

Implicancias de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributaria en el Perú

Pamela Torres Huaynate

Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú

Resumen

El presente trabajo de investigación no experimental, cuantitativo, correlacional y con diseño ex post facto tuvo como objetivo determinar las implicancias de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributaria en el Perú. Se empleó una muestra conformada por 40 especialistas en tributación a los cuales se les aplicó una encuesta tipo Likert, cuyos resultados confirman una correlación de $Rho=0,473$ entre la variable exoneraciones tributarias y elusión tributaria. Esto demuestra que las exoneraciones tributarias tienen una influencia moderada en la elusión tributaria, mientras que la correlación con la evasión tributaria alcanza un $Rho= 0,322$, lo cual evidencia, una correlación positiva baja, es decir, se confirma la existencia de incidencia, aunque de baja intensidad, y se concluye que existe implicancia de las exoneraciones tributarias en la elusión y la evasión tributaria en el Perú, en una forma negativa.

Palabras clave: **Beneficio Tributario, exoneraciones, elusión y evasión**

Implications of tax exemptions in tax avoidance and evasion in Peru

Abstract

The objective of this non-experimental, quantitative, correlational research work with an ex post facto design was to determine the implications of tax exemptions on tax avoidance and evasion in Peru, with a sample made up of 40 tax specialists to whom a Likert-type survey was applied to them, the results of which confirm a correlation of $Rho=0.473$ between the variable tax exemptions and tax avoidance, which shows that tax exemptions have a moderate influence on tax avoidance, while the correlation

with tax evasion reaches a $Rho= 0.322$, evidencing a low positive correlation, that is, it confirms the existence of incidence, although of low intensity, concluding that there is an implication of tax exemptions in tax avoidance and evasion in Peru, in a negative way.

Keywords: Tax Benefit, exemptions, avoidance and evasion

Implicações das isenções fiscais na elisão e evasão fiscais no Peru

Resumo

O objetivo deste trabalho de pesquisa não experimental, quantitativa e correlacional com um desenho ex post facto foi determinar as implicações das isenções fiscais na elisão e evasão fiscal no Peru, com uma amostra composta por 40 especialistas tributários aos quais a eles foi aplicada uma pesquisa cujos resultados confirmam uma correlação de $Rho=0,473$ entre a variável isenções fiscais e elisão fiscal, o que mostra que as isenções fiscais têm uma influência moderada na elisão fiscal, enquanto a correlação com a evasão fiscal atinge um $Rho= 0,322$, evidenciando uma correlação positiva baixa, ou seja, confirma a existência de incidência, embora de baixa intensidade, concluindo que há uma implicação das isenções fiscais na elisão e evasão fiscal no Peru, de forma negativa.

Palavras-chave: Benefício Fiscal, isenções, elisão e evasão

1. Introducción

En el mundo entero los países menos desarrollados otorgan excesivos gastos tributarios a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. Sin embargo, los países desarrollados no recurren tanto al gasto tributario porque entienden que es mejor invertir que dejar de recibir.

Cuba y Jiménez (2018) acogen la interrogante de Surrey (1970) con respecto a la efectividad con los incentivos tributarios otorgados por los Estados Unidos, pues se argumenta que los beneficios son inferiores al cumplimiento de los propósitos. Esto, a diferencia de lo que se puede lograr con los gastos públicos, si se considera la complejidad que generan los beneficios tributarios respecto a su equidad y su administración.

Es importante considerar el tratamiento tributario y las buenas prácticas de otros países como en el caso de Indonesia. En este país, en el período 1970 a 1980, se

ofreció en forma similar a otras naciones de la región, incentivos tributarios que, luego, dejaron sin efecto, lo cual ocasionó malestar entre los inversionistas, cuyas pérdidas iniciales se recuperaron con rapidez. Esta situación ha sido destacada por Wells et al. (2001) en tanto constituye una prueba de la posibilidad de lograr el incremento de las inversiones sin que necesariamente se apliquen incentivos tributarios, ya que es suficiente con mantener la tasa impositiva a un nivel similar al de los países cercanos.

Si observamos en América Latina, veremos que estos países otorgan excesivos gastos tributarios; sin embargo, no hay una revisión post del costo-beneficio para determinar si realmente este instrumento de política fiscal está cumpliendo con el objetivo del Estado. Este, principalmente, incentivar la inversión económica y el desarrollo sostenible del país; no obstante, en la práctica este instrumento de política fiscal es controvertido, ya que la utilización de estos beneficios tributarios es ineficaz y crea desigualdad dentro de los sistemas tributarios de cada país, lo cual genera una menor recaudación de impuestos (Wells et. al., 2001). En ese sentido, se ha evidenciado que no existe un proceso de seguimiento ni control prudente por parte de la Administración Tributaria, lo cual impide cumplir la finalidad para la que fue otorgada- El caso de Perú no es ajeno al otorgamiento excesivo de esta herramienta de política - fiscal que son los gastos tributarios.

El Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 resalta que la naturaleza temporal de los beneficios tributarios se ha convertido, en la práctica, en un beneficio de carácter permanente debido a las prórrogas injustificadas, pues se omite, como corresponde, una evaluación de su efectividad. Esto genera dudas con respecto al cumplimiento de su propósito, pues puede efectuarse la sustitución de determinados beneficios por otras medidas alternativas. Asimismo, pone de relieve el carácter regresivo de los beneficios tributarios por la disminución de los ingresos, ya que beneficia a los contribuyentes de mayor capacidad económica, al mismo tiempo, que la informalidad se ve incrementada por el hecho de desmotivar la utilización de facturas, boletas, etc. así como disminuye la obligación de realizar las declaraciones juradas con lo que se propicia la elusión y evasión tributarias (MEF, 2021, p. 18). Por ende, el objetivo del presente trabajo es dar alternativas de solución a las implicancias de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributaria en el Perú.

2. Marco teórico

2.1. Tributo

Huamaní (2013) señala que el Código Tributario no define al tributo, por lo que, a partir de la Norma II y apoyándose en la teoría, lo conceptualiza como una obligación de pago que exige el Estado para proveerse de recursos y pueda lograr el cumplimiento sus objetivos. Asimismo, Jarach (1982) sostiene que el tributo, a diferencia de los empréstitos públicos, es un producto de la facultad coercitiva del Estado y establece una relación entre dos sujetos: el Estado y el contribuyente. Por

su parte, Taveira (2006) nota el origen constitucional de la obligación de pagar los tributos y destaca su fin como sostenimiento de los gastos del Estado para lograr el bienestar de la comunidad.

2.2. Política tributaria

Bárcena (2019) sostiene que la política tributaria incide tanto en el nivel de recursos que puede disponer el Estado como en los objetivos de desarrollo para combatir la desigualdad y la pobreza y la generación del bienestar de la población. Por su parte, Tello (2002) pone énfasis en las reacciones del sector privado ante la política fiscal, la cual opta por reducir inversiones para incrementar su ahorro.

Al respecto, Musgrave & Buchanan (1999) señalan que “las funciones de la política fiscal son: proveer bienes y servicios públicos (esto es, impulsar el proceso político por el cual estos bienes y servicios están disponibles), realizar ajustes en la distribución del ingreso y contribuir a la estabilización macroeconómica” (como se citó en CEPAL y Oxfam, 2019, p. 11).

2.3. Gastos tributarios

El Fondo Monetario Internacional, afirma que, los gastos tributarios constituyen beneficios al margen de lo considerado por el Código Tributario con respecto a los tributos a cargo de determinados grupos de contribuyentes. De esta manera, se disminuye como consecuencia la recaudación tributaria, lo que genera que sea necesario definir con precisión el gasto tributario, así como su estimación, diferenciándolo de la base de referencia o base normal para lo cual debe determinarse también su costo (Cuba y Jiménez, 2018, p. 5).

En América Latina, los gastos tributarios se miden del siguiente modo: se considera como ingreso renunciado, para los países como Brasil, Colombia, México y Perú; y, para los países como Argentina y Chile, se realiza una precisión adicional la cual consiste en la corrección del supuesto gasto constante. CEPAL y Oxfam Internacional (2019) hacen una tipología de los gastos tributarios, como son las exenciones, deducciones, crédito, tasas reducidas y diferimiento, los cuales también se aplican en el Perú.

El Ministerio de Economía y Finanzas (2021), o MEF en adelante, señala que los gastos tributarios se convierten en retribuciones que el Estado desiste en percibir con la finalidad de solo otorgarse a un grupo selecto de contribuyentes, pero que responden a objetivos de política social y económica en la misma forma que a los programas de gasto público directo. Asimismo, agrega que la SUNAT considera la existencia de dos tipos de gasto tributario: el potencial, que son las retribuciones que el Estado deja de recaudar por el otorgamiento de beneficios tributarios; y el de corto plazo, que calcula el monto de recaudación que se lograría si se eliminara el beneficio.

La renuencia temporal o permanente por parte del Estado a percibir ciertos ingresos

tributarios tiene su explicación en la determinación de la necesidad de promover el desarrollo económico y social de una determinada zona o población. Esto porque se considera que el Estado no está en capacidad de realizar transferencias para cumplir dicha finalidad. Es, entonces, en el desarrollo económico y social, que se fundamentan los gastos tributarios.

Sin embargo, CEPAL (2009) hace notar los inconvenientes generados por los gastos tributarios en Latinoamérica en cuanto a su cuantificación como a la medición de sus efectos, lo que dificulta la estimación de la duración de la medida. Asimismo, CEPAL (2019) sostiene que estos gastos tienen un impacto heterogéneo, el cual genera déficit tributario y diversos cambios en la conducta de los que son beneficiados. Además, con respecto al efecto de otorgar beneficios tributarios sobre la igualdad y su adecuado uso, CEPAL sostiene que, a pesar de adoptarse como medida de mejora de la progresividad del sistema tributario, no siempre es la más efectiva, como en el caso del impuesto al valor agregado a los bienes de primera necesidad, ya que en la práctica, los efectos que generan son negativos en relación a la igualdad debido a que “los gastos tributarios favorecen a determinados sectores o actividades, pueden generarse diferentes cargas tributarias para contribuyentes similares” (2019, p. 120)

También el MEF (2021) precisa que dichos gastos no permiten tener claridad al sistema tributario debido a que no se establece una metodología que determine con exactitud lo que se deja de recaudar el Estado. De manera similar, Villela y Jorratt (2009) consideran como una de las características de los gastos tributarios que constituyen estímulos a la evasión y elusión tributarias debido a que complejizan la estructura tributaria.

2.4. Las exoneraciones tributarias

El Artículo 74 de la Constitución Política (1993), la cual se encuentra actualmente vigente, alude al Principio de Legalidad. Este establece que solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, se pueden crear, modificar o derogar los tributos, así como establecerse exoneraciones mientras que los aranceles y tasas se regulan mediante decreto supremo.

Además, el Artículo 14 del Decreto Legislativo N.º 757 precisa que, bajo el principio constitucional de legalidad, entre otras facultades, la concesión de exoneraciones y otros beneficios tributarios, se dan por Ley del Congreso de la República. Particularmente, la Norma VII de Reglas Generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, que se desarrollará a continuación, fue modificada mediante el Decreto Legislativo N.º 1521, el cual hace algunas nuevas precisiones, sin embargo, no aporta elementos trascendentes que se distingan de las disposiciones ya aprobadas.

2.4.1. Análisis crítico del Decreto Legislativo N.º 1521

El Estado, a través de su política fiscal de exoneraciones, busca el desarrollo

económico y social, aunque ello signifique una disminución de la recaudación. Es por ello que resalta la importancia de analizar los cambios efectuados en materia tributaria. Se debe recordar que el marco que debe cumplir para que se concedan las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios fue modificado después de 10 años y se buscaba precisar con estas modificaciones los requisitos de la dación de los gastos tributarios.

En el inciso a) se han establecido criterios objetivos con respecto a la eficiencia y eficacia normativa y sus connotaciones respecto a los demás contribuyentes. Esto a diferencia de la versión anterior que se caracterizaba por su vaguedad y ambigüedad y, sobre todo, el carácter subjetivo del texto que no permitía aludir a elementos orientados a su verificación. En el inciso b) se prohíbe conceder exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios sobre ISC o actividades que afecten la salud y el medio ambiente. En ese sentido, si se probara que el contribuyente beneficiado con la exoneración ha causado daños a la salud o al medio ambiente, eso debería significar tanto la devolución de los montos con los cuales se benefició como los intereses correspondientes. En el inciso c) se ha agregado que la propuesta legislativa debe contener “indicadores, factores y/o aspectos que se emplearán para evaluar el impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario” (Decreto Legislativo N.º 1521). Este es un criterio objetivo, en comparación con la versión anterior, que permitiría medir el impacto. En el inciso d) se ha agregado la necesidad del informe favorable del MEF cuando se trata de delegación de facultades. Esta es una precisión a la norma, ya que no se tenía contemplada la delegación de facultades que, en nuestra legislación tributaria, se emplea con regularidad. Los incisos del e) al h) no han sufrido ninguna modificación a la versión anterior.

Además, se ha agregado el inciso i) a la norma, lo cual incentiva el uso de comprobantes electrónicos para poder acceder a exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios.

De acuerdo con lo establecido, se establece la obligación de publicar, en un plazo máximo de dos años, la información sobre los beneficios tributarios otorgados con fecha anterior al 01 de enero de 2020. Asimismo, se señala que los beneficios tributarios, para que sean otorgados, deben contar con una justificación financiera y económica que demuestre que la medida por la que se está optando tendrá mejores resultados en comparación con otras opciones de política fiscal para no generar competencias desiguales a los contribuyentes no beneficiados (Decreto Legislativo N.º 1521).

El MEF (2003), al referirse al costo de los gastos tributarios, hace notar el riesgo que significa la ausencia de justificación económica, debido a que una vez otorgado el beneficio resulta difícil su eliminación, ya que ello implica enfrentar la presión social o política y el costo político para el gobierno. Si bien el Estado utiliza su poder de *ius imperium* para exigir el pago de los tributos, tal acción puede dejar de aplicarse en ciertos casos; por ejemplo, cuando se estime que resulta más beneficioso desde los puntos de vista social y económico. Desvincular a ciertas actividades económicas de determinadas cargas tributarias tiene una finalidad tanto social como finalidad económica, de modo que se incentiva el crecimiento económico y, como producto de

este, la mejora de las condiciones sociales de la población beneficiada. No obstante, tal consideración resulta insuficiente para otorgar exoneraciones tributarias, ya que una decisión de esa naturaleza exige el cumplimiento de ciertos requisitos de orden técnico que justifiquen plenamente su implantación y que no obedezcan a razones políticas de tipo populista o de favorecimiento indebido a ciertos sectores de poder económico. Por ejemplo, con la promulgación de la Ley N° 31452 se otorga el beneficio de exonerar el IGV a los alimentos que son parte de la canasta básica hasta al 31 de julio de 2022.

Para comprender si la norma en comentario puede o no cumplir su objetivo, es necesario precisar que el IGV es un impuesto que grava el consumo y quien paga es el último de la cadena de comercialización, es decir, el consumidor final y, para que cumpla su objetivo dentro de la cadena de comercialización, el producto debe estar gravado por el referido impuesto en el cual se paga el neto del débito fiscal menos el crédito fiscal. En ese sentido, se debe considerar que dentro de la cadena de comercialización y antes de llegar al consumidor final, si uno de los agentes involucrados tiene algún beneficio tributario, como en el caso de las exoneraciones, al aplicarse la Ley N° 31452, dicho agente ya no podrá utilizar como crédito fiscal la adquisición gravada con IGV porque el producto comercializado está exonerado de dicho impuesto y, en consecuencia, al no ser crédito fiscal se convierte en costo-gasto. Por ende, para nivelar su margen de utilidad, antes de la exoneración, se ve obligado a incrementar el precio de venta, con lo cual no se cumple plenamente con la finalidad de la norma, ya que la disminución del precio de venta al consumidor final no va a ser significativa en términos del monto del IGV (18%).

Para mejor ilustración de lo expuesto, se citará como ejemplo lo que ocurrirá con el precio de venta del pollo y se asumirá que el comercializador quiere mantener su utilidad neta inicial de S/ 20.00. No obstante, para ello, la única manera es determinando un nuevo precio al público. Como puede observarse, dentro de los alcances de la Ley 31452, el artículo 2, entre otras partidas arancelarias, al referirse a carnes de aves refrigeradas y congeladas, incluye al pollo muerto, que es el que se encuentra afecto a la exoneración; mientras que el pollo vivo no ha sido considerado en ese beneficio, por lo que, al momento de comercializarse el pollo muerto, el vendedor, al querer mantener su margen de utilidad, se verá obligado a trasladar al consumidor final el costo del IGV del pollo vivo (S/ 14.40) con lo cual se fija el nuevo precio (S/ 114.40) en lugar de los S/ 100.00 que es el que se espera que pague el público.

Tabla 1: Escenarios de exoneración de IGV a venta de aves

	Escenarios		
	Anterior	Exoneración	Posterior
Precio de Venta (Pollo muerto)	118	100	114.40
IGV	18	0	0
Venta de la empresa	100	100	114.4

Gastos y Costos afectos IGV (Pollo vivo)	-80	-80	-80
IGV es ahora costo o gasto	0	-14.40	-14.40
Utilidad/pérdida	20	5.6	20
Impuesto a la renta	6	2	6
Utilidad Neta	14.10	3.95	14.10

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley N° 31452

El artículo 3 de la norma en comentario no resultaría aplicable a los comerciantes, sino a los productores, puesto que, al referirse que se puede aplicar como crédito fiscal a las adquisiciones de los insumos más importantes utilizados durante la producción de bienes, alude directamente a ellos. En ese sentido, para que pueda cumplirse el requisito sustancial establecido para el uso del crédito fiscal que establece la ley del IGV, el comercializador tendría que vender otros productos gravados con el IGV a fin de utilizar el crédito fiscal o de lo contrario sería costo-gasto.

En efecto, al haberse dado el Decreto Supremo N° 083-2022-EF que aprueba las normas reglamentarias de la Ley N° 31452, el numeral 2.2 del Artículo 2 no ha precisado la forma en que se aplicaría el crédito fiscal para aquellos bienes vinculados al proceso productivo de los bienes exonerados. Además, el Artículo 2, indica que los bienes exonerados no serán considerados como operaciones no gravadas para efectos de la determinación de la prorrata del IGV. En consecuencia, el MEF se ve impedido de realizar modificaciones de las disposiciones a través del reglamento de la Ley N° 31452, con lo cual se mantienen las deficiencias y contradicciones de la citada norma, lo que le resta eficacia.

De acuerdo con Perú Retail (2022) el ministro de Economía y Finanzas anunció que las exoneraciones del IGV a cinco productos de la canasta básica, no será prorrogada una vez se cumpla el plazo de vigencia de la norma dado que la medida no cumplió su finalidad. Por el contrario, generó un alto costo fiscal en perjuicio a la recaudación tributaria.

2.5. Elusión tributaria

El Grupo de Justicia Fiscal (2019) define elusión tributaria como “el aprovechamiento de los vacíos y ambigüedades existentes en el marco legal con la finalidad de disminuir los montos de los impuestos a pagar, sin que ello califique como un acto ilegal”. Es evidente que, sin ser dolosa, la elusión causa perjuicio económico al Estado puesto que este deja de percibir los tributos que les corresponden debido a maniobras amparadas legalmente, pero que constituyen una forma de fraude fiscal. Sin embargo, Sánchez (2018) no está de acuerdo con la posición que considera a la elusión como un acto lícito. En el mismo sentido, se pronuncia Villegas (2001) para quien la “elusión fiscal es, (evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los actos jurídicos) es siempre antijurídica” (p. 383).

En el 2020, la SUNAT publicó la primera versión del catálogo de Cinco Esquemas Tributarios de Alto Riesgo en el cual se detallan diversas situaciones que pueden implicar un potente incumplimiento tributario y, de ser el caso, se evaluará aplicando la Norma XVI Antielusiva. En el 2022, se publicó la segunda versión en la que se agregaron 8 esquemas con lo cual se tiene un total de 13 esquemas. Cabe precisar que dos esquemas de Alto riesgo están vinculadas al otorgamiento de beneficios tributarios, como es el régimen fiscal preferente y otorgamiento de exoneraciones a entidades sin fines de lucro, que vamos a desarrollar a continuación:

- a. **Transferencia de beneficios a régimen fiscal preferencia.** – Haciendo uso del Beneficio Tributario que se otorga a zonas de tratamiento tributario especial, el cual consiste en no pagar el IR. Muchos grupos empresariales crean empresa en estas zonas, sin embargo, carecen de sustancia económica, ya que su único fin es aprovecharse indebidamente, lo cual genera una menor o nula carga fiscal a la que les corresponde.
- b. **Distribución indirecta de rentas de una entidad sin fines de lucro bajo la apariencia de pagos a un proveedor del exterior.** – Para mantener la exoneración del IR que goza la entidad sin fines de lucro, esta realiza una triangulación para aparentar no distribuir utilidades directa ni indirectamente y lo que hace con dicho fin es realizar aportes de capital a una empresa domiciliada. Esta es la que se encarga de distribuir las utilidades al verdadero beneficiario con una operación simulada de pago de servicios, sin embargo, son las utilidades que la entidad sin fines de lucro está distribuyendo y por la cual no ha pagado el IR al fisco.

De acuerdo con el diario La República (2020), la Sunat informa que, al año, “nuestro país deja de percibir alrededor de 15.900 millones de soles por efecto de la elusión tributaria. Esa cifra podría significar 9% de crecimiento de la recaudación si logramos erradicar ese concepto”. Esto fue explicado por Palmer de la Cruz Pineda, intendente nacional de Estrategias y Riesgos del ente recaudador.

2.6. Evasión tributaria

Bedoya y Rua (2016) señalan que la evasión desde el punto de vista del derecho tributario es una acción u omisión consciente por medio del cual el administrado viola el sistema tributario y reduce o evita el impuesto. Por otra parte, la elusión puede ser legal o ilegal si se evita el nacimiento de la obligación establecida en la normatividad, pero si se abusa de las formas jurídicas, se estaría hablando de una elusión ilícita.

Villegas (2001) asegura que la evasión tributaria es la anulación o reducción del pago de impuestos que el contribuyente está obligado a pagar por los hechos producidos dentro del ámbito de aplicación, sin embargo, para lograr ese efecto emplean conductas fraudulentas con lo cual se viola así las normas legales. De Echave (2018) afirma que el Perú es uno de los países con una altísima tasa de evasión tributaria. La debilidad de nuestras normas y la propia debilidad de nuestra autoridad tributaria

provocan esta situación que le quita al Estado los recursos necesarios. La propia SUNAT ha estimado que se evade alrededor del 50% del pago del impuesto a la renta y alrededor del 30% del IGV, lo que equivale aproximadamente alrededor de S/. 60 mil millones de soles que el Estado pierde anualmente, lo cual es cinco veces todo el presupuesto para el sector salud.

Es preciso comentar que con fecha 19 de marzo de 2022 se publicó el Decreto Legislativo N° 1532, el cual entrará en vigor el 01 de enero 2023. Esta norma regula el procedimiento de atribución de la condición del sujeto sin capacidad operativa (SSCO) cuyo objeto es “regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa, en el marco de la lucha contra la evasión tributaria” (Diario El Peruano, 2022, p.2). En esta norma, se define al SSCO como aquel que “si bien figura como emisor de los comprobantes de pago o de los documentos complementarios, no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten dichos documentos” (Diario El Peruano, 2022, p.2).

Con ello la SUNAT pretende luchar contra la evasión tributaria y, para ello, deberá identificarlos y emitirles una resolución que los califique como sujeto sin capacidad operativa, lo cual generará impactos tributarios para el receptor de las facturas de estos sujetos, como es no dar derecho al uso del crédito fiscal ni considerar costo/gasto para efectos del IR. Pantigoso (2022) indica lo siguiente:

Los efectos de esta publicación son nefastos para el sujeto declarado como SSCO, pues se dará de baja a sus comprobantes de pago, y solo podrá emitir boletas de venta electrónicas y notas vinculadas a ellas. Es decir, prácticamente, se les convierte en un ‘nuevo sujeto del Nuevo-RUS’, un desterrado o ‘paria tributario’, cortándole de seguro muchos negocios con empresas que le exigirán facturas. Además, deberá pagar el IGV de los comprobantes ya emitidos antes de la referida publicación. (p.1)

De acuerdo con el abogado tributarista Walker Villanueva:

Las normas tributarias sobre este tema han sido insuficientes porque S/. 4, 500 millones de evasión al año (por facturas falsas) no es poco (...) Si la administración determina que es un sujeto sin capacidad operativa, entonces sus facturas ya no tienen crédito discal ni gasto para efectos del IR. La idea es que no se incentive el comercio de facturas falsas porque tendrás una publicación en la web de la Sunat sobre los SSCO (La Ley, 2022, p.1).

3. Metodología

El presente estudio está dentro del diseño de tipo no experimental, cuantitativo y correlacional. El diseño es ex post facto, porque los hechos fueron investigados después de su ocurrencia. Se aplicó una encuesta tipo Likert a 40 especialistas en tributación que laboran en un grupo de empresas consultoras y auditoras.

4. Resultados

Los resultados de la aplicación de la encuesta Likert a los especialistas en tributación fueron procesados en forma descriptiva y en forma inferencial para lo cual se utilizó para el efecto el paquete estadístico SPSS Versión 26.

Tabla 3: Correlación entre variables. Implicancia de las exoneraciones tributarias y la elusión tributaria

Correlaciones				
			Exoneraciones Tributarias	Elusión Tributaria
Rho de Spearman	Exoneraciones Tributarias	Coefficiente de correlación	1,000	,473**
		Sig. (bilateral)		,002
		N	40	40
	Elusión Tributaria	Coefficiente de correlación	,473**	1,000
		Sig. (bilateral)	,002	
		N	40	40

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

Nota: Elaboración propia

Interpretación

La correlación entre las exoneraciones tributarias y la elusión tributaria alcanza un $Rho = 0,473$, es decir, existe una correlación positiva de nivel moderada, donde se establece que las exoneraciones tributarias inciden en la elusión tributaria.

Tabla 4: Correlación entre variables. Implicancia de las exoneraciones tributarias y la evasión tributaria

Correlaciones				
			Exoneraciones Tributarias	Elusión Tributaria
Rho de Spearman	Exoneraciones Tributarias	Coefficiente de correlación	1.000	,322**
		Sig. (bilateral)		0.043
		N	40	40
	Elusión Tributaria	Coefficiente de correlación	,322**	1.000
		Sig. (bilateral)	0.043	
		N	40	40

** . La correlación es significativa en el nivel 0,05 (bilateral).

Nota: Elaboración propia

Interpretación

La correlación entre las exoneraciones tributarias y la evasión tributaria alcanza un $Rho = 0,322$, es decir correlación positiva de nivel bajo, lo que señala que las exoneraciones tributarias inciden en menor medida en la evasión tributaria.

5. Conclusiones

Se ha determinado que la implicancia de las exoneraciones tributarias incide de forma moderada en la elusión tributaria y con baja incidencia en la evasión tributaria. Esta diferencia se explica porque en el caso de la elusión no existe el riesgo de incurrir en un delito, por lo que los contribuyentes están más inclinados a buscar caminos legales con tal de lograr ventajas tributarias. Este hecho contradice la teoría de la distribución de la carga pública porque atenta contra la solidaridad que debe caracterizar al comportamiento de todo contribuyente, ya que, en la medida que se incrementan los ingresos de estos, aumenta su capacidad contributiva.

Las exoneraciones tributarias tienen incidencia en la elusión tributaria en el Perú, aunque debe precisarse que esta es baja, lo cual genera que los contribuyentes utilicen medios lícitos contenidos en las normas o se aprovechen los vacíos legales de estas para beneficiarse indebidamente, ya que se estarían exonerando a sí mismos de la obligación tributaria. Desde el punto de vista de la finalidad de las exoneraciones tributarias, estas están orientadas al desarrollo económico y social de determinadas regiones o buscan estimular algunas actividades económicas, de manera que, cuando propician la elusión tributaria, se desnaturalizan.

Existe implicancia de las exoneraciones tributarias en la evasión tributaria, tanto en lo relativo al ocultamiento de información como con respecto a las falsas declaraciones, aunque dicha incidencia sea de bajo nivel. Esto puede explicarse por los riesgos que ello implica y que son perfectamente entendidas por el evasor, dado que dicha acción es consciente y, lamentablemente, de acuerdo con el Ministerio de Economía y Finanzas (2020) en el Perú se ejecuta en forma elevada.

6. Recomendaciones

Existen muchas exoneraciones tributarias en el Perú y se reitera que existe el otorgamiento por motivos que no necesariamente responden a la búsqueda de desarrollo económico y social, sino por presiones sociales y como una expresión de medidas populistas o por presión de grupos de poder económico que eluden su responsabilidad social de solidaridad y pretenden continuar lucrando a costa del fisco.

La implicancia de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributarias encontrada, a través de la presente investigación, exige que el MEF realice una revisión exhaustiva y técnica de las exoneraciones tributarias a fin de precisar objetivamente su necesidad e impacto en el desarrollo de nuestro país y de la región beneficiada, así como también por el periodo esperado en obtener estos resultados, ya que su naturaleza es temporal. En ese sentido, se recomienda que la Administración Tributaria posea una mayor fuerza fiscalizadora focalizada en los contribuyentes que gozan de beneficios tributarios, ya que del análisis realizado en la investigación hemos notado que existen mecanismos legales y normativos relacionados con las exoneraciones tributarias y sus disposiciones conexas que, aunque lícitas, hacen posible su aprovechamiento indebido por parte de algunos contribuyentes.

Dada la gravedad de la evasión tributaria por su lesividad a los recursos públicos, resulta indispensable que la SUNAT analice los casos de evasión en el marco de las exoneraciones tributarias a fin de recomendar que el Legislador corrija los defectos normativos, así como en caso necesario, la supresión de las exoneraciones tributarias que no cumplan su finalidad.

7. Referencias bibliográficas

Bárcena, A. (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*.

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

Bedoya, O. y Rúa, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 69, 69-97.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL. (mayo, 2009). *El*

papel de la política tributaria frente a la crisis global. Consecuencias y perspectivas. [Presentación de paper]. Foro Unión Europea, América Latina y el Caribe. Las políticas fiscales en tiempo de crisis: volatilidad, cohesión social y economía política de las reformas. Montevideo, Uruguay.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Oxfam Internacional (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe.* CEPAL-OXFAM.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.* CEPAL.

Cuba, E. y Jiménez E. (2018). *Gastos tributarios, Balance y Agenda.* Consorcio de Investigación Económica y Social y Ciudadanos al Día – CAD.

Decreto Legislativo N° 1521. (04 de diciembre de 2022). Que modifica la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-norma-vii-del-titulo-pre-decreto-legislativo-n-1521-2032894-1/>

Decreto Legislativo N° 1532 (19 de marzo de 2022). Que se regula el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa.

<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/se-regula-el-procedimiento-de-atribucion-de-la-condicion-de-decreto-legislativo-no-1532-2049959-2>

Decreto Legislativo N° 757. (13 de noviembre 1991). Ley del crecimiento de la inversión privada.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/normas/inv_priv/D_Leg_757.pdf

Decreto Supremo N° 083-2022-EF. (04 de diciembre de 2022). Que aprueban normas reglamentarias de la Ley N° 31452, Ley que exonera del Impuesto General a las Ventas a los alimentos de la canasta básica familiar.

<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/aprueban-normas-reglamentarias-de-la-ley-no-31452-ley-que-e-decreto-supremo-n-083-2022-ef-2063133-2/>

De Echave, J. (2018). *Perú, paraíso para la evasión y la elusión tributaria.*

<https://www.servindi.org/actualidad-noticias/02/05/2018/peru-es-uno-de-los-pocos-paises-de-la-region-que-no-tiene-norma>.

Diario La Ley. (2022). *Será limitado el accionar de empresas que vendan facturas falsas.*

<https://laley.pe/art/13079/ojo-sera-limitado-el-accionar-de-empresas-que-vendan-facturas-falsas>

Diario La República. (2020). *Empresas eluden impuestos en Perú: ¿Cómo lo hacen?*

<https://larepublica.pe/economia/2020/02/07/empresas-eluden-impuestos-en-peru-como-lo-hacen-infografia/>.

Grupo de Justicia Fiscal. (2019). *Beneficios tributarios: problema fiscal pendiente.* (Documento de Trabajo N° 1).

https://cng-cdn.oxfam.org/peru.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/

Beneficios_Tributarios_2019.pdf.

Huamaní, R. (2013). *Código Tributario Comentado. Parte 1.*

Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo.*

Ley N° 31452. Ley que exonera del impuesto general a las ventas los alimentos de la canasta básica familiar (04 de diciembre de 2022).

<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-exonera-del-impuesto-general-a-las-ventas-los-alimen-ley-n-31452-2058367-1/>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2003). *Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación.* Apoyo Consultoría.

Ministerio de Economía y Finanzas (2021). *Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025.* MEF.

Pantigoso, F. (2022). *El sujeto sin capacidad: ¿Un paria fiscal?*

<https://vigilante.pe/2022/04/01/sujeto-sin-capacidad-operativa-paria-fiscal-pantigoso/>.

Perú Retail. (2022). *MEF: Exoneración del IGV en alimentos y del ISC a combustibles no se extenderán.*

<https://www.peru-retail.com/mef-exoneracion-del-igv-en-alimentos-y-del-isc-a-combustibles-no-se-extenderan/>.

Sánchez, O. (2018) *La elusión de la norma tributaria.*

<https://sinautsunat.org.pe/wp-content/uploads/2018/05/La-Elusi%C3%B3n-de-la-Norma-Tributaria-V5.pdf>.

Taveira, H. (2006). Derecho tributario y autonomía privada (El poder de tributar y la teoría de los negocios jurídicos en la actualidad. Metodología para la interpretación de los hechos tributarios). *Crónica Tributaria*, 118. pp. 103-134.

<https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/06-Taveria.pdf>

Tello, J. (2002). *Elaboración de un Indicador del Impulso Fiscal (Efecto de corto plazo sobre la demanda agregada) Proyectos Breves – CIES.*

https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Indicador_Impulso_Fiscal_Cies.pdf.

Villela, L. y Jorratt, M. (2009). *Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación.* Banco Interamericano de Desarrollo - BID

Villegas, H. (2001) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ª. Edición ampliada y actualizada.* Ediciones Depalma.

Wells, L.; Allen, N.; Morisset, J.; y Pirnia, N. (2001). *Using Tax Incentives to Compete for Foreign Direct Investment: Are They Worth the Costs?* Foreign Investment Advisory Service.

Fecha de recepción: 01/11/2022

Fecha de aceptación: 30/11/2022

Correspondencia: pamela.torres@unmsm.edu.pe