empleo a más de la mitad de la PEA, en la actualidad sólo generan el 7% del PBI y no ocupan más de la cuarta parte de la fuerza laboral. Y para la mayor parte de la PEA agrícola se trata de una dedicación más o menos parcial ya que los agricultores conjugan los trabajos en sus pequeñas parcelas con diversas actividades en el comercio, la construcción, los servicios personales, etc.

Desde el punto de vista fiscal ya no se considera a esta actividad como fuente de ingresos para solventar el gasto público sino más bien como demandante de apoyos y subsidios. De protegerse a la industria se ha pasado a darse protecciones explícitas e implícitas especiales para los agricultores. El verdadero problema que se tiene en la actualidad en materia de tributación a la actividad agropecuaria es el establecimiento de impuestos que no sean asumidos por los agricultores, es decir que no mermen los retornos de esta actividad. Tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado con base en el consumo en el cual los productores y comerciantes actúan en la práctica como agentes de cobro y el tributo debe ser pagado por los consumidores al incrementarse los precios finales.

Actualmente sólo se justifican tributos que sean realmente asumidos por los productores agropecuarios cuando los inducen a un uso más eficiente de los recursos, como el impuesto predial que penaliza el abandono de las tierras o su subutilización. No tiene mucho sentido que mientras se eleva muy considerablemente el costo de vida del grueso de la población con la nueva política comercial referida a esta actividad, en forma simultánea el fisco trate vía impuestos internos de recuperar una fracción de las transferencias cedidas por la protección.

## **I. ASPECTOS CRÍTICOS PARA EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

En primer término, con relación a las características del sector, se puede señalar que se presentan ciertos problemas críticos de cuya superación depende el avance del mismo.

A efectos de realizar comentarios más específicos se considera pertinente presentar primero los problemas comunes del sector para luego tratar de aquellos referidos a los principales productos.

### **A. OBSERVACIONES GENERALES**

#### **Mercado interno reducido**

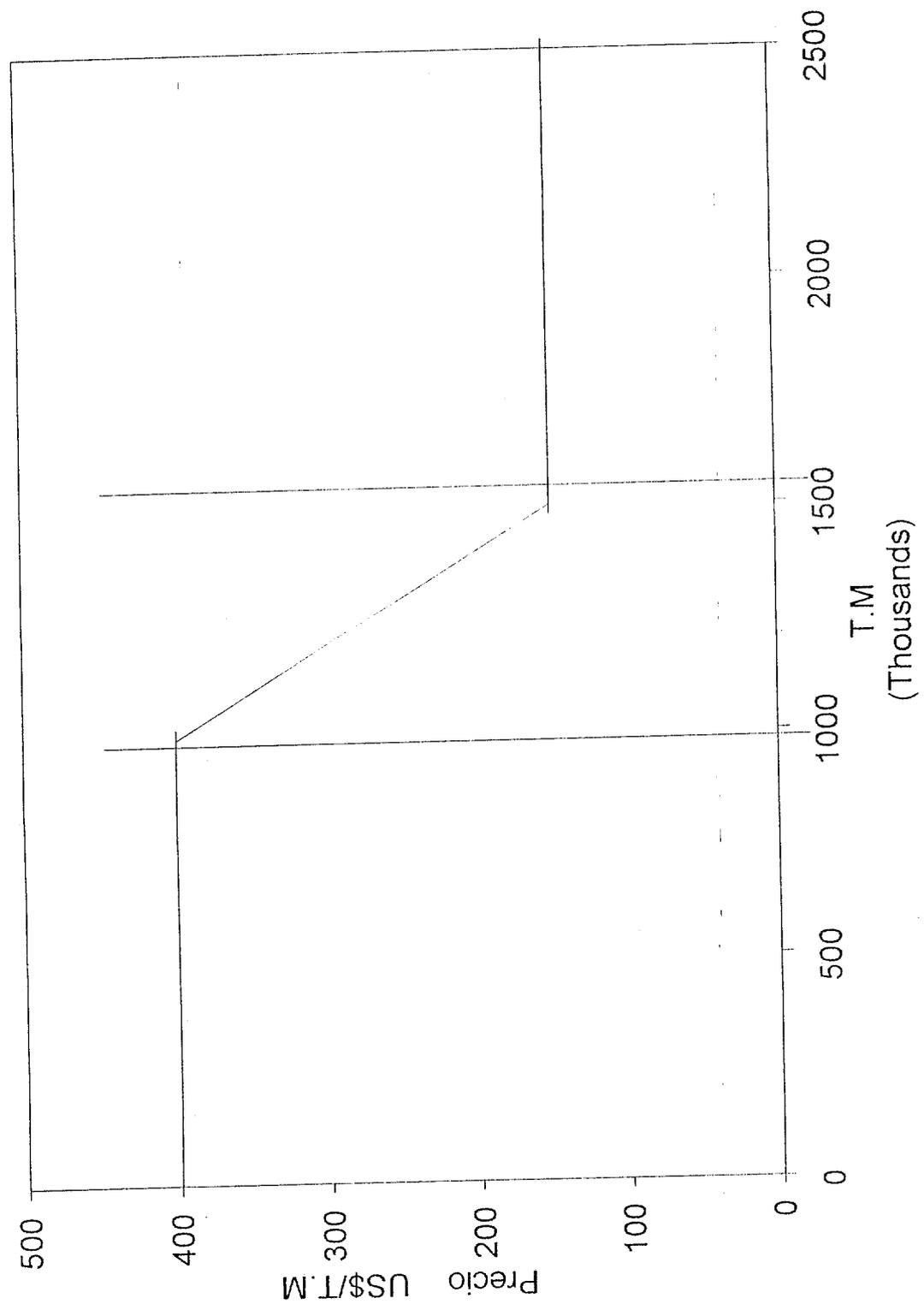
La capacidad de absorción del mercado interno es muy restringida lo que da lugar a que en los diversos productos se den fuertes fluctuaciones de precios y a que la protección arancelaria especial que ha recibido este sector, no llegue verdaderamente a mejorar la rentabilidad del mismo.

En el Gráfico No. 2 se trata de ilustrar el problema que enfrentan los productores de Arroz, que se deriva de la gran diferencia existente entre los precios FOB de exportación y los costos de importación incluidos fletes, seguros, gastos portuarios, arancel, sobretasas arancelarias e IGV.

En el Gráfico No. 3 se muestra la evolución durante 1994 de los ingresos de Papa al mercado mayorista de Lima en toneladas métricas por mes y la evolución de sus precios tanto al por mayor como al por menor. La duplicación de las colocaciones en el Mercado Mayorista de Lima al final de año hace que los precios al por mayor bajen a menos de la tercera parte y, puesto que los costos de transporte están básicamente relacionados con el volumen y menos con el valor, la repercusión sobre los precios en chacra fué aún mayor produciéndose una caída del 65%.

Resulta claro que la única forma que se dinamice este sector es ampliando el intercambio internacional de productos agropecuarios de tal modo que se utilicen las ventajas comparativas existentes en el país en este rubro.

Gráfico N°2 - Mercado Interno de Arroz

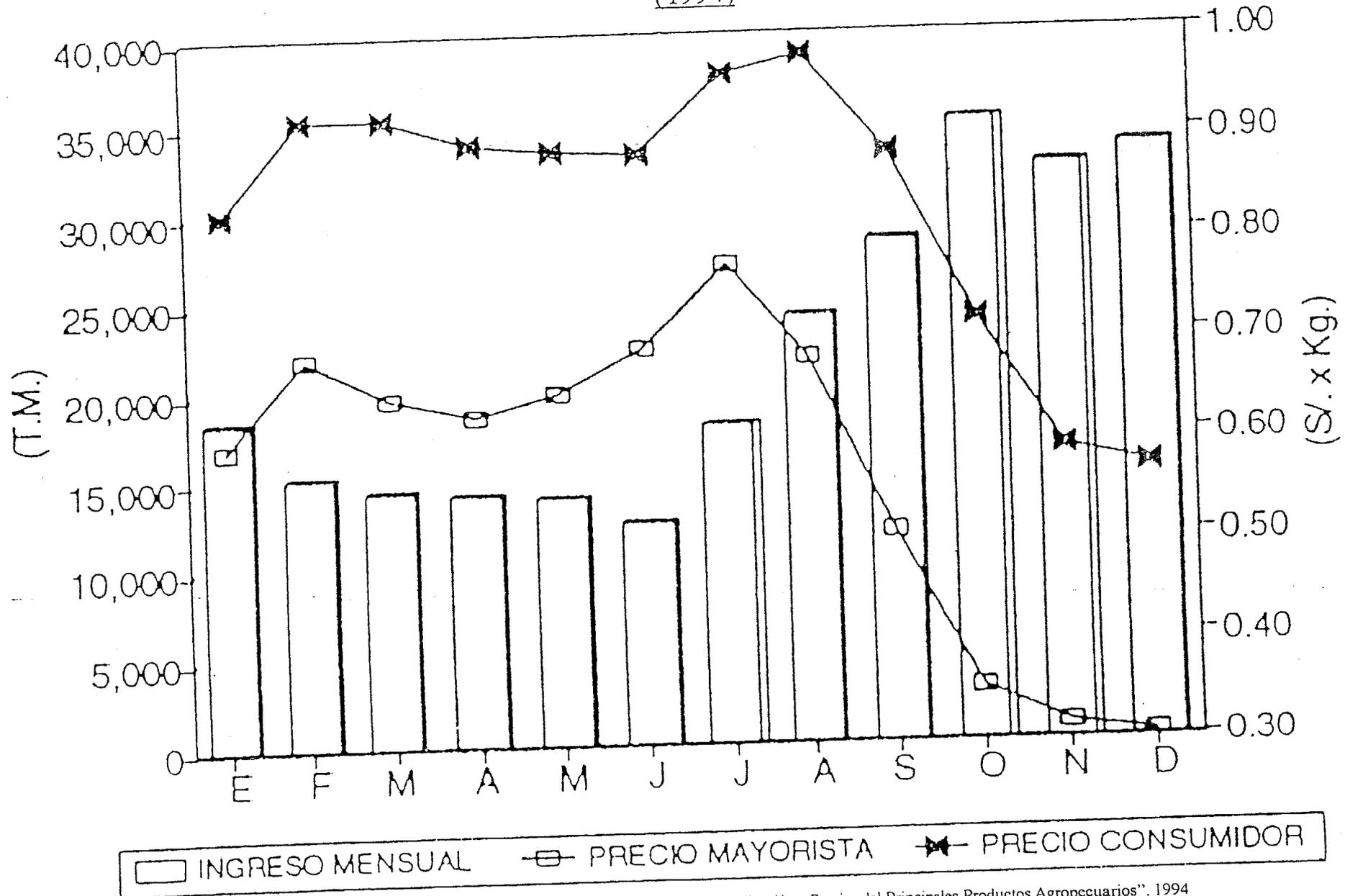


16A

Gráfico N° 3 - Papa Blanca

Volumen Comercializado y Precios Mercado Mayorista de Lima

(1994)



FUENTE: Ministerio de Agricultura, "Volúmenes de Comercialización y Precios del Principales Productos Agropecuarios", 1994

### **Altos costos medios de producción y comercialización**

Si se comparan los precios internos de productos agropecuarios del Perú con los de cualquier país de Sudamérica se observa que aquí son sustancialmente más elevados en casi todos los productos. La explicación de este fenómeno está en los altos costos de producción prevalecientes en nuestra actividad agropecuaria, los cuales no sólo se deben a retrasos tecnológicos sino también a la segmentación de la propiedad y a sistemas de comercialización ineficientes tanto para los insumos como para los productos finales.

### **Estructura de la propiedad de la tierra y de los sistemas de comercialización extremadamente fraccionados**

En el Cuadro No 1 se presentan los datos de la encuesta ENAHR ( Encuesta Nacional de Hogares Agropecuarios 1984 ) referente al número de unidades de producción de los principales productos agrícolas y el valor promedio de las ventas. Así, en el caso de la producción de papas existía más de medio millón de productores y las ventas promedio sólo alcanzaban a 983 Intis de julio de 1984, es decir, alrededor de US\$ 1,000 al año.

En el Gráfico No. 4 se muestra como han evolucionado los márgenes de comercialización del Arroz entre Productor y Consumidor, los que se ubican alrededor de entre 250 a 300%, habiéndose más que duplicado en términos porcentuales y cuadruplicado si se considera la variación de los márgenes por kilogramo, siendo estos márgenes ahora superiores a los precios totales por kg. prevalecientes en la primera parte de los 80's.

### **Pobre dotación de capital**

Esto se da tanto en las limitaciones en disponibilidad de equipo agrícola, tales como tractores, sistemas de bombeo, tractores, sistemas de riego tecnificado, como en infraestructura y medios de transporte, sistemas de almacenamiento y refrigeración, en plantas agroindustriales procesadoras, etc. Particularmente este problema se refleja en la casi inexistencia en el país de verdaderas plantaciones de cultivos permanentes tanto frutícolas como forestales, pese a las claras ventajas comparativas que se presentan en infinidad de ellos. La formación bruta de capital en el sector en la actualidad no llega a representar ni siquiera un 5% de la inversión total de la economía. Comparando los montos en

# CUADRO 1

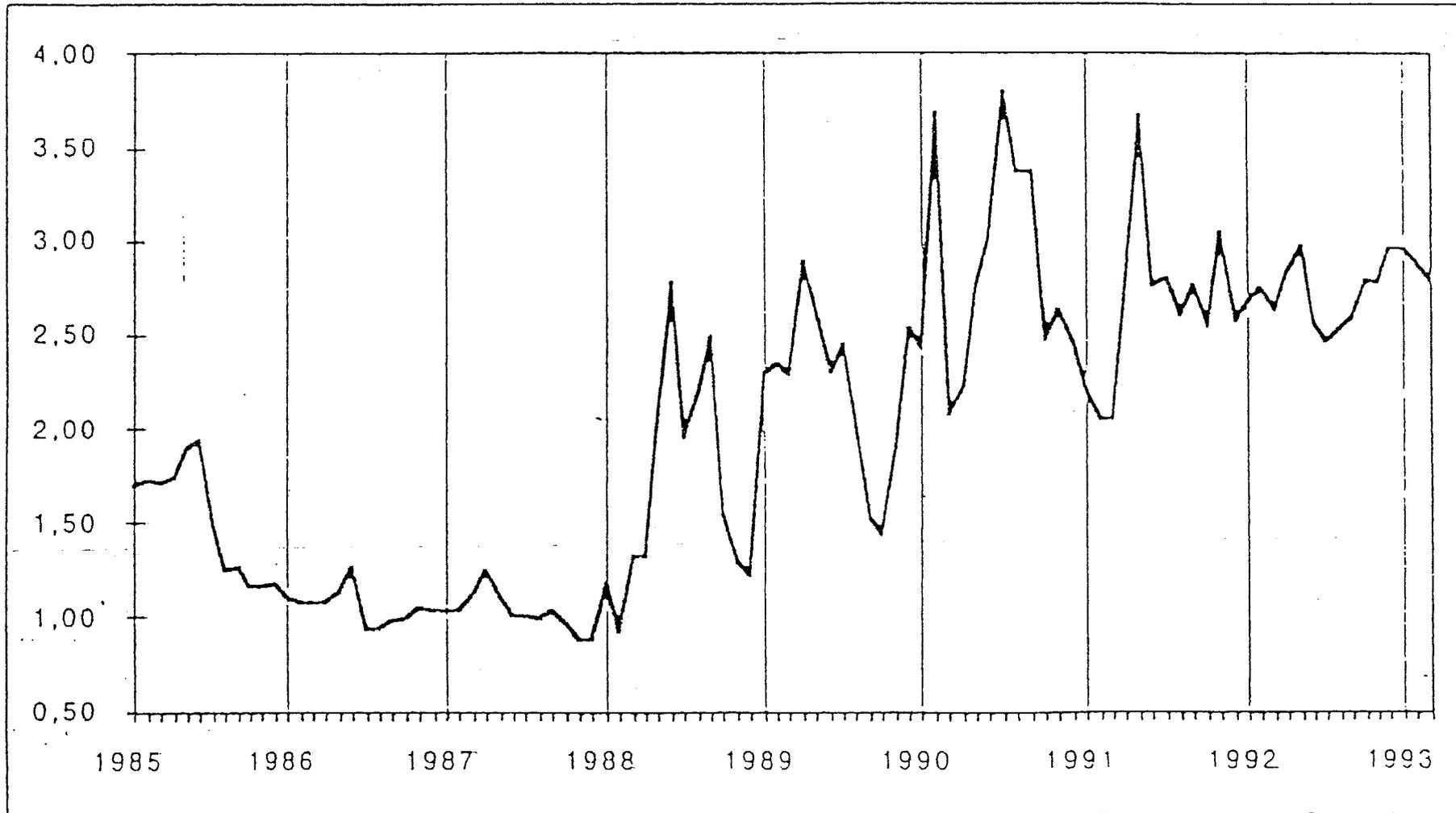
TOTAL DE LAS EXPLOTACIONES AGROPECUARIAS DE LOS HOGARES ENAHR CON PRODUCCION AGRICOLA, PRODUCCION TOTAL,  
DISTRIBUCION PORCENTUAL DE LA PRODUCCION AGRICOLA POR DESTINO, VALOR PROMEDIO DE LA VENTA Y PRECIO  
PROMEDIO; SEGUN REGIONES NATURALES Y CULTIVOS  
(EN INTIS CONSTANTES A JULIO DE 1984)

REGIONES NATURALES Y CULTIVOS	TOTAL DE E.A. DE LOS HOGARES ENAHR CON PRODUCCION AGRICOLA	PRODUCCION TOTAL (KG.)	DESTINO DE LA PRODUCCION (%)						VALOR PROMEDIO DE LA VENTA (INTIS)	PRECIO PROMEDIO DE LA VENTA (I./KG.)
			SEMILLA	AUTO CONSUMO	CONSUMO ANIMAL	TRUEQUE	OTRO	VENTA		
<u>R E P U B L I C A</u>										
CAFE EN PRODUCCION	121 905	98741137	-	1.7	-	-	.1	98.1	4197	5.01
COCA EN PRODUCCION	22361	16633946	-	.6	-	.1	1.7	97.6	7834	8.21
MANGO EN PRODUCCION	9566	66206932	-	8.4	8.0	.9	.4	82.4	1412	.32
NARANJO EN PRODUCCION	4889	85311055	-	2.8	.4	-	50.3	46.5	3961	.32
ARROZ	100827	977042916	.9	4.7	.3	.3	2.5	91.3	6985	.69
CEBADA GRANO	403543	100812921	13.4	53.5	6.4	2.4	3.4	20.7	176	.55
MAIZ AMARILLO GURO	183078	381843496	1.2	10.1	14.3	.5	1.1	72.8	1393	.52
MAIZ AMILACEO	479084	217841526	6.2	60.2	6.1	2.9	3.0	21.9	329	.88
TRIGO	327663	97031654	11.0	58.2	2.1	2.7	2.7	23.4	341	1.26
PLATANO	127868	835160755	-	36.0	5.9	2.2	3.2	52.7	1171	.25
MAIZ CHOCLO	10524	12715030	.2	36.8	.9	-	.4	51.7	619	.46
ARVEJA GRANO VERDE	40626	6124505	8.9	35.5	-	5.1	.1	50.3	467	1.17
ARVEJA GRANO SECO	30309	14716097	16.6	44.1	6.4	.9	1.1	31.8	576	1.50
FRIJOL GRANO SECO	43457	17075884	7.1	24.5	.3	-	-	68.3	961	2.08
HABA GRANO SECO	199595	16108357	17.5	70.5	.8	1.4	4.8	4.5	151	1.51
CAMOTE	25179	233287240	-	3.5	1.3	.2	7.0	88.0	1796	.25
OCA	122346	38764703	20.0	73.4	3.6	.1	1.4	1.7	76	.48
OLLUCO	50094	17460003	14.5	68.4	1.5	1.4	.7	13.8	88	.37
PAPA	530194	880547274	15.3	34.6	.7	1.1	8.0	39.9	983	.52
YUCA	164104	644259474	-	60.0	10.5	1.4	2.1	25.9	757	.31
ALGODON	12984	24955030	-	-	-	-	28.3	71.7	2545	1.79

FUENTE: Encuesta ENAHR

Gráfico N° 4

Margen de comercialización de arroz  
Consumidor-Productor



dólares, las inversiones que se hacen en la actividad agropecuaria están actualmente alrededor de la tercera parte de las que se efectuaban hace varias décadas.

## **B. OBSERVACIONES SOBRE LOS PRINCIPALES PRODUCTOS AGROPECUARIOS**

### **El algodón**

Se produce en Piura ( Pima ) y valles de los departamentos de Lima e Ica ( Tanguis ). El valor de la producción es del orden de los \$ 100 millones al año. Su cultivo se hace en decenas de miles de pequeñas parcelas, ya que a diferencia de las cooperativas azucareras, las CAP's constituidas a partir de las haciendas algodoneras terminaron repartiéndose entre sus socios dado que el Estado no siguió la política de mantenerlas a base de subsidios vía precios y créditos a tasas negativas. El hecho que se enfrentasen como principal comprador a la industria textil, que además buscaba salir adelante con la exportación, dificultó que las ineficiencias fuesen consistentemente trasladadas hacia adelante.

Los productores, principalmente pequeños parceleros, venden a agentes de empresas comercializadoras agroindustriales y textiles. La participación de acopiadores es modesta. En todos los valles algodoneros existen un buen número de desmotadoras que generalmente pertenecieron a las haciendas más importantes antes de la reforma agraria y a empresas de la agroindustria. Los márgenes de comercialización se han venido incrementando debido a cambios en los sistemas de comercialización y de financiamiento y los precios se han tornado muy inestables más que por fluctuaciones de los mercados externos, por las variaciones en los resultados en las disputas entre el Ministerio de Agricultura y los textileros sobre la libre importación y como consecuencia de variaciones en las áreas sembradas ante las mismas fluctuaciones.

### **El arroz**

La producción local valuada - tomando como referencia los costos de importación - debe estar alrededor de unos \$ 300 millones al año de los cuales aproximadamente 200 corresponden a los productores y unos 100 a acopiadores y grandes mayoristas. El valor a nivel del público se incrementa luego en un 50% más, es decir unos 150 millones, lo que se asocia a los mayoristas menores y a la distribución al por menor.

El Arroz fue uno de los cultivos menos afectados por la reforma agraria.

Se da principalmente en fundos pequeños y medianos de la costa norte (Lambayeque principalmente), en Camaná en Arequipa y en los valles de la Selva Alta. La producción de esta zona se ve perjudicada por el estado de las vías de comunicación que hace que los fletes acaparen hasta un monto semejante al que perciben los agricultores por la cosecha. En general la producción es cercana al nivel de autoabastecimiento, siendo las importaciones entre el 10 y el 20% del consumo. De mejorar el estado de las conexiones viales de la costa norte con la amazonía, la producción podría expandirse no sólo para cubrir la demanda interna sino para liberar los valles costeros que podrían dedicarse a cultivos de menor requerimiento de agua por unidad de valor agregado generado.

Los precios al público de arroz se han duplicado en términos de dólares en el mercado interno - cosa que no refleja lo sucedido en los mercados internacionales sino más bien cambios en las políticas comerciales del Gobierno así como la eliminación de las participaciones de entes estatales en la comercialización de este producto y el hecho de que los créditos bancarios se canalicen a través de los molinos piladores y comerciantes mayoristas, lo que ha dado lugar a una sustancial elevación de los márgenes de comercialización. Los precios en dólares al productor prácticamente se han mantenido. Esto ha sido mucho más serio con relación a los valles de la Selva Alta en los cuales los precios en chacra están afectados por el estado de las vías de comunicación.

Claramente, para el desarrollo de este cultivo de más importancia que la elevación de la protección hubiera sido la adopción de medidas orientadas a una mayor competencia y eficiencia en los procesos de comercialización luego del retiro de ECASA y en la reparación y mantenimiento de los accesos de la red vial de San Martín y Loreto. Dado el monto de las transferencias a comerciantes y productores y de subsidios a la ineficiencia que son del orden de los US 150 millones anuales, hubiera bastado con los subsidios ocultos de un sólo año para resolver el problema del alto costo del transporte y comercialización.

### **El maíz amarillo duro**

El valor de la producción es del orden de los \$ 100 millones tomando en cuenta los costes de importación. Se cultiva a lo largo de toda la costa y en la selva alta. La producción interna cubre

menos del 50% del consumo, teniéndose que importar anualmente unas 800,000 toneladas. Se destina para alimentación de animales, particularmente de pollos y gallinas ponedoras. La comercialización se hace por medio de los molinos que elaboran alimentos balanceados algunos de los cuales se han integrado a la industria avícola. Gracias al mecanismo de sobretasas arancelarias variables, los precios que pagan los importadores han sido en buena cuenta estabilizados alrededor de los US\$ 200 la tonelada. Los precios en chacra siguen - aunque no exactamente a los de importación - siendo quizás el único producto en el cual el mecanismo arancelario citado ha logrado cumplir cabalmente su objetivo.

En cuanto al Maíz Amarillo de San Martín, el problema del flete interno es aún más grave que en el caso del Arroz, puesto que siendo su cotización final alrededor de la mitad por tonelada, la incidencia del flete se duplica lo que ha dado lugar a que se disminuya drásticamente el cultivo de este producto en dichas áreas.

Resuelto el asunto de la vialidad entre costa a selva norte y consolidada la seguridad en los valles no debe haber mayor problema para que se sustituya completamente la importación de Maíz a los precios internos vigentes.

### **El azúcar**

Se produce en los valles de la costa norte (La Libertad y Lambayeque). La producción es de alrededor de 500,000 toneladas anuales y su valor supera los \$ 200 millones al por mayor. La productividad ha bajado y los costos unitarios se han incrementado como consecuencia de las fallas habidas en la Reforma Agraria y la lentitud en la adopción de medidas de reestructuración de las CAP's en sociedad anónimas.

Actualmente, para no perderse las cuotas del mercado norteamericano se mantienen exportaciones de azúcar pero por volúmenes muy inferiores a los que se tiene que importar para cubrir por las citadas exportaciones más el déficit de la producción con relación a la demanda interna. Las CAP's procesan su propia caña y además la de los productores circundantes. Los márgenes por procesamiento son elevados : las CAP's retienen el 40% del azúcar producido para cobrarse por este concepto cuando dan servicio a cañeros independientes.

## **Pollo y huevos**

Se trata de una actividad donde predominan empresas de cierto tamaño en las que menos de diez de ellas abastecen más de las 4/5 partes del mercado.

En la industria avícola los valores de venta al por mayor superan los \$ 500 millones al año. De esta cifra un 60% corresponde a costos de insumos, especialmente Maíz, 30% de valor agregado del productor y el 10% es el margen de mayoristas. El minorista incrementa el precio de mayorista en alrededor del 50%.

El problema principal que tiene se deriva de la protección al Maíz, principal alimento para las aves. La cuestión es si es posible mantener altos precios internos del Maíz sin incrementar la protección a los productos avícolas, y más aún si vale la pena hacerlo tomando en cuenta las ventajas comparativas que se tienen a la producción de carne de pollo para exportación y que no pueden concretarse con precios de insumos distorsionados. En la actualidad la industria avícola prospera gracias a la poca agresividad de los pesqueros para consumo humano y la protección ampliada que se deriva de la falta de aceptación del pollo congelado lo que dificulta la libre importación que compita con la producción local y la protección a la carne de vacuno. Esto no necesariamente va a seguir siendo así considerando la enorme diferencia con los precios ( Brasil y USA 50% menos )

## **El café**

Es un cultivo de Ceja de Selva que en buena cuenta se vió abandonado por causa del terrorismo y el dólar MUC durante el Gobierno correspondiente al lapso 1985-1990.

La pacificación y la eliminación de las distorsiones junto a un período de buenos precios internacionales dieron lugar a una rápida recuperación de la producción y exportaciones.

Sin embargo todavía el grado de abandono es sustancial por falta de seguridad y hay posibilidades de incrementar a muy bajo costo la producción en más de un 50% sobre la base de un manejo adecuado de los plantaciones actuales.

Las exportaciones representan más de 4/5 partes de la producción la cual se comercializa por medio de una cadena de acopiadores y mayoristas. Los márgenes de comercialización entre productor y exportador son del orden del 30% o más, por el predominio de procedimientos arcaicos de acopio y comercialización. Programas de asistencia técnica en las distintas fases así como mejoras en la red vial y en los aspectos fitosanitarios y en la comercialización internacional pueden permitir que los ingresos brutos por Ha. se dupliquen y que los retornos netos se logren incrementar incrementen varias veces con relación a los que se logran actualmente, haciéndose factible de este modo una rápida expansión de este cultivo.

### **La carne**

La ganadería tanto de ovinos como vacuno fué severamente perjudicada por la Reforma Agraria, el terrorismo y el régimen de 1985-1990, todo lo cual ha dado como resultado que el pollo sustituya a la carne como fuente de proteínas pese a presentarse tanto en la Sierra como en la Selva Alta excelentes condiciones para el desarrollo de la ganadería a costos competitivos. En la actualidad los precios al público de la carne de vacuno y los precios en chacra equivalen al doble de lo que reciben los ganaderos de la mayor parte de países de América Latina. No es de extrañar que se produzca un fuerte contrabando por las fronteras con el Ecuador y Bolivia. Casi todo el ganado que se consume en Lima y otros centros urbanos mayores pasa por multitud de centros de engorde y el beneficio se concentra en un reducido número de camales.

La escalera de precios es mucho más marcada en el caso de la carne de vacuno que en la de pollo. Las 100,000 toneladas que se extraen al año pueden valorizarse en algo más de \$ 100 millones a precios de productor, \$ 200 millones a precios de mayorista ( lo que pagan los minoristas ) y \$ 300 millones a nivel de consumidor final. Debe notarse que el 50% del consumo se da en Lima en donde los márgenes de comercialización son más altos que en provincias por lo que se puede estimar que a nivel de público consumidor 2/3 del valor total de las ventas se daría en la Capital. Adicionando la carne de vacuno, la de ovino y porcino se llega a ventas similares a la de la carne de aves.

### **La papa**

Principalmente se siembra en la sierra de donde proviene más del 90% de la producción aunque también se da en la costa : Lima se abastece por unos dos a tres meses de papa proveniente

de Cañete. El nivel de producción se ha venido recuperando mucho tanto por la pacificación como por la protección indirecta que goza la papa por los aranceles y sobretasas de sustitutos tales como el arroz o el trigo, así como las supuestas restricciones sanitarias al ingreso de papas del Ecuador.

Es el principal producto que se transa en el mercado mayorista de Lima en donde se colocan más de un millar de toneladas por día obteniéndose ventas anuales superiores a los US\$ 50 millones. De acuerdo con las encuestas hechas por Jorge Alarcón (Jorge Alarcón "Comercialización de la Papa para el consumo" en GRADE "Comercialización Agrícola en el Perú", 1994) para papa del valle del Mantaro que viene a Lima, el precio final se descompone de la siguiente forma:

- 40% lo recibe el productor correspondiente
- 30% margen bruto de comercialización al por mayor (incluyendo fletes a Lima)
- 30% corresponde a los márgenes de los minoristas

## **II. EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS INTERNOS A LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

El nuevo sistema tributario está en proceso de implementación y, ante las dificultades de ponerlo en práctica y las presiones de los afectados, se han establecido una serie de exenciones temporales así como regímenes simplificados. Por esta razón se ha tenido que hacer la evaluación a tres niveles : según el régimen tributario original, el régimen modificado por exenciones y regímenes especiales y de acuerdo a lo que se ha venido logrando aplicar en la práctica con la legislación vigente. Así se puede alcanzar una mayor claridad en la exposición de los diversos problemas existentes en torno a esta legislación, además de facilitar la deducción de los efectos de la aplicación de esquemas alternativos o de modificaciones parciales en la normativa actual.

El análisis para los principales impuestos se hará con relación a los criterios usuales:

- Efectividad de recaudación
- Efectos sobre la eficiencia en la asignación de recursos
- Efectos concernientes a la equidad fiscal

Como es obvio, las evaluaciones señaladas, al permitir detectar los vacíos y problemas del sistema actual, son la base fundamental tanto para el planteamiento de las alternativas en materia de legislación tributaria, como para la identificación de la propuesta más conveniente y la definición de su cronograma de implementación.

A continuación se adelanta en forma sintética las principales conclusiones de los análisis efectuados con relación a los tributos más importantes que recaen sobre la actividad agropecuaria:

- Impuesto General a las Ventas
- Impuesto a la Renta
- Impuesto Selectivo al Consumo sobre los Combustibles
- Impuesto a la Propiedad Predial

## **A. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

El tributo más importante dentro del sistema vigente es el Impuesto General a las Ventas, tanto por su efecto recaudador directo como por el hecho de que la correcta estimación de la base imponible y la efectividad del Impuesto a la Renta dependen de que el IGV sea bien aplicado.

En 1992 se incorpora legalmente a la agricultura dentro del régimen del impuesto al valor agregado (IGV). Debido a la oposición de los agentes afectados y a dificultades prácticas en su implementación se ha diferido en forma temporal la aplicación del tributo a una serie de productos e introducido regímenes especiales en función al tamaño de las operaciones de los contribuyentes. Hay que considerar además que este sistema por ser de reciente creación, en la práctica, es de vigencia parcial.

### **A.1 Efectividad de recaudación**

La recaudación efectiva sobre productos agropecuarios es considerable cuando se incluye en ella la que recae sobre los productos importados; alrededor de 0.4% del PBI. Lo que se recauda fuera de las Aduanas no alcanza a la cuarta parte de dicho monto dado que de acuerdo a la información estadística que procesa la Oficina de Estudios Económicos de la SUNAT, las actividades propiamente agropecuarias no estarían pagando por IGV más de \$ 1 millón al mes.

Los datos de SUNAT captan sólo una fracción de la verdadera recaudación, considerando que se han dado una serie de exenciones temporales que se aplican tanto a productos que se consumen sin procesamiento como para otros que sí se elaboran ulteriormente ( algodón, maíz, arroz, etc ), y que en las etapas subsiguientes terminan pagando el IGV no sólo sobre el valor agregado de los mismos sino sobre el de la base inicial. Así, 2/3 del IGV que es tributado por una fábrica de hilados de algodón corresponde a sus compras de algodón exentas de IGV. Igual sucede con relación a los productores de aceites, cuero, leche y otras industrias procesadoras de productos agrícolas y pecuarios. En todas éstas actividades la producción se concentra en productores de tamaño grande en donde la evasión es más difícil, tanto por la mayor dedicación de la SUNAT como por ser empresas formales sujetas a otros controles adicionales al fiscal.

Las exenciones temporales rebajarían menos de lo que podría parecer a primera vista el límite teórico de la recaudación, puesto que el valor total de los productos agropecuarios de consumo final que se favorecen por ellas no representan más de la tercera parte del total.

Haciendo un cálculo aproximado se puede establecer dicho límite teórico en la ausencia de exenciones y regímenes simplificados, en lo siguiente:

$$\begin{aligned}\text{Límite como \% del PBI} &= \text{Tasa de IGV} \times (\text{Participación del PBI Agropecuario} + \\ &\text{Importaciones} - \text{Exportaciones}) \\ &= 0.18 \times (0.07 + 0.02 - 0.01) \\ &= 0.18 \times 0.08 \\ &= 1.4 \% \text{ del PBI}\end{aligned}$$

Ajustando por márgenes de comercialización ( 100% ) y restando el autoconsumo ( 30% ) se llegaría a un estimado del 2.0 % del PBI.

Finalmente, incluidas las exenciones la cifra se reduciría al 1.3 % del PBI.

Asumiendo que en condiciones óptimas se capta 2/3 de dicha cifra, se llegaría a un potencial real de recaudación del 0.9 % del PBI. Es decir que se está recaudando algo menos de la mitad de lo que corresponde bajo las normas vigentes.

## **A.2 Efectos en la eficiencia de la asignación de recursos**

La aplicación uniforme del IGV tal como se planteó originalmente es neutral no generando distorsiones en la asignación de recursos. Los sistemas de impuesto al valor agregado que excluyen a los productos agropecuarios de este impuesto sí afectan la asignación de recursos porque entre otras cosas incrementan la rentabilidad de la producción para el mercado interno desincentivando a las exportaciones agropecuarias. Esta no sería una distorsión menor por lo siguiente:

La magnitud de la tasa que es de 18%.

La reducida participación de las exportaciones agropecuarias con relación a la producción.

La baja generación de valor agregado por hectárea de tierra agrícola más y con relación al agua de riego (factores limitantes) que se obtiene en estas actividades.

El mayor incentivo asociado a las exportaciones para la introducción de tecnologías productivas, de control sanitario y sistemas de comercialización.

El sistema actual que incorpora las citadas exenciones temporales y regímenes simplificados, en la realidad crean un sesgo en contra de las exportaciones agropecuarias mayor del que se tendría de no aplicarse este impuesto a ningún producto del ramo. Más aún, como las importaciones en general sí pagan realmente el IGV mientras que la producción local está exenta o evade en alta proporción, este tributo resulta siendo en realidad más un arancel que un impuesto interno sobre el consumo.

La característica esencial del arancel por ser un tributo sólo con base en las importaciones es que hace subir los precios internos en la misma magnitud que un impuesto al consumo de igual tasa: suben tanto los precios del componente importado que está afecto como del nacional que no lo está. Sobre la porción que es de origen local, al subir los precios se elevan los ingresos de los ofertantes sean estos productores o intermediarios. Un arancel que no recaea más que en la décima parte de la oferta total de un producto, genera transferencias sobre el noventa por ciento de las ventas.

En el caso concreto del Perú - a grosso modo - la oferta total de productos agropecuarios es de unos 4,000 millones de dólares (precios de productor), de los cuales sólo una cuarta parte se origina en el exterior. Por tanto la magnitud de las transferencias que puede causar el IGV al actuar como arancel sería del orden de los 540 millones de dólares.

En algún grado este monto disminuiría en un cálculo más preciso, tanto por la consideración de los casos de redundancia en la protección como por existir una aplicación parcial del IGV directamente o indirectamente en las fases subsiguientes de la cadena de elaboración y comercialización.

Sin embargo, el monto real de las transferencias es mucho mayor que el señalado en el cálculo inicial por los factores siguientes: Por una parte el IGV cobrado en las Aduanas tiene en buena cuenta efectos multiplicativos sobre los precios al consumidor final.

Hay que tomar en consideración que insumos como el trigo o el maíz sólo representan una fracción del precio del pan o del pollo; lo mismo sucede respecto a las oleaginosas que se importan para la fabricación de aceite.

Conservadoramente, el efecto de un arancel sobre los precios al consumidor final corresponde al doble de lo que se recauda en la Aduana.

Por otro lado los aranceles inducen a la elevación de los precios tanto de los bienes nominalmente afectados al mismo como los de sus sustitutos en el consumo. Este es el caso de la papa respecto al arroz y al trigo.

A fin de que se pueda visualizar hasta qué grado el IGV puede estar cumpliendo el rol de arancel más que de impuesto interno, se presenta un cuadro en la página siguiente:

**PRINCIPALES PRODUCTOS AGROPECUARIOS:  
INDICADORES DE LA VIGENCIA EFECTIVA DEL IGV  
COMO IMPUESTO INTERNO**

Productos	Participación en Canasta de Alimentos	Nivel de Participación prod. Interno	Recaudación del IGV Interno	Efecto del IGV sobre precios al consumidor
Trigo y Derivados	10.4%	Aprox. 15%	Nula	Efectivo vía importaciones
Arroz	6.2%	“ 80%	Reducida	Efectivo vía importaciones
Azúcar	2.9%	“ 75%	Reducida	Efectivo vía importaciones
Maíz Amarillo	(Insumo)	“ 35%	Parcial Indirecta	Efectivo vía importaciones
Papa	3.5%	“ 100%	Exenta	Parcial vía sustitución
Café	0.8%	“ 100%	Parcial	Efectivo
Carne de Vacuno	7.1%	“ 90%	Reducida	Efectivo vía importación y sustitución
Pollo y Huevos	6.9%	“ 100%	Reducida	Efectivo vía insumos importados
Leche y Derivados	6.9%	“ 60%	Parcial Indirecta	Efectivo vía importaciones
Algodón	Insumo	**	Parcial Indirecta	Parcial: vía etapa siguientes

\*\* Algodón fibra extralarga (Pima) mayormente se exporta

Algodón fibra larga (Tanguis) se procesa localmente

Algodón fibra corta casi todo se importa

Fuente : Cuanto, “ Perú en Números 1995”

SUNAT , datos estadísticos

Entrevistas

Tenemos en resumen los siguientes casos:

a) En que el IGV se aplica en la importación pero sea por exoneraciones o evasión no se lo cobra a los productores nacionales en la práctica, ni directa ni indirectamente:

- Trigo
- Arroz
- Azúcar
- Maíz
- Carnes rojas

b) Productos que se benefician del IGV que se aplica en la Aduana a sus sustitutos y que gozan de protección indirectamente:

- Papa
- Pescado

c) Productos con protección efectiva nula o negativa derivada del IGV:

- Algodón
- Café
- Lácteos
- Pollo

El sesgo antiexportador de un arancel de 18% es varias veces mayor que el creado por exonerar a un sector de los productos transables del impuesto al valor agregado. Esto se da en adición de condiciones especiales en materia arancelaria que ha venido gozando la actividad agropecuaria mediante la aplicación de sobretasas. El efecto combinado en términos de protección efectiva de estos distintos elementos para la producción orientada al mercado local frente a la destinada al externo supera normalmente el 100% en los últimos seis años.

Sin embargo, recientemente la protección efectiva se ha venido reduciendo por dos factores:

- a) El aumento de la producción para el mercado interno que ha incluido reducciones en la protección real por la competencia interna.
- b) La elevación en los mercados mundiales de los precios de los productos de importación afectos a las sobretasas que han llevado a su eliminación

De cualquier forma, es de esperarse que a largo plazo de seguirse con el esquema arancelario e impositivo tal como funciona actualmente se mantengan protecciones efectivas muy altas y por ende fuertes sesgos contra las exportaciones de productos agropecuarios. Esto se debe por un lado a la presumible normalización de los mercados mundiales en los próximos años y a que el Perú es importador de volúmenes considerables de una serie de productos agropecuarios por lo que difícilmente se podría llegar a que las tarifas se tornen redundantes ante aumentos de la oferta interna de los mismos.

### **A.3 Efectos sobre la equidad**

En su forma original el IGV resulta básicamente neutral con relación al criterio de equidad al no afectar los precios relativos. En situaciones en que se aplica el impuesto al valor agregado exonerando a los productos agropecuarios, lo que se hace en realidad es otorgar un subsidio de magnitud considerable a los consumidores finales de estos productos. Las exenciones temporales existentes tienen este efecto para el caso de los productos que se consumen directamente.

La combinación de las exenciones con regímenes simplificados y limitaciones en la aplicación del tributo, tienen como efecto resultante adicional un considerable subsidio a los productores y comerciantes de mayor tamaño. Como ha demostrado Escobar la protección a la agricultura en buena cuenta sólo beneficia a aquellos agricultores con capacidad financiera como para colocar su producción fuera de la temporada de cosecha en que los precios de los productos se aproximan a los internacionales. Mientras se da una considerable fluctuación en los precios de productor, los del consumidor sólo se afectan cuando se modifican las condiciones de los mercados externos de lo que se deduce que el grueso de las rentas de la protección serían captadas por los intermediarios.

Adicionalmente, en la medida que se evade el IGV internamente se eleva la protección real incentivando el efecto regresivo de la misma por el lado de la oferta.

## **B. IMPUESTO A LA RENTA**

Este impuesto ha sido simplificado y reducido sustancialmente en las últimas reformas tributarias.

En la realidad peruana se trata fundamentalmente de un tributo sobre las rentas del capital dada la estructura de la distribución del ingreso

### **B.1 Efectividad de recaudación**

De acuerdo a las estadísticas proporcionadas por la Oficina de Estudios Económicos de la SUNAT, en la actualidad, la actividad agropecuaria no contribuye por concepto de impuesto sobre la renta ni siquiera el 1% de lo que se recauda por este tributo en el país ( el grueso de lo captado vendría de la avicultura).

La efectiva implementación de este impuesto depende de cuanto se avance en lo que se refiere al impuesto al valor agregado. Si las declaraciones de ventas y de valores agregados están distorsionadas lo estarían en mucho mayor grado las cifras de beneficios. Asumiendo una relación valor bruto a valor agregado 2 a 1 y un margen de utilidades del 20%, una subvaluación de las ventas del 10% significa que el valor agregado se subestima en un 20% y la renta neta en un 50% aproximadamente.

El esfuerzo de compensar a la falta de control sobre las ventas poniendo dificultades en cuanto a la aceptación de las justificaciones de los gastos, induce con mayor fuerza a la evasión del IGV e Impuesto a la Renta vía ventas no declaradas o subvaluación.

De todos modos la actividad agropecuaria en la actualidad no ofrece condiciones para que tenga una participación importante dentro de la recaudación total de este Impuesto:

I. El sector representa sólo el 7% del PBI

- II. La propiedad está fraccionada predominando el minifundio en todo el país
- III. En buena cuenta la elevación a los precios del consumidor producida como efecto de la eliminación de los controles junto con la introducción de aranceles y sobretasas a la importación se ha erosionado como resultado de la recuperación de la producción o es transferida en favor de los intermediarios, por la falta de capacidad de obtener recursos financieros por parte de los agricultores.
- IV. Los costos unitarios de producción son elevados tanto por el reducido empleo de semillas certificadas y la falta de control sanitario como por altos precios de los insumos y del uso de los equipos
- V. Es una actividad sujeta a fuerte competencia y fácil sustitución en la producción: los beneficios altos que se dan para algunos productos desaparecen con facilidad.

El límite teórico de recaudación es muy bajo para este impuesto y en la situación actual las 3/4 partes de la producción agropecuaria proviene de pequeños productores exentos ( además de considerar las cooperativas quebradas ). Por esto, la base de valor agregado del 7% del PBI agropecuario original se reduciría a no más del 2%. Considerando una renta imponible de 1/3 del valor agregado, sólo permitiría una recaudación del 0.2% del PBI, es decir que su potencial recaudador sólo llega a la décima parte del correspondiente IGV a los productos agropecuarios.

## **B.2 Efecto sobre la asignación de recursos**

No es un impuesto neutral en materia de asignación de recursos. Aplicándolo a todas las actividades algunas pueden trasladarlo hacia adelante y otras no.

Así actividades sujetas a la competencia del comercio internacional tienen más problemas en ese sentido.

Este impuesto penaliza especialmente las actividades transables con una participación importante de costes de capital; tal es el caso, por ejemplo, de la producción de frutales o de la forestación. Asimismo desincentiva las inversiones de larga maduración como en represas y sistemas de regadío.

En las condiciones actuales, particularmente discrimina en contra de la agricultura de exportación frente a la destinada al mercado interno que goza de la protección del arancel, y de los costes de transporte además de las restricciones sanitarias a la importación y de la existencia de mayores posibilidades de evasión tributaria.

El impuesto a los beneficios empresariales se lo ha considerado como una forma de tributación mucho más ventajosa desde el punto de vista de la asignación de recursos que los llamados impuestos ciegos, como los que recaen sobre el valor bruto de las ventas y que en el caso de los exportadores terminaban siendo asumidos por los productores independientemente de la rentabilidad obtenida en el período de su aplicación. El Código de Minería de 1950 introdujo este sistema que permitió el desarrollo de la minería de tajo abierto por la explotación de yacimientos de baja ley, es decir de pequeños márgenes de utilidad sobre ventas y en los que los beneficios dependían de la gran magnitud de los proyectos.

En negocios además que son particularmente riesgosos es más conveniente un sistema de tributación en función a los resultados. Especialmente esto es así en actividades extractivas como la minería, el petróleo, la pesca, en las que con frecuencia se presentan claros riesgos tanto en la exploración, desarrollo y colocación de la producción (gran variabilidad de precios). Un sistema en que se otorgan créditos fiscales por las inversiones o reinversiones e impuestos sobre los beneficios retirados por los propietarios, se lo puede considerar en el fondo como una asociación de coparticipación entre el estado y los inversionistas.

La introducción de los regímenes simplificados aplicables a la mayoría de los casos equivale en buena cuenta a la reducción de las tasas salvo para un número muy reducido de agricultores que siguen en el régimen general. Este hecho debe tomarse como un reconocimiento implícito del gobierno de la poca viabilidad actual de este impuesto en actividades como la agropecuaria que son muy competitivas, de fácil acceso, en las que predomina la pequeña empresa.

### **B.3 Efectos sobre la equidad**

En economías abiertas tanto respecto al mercado de bienes como al de capitales, los impuestos a los beneficios en equilibrio general reducen las remuneraciones de los trabajadores. Es decir, son asumidos en buena cuenta por el factor cuya oferta es rígida - el trabajo - mientras que el factor con oferta elástica - el capital - mantiene una remuneración competitiva con relación a la que puede obtener en otras actividades de dentro o fuera del país.

En tales condiciones resulta contraproducente desde el punto de vista de la equidad la colocación de tales impuestos.

Impuestos a los beneficios con tasas elevadas se han difundido sólo cuando se restringió el comercio y los movimientos de capitales entre los países, luego de la gran recesión de 1929. Desde hace dos décadas la mayor apertura comercial y la mayor movilidad del capital han venido derribando uno a uno en todos los países desarrollados las leyes tributarias que establecían tasas combinadas que daban lugar a que los gobiernos pretendiesen capturar la mayor parte de los beneficios empresariales.

El argumento para la reducción de las tasas es parecido al que se utilizó para subirlas: la generación de puestos de trabajo. Dentro del esquema keynesiano se incrementaban los impuestos a la renta para financiar la generación de puestos de trabajo con gasto público. Actualmente se los reduce para que las empresas no disminuyan su fuerza laboral o trasladen los empleos al extranjero.

En la realidad peruana hay un argumento de equidad adicional en el mismo sentido : este impuesto recae casi exclusivamente sobre los productores formales mientras los evasores del IGV pagan en el mejor de los casos la tasa mínima del 2% del valor de los activos.

### **C. IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO DE LOS COMBUSTIBLES**

El Impuesto Selectivo a los Combustibles afecta a la actividad agropecuaria por varios lados:

Eleva los costes de producción al afectar los gastos en operación de tractores y equipos de bombeo

Eleva los costes de transporte tanto de los insumos como de los productos finales  
Eleva los costes de transformación y almacenamiento

### **C.1 Efectividad de recaudación**

A grosso modo se puede estimar la recaudación por concepto del Impuesto Selectivo a los Combustibles empleados en la operación de equipos de bombeo no debe llegar a los \$ 10 millones año, es decir menos del 2% de la recaudación total de este tributo.

### **C.2 Efectos en la asignación de recursos**

Un aprovechamiento adecuado del agua que usualmente es el factor limitante de la producción, supone en todos los valles una combinación de sistemas de riego con canales de regadío captando las aguas de los ríos junto con el aprovechamiento de las aguas subterráneas mediante bombeo. Esto tiene varias ventajas:

- a) Permite ampliar en forma considerable el hectareaje sembrado en la estación seca se hayan o no hecho reservorios de regulación.
- b) En caso de que en las partes altas se hayan regulado los cursos de agua con reservorios se evita con la instalación de pozos para bombeo los afloramientos y la salinización de las partes bajas de los valles, fenómeno común en todos los proyectos de riego desarrollados en la costa y que hace perder cientos de miles de hectáreas.
- c) Los sistemas de bombeo pueden ser además la mejor solución para ahorrar en costosas obras de captación y derivación y para el mejor aprovechamiento de aguas superficiales.

Gran parte de la agricultura bajo riego en el mundo se hace por bombeo. En el Perú este procedimiento es muy importante en algunos valles, pero no se ha sacado ventaja más que una pequeña fracción de su potencial. Además, los costes de inversión para regar una hectárea con los mismos son normalmente como diez veces más bajos que los usuales en los proyectos que se han venido llevando a cabo con recursos públicos.

### **C.3 Efectos sobre la equidad**

No es correcto que mientras que existen cientos de miles de beneficiarios de obras de riego pagadas por el Estado, el agricultor que ha ganado nuevas tierras invirtiendo sus ahorros tenga que gastar cada año hasta US\$ 500 por hectárea en combustibles para elevar el agua del subsuelo, de los cuales US\$ 200 son impuestos. Esto, además, ya ha hecho que se pierda un buen número de fuentes de trabajo por el abandono de decenas de miles de hectáreas regadas con bombeo, y afecta negativamente la creación de nuevos empleos vía la ampliación de la frontera agrícola. Finalmente los perjuicios se concentran en los departamentos y provincias que tienen menos agua, lo cual es notorio en el caso de Olmos, Motupe, Chincha, Ica, Nazca, Moquegua y Tacna.

### **D. IMPUESTO PREDIAL**

Este impuesto está asignado a los municipios y son ellos los encargados de su recaudación. En buena cuenta su implementación ha sido muy descuidada en las áreas rurales por el poco retorno potencial para los municipios con relación al esfuerzo de captación dada la conjugación del predominio de la pequeña propiedad junto con escalas progresivas en las tasas.

Esto ha dado lugar a que prácticamente todos los municipios de las áreas rurales vivan de los recursos del Fondo de Compensación Municipal y a que los alcaldes gasten su tiempo en buscar recursos del FONCODES y del FONAVI.

La progresividad no es buena ni desde el punto de vista de la eficiencia ni de la equidad.

Sin embargo, en la realidad actual el grueso de este tributo no se llega a recaudar en las áreas rurales como se desprende de la muestra recogida en el estudio realizado por la Dra. Leoni Roca para el Proyecto PAPI sobre el Sistema Tributario Municipal. En 1992 solo el 6.75% de los ingresos municipales de una amplia muestra de municipios fuera de Lima provenía de estos tributos, de donde se deduce que lo que se colecta apenas llegaría a 0.05% del PBI asumiendo que la mitad corresponde a predios rurales. En otras palabras, apenas se estaría recogiendo la décima parte de lo que será posible recaudar.

Con la progresividad y mala aplicación de este impuesto por un lado no se penaliza el abandono y el descuido de cientos de miles de hectáreas que no son debidamente aprovechadas por sus propietarios, ni ofertadas a la venta o para alquiler, postergándose el desarrollo de un fluido y eficiente mercado de tierras. Y, por otro, las supuestas ventajas por el lado de la equidad - criterio que habría justificado la progresividad - más que se cancelan con los perjuicios que tienen los más pobres por carencia en servicios públicos que está asociada a la escasez de recursos de los gobiernos locales de las zonas rurales.

#### **E. EVALUACIÓN EN SINTESIS**

Confirmando a lo que se indicara en los antecedentes a los Términos de Referencia, que sirven de base a la presente consultoría, la recaudación de impuestos a los productos agropecuarios no alcanza al 1% del PBI : de las estimaciones realizadas se deduce que el total de la recaudación de los diferentes tributos estaría alrededor del 0.6 % del PBI. Sin embargo, debe resaltarse que esta cifra representa aproximadamente un 40% de lo que podría recaudarse en condiciones óptimas, lo cual se calcula sería del orden del 1.5% del PBI aplicando el sistema vigente incluyendo las exenciones temporales.

Desde el punto de vista de la asignación de recursos, el sistema tributario es básicamente sano, dejando de lado añadidos en la legislación complementaria usualmente con carácter temporal.

El problema principal que se presenta en ese sentido proviene de la no aplicación efectiva del IGV sobre la producción local, lo que hace que el mismo se convierta en la práctica en una especie de arancel más que un impuesto al valor agregado con base en el consumo.

Adicionalmente se dan algunas distorsiones bastante significativas pero de menor entidad las cuales provienen de factores tales como:

La aplicación del impuesto a la renta en cuanto afecta la posición competitiva de los productores locales de cierto tamaño, sobre todo en lo que se refiere a la exportación.

La existencia del impuesto selectivo al consumo de combustibles en tanto que eleva en forma sustancial los costos de la extracción de aguas subterráneas para irrigación.

La progresividad y baja aplicación en la práctica del impuesto predial, lo que combinado con varios otros factores coadyuvantes facilitan e inducen en forma significativa la subutilización efectiva de la capacidad de producción del sector agropecuario

Desde el ángulo de la equidad el sistema tributario en su conjunto aparece como progresivo y equitativo. En la práctica no lo es por lo siguiente:

- a) Genera oportunidades de rentismo - sobre todo al funcionar el IGV como un arancel - las cuales son básicamente aprovechadas por intermediarios y agricultores de mayor tamaño.
- b) Induce a una menor demanda efectiva de mano de obra al sesgar los esfuerzos de los agricultores hacia producciones para el mercado local de bienes de relativamente menor valor agregado y con menores requerimientos de trabajo por hectárea.
- c) Afecta negativamente la producción y empleo agrícola al penalizar la explotación de los inversiones efectuadas en sistemas de riego con motobombas así como por retardar la ampliación de la frontera agrícola aplicando dicha tecnología.
- d) Al ofrecer a los municipios rurales limitadas oportunidades de obtención de recursos fuera de las transferencias del Fondo de Compensación Municipal, obstaculiza el mejoramiento de las condiciones de vida de los agricultores, lo que estimula el descuido y abandono de las tierras.

Como se mencionó anteriormente, los aspectos que, en materia de legislación tributaria, pueden requerir un tratamiento de carácter específico con relación a ciertas actividades económicas, es conveniente se incorporen en la legislación correspondiente a los tributos generales. De este modo se facilita la existencia de sistemas tributarios lógicos, equitativos y duraderos.

### **III. ALTERNATIVAS DE TRIBUTACIÓN PARA EL SECTOR AGROPECUARIO**

En el sistema tributario peruano el impuesto más importante es el impuesto al valor agregado, denominado Impuesto General a las Ventas. Este da lugar a más de la mitad de la recaudación que obtiene el fisco. En relación a la aplicación o no de este tributo se centra la discusión sobre las alternativas en materia de impuestos internos aplicables a la actividad agropecuaria.

Dentro de nuestro sistema tributario se busca que los impuestos sean generales, es decir que no discriminen entre distintas actividades productivas. Con ello se trata de que la tributación no interfiera estableciendo distorsiones en la asignación de recursos en la economía. Al mismo tiempo se trata de que los impuestos sean equitativos, es decir que incidan en una proporción menor sobre la población de ingresos más bajos. Tomando en cuenta ambas consideraciones es que se evaluarán las alternativas pertinentes con relación a la conveniencia de aplicar o no el IGV sobre los productos agropecuarios.

Adicionalmente se consideran alternativas para efectuar ajustes en materia de tributación a la renta, a la propiedad y a los recursos energéticos.

Como se ha señalado, el sistema tributario vigente intenta aplicar los impuestos de manera general sin discriminar entre actividades productivas, regiones, etc. La implementación en forma parcial y sesgada hacia los productos importables no corresponde con la concepción original del sistema tributario. Ello es fruto de las dificultades prácticas de aplicar el impuesto al valor agregado a una actividad que tradicionalmente había estado exenta de los impuestos a las ventas. Además hay que tomar en cuenta dificultades de tipo estructural como la fragmentación de la producción y el bajo nivel cultural de los agricultores y otros de orden coyuntural como diversas catástrofes naturales y el terrorismo.

#### **A. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS: ELIMINACIÓN VS APLICACIÓN EFECTIVA**

La alternativa más fácil de aplicar consiste en la eliminación definitiva del IGV sobre los productos agropecuarios. Las ventajas de la eliminación son obvias puesto que se lograría lo siguiente:

La asignación de recursos en la economía mejoraría en forma sustancial

Se produciría una significativa elevación de los ingresos reales de la mayor parte de la población

La pérdida fiscal sería muy pequeña

El fundamento de todo esto es que, como se señaló anteriormente, el efecto real del IGV a los productos agropecuarios en la actualidad no corresponde al de un Impuesto al Valor Agregado sino al de un arancel que eleva sustancialmente la protección efectiva para la producción que se destina al mercado interno y retrasa el desarrollo de las exportaciones agropecuarias.

No obstante a ser la eliminación mucho mejor que seguir como se está en la actualidad, la alternativa de encarar el reto de poner en marcha el IGV a los productos agropecuarios es superior desde todos los ángulos:

a) Las ganancias en términos de eficiencia económica son mayores.

b) El mayor esfuerzo de la administración fiscal se compensaría no sólo por la elevación de la recaudación en este sector sino porque mejoraría la efectividad de todo el sistema de control fiscal.

c) La ventaja por el lado de la equidad de eliminar el IGV a los alimentos se puede obtener a menor costo para la economía y para el fisco haciendo ajustes a la política arancelaria.

#### **A.1 Comparación con respecto a la recaudación**

La pérdida de recaudación que originaría actualmente la eliminación del IGV a los productos agropecuarios sería del orden de sólo un 2% de los ingresos tributarios por lo que resulta fácilmente compensable con ajustes moderados en otros impuestos. Adicionalmente hay que considerar el efecto reactivador que tendría una reducción significativa del costo de vida sobre la recaudación tributaria global.

Desde el punto de vista del potencial recaudador del IGV en la actividad agropecuaria, se podría lograr un monto equivalente al 10% de la recaudación total. Sin embargo no debe

considerarse la posibilidad de una mayor recaudación en forma inmediata como el argumento más importante al respecto en favor de la incorporación de los productos agropecuarios al régimen del IGV. En efecto, con variaciones moderadas en las tasas impositivas podrían en principio obtenerse ingresos que compensen las exoneraciones en cuestión. Pero, haciendo un análisis más amplio de los efectos en materia de recaudación se llega a una conclusión diferente: tanto la teoría como la experiencia enseñan que el establecimiento de sistemas de exoneraciones y sistemas de tributación discriminatoria tienen efectos globales sobre la recaudación mucho mayores que sus repercusiones inmediatas referidas a los sectores o regiones beneficiadas de las mismas. La menor presión que se impone sea por exoneraciones, tasas diferenciadas o efectividad de la fiscalización, dan lugar a que por allí ubiquen salidas los contribuyentes para la evasión y elusión tributaria. En el caso peruano no son difíciles de señalar algunos ejemplos (algunos de los cuales todavía están a la vista : Aduanas, Selva, Frontera, etc ).

Tal como señala Arnold Harberger , para que se llegue a tener un sistema tributario moderno es imprescindible tener no solamente una administración tributaria competente sino que la legislación cierre todas las posibilidades de elusión o evasión de los impuestos ( Arnold C. Harberger : “ Tax Lore for Budding Reformers “ en Dornsbuch y Edwards Ed. “ Reform Recovery and Growth”, NBER, 1995). Esto es así por el simple hecho que resulta ser totalmente desmoralizante para el contribuyente honesto el poder observar que otros se benefician de tratamientos preferenciales - legal o ilegalmente - los cuales usualmente han sido conseguidos a través de manipulaciones realizadas por los propios beneficiarios. Esto a su vez, desmoraliza también a los funcionarios honestos de la administración tributaria, los cuales pueden optar por dos actitudes : a) obtener ventajas personales y b) introducir condiciones de muy difícil cumplimiento por parte de los contribuyentes, con lo cual se profundiza la falta de respeto a la ley ( basta observar lo que está sucediendo con respecto a las últimas medidas sobre fraccionamiento tributario).

En países como Chile, Argentina y Uruguay en que se ha extendido el impuesto al valor agregado a los productos agropecuarios, éste no tiene como fin directo la recaudación por medio de los productos agropecuarios sino el hacer equitativo, eficiente y ordenado todo el sistema tributario sin crear distorsiones implícitas o explícitas en la asignación de recursos. Por cierto, es preciso tomar en consideración que dichos países no han sufrido las consecuencias de reformas agrarias mal llevadas a cabo como en el caso peruano y por esto se mantienen mucho mayores vinculaciones entre las diferentes actividades productivas, lo cual facilita en mayor grado que el caso peruano, la evasión y

elusión tributarias de mantenerse la discriminación en favor de los productos agropecuarios. Sin embargo, actualmente en el Perú los principales grupos empresariales de origen nacional tanto de los sectores de la actividad minera, como de industria y construcción, vienen realizando inversiones en la actividad agropecuaria. Aunque todavía su participación dentro del conjunto es muy reducida, dentro de los programas del Ministerio de Agricultura se asume que a mediano y largo plazo ésta se convierta en el elemento dinamizador de este sector y constituya una fracción no despreciable de los negocios de los principales grupos empresariales.

## **A.2 Comparación con respecto a la equidad**

En la actualidad la recaudación de este tributo se realiza fundamentalmente en la Aduana haciendo que se eleven los precios internos tanto de los bienes que se importan sobre los similares de producción local así como de sus sustitutos y también los productos de los cuales ellos son insumos: Trigo, Maíz, Soya, Carnes, Lácteos, etc. Analizando el peso de estos productos y de sus asociados y vinculados a ellos vía la producción o vía el consumo se observa que representan más de las dos terceras partes de la canasta de alimentos de la población, la cual a su vez supera el 50% de la canasta general para las dos terceras partes de la población. De allí se deriva que la eliminación del IGV a los productos agropecuarios significaría como efecto directo una mejora en la capacidad de compra de dichos grupos del orden del 10%.

Se puede observar en países con características similares al Perú en cuanto a los niveles y a la distribución del ingreso, que en general se tiende a no aplicar tributos que eleven los precios de los alimentos. Los países de América Latina en que está vigente el Impuesto al Valor Agregado a los alimentos, como Argentina, Chile y Uruguay, tienen distribuciones de ingreso mucho más equitativas que la peruana, además de niveles de renta per cápita significativamente más altos, por lo que la incidencia del consumo de alimentos dentro del gasto total es mucho menor.

Por otro lado resulta de difícil comprensión que mientras por un lado se donen alimentos a pobladores urbanos con ingresos no necesariamente inferiores al promedio, por otro lado a la misma gente, cuando con sus propios recursos iban a comprar a una tienda leche o productos lácteos, sufrían recargos en los precios que podían ser fácilmente del 100% ya que se derivaban de los efectos multiplicativos de aranceles, sobretasas y el IGV. Igualmente en el caso del Trigo y sus derivados.

Alrededor de la mitad de la población sería considerada como pobre y susceptible de recibir subsidios de alivio a la pobreza. Más aún, esta misma población es la que está recibiendo subsidios a la salud, educación, servicios de saneamiento y la infraestructura urbana. Desde un punto de vista lógico no puede separarse el problema de la tributación del problema del gasto público, si se quiere que la política económica tenga un mínimo de coherencia.

Es importante que quede claro que en la situación actual se ha afectado particularmente los niveles de vida de los profesionales o de lo que podría llamarse en términos más generales la clase media, los cuales por una parte no solamente no reciben subsidios a la salud, alimentación y educación sino que han visto incrementarse el costo de satisfacer estas necesidades en una forma absolutamente desproporcionada en los últimos seis años. Estos grupos han sido también los más afectados por los programas de racionalización de personal efectuados tanto por el Estado como por el sector privado. Todo esto ha llevado a que se produzca una situación de desahorro primero y luego de compresión de gastos y también un recorte de la satisfacción de las necesidades básicas tanto en alimentación como en educación y cuidado de la salud.

Dentro de la concepción original, el argumento de que este tributo afecta principalmente a la población con ingresos más bajos era refutado señalándose que una manera mucho más eficiente y económica de aliviar la pobreza de los grupos más necesitados era mediante la implementación de programas bien focalizados de distribución de alimentos. Y, en efecto, se ha venido destinando desde el inicio de este Gobierno para tales programas alrededor del 1/2% del PBI, aunque en realidad la focalización es parcial ya que no se basa en sistemas de identificación individualizada de los beneficiarios que requieran del subsidio tal como es el caso de Chile; esto puede superarse progresivamente.

El problema de fondo en todo esto es que se han estado aplicando soluciones aproximativas de fácil implementación a problemas que se pensaron eran de carácter temporal cuando en realidad debían considerarse además otras medidas para los problemas de índole estructural. Por otro lado, tal cual ha sido el desempeño de la actividad económica en los últimos años, no ha sido posible una amplia generación de puestos de trabajo razonablemente remunerados que permitiese ir reduciendo la magnitud del problema de ingresos de la población.

En estas condiciones es mucho más serio el daño que se causa por elevarse los precios al público de los alimentos por encima de sus verdaderos costos de oportunidad.

### **A.3 Comparación con respecto a la eficiencia económica**

Desde el punto de vista de la asignación de recursos, por el lado de la producción la principal distorsión existente en la actualidad - sesgo anti exportador - básicamente podría resolverse con la supresión del IGV a los productos agropecuarios. La implementación de un tributo al valor agregado que se aplique únicamente a las ventas del mercado interno establecería señales definitivamente más claras para que los productores se orienten hacia el mercado externo.

Sin embargo, el mismo objetivo de eliminar las distorsiones que afectan a los consumidores se logra de manera más eficiente desde el punto de vista económico y a menor costo fiscal de largo plazo, mediante ajustes en el sistema de protección a la actividad agropecuaria tanto en lo referente a tasas y sobretasas arancelarias como con relación a las restricciones sanitarias.

En lo fundamental, lo que se observa es que la protección mas beneficia a procesadores e intermediarios mayoristas que a agricultores, por el hecho de que las cosechas tienden a concentrarse en períodos cortos lo cual da lugar a que en esas fechas los precios a nivel de productor sean bastante próximos a los internacionales, e incluso menores, por lo cual para la mayor parte de los productores, las tasas y sobretasas arancelarias brindan una protección ilusoria. Tal como lo ha demostrado Escobal, los principales beneficiarios del nuevo esquema de restricciones a la importación de productos agropecuarios son las empresas procesadoras y comerciantes mayoristas. Esto se da especialmente por la preferencia de los bancos de canalizar a los recursos a esta actividad a través de dichos agentes por ocasionarles menores costos operativos y darles mayores seguridades de recuperación de los créditos.

Por último conviene recordar que no son los ajustes arancelarios los únicos instrumentos que pueden mejorar la estructura de los precios finales de los productos agrícolas y pecuarios. En realidad, cualquier esfuerzo que se haga en alguna de las siguientes áreas puede tener una repercusión importante en facilitar el acceso a una adecuada alimentación para la mayor parte de las familias peruanas:

a) Mayor seguridad para las áreas rurales.

b) Mejoras en los procedimientos de comercialización, en la dotación de infraestructura respectiva, y en los sistemas de financiamiento de los inventarios de los productos agropecuarios.

c) Mejoras en la dotación, mantenimiento y operación de la infraestructura vial y de los equipos de transporte.

d) Mejoras en los sistemas de comercialización y financiamiento de los insumos agropecuarios, maquinaria agrícola, infraestructura y equipo de riego, establecimiento y desarrollo de plantaciones, adquisición de animales para crianza.

En los últimos años se ha venido avanzando en los puntos citados lo que ha tenido repercusiones positivas para los consumidores; sin embargo, todavía queda mucho por hacer para superar las distorsiones existentes en los precios al público.

## **B. IMPUESTO A LA RENTA**

### **B.1 Presunción vs Renta Efectiva**

En ausencia de las usuales exenciones temporales, la actividad agropecuaria en su mayor parte queda afecta a un sistema de renta presunta, al aplicársele en razón a la gran atomización de la misma, el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o el Régimen Único Simplificado. Por los elevados costos administrativos no existe alternativa real al uso del sistema de renta presunta para los pequeños agricultores, que representan el 99% de los casos y las 2/3 partes de la producción. La cuestión que se presenta es cual es la mejor forma de aplicarlo: tomando como base las ventas o el valor de los predios. El régimen especial vigente plantea que el contribuyente deberá pagar el 3% del valor de las ventas. Una solución práctica para implementar este régimen es asumir relaciones fijas de ventas a valor de los predios.

La SUNAT no está encargada de la aplicación del impuesto predial sino que lo hacen los municipios y que casi no se ha hecho esfuerzo de fiscalizar las ventas de los pequeños agricultores

por estar exentos del IGV. Mientras tanto se ha iniciado el levantamiento del catastro rural con fondos del BID por parte del INRENA y simultáneamente se vienen llevando a cabo los programas de saneamiento de títulos, en unos años se los podrán tener fichados y valuados debidamente lo que podrá hacer efectiva la implementación de un régimen de renta presunta sobre la base del valor de los predios. Esto sería sumamente efectivo para estimular un mejor uso de la tierra al aplicarse el tributo sobre el valor potencial y no sobre la producción real.

Además permitiría que los municipios se beneficien por otro lado por poder captar recursos que les corresponden sobre el impuesto al valor de la propiedad predial, el cual sólo en un porcentaje muy bajo de casos se ejecuta en la práctica.

## **B.2 Tratamiento tributario a las reinversiones**

En la tributación a los beneficios en el Perú existen tres formas distintas en cuanto a trato de las reinversiones:

- a) No diferenciación con relación a la renta que se distribuye, lo que en apariencia sería el sistema general.
- b) Exoneración de la reinversión del impuesto a la renta, como sucede en la minería.
- c) Crédito tributario equivalente a un porcentaje del impuesto como se ha establecido para la educación. En la práctica en este caso se asimila al anterior siendo la tasa del impuesto igual al porcentaje del crédito fiscal.

Bajo la primera alternativa se gravan por igual a la porción de la renta que se consume o se envía al exterior, que la que se invierte en la ampliación de la capacidad productiva o al pago de las deudas del negocio. En un país descapitalizado como el Perú, este no es el criterio más aconsejable. Además tomando en cuenta las condiciones prevalecientes en los mercados financieros, resulta más conveniente retirar dinero de la empresa para depositar en el banco en vez de capitalizar las utilidades y reingresarlo como préstamo ya que los intereses son deducibles como gasto, mientras que el dinero que se reinvierte no genera este flujo de deducciones y por otro lado los intereses que se perciben no están afectos.

Asumiendo que se tiene \$ 1,000,000 de beneficios despues de impuestos que se los quiere reinvertir: si se lo hace con crédito al 18% de interés se reduciría los impuestos a la renta en el próximo período en \$ 54,000 ; a valor descontado de esta deducción resulta el equivalente al costo fiscal de exonerar la reinversión.

La pérdida fiscal por extender la exención a la reinversión a los agricultores no sería significativa. Incluso, si como pide la CONFIEP, se hace extensiva a cualquier empresa de cualquier sector cuando invierta en la actividad agropecuaria tampoco es de esperarse que tenga un costo fiscal considerable. Los principales sectores con excedentes reinvertibles serían la minería y la pesca. En el caso de la minería no es lógico esperar que incremente significativamente su nivel global de reinversión frente a lo que actualmente viene llevando a cabo en su propio ramo. Mientras que en la minería se hacen inversiones de varias decenas y de cientos de millones por año, los proyectos típicos en agricultura y agroindustria son de ordenes de magnitud mucho más reducidas, sin ser mayores que unos cientos de miles de dólares.

Es la reinversión exenta del impuesto a la renta un incentivo de menor costo fiscal a largo plazo y de mayor efectividad que la reducción en la tasa de dicho impuesto como se ha establecido en la Ley de Promoción Agraria. Y esto es así porque el factor de descuento del inversionista privado es alto frente al costo de oportunidad de capital que enfrenta el gobierno con acceso al crédito internacional.

En inversiones de muy larga maduración como puede ser la forestación puede incluso justificarse subsidios fiscales directos a la inversión o lo que equivale a reinversión con créditos fiscales superiores a la tasa del impuesto. En Chile el Gobierno asume el 75% del costo de las inversiones en forestación; esto correspondería con una tasa del impuesto a la renta del 30% a la misma reinversión exenta más un crédito fiscal o subsidio explícito adicional del 45%.

### **C. IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO DE COMBUSTIBLES**

Las alternativas a considerar son las siguientes:

- a) Exoneración total a la actividad agropecuaria del selectivo a los combustibles.

b) Exoneración o devolución sólo a las actividades en las que causa una distorsión substancial como es el caso del riego por bombeo.

c) Establecimiento de algún mecanismo compensatorio por las distorsiones que genera este impuesto.

Con relación al transporte de productos o insumos agropecuarios las repercusiones de este tributo no pueden considerarse una distorsión sino más bien como un pago que sustituye un sistema de peajes por el costo de la infraestructura caminera. Mucho más importante para el desarrollo agropecuario es que se mantengan, mejoren y construyan carreteras que el que se reduzca el costo de los combustibles. En primer lugar la incidencia de los mismos en los fletes es del orden del 10% al 20%, mientras que carreteras en mal estado pueden hacer que suban en dos o tres veces, haciendo no sólo que se gaste más el combustible requerido y que el desgaste y el costo de oportunidad por el tiempo de uso del equipo de transporte sean mayores, sino que además gastos laborales suben proporcionalmente al mayor tiempo requerido para el viaje.

Respecto al efecto sobre el costo del uso de máquinas agrícolas, este es poco importante considerando el número de horas tractor que se requiere para trabajar una hectárea y el requerimiento típico de petróleo diesel está por debajo de los 10 galones, es decir el sobre costo proveniente del selectivo a los combustibles sería de menos de \$ 5 por hectarea.

Al exceptuar el petróleo diesel utilizado con fines de bombeo para riego no debe verse sólo como alternativa el establecimiento de sistemas compensatorios indirectos tales como subsidios a la tecnificación del riego. En Chile se dan los dos ya que el subsidio a las mejoras en el regadío se justifica por sí solo por servir para introducir al introducir cambios técnicos de gran beneficio para el uso eficiente del agua, factor limitante en muchos valles y permitir a bajo costo la ampliación del hectareaje bajo riego y favorecer producciones de alto valor agregado destinadas a la exportación.

Sin embargo, la tecnificación del riego es en general más beneficioso para el usuario que el que no se le cobre el impuesto, ya que permite reducir al 50% el uso de agua por Ha. y por tanto de los combustibles requeridos para su bombeo, en tanto que la eliminación del impuesto sólo baja los egresos para comprar petróleo diesel en un 30%. Un sistema de subsidio a la tecnificación del riego

que cubra hasta el 75% del costo de los equipos correspondientes tiene un costo por Ha. del orden de los \$ 1,500. Así un propietario que gasta 1,000 galones de petróleo diesel por hectárea / año, o sea unos \$ 1,500, y paga implícitamente unos \$ 500 en impuestos, al introducir equipo moderno de riego baja su gasto anual en \$ 750 mientras que con la supresión del ISC reduce su costo en \$ 250. El fisco por su parte, sólo por concepto del ISC, recuperaría el subsidio en 4.5 años.

En algunas provincias argentinas con pocas precipitaciones pluviales se ha establecido un sistema de crédito tributario a los agricultores para que reteniendo lo que se debía pagar de impuesto al valor agregado adquieran equipos de riego, devolviendo luego sin pagar intereses este crédito en un período de varios años. La ventaja de este procedimiento sobre el chileno es que con bastante facilidad permitió una impresionante expansión del área de cultivo con riego tecnificado, que dado el monto de recursos fiscales involucrados fué mucho mayor. En el caso peruano sólo sería aplicable este esquema cuando los agricultores estén sujetos al sistema general de tributación.

#### **IV. PROPUESTA DE SISTEMA TRIBUTARIO APLICABLE AL SECTOR AGROPECUARIO**

De los análisis realizados anteriormente se deduce que, con relación a la tributación al sector agropecuario, más que efectuar modificaciones de fondo en la legislación, lo que se necesita es hacerla realmente efectiva. Con tal propósito deben suprimirse algunos dispositivos de excepción, que tenían el fin de retrasar la implementación del sistema tributario tal como fué concebido en las reformas llevadas a cabo en 1992. Adicionalmente, se requiere hacer algunas modificaciones en la legislación con el objeto de que la actividad agropecuaria reciba en materia de tributación a los beneficios un trato comparable al de la minería, y para eliminar o cancelar distorsiones introducidas por el impuesto selectivo a los combustibles sobre los costos de operación de los agricultores con riego por bombeo.

##### **A. INCORPORACIÓN DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA EN EL RÉGIMEN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

La implementación del IGV en este sector se enfrenta con serias dificultades. En la actividad agropecuaria tanto en la primera fase de producción como en la última de distribución se produce una enorme atomización : el número de predios agropecuarios supera el millón y el valor agregado promedio generado debe estar alrededor de los US 3,000 al año. Asimismo, sucede algo parecido a nivel de la comercialización al por menor. Adicionalmente hay que tomar en cuenta el problema de la dispersión geográfica, malas vías de comunicación junto con los bajos niveles educacionales de la mayor parte de los agricultores.

Al percibirse en diversos sectores económicos problemas de la naturaleza de los citados durante el gobierno del General Velasco, estando de Ministro de Hacienda el General Morales Bermúdez, se buscó establecer el Impuesto al Valor Agregado en reemplazo del tradicional impuesto en cascada a las ventas; se optó por un sistema por el cual se discriminaba entre productores y comerciantes de mayor tamaño y el resto. Los primeros estaban afectos a tasas impositivas varias veces más elevadas que los segundos, pero tenían derecho a crédito tributario para las transacciones que realizaban entre ellos. Básicamente este sistema es semejante al que se viene usando en distintos países que tienen Impuesto al Valor Agregado, como Argentina, Uruguay, y Chile, los cuales para enfrentar los problemas antes mencionados introducen el mecanismo del cambio de sujeto responsable

de cumplir con la obligación tributaria, tanto por la vía de la retención cuando actúa como comprador, cuanto como perceptor cobrando el tributo que corresponde a la siguiente etapa cuando vende.

Sin embargo, existe una diferencia de fondo entre ambas soluciones consistente en que, en el procedimiento de cambio de sujeto, no se elimina al pequeño contribuyente del sistema de crédito fiscal y se mantiene, al menos en principio, la tasa uniforme del Impuesto al Valor Agregado. Manteniendo las ventajas de un sistema en donde se concentra la fiscalización en un número limitado de contribuyentes, lo que se busca es que el universo de los mismos esté incorporado al régimen del Impuesto al Valor Agregado como sujetos causantes de obligaciones tributarias aunque sobre ellos recaiga un menor esfuerzo fiscalizador y se les den facilidades en materia de sistemas de contabilidad simplificados y de procedimientos de pago. Las ventajas de optar por la mantención del Impuesto al Valor Agregado se delinean en los acápite siguientes.

Desde el punto de vista de la eficiencia en la asignación de recursos y del crecimiento económico este mecanismo es muy superior al establecido en el régimen militar puesto que cuando el agricultor efectúa inversiones en el fundo mantiene su derecho al crédito fiscal sobre el IGV pagado al poder solicitar las devoluciones correspondientes. Es decir, no se distorsiona el costo de comprar equipos, maquinarias o insumos para los agricultores que están sujetos al sistema de retención. Actualmente en la práctica se da el mismo problema del que creaba el sistema del gobierno militar ya que a causa de las exenciones existentes al IGV sobre productos agropecuarios y a la inexistencia de mecanismos de devolución de créditos fiscales, se penaliza con un recargo de 18% a las inversiones en la actividad agropecuaria.

El sistema de cambio de sujeto unido al mantenimiento de créditos y devoluciones impositivas no sólo educa progresivamente a los contribuyentes en el cumplimiento de sus responsabilidades tributarias sino que es muy eficiente en ir haciendo que la legislación tributaria sea de cumplimiento general. Tal cual es la realidad peruana actual, si observamos lo que sucede en la práctica, se deduce tanto en materia tributaria como en la mayor parte de los otros campos, se legisla sólo para una minoría y la mayor parte de la población está afecta a regímenes de excepción. Esto da lugar a la pérdida de respeto a la Ley tanto por las mayorías que están beneficiándose de las excepciones como por la minoría que está afecta a lo que debía ser la legislación general.

Las experiencias que se tienen con el sistema de cambio de sujeto para el Impuesto al Valor Agregado en otros países de América Latina son en general bastante satisfactorias tanto por haber producido sustanciales incrementos en la recaudación efectiva como por el hecho de que la mantención del sistema de devoluciones y créditos fiscales no ha dado lugar a un costo de administración alto, ni han representado una salida de dinero del ente recaudador muy significativa por concepto de devoluciones.

Dado que las tasas de retención o de percepción en general sólo deben cubrir una parte de la obligación tributaria que corresponde al sujeto originalmente responsable, se logra una mayor colaboración de parte de los contribuyentes. Lo que se acostumbra es establecer tasas de retención o percepción significativamente inferiores a la tasa general, puesto que se deduce un estimado promedio de los créditos fiscales a los que debería tener derecho el causante original de la obligación, más un adicional que busca evitar que se multipliquen los reclamos por devolución de impuestos. Para ilustrar este punto tómese como ejemplo el problema que se presenta en la actualidad con los molinos piladores de arroz que, ante las exenciones existentes, terminan siendo no sólo responsables por el 18% de su valor agregado, sino también del 18% del valor de las compras de arroz que puedan efectuar. Bajo el sistema en referencia solamente tendrían que retener en su liquidación de las compras de arroz entre un 8 y 12 % del valor de las mismas por retención del IGV correspondiente al productor de arroz. De esta manera tanto el molinero como el agricultor, lógicamente han de estar dispuestos a adoptar una posición más favorable para el pago de los impuestos.

La eficacia de la fiscalización no sólo mejora en los puntos en que la administración tributaria concentra sus esfuerzos - agentes receptores y perceptores - sino en todo el conjunto, ya que no se elimina la obligación por parte de los pequeños agricultores de efectuar liquidaciones impositivas periódicas, ni de llevar contabilidad, ni de mantener los documentos de compra y de venta aunque para ellos el esfuerzo fiscalizador sea esporádico limitándose en buena cuenta a buscar que no se presenten documentos falseados y a verificar la legitimidad de los derechos a devoluciones tributarias en caso que los contribuyentes lo soliciten.

Solamente las etapas iniciales demandan un esfuerzo considerable tanto por lo que se refiere a identificación de los responsables, establecimiento de sistemas de información y mecanismos de control, convencimiento y motivación de los contribuyentes, así como consiguiendo el apoyo de los

agentes del gobierno y de entes gremiales vinculados con la actividad que se trata de incorporar a estos regímenes. Se puede estimar que el grueso de las tareas se dan durante un período de alrededor de dos o tres semestres para cada caso. La etapa inicial toma alrededor de seis meses e incluye la realización de los estudios y coordinaciones previas al establecimiento del sistema y a la dación de las resoluciones correspondientes, en las cuales se define quienes son los agentes de recepción o percepción así como los mecanismos de devoluciones fiscales. Luego se inicia la etapa de implementación, en la cual los dos o tres primeros semestres requieren un esfuerzo excepcional en materia de personal y de fiscalización. Es en esta etapa en la que se logra el avance en materia de recaudación, y luego se ingresa a una etapa de mantenimiento del sistema.

Considerando tanto la experiencia de otros países que han aplicado este sistema como del análisis de las cadenas de producción, procesamiento y distribución de los diferentes productos agropecuarios, se puede concluir que los esquemas de cambio de sujeto responsable del pago del IGV serían aplicables en forma muy provechosa en prácticamente todos los productos. Efectivamente, en casi todos los casos se presenta realidades muy similares: una fuerte atomización a nivel de productores y una fuerte concentración a nivel de procesadores y/o mayoristas, para luego fragmentarse nuevamente en la etapa final de distribución al por menor.

## **B. EXTENSIÓN EN FAVOR DEL SECTOR AGROPECUARIO DE LOS BENEFICIOS DE REINVERSIÓN EXISTENTES PARA LA MINERÍA**

Un impuesto a la renta que no grava a la reinversión es equivalente a un Impuesto al gasto. Es decir, sólo se hace tributar al consumo y a las inversiones fuera del país. El tomar el gasto en vez de la renta como base de la tributación favorece el crecimiento. La mayor parte sobre reformas tributarias efectuadas en los últimos años en diferentes países están orientadas a enfatizar este criterio de la tributación al gasto.

Por una parte, el sustento tradicional de la tributación a la renta se ha venido erosionando: cada vez se duda más de la eficacia de altos impuestos sobre las utilidades y rentas personales como mecanismo de redistribución del ingreso, y cada vez más se han venido percibiendo las desventajas que tenían los mismos sobre la eficiencia en la asignación de recursos y en el crecimiento económico.

En el sistema tributario peruano, dentro de las actividades productivas, sólo la minería goza del beneficio de la exención del impuesto a la renta por reinversión. Todas las demás actividades están sujetas a la misma tributación sobre la renta, sea que reinviertan o retiren las utilidades del negocio, no habiendo además ningún impuesto complementario.

Compárese este esquema con el que se aplica en Chile, en donde las utilidades empresariales en general están afectas a una tasa del 15% y sólo cuando se retiran están sujetas a un impuesto complementario, el mismo que conjugado con el impuesto a la renta personal, llega en total a una tasa del 50%. Un sistema de esta naturaleza no solamente es más favorable al crecimiento de las actividades empresariales formales y por ende del empleo en la economía, sino que otorga al país un nivel de estabilidad macroeconómica mucho más elevado que el que puede existir bajo un sistema como el peruano. Y esto es así por el hecho de conjugarse una baja tributación sobre la reinversión con costos significativos de retirar dinero tanto de la empresa como del país, cosa que se hace efectiva porque se complementa con eficientes controles tributarios que dificultan la existencia de movimientos informales de capitales.

Existirían dos tipos de razones que pueden justificar tratamientos discriminatorios entre las actividades productivas, en materia de tributación sobre los beneficios empresariales:

- La presencia de claras externalidades de carácter tecnológico que hagan que los beneficios que obtenga una de ellas sean muy diferentes o no correspondan con los que perciban los empresarios.
- La existencia de trato discriminatorio en materia de las obligaciones que se dispongan a las empresas de un determinado sector.

En materia de externalidades de tipo tecnológico, tanto la agricultura como la minería dan lugar a una serie de perjuicios y beneficios no internalizados por las empresas pero que sí afectan a la sociedad y en particular a las áreas más próximas a donde llevan a cabo sus actividades. Del lado de los perjuicios, el más notorio se relaciona con la contaminación ambiental, la cual si bien la actividad agropecuaria da lugar a problemas de no poca importancia, los que origina la actividad minera tanto en su fase extractiva como de procesamiento son mucho más graves. La legislación actual del CONAM y el establecimiento de controles, tratan de que estos costos sean internalizados por las

empresas, cosa que se está iniciando en forma progresiva, pero que probablemente tome un período considerable para su efectiva realización. Del lado de las externalidades beneficiosas tales como introducción de tecnologías, capacitación de personal, obras de infraestructura, etc, también ambas actividades tienen repercusiones muy importantes. Pero, sin necesidad de hacer una evaluación muy detenida, se puede concluir que muy difícilmente los beneficios positivos que se puedan derivar de la minería serían mayores que los que serían obtenibles de la actividad agropecuaria.

Antiguamente tanto las grandes haciendas como las minas estaban obligadas a asumir por el costo de la educación, salud, servicios públicos, y otros. Como consecuencia de las reformas estructurales llevadas a cabo por el General Velasco, hace un cuarto de siglo, y de la debacle producida en la agricultura, solamente en contados casos las empresas agropecuarias mantienen este tipo de responsabilidades - cooperativas azucareras - pero cancelan ampliamente los costos de las mismas con la no asunción de sus responsabilidades tributarias.

En la legislación minera se mantienen estas obligaciones de la empresa; sin embargo, en la práctica progresivamente se han venido reduciendo.

Los nuevos proyectos mineros en general son mucho más capital intensivos que las tradicionales minas de socavón, por lo cual la carga efectiva en materia de prestación de servicios se reduce con la disminución del número de trabajadores por unidad de producto.

Al igual que las cooperativas, las SAIS han logrado que el Seguro Social asuma los servicios de salud, o disminuyan los cobros cuando son llevados a cabo por las empresas.

En todo caso, un recargo de los costos de esta naturaleza, más que ameritar que se cambie el sistema de impuesto a la renta de un sector frente a los demás sectores, lo que ameritaría es un sistema de compensaciones directas por los gastos en que se incurra, sea directamente el tesoro público o usando el sistema de devoluciones, o mediante la introducción de sistemas especiales de crédito fiscal. Conviene señalar que si bien en varios casos esto podría tener un costo fiscal más elevado que el actual, no necesariamente tiene que ser así. Es muy probable que en otros casos la reducción de los ingresos fiscales sea menor.

Adicionalmente la ley de minería mantiene una deducción para la cuantificación del cálculo de la base tributaria por concepto de disminución del valor del yacimiento. Esta deducción en otras legislaciones concede un porcentaje del valor del mineral extraído durante el período. En la Ley de Minería peruana se hace mediante un prorrateo del valor presente estimado de los ingresos netos que pueda producir el yacimiento a lo largo de su vida útil. Sin entrar en mayores detalles se puede calcular que solamente esta deducción equivaldría a rebajar la tasa efectiva del impuesto a los beneficios a la mitad de la tasa teórica, según los casos.

Si se analiza exclusivamente el punto de recaudación tributaria, el beneficio de reinversión obviamente a corto plazo puede tener un cierto costo fiscal. Sin embargo, cuando se observan las cifras de impuestos a las utilidades empresariales, el sector minero resulta ser el más importante, el que tiene mayor participación, y además, dado que la minería es la que financia el grueso de las importaciones sobre las cuales reposa el grueso de la captación tributaria - aranceles e IGV-, resultaría que a la larga estos costos fiscales, por el beneficio de la reinversión, son poco significativos frente al mayor flujo de ingresos tributarios cuya generación facilita y estimula.

Frente a sistemas tributarios de excepción, como los que sobreviven para la Selva y Frontera y el que se está introduciendo con los llamados CETICOS, la no aplicación del impuesto a la renta sobre las reinversiones constituye un procedimiento de tributación de mucho menor costo fiscal. Por otro lado, hay que considerar que la actividad agropecuaria con dificultad podría sacar provecho de los incentivos tributarios de los CETICOS, puesto que la ubicación de la producción no es trasladable a las áreas privilegiadas bajo este régimen.

Aunque recomendable a largo plazo es aplicar no el criterio de que tribute la utilidad, sino el gasto, para todas las actividades productivas, a corto plazo conviene solamente hacer extensivo este sistema a la actividad agropecuaria por las siguientes razones :

- a) Si bien la tributación a la renta de las empresas no es el elemento de mayor peso dentro de la recaudación tributaria, no sería fácil compensar las pérdidas fiscales con ajustes en la legislación o en la calidad de la administración tributaria.
- b) Existen actividades económicas en donde se presentan elementos distorsionantes que hacen que este tributo tenga efectos compensatorios : la pesca, en donde por la falta de una clara

asignación de derechos de pesca y de derechos de propiedad, se tiene una fuerte sobreinversión tanto en flota como en plantas de procesamiento, por lo cual dar facilidades a la reinversión sólo daría lugar a que se agrave este problema.

c) Lo mismo puede decirse en actividades de otro tipo, donde la existencia del mercado competitivo es realmente dudosa; especialmente en sectores que han sido anteriormente regulados y en donde aún no hay una competencia efectiva.

### **C. NIVELACIÓN DE LAS TASAS DEL IMPUESTO A LOS PREDIOS RUSTICOS E INTEGRACIÓN DEL MISMO CON EL IMPUESTO A LA RENTA**

Con relación al Impuesto sobre los predios agropecuarios se propone lo siguiente :

a) Sustitución de las escalas existentes por una tasa uniforme del 1%. La recaudación seguiría siendo destinada a los municipios.

b) Reconocimiento de los pagos efectuados por concepto del Impuesto a los Predios Rústicos como crédito para la cancelación del Impuesto a la Renta o del Impuesto Mínimo a la Renta.

c) Intervención de la SUNAT en el cobro del Impuesto a los Predios Rústicos.

d) Eliminación de las tradicionales exenciones temporales de éste y otros impuestos que afectan a la actividad agropecuaria.

En las áreas aisladas donde la actividad agropecuaria es fundamentalmente de autoconsumo, también los valores en términos monetarios de los predios se tornan poco significativos. Por otro lado, la población tributa en especie ( con trabajo ) al municipio y a la comunidad y en la mayor parte de tales casos la propiedad oficialmente es de comunidades campesinas.

Si bien en términos de número de agricultores estos casos puede representar cierta importancia, en relación al grueso de la producción agropecuaria son de relativamente menor incidencia.

Tomando en consideración las relaciones actuales entre los valores prediales y las producciones asociadas a los mismos se deriva que la magnitud de los cobros por concepto de este tributo deberían estar alrededor de la quinta parte de lo que correspondería por el IGV una vez que sea aplicado.

El objetivo de este impuesto es secundariamente la recaudación en forma directa; lo que se busca con el mismo es , por un lado, mejorar el sistema de recaudación del IGV y Renta a los productores agropecuarios en su conjunto, y por otra parte, en forma secundaria, mejorar los ingresos de los municipios rurales cuya única renta que tienen prácticamente en la actualidad es el Fondo de Compensación Municipal.

La conveniencia del crédito fiscal proviene de lo siguiente:

- Por tratarse de un impuesto fijo, independiente de los resultados tanto en cuenta a ventas o beneficios, las tasas tienen que ser muy reducidas.
- Para que los agricultores estén dispuestos a tributar es conveniente vincular el impuesto destinado al gobierno central con uno de destino municipal que pueda mostrar beneficios más directos a los agricultores.

#### **D. ELIMINACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO SELECTIVO A LOS COMBUSTIBLES PARA FINES DE RIEGO POR BOMBEO Y ESTABLECIMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES A LA TECNIFICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE REGADÍO**

A mediano plazo debe eliminarse el Impuesto al Petróleo Diesel que afecta al riego por bombeo. La justificación de fondo del Impuesto Selectivo a los Combustibles se asocia con su principal uso que es el Transporte. Solamente por razones de simplificar la tarea a la administración tributaria es que se aplica este impuesto para todos los usos, excepto generación de electricidad para servicio público.

En otros países, inclusive de América Latina ( Chile ), se han establecido tratos diferenciados según destino de los derivados del petróleo, afectándose solamente cuando se trata de transporte.

Considerando las dificultades a corto plazo que tendría la administración tributaria de implementar sistemas de esta naturaleza en forma efectiva, existe la alternativa de establecer subsidios a la difusión de sistemas de riego tecnificados - tal cual existen en Chile y algunas provincias de la Argentina - gracias a los cuales, a costos fiscales moderados, el agricultor en lo fundamental se vería compensado por los efectos negativos de esta distorsión, al mismo tiempo que se lograría el objetivo de acelerar este proceso de tecnificación de los sistemas de riego que son de importancia particular en zonas áridas como la costa peruana.

Sin embargo, sería conveniente asociar la implementación efectiva del IGV a la actividad agropecuaria con la eliminación del impuesto selectivo a los combustibles utilizados para fines de riego con bombeo.

El establecimiento del sistema de cambio de sujeto para el cobro del impuesto al valor agregado se vincula con un sistema de devoluciones periódicas a los contribuyentes que tengan créditos fiscales en exceso de lo que les corresponde pagar. La devolución del selectivo a los combustibles puede incorporarse dentro de este mecanismo.

Mientras tanto se debe promover y apoyar la electrificación de las áreas rurales en que se utiliza este sistema de riego con mayor intensidad. Esto ya de por sí reduce los costos de extracción en un 50%.

En los casos mencionados, a estos programas de promoción de riego tecnificado se les atribuye en grado significativo el sonado éxito obtenido por Chile en el desarrollo de las exportaciones horto-frutícolas, especialmente en los valles que están al Norte de Santiago, donde las características son muy similares al grueso de la costa peruana.

#### **E. EFECTOS DE LA PROPUESTA SOBRE LA RECAUDACIÓN**

El IGV se aplica sobre el consumo en definitiva y éste es igual a la producción menos las exportaciones más las importaciones. Los datos de cuentas nacionales dan producción en términos de valor agregado a precios de chacra, mientras que los flujos de importación y exportación están a precios CIF y FOB respectivamente. Como la relación valor agregado a valor bruto de producción en

la agricultura peruana es alrededor de dos tercios no existe mayor problema de usar los datos disponibles. En todo caso se tendría una cierta subestimación por no considerarse los tributos acumulados sobre los insumos agropecuarios. Esta subestimación en el mejor de los casos no pasa del 2% del PBI, es decir en términos de recaudación sería  $0.02 \times 0.18 = 0.0036 = 0.36\%$ .

Mucho más importante es lo que se puede captar en las fases siguientes de la producción ya que es considerable el valor agregado del transporte, almacenamiento, procesamiento y comercialización de los productos agropecuarios. Asumiendo conservadoramente una relación de 2 a 1 entre precios al consumidor y precios en chacra o CIF de importación, se podría llegar a coleccionar hasta el 3% del PBI.

Un objetivo razonable sería llegar a una cifra equivalente al 50% de la anterior para el mediano plazo - unos cuatro años - o sea un 1.5% del PBI. Dado que actualmente se obtiene de productos agropecuarios alrededor de 0.4% del PBI restaría un 1.1% del PBI; es decir, unido a la eliminación de las exenciones, habría que hacer un mayor esfuerzo fiscalizador destinado a aumentar la recaudación en 0.3 % del PBI por año entre 1997 y 2000.

Estas cifras no deben sorprender, pues si se observa lo que se ha venido obteniendo solamente por lo que se recoge cuando se suman los aranceles, sobretasas y el IGV sobre los productos agropecuarios importados en las Aduanas, en los últimos años se llega a recaudaciones del orden de los \$ 300 millones. Por otro lado, solamente la recaudación del IGV y del Selectivo al Consumo aplicados sobre la cerveza dan lugar a una recaudación de una magnitud bastante más considerable. No debe parecer excesivo obtener recaudaciones más elevadas por toda la producción agropecuaria que lo que se obtiene por cerveza solamente, o el doble de lo que se capta en las Aduanas por todos los productos agropecuarios que se importan.

Ahora, como para lograr el objetivo señalado de no afectar el costo de vida significativamente se precisan ajustar los aranceles en forma compensatoria, el efecto neto que se obtendría sería nulo el primer año y recién el segundo año se incrementaría la recaudación en 0.2% del PBI difiriéndose en un año el cronograma.

## **ANEXOS**

## ANEXO I

### IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE RECAUDACIÓN DEL IGV CON CAMBIO DE SUJETO RESPONSABLE DEL PAGO

Se requiere efectuar las siguientes tareas:

- a) Identificación de los productos.
- b) Determinación de las tasas de retención o percepción.
- c) Identificación y determinación de los contribuyentes responsables como retenedores o perceptores.
- d) La definición de las modalidades de liquidación del tributo y de las devoluciones.
- e) Lo creación de sistemas y procedimientos de fiscalización y control.

#### A. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRODUCTOS

La SUNAT, tomando en consideración su potencial de recaudación, ha venido trabajando en armar sistemas de recaudación para los productos más importantes en términos de valor, los mismos que no han podido implementarse a cabalidad por razones citadas previamente. Es en tales productos que en una primera fase deberá implementarse el sistema de cambio de sujeto: **Algodón, Arroz, Maíz, Pollo y Huevos, Carnes, Leche y Productos Lácteos.**

En conjunto el valor de estos productos representa más de la mitad de la generación del valor agregado del sector agropecuario y también más de la mitad de la canasta alimenticia. Pero, adicionalmente, hay que considerar que ó ya están afectos al IGV como en el caso de la producción avícola, o si gozan de exención ésta sólo es aplicable hasta un cierto nivel de la cadena, quedando por tanto todos ellos legalmente afectos al IGV, cosa que no sucede respecto a los tubérculos, verduras, frutas, hortalizas, etc, que se comercian en los mercados mayoristas, así como las menestras. Estos últimos grupos podrían ser incorporados a la aplicación del IGV posteriormente, mientras que a los primeros conviene desde el próximo año tener en vigencia el mismo.

El hecho de que dentro de la cadena estén afectos los citados productos hace que los demás productos no se beneficien realmente puesto que al no gozar del crédito fiscal correspondiente, los compradores pagan menos y el precio neto en chacra no resulta mayor del que existiría estando en vigencia plena el impuesto. Actualmente, por ejemplo, a los productores de Arroz les beneficiaría que el mayorista o el molino cuando les compra su producción sólo deduzca un 9% o 10% en vez del 18% a que tendría que pagar de menos para compensar por no estar afecto el productor. Igual sucede con relación a los hilanderos y mayoristas de algodón, o a la industria avícola con relación al Maíz, o la de productos lácteos respecto de la leche fresca.

También por la misma razón, los consumidores en la práctica están pagando el IGV sobre los productos mencionados por lo que no habría alzas de precios significativas, lo cual no se da de igual forma con relación a los items que se recomienda sean incluidos en una segunda fase.

## **B. DETERMINACIÓN DE LAS TASAS DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN**

Se presentan dos alternativas : por un lado se puede definir una tasa general de retención que sea igual para los diferentes productos ( v.g. 50% de la tasa del IGV ); o como en Chile en que se hace el cálculo correspondiente caso por caso sobre la base de estimados de la participación de los costos de los insumos en el valor de venta.

En realidad no se da una diferencia sustancial entre lo que se practica en uno u otro país, ya que en ambos casos las tasas de retención son bastante parecidas para la mayoría de los productos. Así en Chile las tasas fluctúan entre 8 y 12% - salvo para algunos productos de exportación de carácter extractivo, en los que en la fase de acopio se hace una retención del 18% que luego es devuelta cuando se efectúa la exportación.

Es conveniente llevar a cabo de la mejor forma posible las estimaciones del caso precisamente para asegurar que la tasa única, si se quiere aplicar, no va a generar dificultades.

Por otra parte, tomando como base información del Ministerio de Agricultura se deduce que los ratios valor de insumos a valor de ventas pueden ser un tanto inestables a lo largo del tiempo en los productos con precios en chacra fluctuantes. Por ejemplo, si el precio del Arroz cae en 30% este

ratio se incrementa en 50%. De igual manera, estos ratios dependen de la tecnología y de los costos de transporte. El Arroz de Selva si se produce con tecnología similar al de la Costa tendrá un ratio más elevado porque los precios en chacra son más bajos. Sin embargo, en general se dan efectos compensatorios: en las zonas aisladas la intensidad de uso de insumos es menor, y las tecnologías más intensivas en insumos también se asocian a niveles de producción por Ha. más elevados. Para que funcione el sistema de recaudación mediante el cambio de sujeto resulta necesario contar con sistemas ágiles de devolución de tributos puesto que existen muchos casos donde por alguna razón particular se incrementa la participación de los insumos con relación a las ventas, por ejemplo cuando se utiliza el riego por bombeo que es altamente demandante de energía.

Es pues una real necesidad contar con sistemas ágiles de devolución de tributos para que el procedimiento de recaudación mediante cambio de sujeto funcione adecuadamente.

### **C. DETERMINACIÓN DE LOS SUJETOS RESPONSABLES DE LA RETENCIÓN O PERCEPCIÓN**

El aspecto fundamental es que se trata de contribuyentes ubicados en algún punto de la cadena de producción, transformación y comercialización por el cual necesariamente tenga que pasar el producto que se quiere gravar y de que en esa fase el número de contribuyentes sea reducido.

- Algodón	:	Desmotadoras / Mayoristas / Agroindustrias e hilanderías
- Arroz	:	Molinos / Mayoristas
- Azúcar	:	Cooperativas / Ingenios / Mayoristas
- Maíz	:	Molinos / Granjas
- Pollos y Huevos	:	Granjas
- Carnes Vacuno		
Ovino, Porcino	:	Camales / Mayoristas / SAIS / Centros de Engorde
- Pescado	:	Terminales
- Trigo, Harina, Pan	:	Molinos
- Frutas, Verduras,		
Hortalizas	:	Mayoristas / Transportistas

De este modo se reduce a unos cientos el número de contribuyentes en donde centrar la fiscalización en vez de las decenas de miles de productores en cada uno de los ítems considerados. En buena parte de los casos no presentan agroindustria procesadora que facilita el trabajo, como sucede mayormente en lo que se refiere a los de tubérculos, verduras, frutas y hortalizas. Esto no es razón para que se renuncie a la labor de incorporar estos productos al IGV, sino más bien para que entren tales productos, en una segunda fase cuando ya se tenga ganada la experiencia con los ítems que presentan condiciones relativamente más favorables, como los productos avícolas, las carnes, el arroz, el algodón y el maíz.

#### **D. PAGOS A CUENTA Y LIQUIDACIONES DEL IMPUESTO**

Es recomendable, siguiendo la experiencia de otros países, imponer pagos a cuenta sobre la base de estimados aproximados haciendo responsables a retenedores por donde necesariamente tenga que pasar el producto, vg. en el arroz a los Molinos; en las carnes a los camales; en el pescado a los terminales; en las frutas y verduras a los transportistas y comerciantes de mercados mayoristas o supermercados. El cálculo debe hacerse en términos de Soles por unidad física : saco, kilogramo, jaba, animal, etc.

Entre los retenedores hay crédito por dichos pagos, como es lógico. Esto es particularmente importante cuando los retenedores y responsables de pagos a cuenta están en diferentes fases : engorde de vacuno y camales; o transportistas y comerciantes de los mercados mayoristas.

La obligación del pago a cuenta no conlleva que el responsable sea dueño del producto, ni siquiera que el servicio que preste añada un valor sustancial al mismo. A él se le responsabiliza para que el pago a la SUNAT se efectúe y él tendrá que a su vez sea incrementar el cobro por sus servicios o la deducción correspondiente en la compra. No es necesario que este contribuyente tenga activos de valor considerable puesto que en todos los casos se tiene niveles elevados de rotación.

Tómese como ejemplo al transportista : el camión vale varias veces más que prácticamente cualquier carga posible de productos agrícolas, aunque no así con relación a los pecuarios. Igualmente, el camal vale varias veces más que el total de reses que se faenan en un día.

Por eso es también importante que los pagos a cuenta sean llevados a cabo "día a día", incluso en forma previa a la prestación del servicio de transporte, almacenaje o comercialización o del procesamiento sea desmotado, molienda, engorde o faenamiento. El no pago debe asociarse a la suspensión de la actividad correspondiente sea mediante incautación del vehículo, clausura de instalaciones u otra forma de impedimento en la continuidad del negocio.

Este sistema lleva a que no se acumulen atrasos y que las ventas que puedan deberse sean muy pequeñas con relación a los costos de oportunidad de parar la operación o en el peor caso de perder un activo. La liquidación de los tributos por parte de los causantes de la obligación fiscal se vería de esta forma muy simplificada puesto que tendrían que efectuar pagos reducidos por los saldos o en algunos casos solicitar devoluciones de poca monta a las cuales se asocia la posibilidad de ser sometidos a mayor fiscalización.

Tómese el caso del Arroz: un agricultor con 5 Ha. cosecha 40 ton. de arroz en cáscara y lo vende a un acopiador en S/. 20,000 (una vez eliminada la exención temporal) tendría que acreditar ante el comprador el pago de S/. 5,400 por IGV; con el sistema de cambio de sujeto el acopiador deberá pagar al Molino además del servicio de maquila S/. 2,700 por retención del impuesto. Con la factura emitida por el Molino en que consta dicha retención el acopiador podrá hacer su liquidación de IGV en el período correspondiente. En la medida en que mejore la efectividad del sistema, al acopiador le convendrá solicitar ser agente retenedor para a su vez poder comprar de los productores emitiendo facturas en las que conste retenciones parciales del IGV que les toca pagar a estos, gozando del crédito completo por las compras, de modo que al efectuar sus liquidaciones se deduzcan como créditos tanto el monto total del IGV prepagado por el molino como las retenciones parciales hechas a los agricultores y la fracción que les corresponde liquidar a estos últimos.

## **E. FISCALIZACIÓN Y CONTROL**

En la etapa previa a la implementación del sistema de cambio de sujeto debe armarse sistemas de información tanto a nivel producto como a nivel de los contribuyentes comprendidos en las diferentes fases. El Ministerio de Agricultura luego de su reestructuración viene poniendo énfasis en el sistema de información de siembras, producción, comercialización, y precios de productos agropecuarios, el mismo que está a cargo de la Oficina de Información Agraria. Todas las sedes

regionales y subregionales del Ministerio de Agricultura cuentan con su respectiva Oficina de Información Agraria, las que colectan información por vía muestral a nivel de chacra sobre siembras y producción y que apoyándose en el ente encaegado de la sanidad agropecuaria vienen tambien captando declaraciones que se toman en las carreteras sobre despacho de productos.

Es preciso que tanto la SUNAT en Lima como sus diversas Oficinas en las regiones hagan los esfuerzos necesarios para que se logre una real colaboración del Ministerio de Agricultura, Esto no sólo es importante desde el punto de vista del acceso a la información sino para la interpretación y uso de la misma; las oficinas de la SUNAT están conformadas básicamente por economistas, administradores y contadores, no contando inclusive en donde la actividad agropecuaria es el principal negocio de la zona, con ingenieros agrónomos, veterinarios, zootecnistas, etc.

Con este propósito sería conveniente que la SUNAT evalúe la posibilidad de hacer convenios con instituciones ligadas al agro , como la Universidad Agraria , la Fundación Nacional del Desarrollo, etc, y las facultades de agronomía de universidades de las regiones.

Gracias a un crédito del BID el Ministerio de Agricultura a través del INRENA viene llevando a cabo el Catastro Rural. Esto puede permitir a la SUNAT el disponer información completa predio por predio sobre sus diversas características, instalaciones, equipamiento, etc.

A esto se asocia el programa de saneamiento de títulos de propiedad que tambien viene llevando a cabo el Ministerio de Agricultura. A partir de allí la SUNAT puede ir agrupando la información sobre los activos que disponen los agricultores y estimar sus posibles flujos de ventas y los valores agregados correspondientes. La cooperación con los Municipios tambien es importante con el mismo fin.

Asimismo debe solicitarse a las empresas de distribución de electricidad listados de los consumos mensuales en los últimos años de las industrias procesadoras como los molinos de trigo y arroz, alimentos para animales, desmotadoras, ingenios azucareros, plantas de elaboración de tops de lana y alpaca, etc. Esta información es crítica para el mapeo de los flujos de los bienes y la determinación de coeficientes técnicos de producción que son de gran utilidad para el control.

De todas las agroindustrias se deben tener fichas de los equipamientos que cuentan con sus respectivas capacidades de procesamiento y los coeficientes técnicos relevantes sobre los vínculos de propiedad o contractuales existentes con principales acopiadores o mayoristas. De ponerse en operación el sistema de cambio de sujeto debe pedirse a las plantas de almacenaje o procesamiento - molinos, desmotadoras, camales, terminales pesqueros, etc. que provean decenal o quincenalmente con información a la SUNAT sobre el ingreso, stocks y saldos de productos que procesan o animales para faenar así como quién es el propietario de los mismos, su origen y destino. Junto con el cruce de información deben hacer operativos periódicos denominados de punto fijo y verificar la veracidad de las informaciones que proporcionan.

El control de las guías de despacho tanto mediante los sistemas de control móvil o en algunas garitas debe efectuarse en forma más expeditiva. El procedimiento de decomisos por el incumplimiento de este requisito es muy ineficiente sobrecargando el trabajo de los encargados y reduce el número de inspecciones. Es preferible el establecimiento de una escala de multas graduales según la gravedad de la falta y las posibles reincidencias que recaigan tanto sobre los transportistas, como sobre el dueño de la mercadería o del procesador de la misma. Es conveniente seguir el sistema chileno de colocar penas muy pequeñas en términos monetarios, cuando se omite la emisión de guías, pero obligar la comparecencia de los responsables a las oficinas de la SUNAT para escuchar sus descargos y hacerles recibir las amonestaciones del caso. Por ejemplo, si un camionero que lleva arroz de Chiclayo a Lima no lleva guía de remisión, o ésta no es correcta, además de obligar a comparecer al dueño del camión ante la SUNAT de Chiclayo, se debe pedir que reporte sobre el origen de la mercadería. Asumiendo que provenga de un almacén o de un molino deben hacer que se presente en Chiclayo ante la SUNAT el Gerente o Administrador de la empresa propietaria. Ante las reincidencias debe elevarse las penalidades a fin de facilitar a que los responsables opten por el cumplimiento de las normas.

La Ley 26564 no deberá seguir siendo prorrogada por ningún motivo, puesto que es incompatible principalmente con la efectiva implementación de la tributación al valor agregado en la actividad agropecuaria. De acuerdo a este dispositivo, durante el ejercicio 1996, los productores agrarios cuyas ventas anuales no superen las 50 UIT, se encuentran exonerados del IGV, el IPM y el Impuesto a la Renta. Alrededor del 80% de la producción agropecuaria estaría sujeta por esta norma y del otro 20% una gran proporción podría ser asimilada a la misma sin mucho esfuerzo, cumpliendo

o no con las formalidades legales. Esta norma impide completamente la aplicación del sistema de tributación al valor agregado a nivel de productor, aún en los productos que siguen estando teóricamente afectos - el arroz, el maíz, la carne. Esto ha facilitado la evasión en las etapas subsiguientes dando lugar a que el IGV se convierta en un recargo arancelario para los casos en cuestión a que los responsables opten por el cumplimiento de las normas.

## ANEXO II

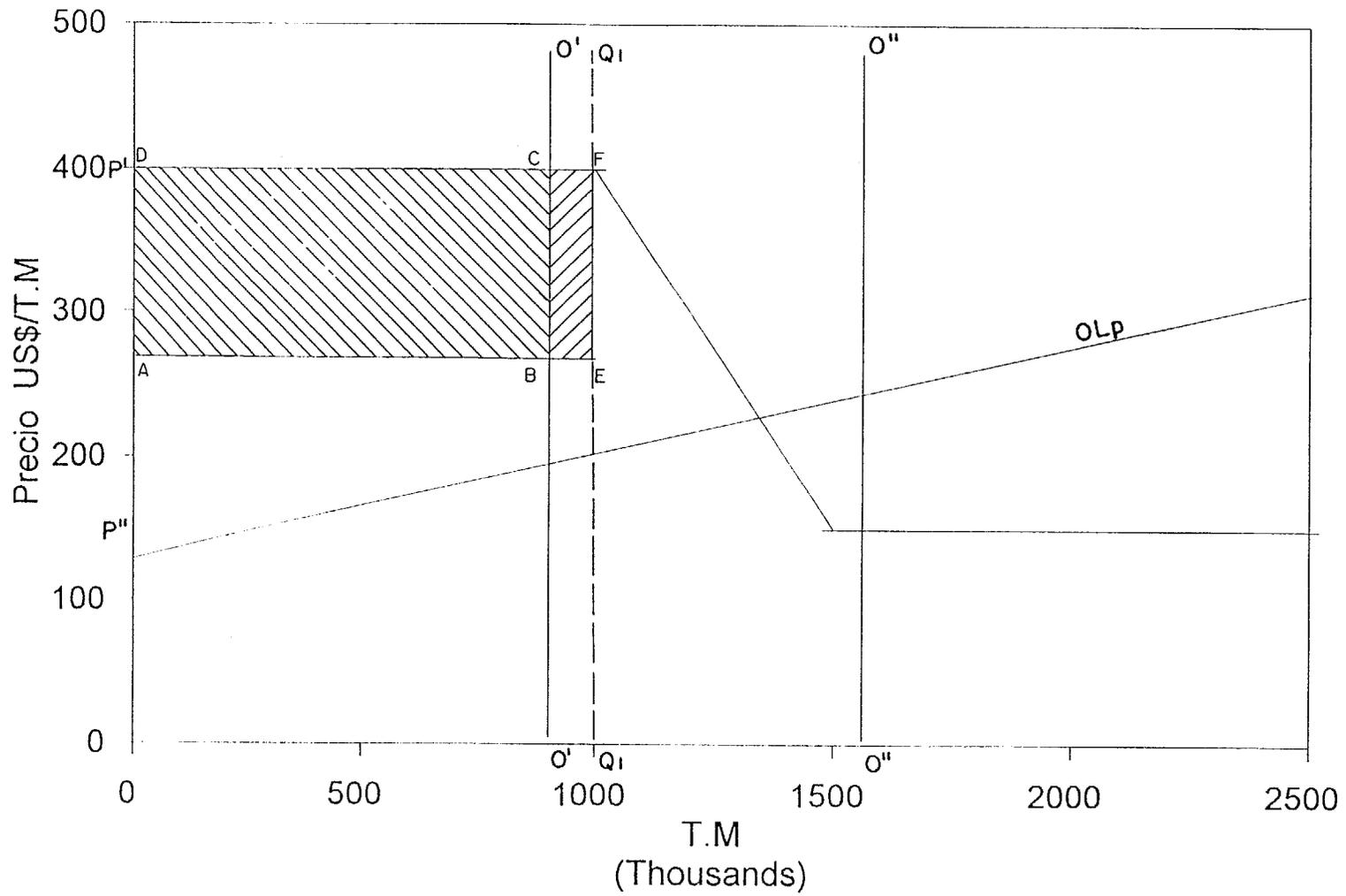
### NOTAS

#### NOTA 1: COMPARACIÓN ENTRE UN IMPUESTO AL CONSUMO Y EL ARANCEL

Tómese un producto como el Arroz en donde las importaciones representan una pequeña fracción del abastecimiento interno. En este caso la pérdida de recaudación fiscal se eleva cuando se aplica el arancel frente al impuesto al consumo. Los precios al consumidor son inicialmente iguales en los dos casos ( se asumen tasas comparables para ambos tributos ), pero a mediano o largo plazo lo más probable es que la protección se vuelva parcialmente redundante por lo que los consumidores se verán menos perjudicados por el arancel, pero esto se lograría junto con menor pérdida en eficiencia por el lado de la producción sustituyendo cultivos de mayor rentabilidad social.

Si  $t$  es la tasa del IGV, la recaudación sería equivalente al rectángulo ABCD. En cambio si se trata de un arancel, el fisco solo recoge el rectángulo FBCE. Con una pequeña elevación de la producción de  $Q_0$  a  $Q_1$  desaparece la recaudación. Si a largo plazo sube la producción caen los precios a los consumidores a  $P'$  y el arancel real bajaría de  $t$  a  $t - (P_0 - P')$ . Asumiendo que la oferta de largo plazo corresponda al nivel de autoabastecimiento de la demanda con los precios de importación sin tributos, es sencillo mostrar que el verdadero efecto del arancel sería generar inestabilidad en los precios que se moverían entre  $P_0$  y  $P_e$  lo grande mejorar la rentabilidad privada solo a costa de aumentar fuertemente los riesgos de los arroceros y de perjudicar a los consumidores y al fisco.

Gráfico N°5 - Mercado Interno de Arroz  
(Arancel vs. IGV)



rol

## **NOTA 2: EL SESGO ANTIEXPORTADOR DE LA PROTECCIÓN**

Tómese el caso del Algodón que es un producto directa o indirectamente exportable. Su oferta no sólo es función de su propio precio esperado sino de los sustitutos por el lado de la producción como puede ser el Arroz en los valles del norte o el Maíz en Lima e Ica. Incluso puede darse que la respuesta de la oferta del Algodón sea ( aunque en dirección inversa ) más sensible a una variación del precio de los sustitutos que del suyo propio. Y esto es más probable que se dé cuando la fracción en el hectareaje cultivado con el Algodón sea más pequeña. Protecciones reales del 50% o más para con los productos sustitutos necesariamente tienen fuerte repercusión sobre la producción de Algodón.

Básicamente el impuesto al consumo afecta los precios finales pero no los de los productores, lo que si hace el arancel, por lo que distorsiona la asignación de recursos. Sin embargo, considerando la sustancial incidencia de los fletes en el comercio de productos agrícolas, no dejan de tener los impuestos al consumo efectos sobre la composición de la producción.

Si los productos agropecuarios no estuvieran gravados por el IGV, daría lugar a que un número mayor de hectáreas se dediquen a cultivos donde el país se autoabastece y menos al de los exportables como el Algodón o de sustitución de importaciones como el Maíz. La sustitución de aranceles por impuestos al consumo haría que se disminuyan las tierras dedicadas a sustituir importaciones- caso del maíz y productos lácteos - en favor de los cultivos de exportación pero no afectando a los nuevos transables como las papas, verduras y hortalizas.

**NOTA 3: REPERCUSIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LOS BENEFICIOS NETOS DE PROYECTOS DE LARGA MADURACIÓN**

Para que sea clara la comparación tómesese el caso de proyectos en los cuales la inversión total solo se efectúan en el primer año y que tienen los mismos niveles de retornos anuales a partir del año en que maduran, pero cuyos los períodos de maduración son diferentes.

$$V.P.N. = -I + \sum_{n=1}^N R(1-t)/(1+i)^{m+n}$$

I = Inversión

R = Retorno Anual

m = Período de Maduración

n = 1,2,... N, número de años luego del período de maduración

t = Tasa del Impuesto a la Renta

La derivada del valor presente con respecto al impuesto es negativa y su magnitud aumenta en el mismo sentido a mayor período de maduración.

$$dVPN/dt = -\sum_{n=1}^N R/(1+i)^{m+n} < 0$$

Haciendo un poco de aritmética se llega a que con una tasa de interés de 15 % cuando el periodo de maduración pasa de cero a cinco años la repercusión del incremento de la tasa del impuesto sobre el VPN se duplica. Para periodos de maduración de 8 años éste se triplica; de 10 años se cuadruplica, llegando a elevarse en 16 veces si el lapso de gestación sube a 20 años.

#### **NOTA 4: COSTO FISCAL DE EXENCIÓN DE LAS REINVERSIONES AL IMPUESTO A LA RENTA**

Asumimos que una empresa identifica un proyecto rentable que lo va ejecutar de todas formas con incentivo o sin incentivo a la reinversión y que es igual a sus beneficios corrientes, para evaluar el coste fiscal de largo plazo del proyecto en ambas alternativas.

En el caso actual - sin exención tributaria a la reinversión - el fisco recibe:

$$\text{Ingreso fiscal} = t \times B = t I$$

Lo óptimo tributariamente para la empresa es retirar los beneficios netos de impuesto y pedir un crédito igual a  $I$  para realizar el proyecto. Si el crédito fuese a plazo indefinido el costo fiscal derivado de la deducción de los intereses, sería igual a:

$$\text{Costo fiscal} = t i I / i = t I$$

Por tanto, el ingreso fiscal adicional de no poner la exención a largo plazo sería nulo.

Si gracias a este instrumento suben las inversiones el fisco saldría claramente ganador.

Solamente podría perder el fisco cuando se retienen beneficios para hacer reinversiones dentro del esquema actual, sea por cuestiones de riesgo, por cortar posibles costes de transacción o porque no se identifican los intereses de quienes conducen el negocio con sus propietarios.

Con mercados abiertos tanto para bienes como para capitales, es indudable que ha de ganar el fisco, lo que no es tan probable en caso de mercados cerrados, puesto que la mayor inversión afectaría negativamente la rentabilidad media.

## **ANEXO III**

### **ASPECTOS LEGALES**

#### **SISTEMA TRIBUTARIO PARA EL SECTOR AGRARIO**

##### **I. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL**

###### **1. Antecedentes legislativos aplicables a la actividad agraria**

En la Constitución Política sancionada por la Asamblea Constituyente de 1979 y que fuera promulgada en 1980, se dedica todo el Capítulo VII del Título III referido al Régimen Económico, al Régimen Agrario, consagrándose en el Artículo 156o del mismo, la prioridad que otorga el Estado al desarrollo integral del sector agrario.

Concordante con tal prioridad, se promulgó, con fecha 25 de Noviembre de 1980, el Decreto Legislativo No.002 cuyo Título V contenía un conjunto de beneficios tributarios destinados a favorecer la realización de la actividad agraria.

###### **A) Beneficios tributarios en favor de la actividad agraria**

Los beneficios estaban referidos a:

###### **a) Impuesto a la renta**

i) Exoneración total del impuesto a la renta proveniente de las actividades agrarias de los pequeños productores, considerándose como tales aquellos cuyos ingresos brutos anuales no excedieran de 500 salarios mínimos vitales señalados para la Provincia de Lima, así como de la proveniente de las Sociedades Agrícolas de Interés Social y, de la proveniente de personas naturales o jurídicas que se encuentran ubicadas en la zona de Selva y Ceja de Selva (Inciso c, del Art.60o del D.L.002 y, Art.1o del D.S.147o 81-AG);

ii) Exoneración del 50% del impuesto a la renta proveniente del resto de la actividad agraria (Inciso e, del Art.60o del D.L.002). Las exoneraciones totales o parciales comprendían el Impuesto a la Renta sobre las participaciones que las sociedades abonaran a sus socios domiciliados o no.(Art.111o del D.S.147-81-AG).

Las empresas que gozaban de la reducción del 50% del Impuesto, se encontraban facultadas para aplicar contra el mismo, crédito por reinversión de utilidades por el porcentaje del 100% (Art.55o del D.L.002);

**b) Impuesto al patrimonio empresarial**

Exoneración del 90% del Impuesto a pagar (Inciso a, del Art.60o del D.L.002);

**c) Impuesto a las remuneraciones personales**

Exoneración del 90% del impuesto a pagar, de cargo del empleador (Inciso c, del Art.60o del D.L.002);

**d) Impuesto a las revaluaciones**

Exoneración del 90% del impuesto a pagar y, exoneración total del impuesto por la capitalización de la reinversión (Art.58o del D.L.002 e Inciso b, del Art.60o del D.L.602).

**e) Impuesto de alcabala de enajenaciones y su adicional**

Exoneración del 100% que gravaba la adquisición o aporte de bienes muebles e inmuebles destinados a la actividad agraria (Inciso d, del Art.60 del D.L.002).

**B) Plazos de vigencia de los beneficios**

Conforme lo disponía el Art.4o del D.L.002, los beneficios tributarios regían desde el 11 de Diciembre de 1980-tributos de realización inmediata y, desde el 1 de Enero de 1981- los tributos de periodicidad anual, hasta el 31 de Diciembre de 1999.

### **C) Actividades agrarias comprendidas en el régimen especial**

Conforme al Art.3o del D.L.002, los beneficios se aplican a toda la actividad agraria, cualesquiera fuere su forma empresarial y su ubicación en el territorio nacional. A su vez, el Art.6o del mismo señala que la actividad agraria comprende : La actividad agropecuaria, sicultura, extracción de madera y de productos silvestres, la agro-industria, la comercialización a nivel rural de los productos agrarios, los servicios agrarios y la asesoría técnica dedicada exclusivamente a los productos agrarios.

El Art.2o del Reglamento agrupó las actividades como sigue:

- i) Agricultura;
- ii) Ganadería;
- iii) Forestal y de Fauna Silvestre;
- iv) Comercialización rural;
- v) Agroindustria;
- vi) Servicios Agrarios;
- vii) Asistencia técnica;
- viii) Extracción de aceites crudos de origen vegetal y su refinación y envasado para uso comestible, cuando la planta está ubicada en el área de producción de la materia prima y la ejecución de proyectos para el desarrollo de dicha actividad(D.S.025-86-AG).

### **D) Modificaciones al régimen de beneficios tributarios al sector agrario**

#### **a) Impuesto a la renta**

Las exoneraciones del Impuesto a la Renta fueron materia de modificación a partir del 1 de Enero de 1986, por el Art.20o, inciso a) del Decreto Legislativo No.362, el mismo que redujo el plazo de vigencia de las exoneraciones hasta el 31 de Diciembre de 1990.

A partir del 1 de Enero de 1991, quedaron sin efecto las exoneraciones otorgadas al sector agrario, en virtud a lo que dispuso la Cuarta Disposición Final del Decreto 618;

**b) Impuesto a las remuneraciones personales**

Con la dación del D.S442-85-EF del 6 de Octubre de 1985, quedó derogado el Impuesto creado por el Decreto Ley 19839, con lo cual desapareció la razón de ser de la exoneración dispuesta en el D.L.002;

**c) Impuesto de alcabala de enajenaciones**

Con la dación del Decreto Legislativo No.303, cuyo artículo 13o derogó todos los dispositivos legales referidos a dicho impuesto, quedó sin efecto, a partir del 10 de Agosto de 1984, la exoneración de la que gozaban las empresas agrarias, en las adquisiciones de bienes inmuebles para destinarlos a la actividad agraria;

**d) Impuesto al patrimonio empresarial**

El inciso j) del Artículo 10o del Decreto Legislativo 619 con vigencia a partir del de Enero de 1991 estableció la inafectación del Impuesto al Patrimonio Empresarial, a las Empresas de la Actividad Agraria comprendidas en el Decreto Legislativo No.002, en forma expresa, excepto la agroindustria, la avicultura y la crianza de cerdos. En la actualidad, con la nueva Ley Marco Tributaria, el referido impuesto ha desaparecido;

**e) Contribución al FONAVI**

La actividad agraria fué exonerada por un plazo de cinco años en virtud a lo que dispuso el Artículo 59o del Decreto Legislativo No.301, modificado por el D.S.00986-AG, de la contribución al Fondo Nacional de la Vivienda, por las remuneraciones que abonaba a sus trabajadores. Dicha exoneración no alcanzaba a la actividad agroindustrial. Sin embargo, por D.S.049-AG-88 de fecha 15 de Mayo de 1988, se incorporó dentro de los alcances de la exoneración, a la actividad agroindustrial azucarera.

Estas exoneraciones no fueron renovadas a su vencimiento, por lo que a partir de Enero de 1991, la actividad agraria quedó afectada a la referida contribución;

#### **f) Impuesto al patrimonio predial**

El Art.10o de la Ley 23552 dispuso que, los predios rústicos destinados y dedicados a la actividad agraria y que no se encuentren comprendidos dentro de los planos arancelarios de áreas urbanas, pagarán el 10% del Impuesto durante los primeros cinco años y, posteriormente, tendrán derecho a reducir en un 50% el impuesto a pagar. Esta disposición ha sido recogida en la actual legislación;

#### **g) Impuesto a las ventas**

El Decreto Ley 19620 creó el Impuesto a los Bienes y Servicios, el mismo que fuera materia de reformas con el D.L.21070 y D.L.21497, para con el Decreto Legislativo 190 cambiar su denominación a la de Impuesto General a las Venta, que, a lo largo de los años ha sufrido múltiples modificaciones.

En términos generales, si bien es cierto que, la actividad agraria no estuvo comprendida en los alcances de la exoneración, muchos de los productos agrícolas,y, hasta agroindustriales, se encontraron en la lista de productos exonerados.

Así, el azúcar, a partir de Noviembre de 1990 dejó de ser considerado en la relación de productos exonerados, la melaza y, la caña de azúcar también fueron excluidos y, con ellos, algunos otros productos del sector agrario.

## **2. Marco tributario vigente de aplicación a la actividad agraria**

### **A) Introducción**

La Constitución Política de 1993, a diferencia de la anterior, no establece que el Sector Agrario tenga carácter prioritario.

A tono con la Carta Fundamental del Estado, la legislación tributaria vigente ha derogado en su mayor parte, las exoneraciones e inafectaciones establecidas en dispositivos tributarios anteriores.

Actualmente, el sector agrario se encuentra comprendido, en términos generales, a los regímenes tributarios aplicables a todas las actividades económicas, en condiciones iguales a las de los otros sectores de la economía del país.

Las excepciones la constituyen:

- a) En el Impuesto a la Renta : La inafectación del impuesto mínimo, excepto la agroindustria, avicultura y crianza de cerdos (Inciso f) del Art. 116o del D.L. 774), así como la exoneración durante el ejercicio de 1996 a los productores agrarios con ingresos anuales no mayores a 50 UIT ( Ley 26564);
- b) En el Impuesto General a las Ventas: La exoneración a determinados productos agrarios cuyas partidas arancelarias figuran incluidas en el Apéndice I del Decreto Legislativo No. 821;
- c) En el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial: la reducción del 50% de la base imponible que gozan los predios rústicos.

## **B) Aplicación del impuesto a la renta**

### **B-1 Régimen general**

El inciso a) del Artículo 28o del D.L. 774 tipifica como rentas de tercera categoría, los ingresos provenientes de la actividad agraria, siéndole de aplicación todas las normas de determinación de renta imponible contenidas en el referido dispositivo legal.

La renta imponible de las personas naturales o jurídicas del sector agrario está sujeta a la tasa del 30% (Art. 55o del D.L. 774).

Las empresas agrarias constituidas como personas jurídicas se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa, en tanto las que realizan su actividad en forma personal, sólo lo están cuando sus ingresos brutos anuales exceden las 100 UIT. (Art. 65o del D.L. 774).

Las empresas agrarias deben abonar el impuesto a la renta en cuotas mensuales, con carácter de pago a cuenta del definitivo que les corresponda pagar por el ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

i) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos (deducidos descuentos aceptables tributariamente) el coeficiente esultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Los pagos a cuenta correspondientes a los periodos tributarios de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado considerando los ingresos e impuesto del ejercicio anterior. El coeficiente puede ser modificado en base a los resultados que arroje el balance semestral;

ii) En el caso de no existir impuesto calculado en el ejercicio que antecede al último o, en éste, y, cuando la empresa inicia sus actividades, se fijará la cuota aplicando el 2% sobre los ingresos netos del propio periodo, porcentaje que puede ser modificado en base al balance mensual.

El contribuyente determinará el sistema aplicable al presentar la declaración correspondiente a enero, caso de no hacerlo, lo establece la SUNAT.

## **B-2 Del impuesto minimo a la renta**

### **a) Tratamiento general**

Los Arts.109o al 116o del D.L.774 establecen el régimen del impuesto mínimo a la renta. Dicho tributo es aplicable a los perceptores de rentas de tercera categoría, cuando el impuesto a la renta determinado según el régimen general, resulta inferior al 2% del valor de sus activos netos.

A tal efecto, no se considera dentro de la base imponible para determinar el impuesto mínimo, el valor de las maquinarias y equipos adquiridos por las empresas productivas durante el año de adquisición y, el siguiente, siempre que tengan una antigüedad no mayor a tres años.

## **b) Tratamiento al sector agrario**

Las empresas que desarrollan actividad agraria comprendidas expresamente en el D.L.002, excepto la agroindustria, la avicultura y la crianza de cerdos, se encuentran inafectas a dicho impuesto.

El inciso f) del Art.116o del D.L.774 es muy preciso al respecto, al establecer el campo de acción de la inafectación de las actividades agrarias, incluyendo en el mismo, todas las actividades que son consideradas como tales por el D.L.002, con tres excepciones:

- i) Avicultura;
- ii) Crianza de cerdos; y,
- iii) Agroindustria.

Debe entenderse por tanto, que se encuentran inafectas al impuesto mínimo, las actividades siguientes:

- i) Las que corresponden a la agricultura según relación del artículo 4o del D.S.147-81-AG reglamentario del D.L.002;
- ii) Las que corresponden a la ganadería, según relación del Art.3o del D.S.147-81-AG a excepción de crianza de aves y cerdos;
- iii) Las que corresponden a forestal y fauna silvestre, según relación del Art.5o del D.S.147-81-AG.

## **c) De la agroindustria**

Aún cuando la actividad agroindustrial se encuentra exceptuada de la inafectación del impuesto mínimo, a partir del ejercicio gravable de 1992, fueron incorporadas dentro de la inafectación, mediante la Cuarta Disposición Complementaria del Decreto Ley 25509, las siguientes actividades agroindustriales:

- i) Fabricación de aceites y graaas y grasas vegetales y animales;
- ii) Fabricación y refinerías de azúcar;
- iii) Fabricación de cacao, chocolates y artículos de confitería; y,
- iv) Industria del tabaco.

Al respecto, la Cuarta Disposición Complementaria del D.L.25509 establece que, toda empresa agroindustrial que desarrolle actividades comprendidas en la relación antes señalada- aprobada por el Decreto Supremo No. 175-92-EF- que dedique por lo menos las dos terceras partes de sus gastos totales al desarrollo de la actividad agrícola y/o ganadera, puede acogerse al tratamiento tributario de empresa agraria.

El Art.2o del D.S.175-92-EF determina que, el acogimiento al tratamiento tributario dispuesto en la Cuarta Disposición Complementaria opera automáticamente con la presentación de la Declaración Jurada de acogimiento al régimen respectivo.

Como puede apreciarse, las empresas agroindustriales comprendidas en la relación del D.S.175-92-EF cuyos gastos dedicados a la actividad agrícola y/o ganadera importen no menos de los 2/3 de sus gastos totales que, incluyen la actividad industrial, y, cumplan con presentar la declaración jurada de acogimiento, tienen derecho a disfrutar de la inafectación del impuesto mínimo a la renta, por cuanto, tributariamente, se encuentran sometidas al mismo régimen tributario de las empresas agrarias.

En suma, las empresas agroindustriales que desarrollan las actividades antes señaladas, que cumplen con los requisitos de ley, son consideradas tributariamente, para la aplicación de todo régimen tributario, como empresas agrarias y, no, como agroindustriales.

No está demás advertir, que el único tratamiento al cual pueden acceder actualmente, es el de la inafectación del impuesto mínimo a la renta, en razón de que es el único que distingue a la actividad agraria.

Conviene señalar al respecto, que la SUNAT viene aplicando un criterio restringido a la inafectación, considerándola como un beneficio tributario que, al no estar señalado su plazo de vigencia en el D.L.25509, sólo tendría aplicación hasta el ejercicio gravable de 1994.

Estimamos que tal criterio resulta inaplicable al caso, por cuanto la inafectación no constituye un beneficio tributario de carácter temporal, y, en tal sentido se ha pronunciado uniformemente el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia partiendo de la No.10465 del 28 de mayo de 1975.

A tal respecto, la agroindustria azucarera, ante el giro de órdenes de pago por el cobro del impuesto mínimo, ha presentado sendos reclamos contra la exigencia de la administración tributaria de que se pagara previamente el tributo materia del valor emitido, por estimar que, al considerarse inafecta en base al D.L.25509, se presentan las circunstancias que pueden evidenciar la incobrabilidad de la cobranza materia de las correspondientes órdenes de pago, habiéndose obtenido resolución por parte del Tribunal Fiscal, por la que se obliga a la SUNAT a recibir el reclamo sin la exigencia del previo pago, lo que hace viable un pronunciamiento posterior que, confirme la inafectación en base al D.L.25509.

### **B-3 Del régimen especial**

Los Arts. 117o al 123o del D.L.774 norman la aplicación del régimen especial de aplicación del Impuesto a la Renta.

Dicho tratamiento establecido en favor de las personas naturales y jurídicas que realicen actividades extractivas, manufactureras y comercialización de bienes, incluyen a las empresas conformadas por personas naturales o jurídicas dedicadas a las actividades productivas del sector agrario y, su comercialización.

Puede observarse, que, han quedado excluidas las actividades de servicios no destinados a la comercialización de bienes, por lo que no están dentro del ámbito del régimen los servicios agrarios y asesoría técnica prestada a los productores agrarios.

Para gozar del régimen especial, se requiere:

- i) Tener ingresos netos provenientes de rentas de 3ra. categoría que no excedan los S/.144,000 en el ejercicio gravable anterior ; y,
- ii) Tener activos cuyo valor, sin deducción alguna, no excedan de las 100 UIT.

Cuando los contribuyentes, adicionalmente tienen ingresos provenientes de otras categorías cuyo importe no exceda del 20% de los ingresos netos en el año anterior, pueden acogerse al régimen especial.

El monto del impuesto resulta de aplicar la tasa del 3% sobre los ingresos netos mensuales provenientes de las rentas de 3ra. categ.

Los sujetos del Régimen Unico Simplificado que opten por trasladarse al régimen general del impuesto a la renta, pueden acogerse al régimen especial, si, cumplen con los requisitos.

Los sujetos al régimen especial no están comprendidos en el régimen del impuesto mínimo a la renta.

**a) Ventajas del régimen especial**

- i) La tasa del impuesto equivale al 3% de los ingresos netos, en tanto en el régimen general es del 30%(P. Jurídicas) y 15% hasta 54 UIT y, por el tramo que excede el 30%(p.naturales);
- ii) No se requiere sustentar gastos en que se incurre, pues el tributo se aplica sobre los ingresos netos, sin considerar los gastos;
- iii) Se tiene derecho a utilizar el crédito fiscal, pues a diferencia del Régimen Unico Simplificado, se puede expedir facturas;
- iv) No se aplica el impuesto mínimo a la renta, ni las normas de inflación de los estados financieros;
- v) Los pagos mensuales tienen carácter cancelatorio, por lo que no cabe el pago de impuesto de regularización.

## **C) Régimen del impuesto general a las ventas**

### **C-1 Régimen general**

Se encuentran afectas al IGV, las ventas de productos agrarios no comprendidos expresamente en el Apéndice I del Decreto Legislativo No.821.

El Apéndice I contiene, por partidas arancelarias, los bienes producidos dentro de la actividad agraria cuya venta o importación se encuentra exonerada. La relación de bienes que figura en el apéndice respectivo es de carácter referencial,debiendo considerarse para los efectos de la exoneración del impuesto, los bienes contenidos en las correspondientes partidas arancelarias, indicadas en el mencionado apéndice,savlo que expresamente se disponga lo contrario, tal como lo establece el Art.70o del D.L.775.

La exoneración, conforme a la prórroga de la Ley 26562 rige hasta el 31 de diciembre de 1996.

Consecuentemente, todos aquellos productos agrarios no comprendidos expresamente en la relación del apéndice I, están afectos al IGV con la tasa del 16% + el 2% del IPM.

Los servicios prestados por personas naturales o jurídicas del sector agrario, que sean consideradas como rentas de 3ra. categoría para los efectos del impuesto a la renta, se encuentran gravados con el IGV y con el IPM, sin excepción alguna.

El pago del IGV dá derecho al crédito fiscal por el importe del tributo, siempre que se cumpla con los requisitos siguientes:

- i) Que, el bien adquirido o servicio recibido, constituya gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta;
- ii) Que, se destine a las actividades gravadas;

iii) Que, la factura sea expedida con todos los requisitos de la reglamentación respectiva, y se anote en el Libro de Compras que debe llevar la empresa; y,

iv) Que, el impuesto se anote separadamente en la factura.

## **C-2 Del impuesto selectivo al consumo**

Los productos agrarios no se encuentran afectos al Impuesto Selectivo al Consumo, al no figurar en los apéndices correspondientes al campo de aplicación del impuesto.

### **D) Régimen unico simplificado**

#### **1. Alcance del régimen**

El Régimen Unico Simplificado creado por el Decreto Legislativo No.777, con las modificaciones dispuestas en el Decreto Legislativo No.811, sustituye al Impuesto a la Renta, al Impuesto General a las Ventas y, al Impuesto de Promoción Municipal.

#### **2. Ambito de aplicación del RUS**

Es aplicable únicamente a las personas naturales o sucesiones indivisas(entidades originadas a la muerte de una persona cuya herencia no ha sido dividida) con negocios cuya renta es considerada como de tercera categoría por el Impuesto a la Renta y siempre que sus ingresos brutos mensuales no excedan de S/. 12,000.

Adicionalmente, se exige que las actividades se realicen en un solo establecimiento, a excepción, de los pequeños productores dedicados a la actividad agropecuaria, extractores de madera y de productos silvestres y pescadores artesanales para consumo directo, en cuyo caso, pueden realizar sus actividades económicas en más de un establecimiento.

### **3. Ventajas y desventajas del RUS**

- a) No tiene que presentar declaración pago del IGV ni del Impuesto a la Renta ni pagar por ambos impuestos;
- b) Sólo hace un pago al mes, según sus ingresos que obtenga en el mismo;
- c) Puede descontar el 20% de los gastos relacionados con el negocio, siempre que los sustente con facturas, tickets y recibos por honorarios profesionales;
- d) No está obligado a llevar libros contables;
- e) No requieren la presentación del pago de regularización anual del Impuesto a la Renta;
- f) Si tiene RUC, con el primer pago, en el formato correspondiente, queda incorporado al RUS. Si, no lo tiene, la SUNAT ha previsto un trámite fácil para obtenerlo.

La desventaja estriba en el hecho de que, al sólo poder emitir boletas de venta, los adquirentes pierden el derecho al crédito fiscal.

Quienes se encuentran sujetos al RUS pueden cambiar, en cualquier momento, al Régimen General del IGV y del Impuesto a la Renta, e incluso, incorporarse, en éste último caso, al Régimen Especial.

### **E) Impuesto predial**

De conformidad con lo dispuesto por el Art. 18o del Decreto Legislativo No. 776, los predios rústicos destinados a la actividad agraria, siempre que no se encontraran comprendidos en los planos básicos arancelarios de áreas urbanas, tienen una reducción del 50% en su base imponible, para efecto de la aplicación del referido impuesto.

Obsérvese que, para gozar de la exoneración del 50%, se requiere que el predio sea de naturaleza rústica y, esté destinado a una actividad agraria, lo que incluye las actividades agropecuarias y agroindustriales.

#### **F) Impuestos que afectan a las remuneraciones personales**

No existiendo exoneración alguna vigente para el sector agrario, las empresas que se dedican a la actividad agraria, en general, están sujetas al pago de los siguientes tributos:

a) Impuesto al FONAVI: Que grava con el 9% las remuneraciones de los trabajadores rentados que emplea la empresa;

b) Aportaciones al IPSS: Que grava con el 9% las remuneraciones de los trabajadores rentados que emplea la empresa, derivados de la aplicación del D.L.22482;y,

c) Aportaciones al IPSS: Que grava con el 2.3% las remuneraciones de los trabajadores que tienen la calidad de obreros, por efecto de la aplicación del D.L.18846.

#### **G) Tratamiento tributario de los pequeños productores agrarios**

La Ley 26564 ha recogido el texto materia del Art.14o de la Ley No.26413, con la modificación dispuesta en el Art.5o de la Ley No. 26503, extendiendo por todo el ejercicio gravable de 1996, la exoneración de los Impuestos a la Renta, Promoción Municipal y, Impuesto General a las Ventas, a los Productores Agrarios cuyas ventas anuales no superen las 50 UIT.

Dado que la norma legal no ha sido reglamentada, se presenta dudas respecto a:

a) Si, los productores agrarios cuyas ventas anuales no excede del límite de 50 UIT que, se encuentre afectos al RUS, gozan de la exoneración del referido impuesto, teniendo en consideración que los tributos materia de exoneración han sido sustituidos por el Impuesto del RUS;

b) Si, las definiciones de productor agrario y ganadero contenidas en el Artículo 2o del D.S.090-95-EF que reglamentó la Ley 26413 se hacen extensivas a la exoneración de la Ley 26564; y,

c) El monto de la UIT que debe considerarse para fijar el límite de la exoneración.

Sin perjuicio de una norma reglamentaria que defina estos aspectos, considero que, la UIT aplicable debe ser la vigente al final del ejercicio, dado que conforme a lo que dispone el artículo 2o del D.S.023-96-EF, ésta se aplica a los tributos que no son de periodicidad mensual (IGV y IPM). Sin embargo, teniendo en cuenta que el art.3o del mismo decreto señala que, para la aplicación del Impuesto a la Renta, se considera el promedio anual, estimo que, los ingresos anuales que constituyen el límite para gozar de las exoneraciones es el importe de S/.109,166.66

En lo que respecta al Impuesto RUS, considero que, siendo las exoneraciones de carácter expreso, no encontrándose incluidas en las exoneraciones previstas en la ley, no pueden incluir por interpretación analógico, por cuanto ello se encuentra prohibido por el Código Tributario.

Finalmente, considero que, al no existir norma reglamentaria de la Ley , rige en defecto de ello, lo normado por el D.S.090-95-AG.

## **II. EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS AL VALOR AGREGADO Y A LA RENTA EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA EN LA AMERICA LATINA**

### **A) Impuesto al valor agregado**

#### **1. Generalidades**

La implementación del Impuesto General a las Venta (IGV) en nuestro país, al igual que en otros países de Latinoamérica, ha creado una serie de problemas de difícil solución, debido que carece de los requisitos de simplicidad y sencillez que reclama el sistema para hacerlo realmente operativo en un medio, como el agropecuario, en que su puesta en vigencia produce profundas alteraciones en el seno de los mercados de comercialización de los bienes más preciados por la población.

Además, resulta obvio, que la estructura de la administración tributaria del país, al igual que en otros países, no estaba preparada para afrontar una tarea de la magnitud como la que está resultando. Cabe también señalar que los productores, especialmente los medianos y pequeños, no estaban en condiciones de contar con sistemas administrativos propios como los que se necesitaban para la atención del impuesto, y todo lo que ello implicaba.

La dislocada operatoria actual de los mercados, la proliferación de la actividad marginal, la consecuente evasión tributaria, la alteración producida en la vida de las empresas y por ende, la desorientación producida, son causa de preocupación para la correcta aplicación y administración del tributo.

A continuación, vamos a efectuar un análisis de la problemática de aplicación del Impuesto, conocido como IVA (Impuesto al Valor Agregado, en otros países, recogiendo fundamentalmente la experiencia de la Argentina, así como de otros países como Chile, Colombia, Venezuela, Brasil, y Uruguay, pero teniendo como eje central, la experiencia Argentina, Colombiana y Chilena, cuyos antecedentes son muy similares al que pudieran ser aplicables a nuestra realidad impositiva.

## **2. El impuesto al valor agregado al sector agropecuario en la Argentina**

### **2.1 Motivos para la aplicación del IVS**

La necesidad de que la actividad agraria no deba discriminada impositivamente, debiendo merecer un mismo tratamiento impositivo que el resto de las actividades económicas; la transacción entre las autoridades gubernamentales y los productos, mediante la cual se reemplazaron las retenciones a las exportaciones agropecuarias siempre y cuando se obtuviera una recaudación suficiente proveniente del IVA que venía a suplantar al impuesto a la primera venta agropecuaria y, la conveniencia que desde el punto macroeconómico no resultaba aconsejable excluir de la imposición a un sector de tanta gravitación en el Producto Bruto Interno, fueron las causas de introducir al sector rural en el sistema impositivo del IVA.

### **2.2 Resultado de la implementación en etapas del IVA en el Sector Agropecuario**

La introducción del impuesto en febrero de 1990, obligó a la autoridad fiscal, a realizar un procedimiento de empadronamiento de nuevos contribuyentes rurales, lo que trajo como consecuencia que los productores se preguntaran si, era o no conveniente inscribirse en el nuevo registro fiscal.

Implicítamente relacionado con esta circunstancia, el productor agrícola, sufrió del eventual "descuento precio" por parte del mercado sobre el valor de sus productos primarios.

Al encontrarse desgravadas del IVA, las ventas al exterior, la acumulación de créditos fiscales por parte de los exportadores, unido a la demora en la devolución por el Estado de reintegrar el IVA pagado a los productores por los exportadores, en sus compras de materia prima, originó el "descuento hacia atrás" en la cadena de precios, especialmente, de los cereales, principal producto de exportación.

Otro de los problemas en la aplicación del impuesto en el medio rural, está vinculado a la incidencia del fenómeno inflacionario en los valores de las transacciones sujetas al gravamen, que motivó el surgimiento de operaciones en moneda extranjera para proteger el valor de aquéllas en el

tiempo, creando grandes dificultades para documentar operaciones en la contabilidad y posteriormente, la inflación al deteriorar el valor del impuesto facturado, derivó en la obligación de indexar los pagos impositivos, con la consecuente distorsión en los mercados que sólo operaban determinados días, para disminuir el impacto financiero de las medidas.

Otro aspecto delicado, es, el relacionado con la tecnología administrativa disponible por el productor, para afrontar la administración del impuesto.

No caben dudas que la generalización del IVA en el campo, presenta en su etapa inicial, serios problemas de índole administrativo; es decir, la dificultad para obtener comprobantes comerciales, que aseguren a su tenedor la veracidad del impuesto al valor agregado pagado en la etapa anterior, así como también acrediten el IVA facturado en la etapa siguiente.

Debe anotarse que, inicialmente, el IVA afectó exclusivamente a los productores, siendo posteriormente incluidos los servicios vinculados al sector agropecuario.

La extensión de los servicios produjo, en principio, los siguientes efectos: Mayores costos financieros sobre el empresario rural al aumentar en el valor de la alícuota del impuesto, los egresos por la mayor facturación de contratistas rurales, alambradores, herreros y proveedores de servicios; generó créditos fiscales por el pago de servicios, sin posibilidad de descuento inmediato contra ventas, especialmente en explotaciones de ciclo extensivo, debido a la estacionalidad de sus ciclos de producción; por efecto de la acumulación de créditos fiscales cuyo cómputo se realizará en el futuro, en el mes de la venta de los bienes, se reveló que la IVA se convertía en un impuesto no neutral en la actividad rural. En general, la extensión del IVA a los servicios agropecuarios produjo efectos inflacionarios, que incidieron en el costo económico que debió soportar a partir de la medida, el empresario rural.

### **2.3 Medidas fiscales para mejorar la recaudación del IVA**

La autoridad fiscal creyó que el campo demostraba condiciones de incumplimiento de sus obligaciones impositivas en cuanto a la facturación del impuesto y su ingreso en la forma y plazos establecidos.

La estrategia oficial se concentró en las operaciones de los diferentes mercados imponiéndoles determinadas obligaciones impositivas a los operadores, creándose distintos sistemas de retención del impuesto, tanto para el rubro de cereales como para el de carnes. En éste último caso, la actividad frigorífica ha sido circunscripta con una legislación especial, regulada por la Junta Nacional de Carnes y la autoridad fiscal, con el objeto que los frigoríficos recauden el IVA de terceros.

Una última legislación dispone que los contribuyentes categorizados como grandes operadores por la autoridad fiscal, facturen una alícuota adicional del IVA a los compradores que se ven, en este caso, obligados a adelantar el pago del IVA al momento de la compra en lugar de ingresarlo en la fecha de sus ventas.

La aplicación del plan de estabilidad adoptado por el gobierno, ha eliminado el sistema de indexaciones y, por lo tanto, el IVA se ingresa a los valores que surjan del balance fiscal de cada contribuyente.

#### **2.4 Alcance de aplicación del IVA:**

El impuesto grava las ventas, los servicios y las locaciones, en todas las etapas del circuito económico. Todas las operaciones a partir del sector primario de la economía hacia adelante se encadenan tributariamente, resultando que la IVA pagado por los productores a sus proveedores es descontado por éstos de su posición de ventas que realizan en la etapa económica siguiente - industria o intermediación -, ingresando al fisco la diferencia entre compras y ventas, es decir, el IVA neto.

De la misma forma funciona el impuesto en la etapa siguiente manteniendo, de acuerdo a los principios teóricos de neutralidad económica y recayendo en forma definitiva en el consumidor final que es el último contribuyente, por cuanto no puede descargar el impuesto que se le cobra en la etapa anterior.

#### **2.5 Momento en que nace la obligación de pagar el IVA**

El impuesto funciona en base a la fórmula contable de lo devengado que, dice que toda operación se contabiliza desde el momento en que se produce, con independencia del efectivo ingreso

de las sumas transadas, disponiéndose que el impuesto se devenga con la entrega del bien o la prestación del servicio o la facturación, lo que ocurre primero.

Esto significa que la obligación de ingresar el IVA está íntimamente relacionada con los momentos temporales en que se realizan las operaciones comerciales, ya sean de compras o de ventas. DE ahí, la importancia que tiene para el productor agropecuario un correcto planteamiento impositivo de sus actividades productivas y comerciales con el objeto de optimizar aplicar el pago del impuesto.

## **2.6 Definición de productor agrario**

La ley no define el concepto de productor agropecuario.

En la primera etapa de la aplicación del impuesto, se había instrumentado un mecanismo de retención en las compras a productores primarios no inscritos, régimen que luego fuera derogado.

A los efectos de definir qué se entendía por productor agropecuario y encuadrar jurídicamente a los sujetos a los que les correspondía sufrir la retención por parte de sus compradores, los legisladores trasladaron la responsabilidad al Poder Ejecutivo quien a través del decreto 235, aclaró que tal calidad, correspondía a los productores primarios de bienes provenientes de la caza, de la pesca o de la explotaciones agrícolas o ganaderas, quienes los obtengan de la naturaleza o desarrollen su producción por cuenta propia o por encargo de terceros, quienes los reciban en pago de locaciones de bienes aplicados a su obtención o producción o de locaciones contratadas al mismo fin y los integrantes de explotaciones dedicadas a su obtención o producción que los reciban en concepto de participación del capital o resultados de las mismas.

Asimismo, las referidas a la avicultura, piscicultura, y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja.

## **2.7 Inscripción del sector en el registro fiscal**

Es obligatoria la inscripción para los productores agropecuarios cuyas ventas afectas o no, exceda los \$ 70,000 anuales.

Los que no se inscriben, pagan por sus compras un 8% de IVA adicional que le factura el proveedor lo que implica un elevado sobrecosto.

## **2.8 Disposiciones formales del IVA**

Los productores agropecuarios inscritos reciben una constancia cuya numeración debe emplearse en todas las facturas que emita.

Dichas facturas están sujetas al cumplimiento de requisitos normados.

Existe, la obligación de presentar mensualmente una declaración jurada en los plazos que correspondan según su último dígito, donde consignará las ventas efectuadas, el IVA cobrado en sus ventas y el IVA pagado en sus compras. El resultado de la cuenta determina el monto del impuesto que debe abonar en el plazo de ley.

Existe, igualmente, obligación de registrar las operaciones realizadas en los libros contables, aún en el caso que la ley faculte a no emitir comprobantes - caso en que por practicas comerciales propias de la actividad, el comprador o intermediario esté obligado a remitir, como modalidad operativa, al vendedor, un comprobante que cumpla con los requisistos establecidos para la emisión de las facturas de venta.

Los productos agropecuarios no obligados, no están facultados a facturar el IVA a sus clientes y, cuando efectúen compras, les recargan el IVA adicional.

Sus ventas a terceros debe estar avalada por facturas de compra en las que conste el IVA y, la sobre tasa. De no cumplirse dichas condiciones, deberá abonar el 16% por concepto del IVA, sobre el monto de las ventas realizadas. Si no figura en las facturas de compra el IVA adicional, queda obligado a su pago.

## **2.9 Administración del IVA en el Agro**

En términos generales, podemos decir que, el tratamiento tributario al sector agropecuario pasó por tres etapas:

- Una primera, en la que el campo estuvo inafecto;
- Una segunda en que se gravó al sector productivo; y
- Una tercera etapa que incluyó los servicios agropecuarios.

La inclusión de las operaciones del sector agropecuario dentro del ámbito del IVA implicó incorporar una operatoria nueva, ajena a las costumbres del productor y de los mercados agropecuarios.

Las principales características de la aplicación son:

- i) La venta de todos los productores primarios y, servicios agropecuarios está alcanzada por el IVA a la tasa general del 16%;
- ii) La compra de insumos agropecuarios está gravada con la misma tasa del 16%;
- iii) En las compras de insumos a grandes contribuyentes - aquellos que tienen facturación mayor a \$6,000,000- éstos facturarán un 3% adicional en concepto de percepción del IVA;
- iv) Sólo determinados servicios, como la electricidad rural, tienen una tasa especial del 25% y la telefonía rural del 11%;
- v) Los productores deben inscribirse si superan el límite de ventas que fija el fisco anualmente;
- vi) Los responsables inscritos deben ingresar o informar su saldo a favor de su posición del IVA, en forma mensual. Para ello, el productor debe sumar al final del mes todas las ventas con IVA que hizo en sus adquisiciones. La diferencia, si las ventas son mayores que las compras, debe ingresarse y, si es a la inversa, informar el saldo a favor. Del mismo modo, debe detraer las retenciones y percepciones practicadas por terceros facultados que se omitan como pagos a cuenta del IVA.
- vii) Los productores no inscritos tendrán una sobretasa del 8% en cada adquisición, que no es compensable y funciona como mayor costo; El productor rural no está obligado a emitir

facturas en la medida que los usos y costumbres determinen que el intermediario en las operaciones de ventas, lo reemplace con un comprobante emitido en forma legal;

viii) Deberá registrar las operaciones de compras y de ventas.

## **2.10 Los contratos agrarios y el IVA**

a) Contrato de arrendamiento rural: La ley declara exento del impuesto la locación del inmuebles, con excepción de aquellos arrendamientos con fines de veraneo, recreo o diversión.

Resulta gravada la locación, en el caso que el locador realice el alquiler del campo, en forma conjunta y complementaria con otra actividad complementaria de servicios gravada por la IVA;

b) Aparecería Agrícola: Es aquél mediante el cual una de las partes se obliga a entregar a otra, animales, o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos. La diferencia con el anterior contrato estriba en que el arriendo tiene precio fijo, en tanto la aparecería supone una distribución de frutos.

La norma establece que, la distribución de los frutos se encuentra inafecta, pero la venta de la cosecha por parte de los contratantes, está gravada;

c) Mediería Rural: Se tipifica como una forma de aparcería en la que el titular del inmueble rural aporta capital, en la misma proporción que el mediero, para solventar los gastos comunes de la explotación. El reparto de frutos se encuentra inafecto y, la venta de los mismos gravada;

d) Contrato de Pastaje: Es aquél en virtud del cual una de las partes se obliga a recibir en su campo animales ajenos para alimentarlos con los pastos del bien inmueble, y la otra parte se obliga a pagar una suma de dinero por mes, año o al tanto por cabeza. Se encuentra gravado con el IVA;

e) Contrato de pastoreo: Es una modalidad contractual del contrato de arrendamiento, supone la entrega del inmueble, por lo que, al igual que el arrendamiento no se encuentra afecto;

f) Contrato de Tambero Mediero: Consiste en la prestación de servicios personales no dependientes prestados al propietario de un predio rural, quien delega en aquél, la operación del tambo, y participa en un porcentaje del resultado de la explotación.

Se encuentra inafecto;

g) Servicios Unipersonales en el Campo: Los servicios de tractorista, alambrador, herrero, etc, que son prestados en forma independiente y sin relación de dependencia se encuentran afectos al IVA.

### **3. El iva en los países del cono sur**

Los países del Cono Sur, tienen en casi todos los casos al IVA, como impuesto central de sus mecanismos de recaudación tributaria.

Un rápido monitoreo de la situación en Paraguay, Chile, Brasil, Uruguay, permite observar la aplicación del IVA, en el sector agropecuario.

#### **3.1 En Paraguay**

No tiene un sistema de tributación agrícola basado en el IVA, existe un impuesto a las ventas que tiene una tasa técnica del 4% y se aplica una diferencial en el caso de importaciones, pero no incide en el sector agropecuario.

En la reforma impositiva, actualmente en preparación, se incorpora al IVA con una tasa del 10%.

#### **3.2 En Brasil**

Las condiciones macroeconómicas del país han tenido y tienen una incidencia muy importante en el campo tributario.

A través de la modificación constitucional, el sistema tributario se federalizó y hay un fuerte conjunto de impuestos de orden estadual - 26 gobiernos federales.

En consecuencia, existe una doble imposición interna y es difícil armonizar el sistema tributario.

En la práctica, existe un doble sistema impositivo y de previsión social. Como ambos descansan en los impuestos lucrativos, se ha producido un shock productivo sobre el sector agropecuario.

La triología en materia de shock fiscal sobre el sector agropecuario se basa en:

- IVCADAT
- Un nuevo IVA estadual,
- La multiplicación de las contribuciones federales de fin social.

En este momento, Brasil está nuevamente en un período de mudanza constitucional y se esperan modificaciones en el capítulo tributario destinadas a evitar los abusos impositivos de los estados y el mejoramiento de la administración IVA con el objeto de evitar la multiplicación de la imposición.

El impuesto con mayor incidencia sobre el sector agropecuario es el ICM, una modalidad del IVA, que grava fuertemente la adquisición de insumos agrícolas.

### **3.3 En Uruguay**

El sector agropecuario tributa el IVA que tiene dos tasas, una básica del 22% y otra mínima del 12%.

Los productores agropecuarios contribuyentes del impuesto a las rentas agropecuarias son sujetos al IVA.

## **4. Tratamiento del IVA en Chile**

**4.1 Régimen actual:** Comprende el D.Ley 825 (ley base) con las modificaciones introducidas por el D.L. 1.106, la Ley 18.630 y la Circular No.33 del S.I.I.

## 4.2 Hechos gravados

a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en el territorio nacional, independientemente del lugar donde se celebre el contrato.;

b) La prestación de servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración se pague en el país o en el extranjero;

c) Las importaciones, aún cuando no tuvieran el carácter de habituales;

d) Los aportes de otras sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles efectuados por vendedores que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades en la forma que lo determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos;

e) Las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro realizadas en liquidaciones sociales;

f) Los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sea de su propia producción o comprados para la reventa o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa, incluidos los destinados a rifas, sorteos, aún a título gratuito y sea o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos al impuesto;

g) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción;

h) El contrato de arrendamiento, subarriendo o cualquier otra forma de cesión de uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares;

i) El estacionamiento de autos y otros vehículos en playas de estacionamiento y en otros lugares destinados a dichos fines;

j) El arrendamiento, subarriendo, usufructo o cualquier otra forma de cesión de uso o goce temporal de bienes corporales muebles e inmuebles amoblados, inmueble con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimiento comercial;

k) Los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmueble del giro de una empresa constructora;

l) Las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora de su giro y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas respecto de los inmuebles señalados; y,

m) La venta de bienes corporales muebles o inmuebles que realicen las empresas antes de doce meses contados desde su adquisición y no formen parte del activo realizable, efectuado por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas del impuesto, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición fabricación, o construcción de dichos bienes.

#### **4.3 Momento en que se devenga el impuesto**

a) En las ventas de bienes muebles: en la fecha de emitirse la factura o en la entrega real o simbólica del bien, lo que ocurra primero;

b) En la venta de bienes inmuebles, promesas de ventas, contratos de construcción: en la fecha de emitirse la factura;

c) En la prestación de servicios: en la fecha en que se emita la factura o boleta ó, en la fecha en que se percibe o se ponga a disposición el pago. Tratándose de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago del precio, si la fecha de este período anteciedera a los hechos señalados;

d) En las importaciones: en la fecha en que se termina el despacho del bien importado;

e) En el retiro de bienes: en el momento del retiro;

f) Cuando se trate de intereses o reajustes pactados por los saldos a cobrar, a medida que el monto de dichos intereses o reajustes sean exigibles , o a la fecha de su percepción si ésta fuera anterior.

#### **4.4 Sujeto del impuesto**

a) El importador habitual o no;

b) El comprador o adquiriente, cuando el vendedor o prestador del servicio no tenga domicilio en Chile;

c) La sociedad o comunidad, en los casos de adjudicaciones por liquidaciones ,teniendo el socio o comunero la calidad de responsable solidario;

d) El aportante, en el caso de aportes a sociedades;

e) El prestador del servicio y, en caso que residiera en el extranjero,el beneficiario del servicio;

f) Los contratistas o subcontratistas en los contratos de confección e instalaciones de especialidades o, de construcción.

#### **4.5 Ventas y Servicios exentos**

a) Las especies transferidas a título de regalía a los trabajadores, por sus respectivos empleadores en conformidad a las disposiciones reglamentarias respectivas;

b) Materias primas nacionales, en los casos en que así lo declare por resolución fundada la Dirección de Impuestos Internos, siempre que estuvieran destinados a la producción, elaboración,

fabricación de especies que se exporten. Para acogerse a dicha norma, los contribuyentes deben adquirir las materias primas de personas que no emitan facturas o de proveedores que, en forma previa renuncien expresamente al crédito fiscal que originarían tales transferencias si quedaran afectas al Impuesto General a las Ventas;

c) La importación de especies efectuadas por las instituciones y sociedades señaladas específicamente en la ley;

d) Las exportaciones;

e) Los ingresos percibidos por concepto de entradas a espectáculos públicos y reuniones artísticas, científicas o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, que cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación, así como los de carácter circense y deportivos. No procede la exención, cuando en los locales que se realizan dichas actividades se transfieran especies o se presten otros servicios, a cualquier título, que normalmente están afectos, y cuyo valor no se determine como una operación distinta del servicio exento;

f) Fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile y viceversa y los pasajes internacionales, incluyendo el flete interno que tiene como destino el puerto o aeropuerto, siempre que la internación o nacionalización se produzca en los mismos;

g) Primas de seguros que cubran riesgos de transporte de importaciones o exportaciones y los que cubran bienes situados fuera del país;

h) Primas de seguros que cubran daños causados por terremotos o incendios que tengan su origen en éste;

i) Ingresos que no constituyen renta según la ley que norma dicho impuesto;

j) Intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, incluidas las comisiones que corresponden a avales o fianzas otorgadas por instituciones financieras;

k) Arrendamiento de inmuebles;

l) Servicios prestados por trabajadores que laboren solos, en forma independiente, y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales empleados;

m) Las remuneraciones, tarifas y derechos por servicios portuarios, fiscales o particulares de almacenaje, muellaje y atención de naves como también los que se perciban en los contatos de depósitos, prendas y seguros recaídos en los productos que se vayan a exportar y mientras estén almacenados en el puerto de embarque;

n) Los servicios de exportación prestados a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que fueran calificados como exportables por la administración tributaria;

ñ) Los ingresos en moneda extranjera percibidos por las empresas hoteleras registradas ante la administración tributaria con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile.

#### **4.6 Empresas e Instituciones exoneradas**

Se encuentran exoneradas del impuesto:

- Las empresas radioemisoras y concesionarios de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie;
- Agencias noticiosas, navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana e interurbana, interprovincia y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros;
- Establecimientos de educación, por los ingresos provenientes de su actividad docente;
- Hospitales dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por éste, por los ingresos que perciban de su giro;

- Servicio de Correo y Telégrafos, excepto servicio de télex;
- La Polla Chilena de Beneficencia y la Lotería de Concepción.

#### **4.7 Base Imponible**

Está constituida por el valor de las operaciones respectivas,debiendo adicionarse:

- El monto de los reajustes,intereses y gastos de financiación de las operaciones a plazos, incluyendo los intereses moratorios, que se hubieren hecho exigibles o percibido anticipadamente en el período tributario,
- El valor de los envases y de los depósitos constituidos por el comprador para garantizar su devolución,salvo los casos en que la administración los excluyera;
- El monto de los impuestos que afectan la venta del bien o la prestación del servicio,salvo los que gravan el alcohol y los combustibles;
- El valor CIF en la importaiones o el valor aduanero de los bienes que se internen ;
- El valor que tuviera asignado el bien,o el valor en plaza en el caso de retiro de bienes;
- En los contratos de construcción: el valor total del contrato, incluyendo el de los materiales;
- En la venta de establecimientos: el valor de los bienes muebles corporales comprendidos en la venta, sin deducir las deudas por dichos bienes;
- El valor de los bienes adjudicados, en caso de adjudicaciones;
- En la venta de inmuebles, se deduce el valor del terreno.

#### **4.8 Tasa**

La tasa es del 20%. Por Decreto Federal Legislativo No. 2 del 30 de diciembre de 1995, la tasa se ha reducido al 18% por el período tributario comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1996.

#### **4.9 Crédito Fiscal**

Está constituido por el impuesto pagado en las adquisiciones o la utilización de los servicios, o en el caso de las importaciones, el pago por la importación de las especies, al territorio nacional, respecto del mismo período, siempre que sean destinados a su activo realizables o activo fijo y , los que tengan relación con el giro del negocio o actividad del contribuyente.

No procede cuando se destinan o afecte a operaciones no gravadas por la ley. En caso se destinen a operaciones gravadas y exentas, se prorratea en la forma que establece el reglamento.

Para hacer uso del crédito se requiere que el impuesto figure en forma independiente en la factura , o pagado en las aduanas si se tratara de importaciones, y anotado en el Registro de Compras.

La factura tiene que haberse emitido con los requisitos establecidos por la administración tributaria.

El crédito que excede el monto del impuesto a pagar por el correspondiente período tributario, será aplicado a los períodos tributarios siguientes hasta agotarlo.

Los créditos fiscales remanentes pueden ser ajustado, convirtiéndolos en unidades tributarias mensuales según su monto vigente a la fecha en que debió pagarse el tributo y posteriormente reconvertir el número de unidades tributarias así obtenido, al valor de ellas a la fecha en que se impute efectivamente dicho remanente.

Los contribuyentes y exportadores que tienen remanente de créditos fiscales provenientes de adquisición de bienes de su activo fijo o servicios que integran su costo, durante un mínimo de seis meses, podrán imputar ese remanente, debidamente reajustado, a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de Aduanas u optar por que dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería.

#### **4.10 Régimen Simplificado**

Los pequeños comerciantes, artesanos y pequeños prestadores de servicios que vendan o realicen prestaciones al consumidor y que determine la administración tributaria, pagarán el impuesto sobre la base de una cuota mensual fija, por grupos de actividades.

Contra la cuota, tienen derecho a deducir el crédito fiscal que se les hubiere recargado en las facturas por adquisiciones o utilización de servicios afectos.

La Dirección Nacional de Impuestos Internos podrá exonerar del impuesto a los vendedores o prestadores de servicios, cuyas ventas o remuneraciones totales sean de muy pequeño monto o cuando, se considere de escasa importancia económica la actividad de dichos contribuyentes. El régimen no opera con las personas jurídicas.

#### **4.11 De la Facturas y otros Comprobantes de Pago**

a) Facturas: Ventas o prestación de servicios, incluso exentos, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios y, en todo caso, tratándose de ventas o promesas de venta de inmuebles o de los contratos de construcción;

b) Boletas: Ventas o prestación de servicios, incluso los exentos, en las operaciones realizadas con consumidores finales.

La expedición de los comprobantes de pago deben ser expedidas en los formatos previamente timbrados y, deberán contener las especificaciones establecidas en el reglamento.

Los comprobantes deben emitirse en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies y, en caso de prestaciones de servicios, en el mismo período tributario en que la remuneración sea percibida o se ponga en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

Tratándose de contratos de construcción y venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles, en el momento en que se percibe el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.

En caso no se emita la factura en la oportunidad de entrega del bien, se deberá emitir una guía de despacho numerada y timbrada. En la factura que se emita posteriormente se indicará el número de la guía.

La administración tributaria puede eximir de las obligaciones señaladas, a determinadas actividades, grupos o gremios de contribuyentes, a contribuyentes que vendan o transfieran productos exentos o que presten servicios exentos, y a contribuyentes afectos a los impuestos, cuando por la modalidad de comercialización de algunos productos, o de prestación de algunos servicios, la emisión de comprobantes por cada operación pueda dificultar o entorpecer las actividades que ellos desarrollan. En estos casos, se adoptarán las medidas de control respectivas.

Igualmente, la administración tributaria puede autorizar a determinados grupos o gremios de contribuyentes, para emitir boletas nominativas en vez de facturas, cuando la actividad que desarrollan es de escasa importancia económica.

#### **4.12 De los Libros y Registros**

Los contribuyentes, excepto los del régimen simplificado, están obligados a llevar los libros especiales (Reg. de Ventas y de Compras)

#### **4.13 Declaración y Pago del Impuesto**

El impuesto es de periodicidad mensual y, debe cancelarse hasta el día 12 de cada mes, por las operaciones realizadas en el mes que antecede.

En el mismo acto, deberá presentarse una declaración jurada del monto total de las operaciones realizadas en el mes anterior, incluso las exentas.

El pago y las declaraciones se hacen en la Tesorería Comunal y en las oficinas bancarias autorizadas.

En las importaciones, el pago se hace antes de retirar la mercadería del recinto aduanero. Tratándose de personas que respecto de su giro no sean contribuyentes del impuesto, podrán pagarlo antes de retirar la mercadería o, en los plazos y cuotas que señale la Dirección General de Impuestos, en cuyo caso, deberá garantizar el monto a pagar, antes de proceder al retiro de la mercadería.

## **5. Evolucion del impuesto al valor agregado en Colombia**

### **5.1 Régimen del D.L.3288 de 1963**

El tributo se implantó en 1963 con el carácter de monofásico, gravando la venta de bienes terminados como resultado de un proceso industrial completo, a nivel de productor, así como al importador. La base gravable estaba constituida por el precio facturado por el productor, y en el caso de las importaciones por el valor CIF de éstas, incluidos los derechos arancelarios.

Las tasas eran variables del 3% al 10%, según la naturaleza del producto.

La obligación tributaria nace en el momento de la entrega real o simbólica de la mercadería a cualquier título oneroso translativo de dominio.

Las exportaciones estaban desgravadas, cuando eran efectuadas directamente por el productor ó por el primer comerciante que adquiría el bien del productor.

Se acepta el descuento del impuesto pagado en las materias primas incorporadas físicamente al artículo terminado.

Las ventas deben sustentarse en facturas en las que figure discriminadamente el impuesto del valor del artículo afecto.

## **5.2 Régimen del Decreto Legislativo 1595 de 1996**

Se redefine el concepto de producto terminado, como el que se obtiene como resultado de un proceso industrial que habilite dicho artículo para un uso determinado y que sea susceptible de venderse al consumidor, aún cuando pueda venderse también a otro productor para su ulterior transformación, ampliando el universo de artículos gravados.

El nacimiento de la obligación nace con la venta o permuta del artículo a título oneroso.

Se considera como productor a la persona natural o jurídica que fabrica artículos terminados, aún en el caso que se encargue su elaboración a terceras personas, pero para venderlos bajo su responsabilidad.

Se define como importador a la persona natural o jurídica que responde ante los exportadores extranjeros, en forma exclusiva u ocasional, por la actividad de introducir mercancías de cualquier clase al país aun cuando las facturas estuvieran a nombre de otras personas.

Se conservó la tarifa general del 3%, elevando al 8%, 10% y 15% las otras.

Se amplió el sistema de descuento del impuesto que gravó las adquisiciones del artículo terminado afecto, facultando el descuento en los casos de materias primas que sin quedar incorporadas en el artículo terminado, se consume en el proceso de fabricación. El impuesto descontado no puede ser tratado como costo o gasto para la determinación de la renta afecta.

## **5.3 Régimen del D.Ley 435 de 1971**

Amplió la materia imponible, gravando los servicios de reparación, reconstrucción, reencauche, actividades intermedias de la producción y, en general, cualquier forma de rehabilitación de un producto, desde que se le incorporen un o varios nuevos.

La base del gravámen será el total del precio convenido sin que haya lugar a deducir el valor de los servicios.

La causación del gravámen se condicionaba a que, adiconamente al servicio, se presentar a la incorporación de productor nuevos y, en tal evento, la base estaba constituida por el total del precio convenido.

Se modificaron las tarifas, con tasas que van del 4% al 25%, según la naturaleza del artículo gravado.

#### **5.4 Régimen de los Decretos 1988, 2104, 2368, 2821 de 1974**

El impuesto grava las importaciones, tanto al momento de la nacionalización como, en las transferencias internas, constituyendo el impuesto pagado , crédito contra el que corresponde pagar. La base imponible está constituida por el valor CIF, los aranceles y , los impuestos a la importación. Se exceptúan las importaciones de maquinaria pesada para las industrias básicas consideradas como tales por el Gobierno.

La tasa general se eleva a 5%, 6% y 7%.

Nacimiento de la obligación tributaria está dada por el concepto de venta, considerando como tal, los actos y contratos de compra venta y permuta contemplados en la ley; los contratos de confección de obra, cuando el artífice suministre la materia principal; los pagos de cualquier obligación, hechos en especie; el retiro de bienes de su propiedad por el responsable del impuesto; y todo acto a título gratuito que tenga por objeto la transferencia de dominio.

Se incluyeron dentro de los servicios gravados, nuevos servicios.

Se extiende el impuesto a las ventas al detalle en los sectores en los cuales el régimen sea posible y, en el resto de sectores se reestructuraron las tasas de acuerdo a la naturaleza del artículo gravado. La más alta subió a 35% (suntuarios); 10% (gasolinas); 6% (bienes de capital y la mayoría de artículos intermedios y seminecesarios); 4% (productos derivados del petróleo, a excepción de gasolina y aceites); 15% la general.

Asímismo, los servicios fueron gravados con tasas diferenciales del 6%, 15% y 30%, según su naturaleza.

Se amplió el régimen de exenciones, extendiéndolo a todos los alimentos no incluidos expresamente como afectos.

Se establece como base imponible el total del precio convenido, incluyendo los intereses por pago al crédito, y todas las erogaciones complementarias a la venta afectada. Se permite descontar de la materia imponible los descuentos efectivos que aparecen en las facturas y que no estuvieran sujetos a ninguna condición.

Se faculta al Gobierno, para determinar la base imponible según valor comercial de los artículos, para los casos en los cuales las operaciones se efectuaran con precios notoriamente inferiores a los vigentes en el comercio.

## **5.5 Régimen actual del D.L.3541 de 1983 y, complementarias**

### **i) Hechos imposables**

El impuesto se aplica sobre la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente; la prestación de los servicios especificados que, se realicen en el territorio del país; y, la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

No se encuentra gravada la venta de activos fijos, salvo caso de habitualidad en las ventas.

Se considera venta: los actos que implican transferencia de dominio a título gratuito u oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones y, de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen por cuenta propia, o por cuenta y a nombre de terceros; los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa; las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles o a servicios no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúe la incorporación.

## **ii) Contribuyentes**

Las personas naturales o jurídicas respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial, esto es, la venta de bienes muebles corporales. Tratándose de transferencias de títulos valores de carácter corporativo (acciones) u obligacionales (letras) no causan el impuesto. En cambio, los títulos valores reales (warrant) sí causan impuesto.

## **iii) Nacimiento de la obligación tributaria**

En la venta: Al momento de emitirse la factura o documento equivalente, y /o a la fecha de entrega, lo que ocurra primero;

En la permuta: En la fecha de la entrega de los bienes permutados;

En la venta financiada: Los intereses integran la base imponible, desde el momento en que se genera la obligación de pagarlos.

En la prestación de servicios: En el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de la terminación del servicio o, en la fecha de pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

## **iv) Responsables del impuesto**

Los productores y comerciantes que habitualmente realizan actos de comercio, cualquiera fuera la fase de los ciclos de producción y comercialización; los importadores y los que prestan servicios afectos. Por excepción los vendedores de aerodinámicos (aviones etc) son responsables, aún cuando no tengan carácter de habituales.

Los que venden por cuenta y a nombre de terceros, responden tanto quien realiza la venta a nombre propio como el tercero a cuyo nombre se efectúa, siempre que una parte de la operación corresponda al intermediario. Cuando la totalidad corresponde a quien encomendó la venta, el responsable será el mandante.

En los servicios: quienes prestan los servicios gravados, sin que se requiera de habitualidad.

En las importaciones: Todos los importadores de bienes muebles corporales que no hayan sido excluidos, sea habituales u ocasionales.

## **5.6 Base gravable**

a) Venta y servicios: El valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facture o convengan por separado y aunque, considerados independiente, no se encuentren sometidos a imposición.

Los descuentos efectivos no integran la base imponible, cuando figuran en la factura y resulten normales. Tampoco los envases, cuando sean materia de devolución.

Los gastos por cuenta del adquiriente o usuario y el valor de los bienes proporcionados con el servicio hacen parte de la base gravable, así como los reajustes del precio convenido.

El precio de la instalación, cuando la efectúa el vendedor del bien.

En las importaciones, el valor CIF + tarifas arancelarias + Impuesto a las Importaciones.

En la venta de productos afectos a impuestos al consumo, la base no incluye dichos impuestos.

## **5.7 Régimen simplificado**

Los comerciantes, minoristas o detallistas, cuyas ventas gravadas estén sometidas a la tasa general del 10%, y, quienes prestan servicios de revelado y copias fotostáticas, reparación, mantenimiento que implique incorporación de repuestos y fabricación, elaboración o construcción de bienes por encargo de terceros, pueden acogerse a dicho régimen, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) No estén constituidos como sociedades;
- b) Sus ingresos netos provenientes de su actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior no superen una suma fijada anualmente por la administración tributaria;
- c) No tener más de dos establecimientos;
- d) Su patrimonio bruto al año fiscal anterior no exceda de una suma determinada anualmente por la administración tributaria.

Procedimiento: Señalar el régimen, al inscribirse en el Registro Nacional de Ventas. Igualmente, puede hacerlo mediante comunicación dentro del mes posterior al ejercicio económico en el que se han presentado los requisitos para que proceda el acogimiento.

No emiten facturas, sino documentos internos, en los que no se discrimina el impuesto atribuible a las operaciones. Dicho impuesto está constituido por una cuota fija anual de acuerdo con los ingresos netos del año inmediatamente anterior proveniente de su actividad comercial, y de la suma de los impuestos descontables (crédito fiscal) y del 10% del valor de las compras de bienes tanto exentos como exonerados. Para tener derecho a los descuentos, debe contarse con las facturas que amparen las adquisiciones.

## **5.8 Inscipción**

Los responsables, incluidos los exportadores que están exonerados, están obligados a inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores.

## **5.9 Declaración y pago**

La declaración en el régimen general se hace bimensualmente, dentro del plazo y en las oficinas bancarias del domicilio del responsable.

Los responsables del impuesto simplificado la presentan anualmente.

La declaración se presenta en los formatos aprobados por la administración tributaria, no considerándose presentada si, no se cumple con llenar la información básica.

La administración tributaria puede formular liquidaciones oficiales que son :

- a)revisión, cuando observa la base imponible o la tasa aplicada;
- b)corrección aritmética, cuando encuentra error aritmético; y,
- c)de aforo, cuando el responsable no ha cumplido con declarar.

#### **5.10 Obligaciones formales**

- a)Inscribirse en el Registro de Vendedores;
- b)Llevar contabilidad del impuesto con registro de ventas y compras;
- c)Entregar facturas por todas las operaciones que realicen;
- d)Presentar las declaraciones pago bimensuales;
- e)Solicitar la cancelación en el Registro de Vendedores dentro del plazo de 30 días del cese de sus actividades, y, en tanto se verifica por la administración tributaria, debe seguir presentando declaraciones de venta en cero.

#### **5.11 Facturación**

Los responsables del régimen general están obligados a emitir facturas conteniendo los datos específicos señalados por la autoridad administradora, en los que debe necesariamente figurar en forma independiente el valor de la venta y, el impuesto, debiendo conservar copia de las mismas.

Los que se inscriben en el Régimen Simplificado, llevan documentos internos con las ventas diarias globales.

La omisión en la facturación conlleva que se considere como valor de venta-salvo prueba en contrario- el corriente en plaza.

La administración tributaria está facultada para que, previa verificación en el establecimiento o negocio, levanten un acta en la cual dejen constancia sobre la no expedición de factura.

La omisión en la expedición de facturas o que no contengan los requisitos legales dá lugar a la aplicación de sanciones pecunarias que, pueden ser reducidas siempre que el responsable reconozca su falta y pague la sanción reducida.

### **5.12 Crédito fiscal**

Se reconoce el derecho a descontar el impuesto gravado en la adquisición de los artículos gravados adquiridos por el responsable. Los saldos a favor de los períodos liquidados, se aplican al siguiente período.

### **5.13 Derecho a devolución**

Los productores de bienes exentos y, los exportadores tienen derecho a la devolución del impuesto que afectó las adquisiciones. La solicitud puede presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración tributaria que originara el saldo a favor. La devolución puede hacerse mediante compensación con otros tributos exigibles.

### **5.14 Régimen de exoneraciones e inafectaciones**

Se contempla dos relaciones de productos identificados por partidas arancelarias, que gozan de exoneración o inafectación según el caso.

En términos generales, los productos en estado natural se encuentran inafectos.

Los productos alimenticios como el azúcar, cereales, legumbres, hortalizas y frutas preparadas o conservadas, jugos de frutas, aceites vegetales, embutidos de carne, leche, café, harinas, almidones y otros productos del agro se encuentran exonerados.

## **6. Evolucion del impuesto en Europa y América**

### **6.1 Europa**

#### **6.1.1 Alemania**

Por ley del 29 de mayo de 1967 , fué establecido con vigencia a partir de 1968. Actualmente, la tarifa general aplicable es del 14% y, la preferencial, para casos especiales es de 7%.

#### **6.1.2 Italia**

Se estableció con vigencia desde el 1 de enero de 1973. La actual tasa general es del 18% y, las tarifas diferenciales son del 2,9 y 38%.

#### **6.1.3 Luxemburgo**

Rige desde el 1 de enero de 1970. El régimen actual contempla una tarifa general del 12% y tarifas diferenciales del 6 y 3%.

#### **6.1.4 Bélgica**

Su incorporación fué aprobada al 3 de julio de 1969 y rige a partir de 1971. La tasa general es del 19% y las diferenciales son del 6,17,25 y 33%.

#### **6.1.5 Irlanda**

Con base en la ley del 26 de julio de 1972, se estableció a partir del 1 de noviembre del mismo año. Las tarifas actuales son del 10 y 25%.

#### **6.1.6 España**

Rige a partir de 1986. La tasa general es del 12% y las diferenciales o especiales son del 6 y 33%.

### **6.1.7 Reino Unido**

Fué establecido a partir del 1 de abril de 1973. La tarifa vigente es del 15%.

## **6.2 América**

### **6.2.1 Argentina**

Se aplica desde el 1 de enero de 1975. La tasa general es del 18%.

### **6.2.2 Bolivia**

Rige desde noviembre de 1973. La tasa es del 10%.

### **6.2.3 Brasil**

El impuesto a los productos industrializados (IPI), tipo valor agregado en etapa de fabricación, se aplica desde el 30 de noviembre de 1964 en virtud de la ley 4502, a nivel federal. El impuesto sobre la circulación de mercancías (ICM), tipo valor agregado, en las restantes fases o etapas del proceso de la distribución y venta a nivel nacional, se aplica desde el 25 de octubre de 1965. La tarifa actual es del 17%, y las que se aplican para las transacciones interestatales son del 9% y del 12%.

### **6.2.4 Chile**

Se aplica desde el 1 de marzo de 1975, en virtud del decreto ley 825 de 1974. La tarifa vigente es del 20% (Año 1996 reducido al 18%).

### **6.2.5 Costa Rica**

Se aplica desde 1975. La tarifa general vigente es del 10%.

### **6.2.6 México**

Se estableció a partir del 1 de enero de 1980 mediante ley del 22 de diciembre de 1978. La tasa general actual es del 15% y, las diferenciales son del 6% y del 20%.

### **6.2.7 Panamá**

Se aplica desde el 1 de marzo de 1977 en virtud de la ley del 22 de diciembre de 1976. Las tasas actuales son del 5% y del 10%.

### **6.2.8 Uruguay**

Se aplica desde el 1 de enero de 1973 en virtud de la ley 14.100 del 29 de diciembre de 1972. La tasa actual es del 20% y la preferencial a bienes de primera necesidad o de interés social es del 12%.

## **7. El IVA en Venezuela**

### **7.1 Creación del Impuesto**

El tributo funciona bajo la modalidad del impuesto plurifásico no acumulativo al Valor Agregado, a ser aplicado a las ventas de bienes muebles corporales, cualquiera fuera su etapa de producción y comercialización; igualmente, grava la importación de bienes muebles corporales y, la prestación de servicios independientes, con excepción de los que específicamente se encuentran inafectos o exonerados.

El concepto de bien mueble corporal comprende los insumos, materias primas, partes, piezas, equipos, bienes intermedios en el proceso productivo, bienes de consumo final, cualquier bien tangible que sea transportado de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza externa y aquéllos susceptibles de ser vendidos antes de su separación del inmueble del cual forman parte o al cual están adheridos.

## **7.2 Nacimiento de la obligación imponible**

a) En la venta de bienes muebles corporales: la transferencia en propiedad de bienes muebles corporales, situados en el país, sea a título oneroso o gratuito, cualquiera sea la naturaleza o denominación del contrato, a nombre propio o de terceros, siempre que versen sobre bienes muebles corporales propios del objeto, giro o actividad del vendedor, incluyendo los retiros de bienes muebles corporales del objeto o giro del negocio o empresa, con destino al uso o consumo propio de los socios, directores o personal de la empresa, a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales o con cualquier otra intención, salvo el caso que sean consumidos dentro de la propia actividad o giro del negocio, o ser trasladados al activo fijo del mismo o incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto o giro social;

b) En la importación: La importación definitiva al país de bienes corporales muebles o de servicios (su nacionalización), sean éstos destinados al uso o consumo del importador, a la venta o incorporados a la producción, fabricación o comercialización de otros bienes, a la prestación de servicios o a cualquier otro fin;

c) En la prestación de Servicios: Las convenciones y contratos mediante los cuales una parte ejecuta una prestación de servicios independientes y la otra parte prestataria paga una remuneración como contraprestación, incluyendo el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio en los mismos casos que se aplica en el retiro de bienes muebles corporales; cuando sean prestados o utilizados en el país, aunque ellos se hayan generado o los actos, convenciones, o contratos respectivos se hayan perfeccionado en el exterior, sea que la remuneración se pague o perciba en el país o en el extranjero. Si los servicios se prestan o utilizan parcialmente en el país, se afecta la parte que corresponda a los servicios prestados o utilizados en el país.

## **7.3 Sujetos pasivos**

a) Vendedores habituales: Las personas naturales, jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho y otros entes colectivos sin personalidad jurídica, quienes en calidad de productores, fabricantes, industriales o comerciantes mayaristas o minoristas o, en cualesquiera otras calidades, realizan en forma habitual ventas u operaciones asimiladas a éstas, de bienes muebles corporales, propios de su objeto, giro o actividad y quienes efectúan el retiro de los mismos;

b) Importadores: Las personas naturales o jurídicas que en forma habitual o no, realicen importaciones definitivas de bienes muebles corporales o servicios, a su nombre, por cuenta propia o por cuenta de terceros. Se otorga calidad de contribuyente al propietario de bienes despachados del exterior con destino a Venezuela, cuando antes de su ingreso al país, éste lo transfiera a título oneroso, la operación corresponda al objeto, giro o actividad de su empresa y él sea venezolano o esté domiciliado en el país.

c) Prestadores de servicios: Las personas naturales y jurídicas que habitualmente presten los servicios independientes relacionados con su objeto, giro o actividad.

#### **7.4 Responsables del tributo**

Además de los contribuyentes, los compradores, de los bienes muebles corporales y, en su caso, el prestatario de los servicios, cuando el vendedor o prestador del servicio no tenga domicilio en el país. Asimismo, los comisionistas, consignatarios, subastadores y todos aquéllos que vendan o subasten bienes por cuenta de terceros.

#### **7.5 Agentes de retención**

Mediante decreto del Ejecutivo Nacional, se podrá nombrar como retenedores del tributo, a sociedades u otras personas jurídicas, instituciones y entidades en general, públicas o privadas, que sean compradores de determinados bienes muebles corporales o prestatarios de ciertos servicios, en operaciones o actividades realizadas por un gran número de contribuyentes de difícil control.

#### **7.6 Base imponible**

a) En la venta: el precio facturado en la compra venta, incluidos todos los montos o valores que integran la contraprestación, aunque se facturen o contabilicen separadamente, o correspondan a operaciones que consideradas independientemente no estarían sujetas al impuesto. Se deducen, las reducciones de precio, bonificaciones y descuentos normales del comercio, de carácter general y no condicionados, otorgados a los compradores o prestatarios de servicios en relación con hechos determinados, tales como: pago anticipado, monto o volúmenes de operaciones y otros similares.

Se determina la facultad de la Dirección de Impuesto a las Ventas, a efectuar su estimación para establecer la base presunta, en los casos en que el precio de venta o el monto de la remuneración por servicios prestados no es fidedigno o resulta notoriamente inferior al corriente de mercado, o no se hubieran emitido las facturas o documentos equivalentes, o el valor de esas operaciones no está determinado o no es o no pueda ser conocido;

b) En las importaciones: El valor CIF, más los derechos de importación que correspondan a la partida del bien mueble corporal importado;

c) En la prestación de servicios: el importe de la remuneración facturada.

#### **7.7 Exclusiones y exenciones**

a) Se encuentran inafectas:

i) Importaciones no definitivas;

ii) Ventas realizadas por vendedores no habituales, así como la de bienes del activo fijo de la empresa, a menos que éstos se vendan antes de tener un año de uso, contado desde su incorporación o afectación como tal;

iii) Ventas que tienen por objeto bienes no corporales, tales como especies fiscales, acciones, bonos, cédulas hipotecarias, obligaciones emitidas por compañías anónimas y otros títulos y valores mobiliarios en general, públicos o privados representativos de dinero en cualquier moneda, de derechos o créditos y cualquier otro título no traslativo de dominio o de derechos reales sobre bienes muebles corporales y, en su caso, de inmuebles;

iv) Las operaciones de ahorro, financieras, de crédito, con bolsas de valores y sobre monedas extranjeras;

v) Las prestaciones de servicios realizadas por prestadores no habituales de los respectivos servicios o cuando dichos servicios no constituyan el objeto, giro o actividad de quien lo presta.

b) Se encuentran exoneradas:

b1) Ventas:

- i) Bienes de la cesta básica que mediante decreto determine el Ejecutivo Nacional;
- ii) Productos de los reinos animal, incluidos los de la caza y la pesca, vegetal y mineral; en estado natural o sometidos sólo a tratamiento indispensables para su conservación en dicho estado;
- iii) Gasolina, kerosene, combustible diesel gasóleo, combustible pesado, gas y otros combustibles o lubricantes derivados del petróleo, producidos o extraídos en el país, que se regirán por la legislación especial aplicable a los mismos;
- iv) Libros, fascículos, periódicos, partituras musicales, revistas y papel de periódico.

b2) Importaciones: Las que se encuentran exoneradas a las ventas y, otras específicas que figuran en el listado correspondiente.

b3) Prestación de Servicios:

- i) Suministro de servicios de electricidad, telefonía, aseo urbano y agua;
- ii) Servicios médicos, odontológicos, de hospitalización y demás servicios de salud, así como los de educación prestados por instituciones inscritas como tales en el Ministerio de Educación;
- iii) Servicios prestados por entidades financieras, de crédito, bancarias, de ahorro, bursátiles, de seguros, salvo los servicios de arrendamiento financiero;
- iv) Servicios profesionales prestados en el ejercicio de profesiones independientes que requieren título, o de cualquier otra profesión u ocupación lucrativa, que no implique la realización de actos de comercio, y que comporte fundamentalmente trabajo o actuación personal basada en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica. Comprende tanto a las personas naturales como a las sociedades de profesionales que prestan exclusivamente servicios o asesorías profesionales;
- v) Servicios prestados por trabajadores independientes, en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital o materiales empleados;

- vi) Espectáculos públicos;
- vii) Contratos generales de construcción o edificación inmobiliaria.

## **7.8 Tasa del Impuesto**

La tasa es del 10% sobre la base imponible respectiva.

Las exportaciones de bienes y servicios tienen tasa 0. Para que proceda dicha tasa en el caso de servicios, se requiere que los prestatarios del servicio no tengan domicilio o residencia en el país y siempre que dichos servicios sean utilizados exclusivamente en el extranjero.

El impuesto es trasladable a los compradores o adquirentes de los bienes y a los prestatarios del servicio, debiendo incluirse el impuesto en forma independiente al del valor del bien o del servicio facturado. La suma trasladada se considera como crédito fiscal.

Los retiros y consumos de bienes, ni los consumos de servicios dan lugar a crédito fiscal.

Tampoco genera crédito, las facturas falsas o aquellas que no cumplan con los requisitos legales establecidos.

## **7.9 Crédito fiscal**

Constituye crédito fiscal: las sumas pagadas por el comprador o adquirente de bienes muebles corporales y, el prestatario de servicios afectos, así como el pagado en la importación de bienes muebles corporales o de servicios, siempre que cumplan con los requisitos siguientes:

- i) Que, correspondan al concepto de gasto o egresos útiles y necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente y estén relacionados con las operaciones del mismo contribuyente que no estén excluidas o exentas del impuesto y, que a su vez, sean susceptibles de generar impuesto a las ventas o estén gravadas con tasa 0.;
- ii) Que se encuentren consignados en la factura o documento equivalente, expedido en formatos que cumplen con los requisitos legales establecidos;

iii) Que figure en forma independiente en la respectiva factura o documento equivalente.

No dan lugar a crédito, el impuesto pagado por las personas no obligadas a inscribirse en el Registro de Contribuyentes (personas que perciben ingresos anuales inferiores a dos millones de bolívares).

En caso de operaciones en parte gravadas y en parte exentas, el crédito se distribuye en la proporción del bimestre anterior que corresponda a unas y otras.

El crédito fiscal se aplica en el correspondiente período tributario (bimensual) y, los saldos se atribuyen a los períodos subsiguientes hasta agotarlo.

Los contribuyentes que realizan operaciones no gravadas, no tienen derecho al crédito fiscal, debiendo considerar el impuesto pagado como gasto o costo.

#### **7.10 Caso de los exportadores**

Los exportadores tienen derecho a recuperar el impuesto pagado en las compras o adquisición de bienes o en la utilización de servicios, o, en las importaciones.

La recuperación podrá efectuarse mediante la emisión o entrega de certificados especiales por el monto del crédito, el mismo que no podrá exceder del 10% del monto de la exportación efectuada dentro del bimestre tributario gravable.

Los certificados especiales son transferibles a terceros e imputables en primer término al pago de deudas líquidas y exigibles del contribuyente, o bien, mediante el reintegro en dinero. La solicitud de recuperación debe ser resuelta dentro del plazo de 30 días de presentada.

En caso de cese de actividad, el saldo del crédito no utilizado, sólo puede aplicarse al pago del impuesto que se genere como consecuencia de la liquidación del negocio.

El derecho del crédito es intransferible, salvo el caso de los exportadores.

### **7.11 Declaración y pago del impuesto**

Los contribuyentes y responsables del impuesto, deberán presentar una declaración jurada, en el formato que apruebe el Ministerio de Hacienda, por las operaciones gravadas y exentas realizadas en el período tributario del bimestre calendario anterior, en el cual dejarán constancia tanto del impuesto mensual, como del crédito fiscal del mismo período. Igualmente, determinarán el impuesto a pagar o, si correspondiere, determinarán el remanente del crédito fiscal no imputado al impuesto en el respectivo período.

La casa matriz y sus sucursales y agencias, deberán presentar una sola declaración.

La declaración se presentará en los lugares que señale la Dirección General del Impuesto, dentro de los 15 días de vencido el período tributario correspondiente.

El pago se hará dentro del mismo plazo, en las oficinas receptoras que señale el Ejecutivo Nacional.

En caso de no efectuarse el pago, la Administración recibirá la declaración, pero aplicará la sanción e iniciará el cobro ejecutivo correspondiente.

La declaración deberá presentarse aun cuando no dé lugar a pago de impuesto, sea porque no se haya generado impuesto, o por que el crédito excede del monto del mismo.

En las importaciones, el pago se efectúa en la oficina receptora de fondos nacionales antes de nacionalizarse la mercadería, o en una institución financiera bancaria que disponga el Ejecutivo Nacional.

La Dirección de Impuesto a las Ventas establecerá los demás requisitos, lugares y formalidades de la declaración y pago del impuesto.

### **7.12 Presunción para la determinación de oficio**

En caso de omisión de la declaración y pago del impuesto, la Dirección del Impuesto a las Ventas podrá determinar de oficio la base imponible del impuesto, estimando que el monto de las ventas y prestaciones de servicios de un período tributario bimestral no puede ser inferior al monto de las compras efectuadas en los dos últimos períodos tributarios en conjunto, deduciendo las existencias al final del período y agregándole la cantidad representativa del porcentaje de utilidades normales brutas en las ventas y prestaciones de servicios realizadas por negocios similares, operados en condiciones semejantes, según los antecedentes que posea la administración.

### **7.13 Registro de contriuyentes**

Existe el Registro de Contribuyentes donde obligatoriamente se deben inscribir los contribuyentes, excepto aquéllos que perciben ingresos que no superen el límite fijado por el Ejecutivo Nacional (actualmente dos millones de bolívares). Los contribuyentes están obligados a informar a la administración, en el plazo de 15 días de producidos los hechos, los cambios que se hubieren producido en los datos básicos del registro.

### **7.14 Emisión de Documentos y Registros Contables**

Los contribuyentes están obligados a emitir facturas por las ventas de bienes, prestaciones de servicios y demás operaciones, estén o no gravadas, exentas o inafectas. En ellas se deberá consignar por separado el monto del impuesto.

En los casos asimilados a ventas, que por su naturaleza no den lugar a la emisión de facturas, el vendedor deberá entregar al comprador, un comprobante en el que conste el impuesto causado en la operación.

Las facturas deben emitirse en los casos de ventas, en el momento que se efectúe la entrega real o simbólica del bien mueble corporal; y en la prestación del servicio, dentro del período tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o ésta sea puesta a su disposición.

La administración tributaria dictará las normas en que se establezcan los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplirse en la impresión y emisión de las facturas u otros documentos equivalentes que las sustituyan, en las órdenes de entrega o guías de despacho o, notas de crédito o débito que se emiten con posterioridad, que las modificaran.

## **B) Impuesto a la renta**

### **1. Aplicable a la actividad agropecuaria en Argentina**

Inicialmente fué de carácter cedular , actualmente es global.

La ley vigente 23.760 establece el régimen general del impuesto, que grava la ganancias del capital y del trabajo.

Las actividades agropecuarias están consideradas como rentas de tercera categoría y, afectas, al igual que otras rentas de la actividad productiva, de comercio etc, con la tasa del 20%, aplicable sobre la ganancia neta, siempre que se trate de persona natural o jurídica nacional.

La actividad agropecuaria goza, al igual que otras actividades promocionales, del derecho de crédito fiscal por inversión en bienes muebles, amortizables y nuevos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente durante un período no menor de dos años contados a partir de la fecha de su habilitación.

Los créditos o reembolsos fiscales son de montos variables, según la ubicación de los bienes. Los montos reembolsables se aplican con tasas que van del 10% al 35% sobre el valor de las inversiones y, debe ser aplicado dentro de los dos años de la habilitación de los bienes materia de inversión.

### **2. Impuesto a la renta al sector agropecuario en Colombia**

Las empresas que se dedican a la actividad agropecuaria no gozan de ningún beneficio especial, salvo el caso de nuevas explotaciones en zonas de colonización.

La tasa del impuesto es del 40%, si la actividad es realizada por sociedades anónimas y, del 20% si, es realizada por personas jurídicas no constituidas como sociedad anónima.

### **3. En México**

El art. 67° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (ISR) ha creado un régimen simplificado aplicable a la persona jurídicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas ganaderas, pesqueras o silvícolas, quienes pueden calcular el impuesto bajo cualesquiera de dos alternativas: a) aplicando al resultado fiscal del ejercicio la tasa general del 34% sobre la utilidad obtenida ó b) aplicando dicha tasa a la cantidad que se obtenga de multiplicar el resultado fiscal por el factor 1.515.

Las personas morales que desarrollan las actividades agrícolas tienen derecho a disminuir el resultado fiscal del ejercicio en una proporción que se determina según el siguiente procedimiento:

- i) Se calculará el monto equivalente a veinte veces al salario mínimo general correspondiente al área geográfica de la persona moral elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados, el mismo que en ningún caso excederá en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general anual;
- ii) Se calculará la proporción que dicho monto representa en los ingresos propios de la actividad del contribuyente;
- iii) Se tomarán las proporciones que se hayan determinado en los cinco ejercicios anteriores en aplicación de los dispuesto en el inciso que antecede;
- iv) Se calculará el promedio de las proporciones obtenidas de conformidad con lo dispuesto en los inciso ii) y iii) y, el resultado constituirá la proporción en que se disminuirá el resultado del ejercicio.

Esta deducción reemplaza a la deducción genérica de gastos por personal que contempla la norma general.

#### 4. En Chile

La Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el D.L. 824 establece que las personas naturales o jurídicas que posean o exploten bienes raíces agrícolas abonarán el impuesto con la tasa del 15% aplicable según la naturaleza de la persona:

a) Las personas jurídicas constituidas como sociedades anónimas pagarán el impuesto sobre la renta efectiva producida por los bienes agrícolas, teniendo el derecho de rebajar el Impuesto Territorial abonado, hasta el límite del mismo. De resultar mayor éste último, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni podrá solicitarse su devolución.

En el caso de encontrarse exonerado del impuesto territorial, se deducirá el importe que hubiera correspondido pagar;

b) Las personas naturales o jurídicas distintas a las sociedades anónimas que reúnan los requisitos legales exigidos, pagarán el Impuesto a la Renta, aplicando la tasa del 15% sobre una base presunta constituida por el 10% del valor de avalúo fiscal del predio.

Para acogerse a dicho tratamiento, se requiere:

- i) Que, la persona jurídica esté integrada exclusivamente por personas naturales;
- ii) Que, sus ventas anuales no excedan en su conjunto de 8,000 unidades tributarias mensuales.

## RELACION DE PROYECTOS DE ASISTENCIA TECNICA Y CAPACITACION BRINDADOS POR EL PROYECTO PAPI AL GOBIERNO PERUANO

### I. ASISTENCIAS TECNICAS

	Nombre del Estudio	Entidad Solicitante	Año (**)
1*	Política arancelaria.	MEF	1991
2*	Política financiera.	MEF	1991
3*	Política sobre hidrocarburos.	MEF	1991
4*	Deuda externa.	MEF	1991
5*	Actividad empresarial del Estado.	MEF	1991
6*	Simplificación de procedimientos administrativos de comercio exterior.	MEF	1991
7*	Programa de inversión pública.	MEF	1992
8*	Relación de organismos multisectoriales y países donantes.	MEF	1992
9*	Revisión y propuesta de modificación de dispositivos legales que rigen la organización y funcionamiento del Poder Ejecutivo.	SGPR	1992
10*	La reinserción del Perú en el sistema internacional	SGPR	1992

-128-

	Nombre del Estudio	Entidad Solicitante	Año (**)
11*	Financiamiento del comercio exterior	MEF	1992
12	Estudio de la minería informal y medio ambiente en la zona de Ica - Arequipa y diseño de propuestas	M.Energía y Minas	1994
13	Mecanismos de comercialización de productos agrícolas I	M.Agricultura y MEF	1994
14	Nuevos instrumentos financieros para el mercado de valores peruanos	CONASEV-SAFP	1994
15	Factores que afectan la competitividad del sector exportador peruano	MEF	1994
16*	Metodología para obtener indicadores de evasión fiscal en empresas del sector industrial mediante la aplicación de técnicas insumo-producto	SUNAT	1994
17	Evaluación de los registros y autorización administrativa para la formalización de empresas.	MITINCI	1994
18	Estudio para la modernización progresiva de los Registros Públicos.	M.Justicia	1994
19	Reforma del proceso de comercialización de productos agrícolas II	M. Agricultura	1994
20*	Análisis de los circuitos de comercialización e informalización de producción - venta	SUNAT	1994
21*	Proyecto de aplicación piloto de la técnica insumo-producto para la obtención de indicadores de evasión fiscal en la industria	SUNAT	1994

	Nombre del Estudio	Entidad Solicitante	Año (**)
22	Mecanismos de coordinación de gobiernos locales: Análisis de experiencias internacionales y formulación de propuestas	PCM	1994
23	Descentralización fiscal, gobernabilidad y distribución de recursos a los gobiernos locales.	MEF	1994
24*	Plan de inversiones en educación.	MEF y M.Educación	1994
25*	Plan de inversiones en salud.	MEF y M.Salud	1995
26	Desregulación normativa y administrativa del Registro Unificado.	MITINCI	1995
27	Desarrollo industrial y medio ambiente	MITINCI	1995
28*	Sistema Nacional de Servicio Civil.	SGPR	1995
29*	Los costos del cumplimiento de la regulación estatal tributaria	SUNAT	1995
30*	Estudio de impacto ambiental en el Sector Pesquero	M.Pesquería	1996
31*	Promoción de la oferta primaria como mecanismo de promoción y financiamiento	CONASEV	1996
32	Simplificación del acceso de las empresas al mercado.	INDECOPI	1996
33*	Sistema previsional integral.	SAFP	1996
34*	Código Sanitario.	M.Salud	1996
35*	Reglamento sanitario de alimentos	M.Salud	1996

135

	Nombre del Estudio	Entidad Solicitante	Año (**)
36*	Evaluación del programa de focalización del gasto social básico - salud	M.Salud	1996
37	Estrategia sectorial para las negociaciones comerciales del Perú con los países del MERCOSUR.	M.Agricultura	1996
38	Evaluación de la situación del mercado de tierras y tenencia en el país.	M.Agricultura	1996
39	Sistema de investigación y extensión agraria.	M.Agricultura	1996
40	Estrategias para el desarrollo del mecanismos de subcontratación y formación de consorcios aspecto normativo.	MITINCI	1996
41	Estrategias para el desarrollo del mecanismos de subcontratación y formación de consorcios : Aspecto organizativo.	MITINCI	1996
42*	Reorganización administrativa y funcional del Ministerio de Pesquería : Dependencias regionales y organismos descentralizados del Ministerio de Pesquería	M.Pesquería	1996
43*	Estudio,diseño e implementación de la política de aplicación de la Legislación Antimonopolios en el Perú.	INDECOPI	1996
44*	Mejoramiento de la gestión presupuestal en el MINSA	M.Salud	1996
45	Mecanismo de coordinación para el desarrollo de la actividad turística en el Perú.	MITINCI	1996

	Nombre del Estudio	Entidad Solicitante	Año (**)
46	Diseño de un régimen tributario para el sector agropecuario.	MEF,SUNAT,M.AGR	1996
47	Desarrollo industrial y uso sostenido del ambiente, fase II.	MITINCI	1996
48	Política de capacitación para el Sector Público.	PCM	1996
49	Proyecto de Simplificación Administrativa e Información Ciudadana.	PCM	1996
50	Proyecto de modernización del Régimen Único de Licitaciones y Contratos de Obras Públicas (RULCOP) y del Reglamento Único de Adquisiciones (RUA).	MEF y PCM	1996
51*	Proyecto para el mejoramiento de la producción y difusión de estadísticas laborales	M.de Trabajo	1997
52*	Estudio técnico-legal de los problemas de adulteración, falsificación y piratería de productos industriales.	MITINCI -INDECOPI	1997
53*	Marco institucional en que se desarrolla la labor de la Comisión de Protección al Consumidor	INDECOPI	1997
54*	Marco regulatorio del sistema de acreditación de organismos de marcas de conformidad y organismos de inspección.	INDECOPI	1997
55*	Diseño del sistema arbitral especial de la propiedad de vivienda	MTCVi	1997
56*	Simplificación del proceso de titulación de propiedades	MTCVi	1997
57*	Nuevos instrumentos financieros: Derivados financieros	CONASEV	1997

137

	Nombre del Estudio	Entidad Solicitante	Año (**)
58	Edición del estudio aspectos organizativos en diseño de estrategias de desarrollo de mecanismos de subcontratación y formación de consorcios.	MITINCI	1997
59*	Modificación de las técnicas de muestreo para las estadísticas laborales	M.Trabajo	1997
60*	Empleo Rural: Principales problemas en metodología de medición y políticas de acción	M.Trabajo	1997
61*	Diseño de un programa de recompra y canje de deuda por proyectos sociales	MEF	1997
62*	Programa de asistencia técnica a las cajas rurales de ahorro y crédito	COFIDE	1997
63	Necesidades de las oficinas descentralizadas del Indecopi (ODI)	INDECOPI	1997
64	Política de información y promoción de la libre competencia y la protección de la propiedad industrial a los agentes intermediarios y productores de servicios	INDECOPI	1997

139

## II. CAPACITACION (\*\*\*)

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
II.A	<u>CAPACITACIONES EN EL EXTERIOR.</u>		
1	Aspectos económicos y operativos de la Banca Central.	BCR	1994
2	Optimización del manejo de reservas.	BCR	1994
3	U.S. Money and Capital Markets.	CONASEV	1994
4	Derivative instruments: strategies, trading and valuation.	CONASEV y SAFP	1994
5	Futures Markets.	CONASEV y SAFP	1994
6	Mergers and acquisitions.	CONASEV y SAFP	1994
7	Project Appraisal: techniques for realizing financially viable projects.	MEF	1994
8	Securities clearance, settlement and accounting.	CONASEV	1994
II.B	<u>CAPACITACIONES Y PROGRAMAS DE DIFUSION LOCALES.</u>		
1	Capacitación a capacitadores de directores de escuelas	M.Educación	1994

141

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
2	<p>Capacitación en políticas para el desarrollo de la pequeña y microempresa:</p> <p>2.1 Crédito a microempresas, la experiencia del Banco Sol de Bolivia</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Evento en Lima.</li><li>• Evento en Arequipa.</li></ul> <p>2.2 La experiencia de aglomeraciones de pequeña y microempresas en Vale Dos Sinos</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Evento en Lima</li><li>• Evento en Trujillo</li></ul> <p>2.3 Herramientas de servicios para la pequeña Empresa</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Evento en Lima</li><li>• Evento en Cajamarca</li></ul> <p>2.4 Coordinación Institucional para el desarrollo de la pequeña empresa</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Evento en Lima</li><li>• Evento Cuzco</li></ul> <p>2.5 El Papel de las pequeñas empresas en EE.UU. y la experiencia del centro de servicios para las pequeñas empresas de la Universidad Intern. de la Florida.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Evento en Lima</li><li>• Evento en Piura</li></ul>	MITINCI	1994

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
3.	Conf. sobre la cooperación regional en el manejo de los residuos sólidos y peligrosos en países en desarrollo.	MITINCI	1994
4.	<p>Programa de capacitación en administración de rentas municipales</p> <p>4.1 Forum "Finanzas Municipales", municipios participantes: Jesús María, San Miguel, Surquillo, Lince, Surco, Lima Metropolitana, Sta. Rosa, San Bartolo y San Borja.</p> <p>4.2 Forum "Finanzas Municipales", municipios participantes: Ventanilla, Carabaylo, Villa María del Triunfo, Villa El Salvador, Trujillo y Chiclayo.</p> <p>4.3 Curso "Adm.de Rentas Municipales", Huampaní</p>	M.Presidencia	1994
5.	Capacitación a Congresistas.	CCD	1994
6.	Programación financiera.	BCR	1995
7.	Finanzas Públicas.	MEF	1995

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
8.	Curso de actualización en economía internacional para funcionarios diplomáticos 8.1 I Curso para diplomáticos. 8.2 II Curso para diplomáticos. 8.3 III Curso para diplomáticos.	M.R.Exteriores	1995
9.	Formulación y evaluación de proyectos turísticos: 9.1 Curso realizado en Lima. 9.2 Evento realizado en Lima. 9.3 Evento realizado en Arequipa. 9.4 Evento realizado en Chiclayo.	MITINCI	1995
10	Programa de entrenamiento en preparación y evaluación de proyectos de inversión pública	MEF	1995
11	Capacitación en la aplicación de técnicas de Insumo Producto para la obtención de indicadores de Evasión Fiscal en las empresas industriales	SUNAT	1995
12	Procedimientos operativos de un sistema de valoración basados en el Código de Valor del GATT	SUNAD	1995

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
13	Capacitación en la metodología de insumo producto para detectar Evasión Fiscal, para el Tribunal Fiscal.	SUNAT y Tribunal Fiscal	1995
14	Finanzas Públicas II.	SGPR	1995
15	Curso de Capacitación Rural para la Pequeña Agricultura <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evento en Yurimaguas</li> <li>• Evento en Pucallpa</li> <li>• Evento en Tumbes</li> <li>• Evento en Camaná</li> <li>• Evento en Chincha</li> <li>• Evento en Huancayo</li> <li>• Evento en Caraz</li> <li>• Evento en Huacho</li> <li>• Evento en Trujillo</li> <li>• Evento en Tarapoto</li> <li>• Evento en Pisco</li> <li>• Evento en Cajamarca</li> <li>• Evento en La Unión</li> <li>• Evento en San Francisco</li> <li>• Evento Tacna</li> </ul>	COFIDE	1995

193

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
16	Programa de preparación y evaluación de proyectos de inversión Pública Regional y local Macro Región Sur.	M.Presidencia	1995
17	Programa de especialización para corredores de productos y operadores en Bolsa de Productos	CONASEV	1995
18	Finanzas Públicas III.	MEF y SGPR	1996
19	Fortalecimiento de las organizaciones de usuarios de agua de riego en la costa peruana <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evento en Chincha, para Directores.</li> <li>• Evento en Chincha, para Adm. y Técnicos.</li> <li>• Evento en Barranca, para Directores</li> <li>• Evento en Barranca, para Adm. y Técnicos</li> <li>• Evento en Camaná, para Directores</li> <li>• Evento en Camaná, para Adm. y Técnicos</li> </ul>	M.Agricultura	1996
20	Capacitación de jueces y fiscales en Protección de la Propiedad Industrial.	INDECOPI	1996
21	Programa de formación de futuros corredores de productos y operadores especiales de Bolsa de Productos II	CONASEV	1997

hpl

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
22	Preparación y evaluación de proyectos de inversión pública reg. y local. Macro Región Norte	M.Presidencia	1997
23	Programa de difusión de las ODIS <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evento en Cuzco, gremial.</li> <li>• Evento en Cuzco, educativo.</li> <li>• Evento en Huancayo, gremial</li> <li>• Evento en Huancayo, educativo.</li> <li>• Evento en Trujillo, gremial</li> <li>• Evento en Trujillo, educativo</li> <li>• Evento en Chiclayo, gremial</li> <li>• Evento en Chiclayo, educativo</li> <li>• Evento en Arequipa, gremial</li> <li>• Evento en Arequipa, educativo</li> <li>• Evento en Iquitos, gremial</li> <li>• Evento en Iquitos, educativo</li> <li>• Evento en Piura, gremial.</li> <li>• Evento en Piura, educativo.</li> <li>• Evento en Tacna, gremial.</li> <li>• Evento en Tacna, educativo.</li> </ul>	INDECOPI	1997

145

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
24	Proyecto de difusión de los conceptos de una economía de mercado a nivel nacional: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evento en Lima (Indecopi)</li> <li>• Evento en Lima ( UNI)</li> <li>• Evento en Huaraz</li> <li>• Evento en Cajamarca</li> <li>• Evento en Iquitos</li> <li>• Evento en Juliaca</li> <li>• Evento en Tacna</li> <li>• Evento en Ilo</li> <li>• Evento en Ica</li> <li>• Evento en Huancayo</li> <li>• Evento en Chiclayo</li> <li>• Evento en Trujillo</li> </ul>	INDECOPI	1997
25	Seminario taller internacional: Medición de la calidad de la educación. En las siguientes provincias: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lima</li> <li>• Arequipa</li> <li>• Piura</li> </ul>	M.Educación	1997

140

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
26	Proyecto de cooperación técnica y capacitación para el desarrollo y difusión del Registro de Propiedad Intelectual en el Perú <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evento en Huancayo</li> <li>• Evento en Trujillo</li> <li>• Evento en Juliaca</li> <li>• Evento en Chiclayo</li> <li>• Evento en Lima</li> </ul>	INDECOPI	1997
27	Cursos descentralizados sobre gestión de centros educativos de excelencia En las siguientes provincias: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lima</li> <li>• Arequipa</li> <li>• Chiclayo</li> </ul>	M. Educación	1997
28	Indecopi Educa <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evento Lima ( Cono Sur)</li> <li>• Evento Lima ( Cono Norte)</li> <li>• Evento Cuzco</li> <li>• Evento Arequipa</li> <li>• Evento Piura</li> </ul>	INDECOPI	1997

151

8h1

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
29	<p>Programa de difusión y promoción de la Bolsa de Productos de Lima.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Trujillo</li><li>• Piura-Tumbes</li><li>• Chiclayo-Jaén</li><li>• Cuzco</li><li>• Quillabamba</li><li>• Ica</li><li>• Tarapoto</li><li>• Camaná</li><li>• Huancayo</li><li>• Jaén</li><li>• Chanchamayo</li><li>• Lima</li></ul>	CONASEV	1997

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
30	Programa de capacitación en planificación participativa para productores y empresarios orientados a la agroexportación. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Moquegua</li> <li>• Chulucanas</li> <li>• Huancayo</li> <li>• Jaén (Cajamarca)</li> <li>• Chimbote</li> <li>• Huaral</li> <li>• Andahuaylas</li> <li>• Juliaca</li> <li>• Puno</li> <li>• Picota</li> </ul>	PROMPEX	1997
31	Capacitación de las empresas agropecuarias en gestión empresarial <ul style="list-style-type: none"> <li>• Piura</li> <li>• Chiclayo</li> <li>• Trujillo</li> <li>• Ica</li> <li>• Huaura</li> </ul>	M.Agricultura	1997

149

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
32	Programa de preparación y evaluación de proyectos de inversión pública regional y local. Macro Región Centro.	M.Presidencia	1997
33	Seminario de difusión: Las nuevas relaciones Estado-usuarios en el mercado de las telecomunicaciones. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Huancayo, usuarios</li> <li>• Cuzco, usuarios</li> <li>• Iquitos, usuarios</li> <li>• Iquitos, funcionarios municipales</li> <li>• Tacna, usuarios</li> <li>• Tacna, funcionarios municipales</li> <li>• Piura, usuarios</li> <li>• Piura, funcionarios municipales</li> <li>• Lima, Cono Norte</li> <li>• Lima, Cono Sur</li> </ul>	OSIPTEL	1997

150

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
34	Programa de capacitación a las Entidades de Desarrollo de las Pequeñas y Microempresa (Edpymes.)	COFIDE	1997
35	Desarrollo regional y descentralización educativa <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evento en Lima</li> <li>• Evento en Chiclayo</li> <li>• Evento en Iquitos</li> <li>• Evento Tacna</li> </ul>	M.Educación	1997
36	Derechos antidumping y compensatorios en el marco de la Organización Mundial del Comercio	INDECOPI	1997
37	Ayacucho: Haciendo juntos que el mercado turístico funcione.	INDECOPI	1997
38	Capacitación a congresistas sobre el Mercado de Valores.	CONASEV	1997
39	Seminario nacional: Desafíos de la modernización curricular.	M.Educación	1997

	Nombre de la Capacitación o Programa de Difusión	Entidad Solicitante	Año (**)
40	Seminario Educativo para el Pequeño Inversionista. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Arequipa</li> <li>• Trujillo</li> <li>• Chiclayo</li> <li>• Lima</li> </ul>	CONASEV	1997
41	Proyecto de sistematización de la experiencia en conciliación para la Comisión de Protección al Consumidor (CPC) del INDECOPI.	INDECOPI	1997
42	Programa de capacitación en gestión pública	PCM	1997
43	Indecopi Educa II: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Huancayo</li> <li>• Trujillo</li> <li>• Iquitos</li> <li>• Puno</li> <li>• Ayacucho</li> <li>• Abancay</li> <li>• Tarapoto</li> </ul>	INDECOPI	1997
44	Lineamientos para el desarrollo de una política de comunicación para el INDECOPI	INDECOPI	1997

(\*) El estudio no ha sido reproducido

(\*\*) Año de culminación del estudio.

(\*\*\*) Los documentos repartidos en las capacitaciones y programas de difusión no han sido reproducidos.

157