



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Dirección General de Estudios de Posgrado

Facultad de Ciencias Contables

Unidad de Posgrado

**Las exoneraciones tributarias y su incidencia en la
elusión y la evasión tributaria en el Perú, 2018-2020**

TESIS

Para optar el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión
Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario

AUTOR

Pamela TORRES HUAYNATE

ASESOR

Mg. Juan Alberto VILLAGÓMEZ CHINCHAY

Lima, Perú

2023



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Torres, P. (2023). *Las exoneraciones tributarias y su incidencia en la elusión y la evasión tributaria en el Perú, 2018-2020*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Unidad de Posgrado]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Pamela Torres Huaynate
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	47445215
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0002-1944-1442
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Juan Alberto Villagómez Chinchay
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	16120424
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0002-8797-8567
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	Víctor Dante Ataupillco Vera
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	06274261
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	Gina Coral Tejada Estrada
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	10207032
Miembro del jurado 2	
Nombres y apellidos	Luis Angel Angulo Silva
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	08634939
Miembro del jurado 3	
Nombres y apellidos	Alberto Juan Carlos Rengifo Alegría
Tipo de documento	DNI

Número de documento de identidad	10000214
Datos de investigación	
Línea de investigación	D.2.3.6 Política fiscal y tributaria
Grupo de investigación	No aplica.
Agencia de financiamiento	Sin financiamiento.
Ubicación geográfica de la investigación	País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: Cercado de Lima Urbanización: Santa Beatriz Latitud: -12.0530426 Longitud: -77.0357782
Año o rango de años en que se realizó la investigación	Enero 2019 – diciembre 2022
URL de disciplinas OCDE	Administración pública http://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.06.02



"Año del Fortalecimiento de la Soberanía Nacional"

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES VICEDECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO UNIDAD DE POSGRADO

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DEL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN POLÍTICA Y GESTIÓN TRIBUTARIA CON MENCIÓN EN POLÍTICA Y SISTEMA TRIBUTARIO N°004-VDIP-DUPG-FCC/2023


En la ciudad de Lima, a los 26 días del mes de Junio del 2023 a las 15:00 horas, en el Salón de Grados de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM, bajo la Presidencia del Dr. Víctor Dante Ataupillco Vera; con la asistencia de los Miembros del Jurado: Dr. Alberto Juan Carlos Rengifo Alegría; Mag. Juan Alberto Villagómez Chinchay, Dra. Gina Coral Tejada Estrada y el Mag. Luis Angel Angulo Silva; la candidata al Grado Académico de Magíster en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario, la Bach. Pamela Torres Huaynate, procedió hacer la exposición y defensa pública de su Tesis titulada: "LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS Y SU INCIDENCIA EN LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ, 2018-2020", requisito principal para optar el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario.

Concluida la exposición se procedió a la evaluación correspondiente, habiendo obtenido la siguiente calificación:

DE Quince "15" Bueno

La Ceremonia de Sustentación concluyó a horas:

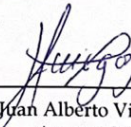
17:22 p.m.



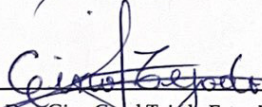
Dr. Alberto Juan Carlos Rengifo Alegría
Miembro



Dr. Víctor Dante Ataupillco Vera
Presidente



Mag. Juan Alberto Villagómez Chinchay
Asesor - Miembro



Dra. Gina Coral Tejada Estrada
Miembro



Mag. Luis Angel Angulo Silva
Miembro

Vista la presente Acta, el Jurado de Sustentación de Tesis dan fe del acto público, propone que la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, otorgue a la Bach. Pamela Torres Huaynate, el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario.

Ciudad Universitaria, 26 de Junio de 2023



Dr. Víctor Dante Ataupillco Vera
Director de la Unidad de Posgrado (e)



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

Universidad del Perú. Decana de América
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
VICEDECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
UNIDAD DE POSGRADO

Lima, 14 de Junio del 2023

INFORME N° 000012-2023-UPG-VDIP-FCC/UNMSM

Informe de Evaluación de Originalidad

1. Facultad de Ciencias Contables
2. Unidad de Posgrado
3. Vicedecano de Investigación y Posgrado
4. Mag. Efrén Silverio Michue Salguedo
5. Alejandro Ramírez Chero
6. Tesis: **“LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS Y SU INCIDENCIA EN LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ 2018-2020”**, para optar el grado académico de Magíster en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario.
7. Tesista: Pamela Torres Huaynate
8. Fecha recepción documento: 12/06/2023
9. Fecha de aplicación del programa: 12/06/2023
10. Turnitin
11. Configuración del programa
 - Excluir material bibliográfico
 - Excluir material citado
 - Excluir fuentes pequeñas N° palabras: 40
 - Sin depósito
12. Nueve por ciento índice de similitud - 9% Índice de similitud.
13. Fuentes de originales de las similitudes encontradas
 - Revistalajunta.jdcccpe.org.pe 8 %
 - Qdoc.tips <1 %
 - Core.ac.uk <1 %
 - Vvallejo.com <1 %
 - Repositorio.usil.edu.pe <1 %
14. Observaciones
 - Ninguna
15. Documento cumple con criterios de originalidad.
 - El documento cumple los criterios de originalidad. Sin observaciones.
16. Fecha del informe: 12/06/2023

MAG. EFREN SILVERIO MICHUE SALGUEDO
VICEDECANO DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO (e)
DIRECTOR DE LA UNIDAD DE POSGRADO (e)
Firma del evaluador

EMS/arc



DEDICATORIA

A mi esposo Maximo De la Cruz Arotoma, quien es mi soporte y compañero de vida que ha estado conmigo brindándome su apoyo incondicional.

A mis Padres Elmer Torres Egoavil y Esther Huaynate Arias, por creer en mí siempre y nunca dejarme vencer por nada, enseñándome que los sueños con esfuerzo se cumplen.

Sin ustedes hubiera sido imposible culminar mis estudios tan exitosamente.

AGRADECIMIENTO

Principal agradecimiento es a Dios, por darme la vida y colmarme de su infinito amor, permitiéndome ver mis sueños hacerse realidad.

A mi asesor Mg. Juan Alberto Villagómez Chinchay quien me ha guiado con sus consejos, y recomendaciones e hizo posible la presente tesis.

A mis profesores que han contribuido en mí, compartiéndome sus conocimientos y experiencias, y en especial a la Dra. Rosa Victoria Arroyo, quien fue la que me inspiró en realizar la presente investigación.

ÍNDICE GENERAL

LISTA DE TABLAS	vii
LISTA DE FIGURAS	ix
RESUMEN	x
ABSTRACT	xi
CAPITULO I: INTRODUCCIÓN	
1.1. Situación Problemática	1
1.2. Formulación del Problema	
1.2.1. Problema general	4
1.2.2. Problemas específicos	4
1.3. Justificación de la Investigación	
1.3.1. Justificación teórica	4
1.3.2. Justificación práctica	5
1.4. Objetivos de la investigación	
1.4.1. Objetivo General	6
1.4.2. Objetivos Específicos	6
1.5. Hipótesis y Variables	
1.5.1. Hipótesis	
1.5.1.2. Hipótesis General	6
1.5.1.3. Hipótesis Específicas	7
1.5.2. Identificación de variables	7
CAPITULO II: MARCO TEÓRICO	
2.1. Marco Filosófico o epistemológico de la investigación	8
2.2. Antecedentes de investigación	
2.2.1. Antecedentes internacionales	9
2.2.2. Antecedentes nacionales	12
2.3. Bases Teóricas	
2.3.1. Teorías de la tributación	15
2.3.2. Los tributos	
a) Concepto	20
b) Características	22
c) Sujetos	
c.1) Sujeto activo	23

c.2) Sujeto pasivo	23
2.3.3. Política tributaria en el Perú	25
2.3.4. Marco regulatorio de la tributación en el Perú	30
2.3.5. Los gastos tributarios	
a) Concepto	33
b) Definición y Medición en América Latina	36
c) Características	37
d) Importancia del Gasto Tributario	40
e) Clasificación del Gasto Tributario	43
f) Estimación del Gasto Tributario Perú	45
2.3.6. Las exoneraciones tributarias	
A. Concepto	46
B. Evolución histórica en el Perú sobre la regulación de exoneraciones	46
C. Posiciones de Política Fiscal respecto a las exoneraciones tributarias	49
D. Alcances de las exoneraciones	56
E. Diferencia entre inafectación y exoneración	66
F. Tipos de Exoneraciones Tributarias	67
G. Justificación social y económica de las exoneraciones	72
2.3.7. La elusión tributaria	74
2.3.8. La evasión tributaria	81
2.4. Marco Conceptual	83
CAPÍTULO III: METODOLOGÍA	
3.1. Tipo y Diseño de Investigación	86
3.2. Unidad de análisis	86
3.3. Población de estudio	86
3.4. Tamaño de muestra	86
3.5. Selección de muestra	87
3.6. Instrumento	87
CAPITULO IV: RESULTADOS Y DISCUSIÓN	
4.1. Análisis, interpretación y discusión de resultados	90
4.1.1. Resultados descriptivos	90
4.1.2. Resultados de correlación entre variables	100

4.2. Análisis y discusión	104
CONCLUSIONES	108
RECOMENDACIONES	109
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	110
ANEXOS	
ANEXO 1: ENCUESTA A ESPECIALISTAS EN TRIBUTACIÓN	119
ANEXO 2: MATRIZ DE CONSISTENCIA	122
ANEXO 3: OPERACIONALIZACION DE VARIABLES	123

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Gastos tributarios en América Latina	36
Tabla 2 Objetivos para el uso de exoneraciones o incentivos tributarios	41
Tabla 3 Clasificación de gastos tributarios	43
Tabla 4 Vigencia de normas referidas a exoneraciones e incentivos Tributarios	48
Tabla 5 Tipología de los gastos tributarios	49
Tabla 6 Bienes exonerados de IGV – Partidas Arancelarias	53
Tabla 7 Escenarios de exoneración de IGV a venta de aves	54
Tabla 8 Bienes exonerados de IGV	57
Tabla 9 Servicios exonerados de IGV	58
Tabla 10 Cuadro Comparativo - Análisis crítico del Decreto Legislativo N° 1521	62
Tabla 11 Límite máximo de devolución del ISC	64
Tabla 12 Principales Gastos Tributarios - Período 2018 a 2022 (Miles de S/)	67
Tabla 13 Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación.	80
Tabla 14 Opciones de respuesta	87
Tabla 15 Estadísticas de fiabilidad de la variable Exoneraciones Tributarias	88
Tabla 16 Resumen de procesamiento de casos Confiabilidad de la variable Elusión tributaria	88
Tabla 17 Estadísticas de fiabilidad de la variable Elusión tributaria	88
Tabla 18 Resumen de procesamiento de casos Confiabilidad de la variable Evasión tributaria	88
Tabla 19 Estadísticas de fiabilidad de la variable Evasión tributaria	89
Tabla 20 Valores del Coeficiente de confiabilidad Alfa de Cronbach	89
Tabla 21 Resultados descriptivos Exoneraciones tributarias	90
Tabla 22 Resultados descriptivos Exoneraciones tributarias Dimensión Tratamiento favorable	91
Tabla 23 Resultados descriptivos Exoneraciones tributarias Dimensión Pérdida de ingresos tributarios	92

Tabla 24 Resultados descriptivos Exoneraciones tributarias	
Dimensión Contribución al desarrollo	93
Tabla 25 Resultados descriptivos Elusión tributaria	94
Tabla 26 Resultados descriptivos Elusión tributaria Dimensión medios ilícitos	95
Tabla 27 Resultados descriptivos Elusión tributaria Dimensión vacíos Legales	96
Tabla 28 Resultados descriptivos Evasión tributaria	97
Tabla 29 Resultados descriptivos Evasión tributaria Dimensión Ocultamiento	98
Tabla 30 Resultados descriptivos Evasión tributaria Dimensión falsa declaración	99
Tabla 31 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la elusión tributaria	100
Tabla 32 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la evasión tributaria	100
Tabla 33 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la dimensión medios lícitos de la variable elusión tributaria	101
Tabla 34 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la dimensión vacíos legales de la variable elusión tributaria	102
Tabla 35 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la variable evasión tributaria	102
Tabla 36 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la dimensión ocultamiento de la variable evasión tributaria	103
Tabla 37 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la dimensión falsa declaración de la variable evasión tributaria	104
Tabla 38 Interpretación del coeficiente de correlación de Spearman	104

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Gasto promedio mensual en nuevos alimentos exonerados de IGV, 2020	70
Figura 2 Hogares que gastan en gasolina y que poseen auto/camioneta y moto según quintiles – 2019	71
Figura 3 Resultados descriptivos Variable Exoneraciones Tributarias	90
Figura 4 Resultados descriptivos Exoneraciones tributarias Dimensión Tratamiento favorable	91
Figura 5 Resultados descriptivos Exoneraciones tributarias Dimensión Pérdida de ingresos tributarios	92
Figura 6 Resultados descriptivos Exoneraciones tributarias Dimensión Contribución al desarrollo	93
Figura 7 Resultados descriptivos Elusión tributaria	94
Figura 8 Resultados descriptivos Elusión tributaria Dimensión medios Lícitos	95
Figura 9 Resultados descriptivos Elusión tributaria Dimensión vacíos Legales	96
Figura 10 Resultados descriptivos Evasión tributaria	97
Figura 11 Resultados descriptivos Evasión tributaria Dimensión ocultamiento	98
Figura 12 Resultados descriptivos Evasión tributaria Dimensión falsa declaración	99

RESUMEN

El presente trabajo de investigación no experimental, cuantitativo, correlacional y con diseño ex post facto, tuvo como objetivo determinar la incidencia entre las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributarias en el Perú, con 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 lo que demuestra que las exoneraciones tributarias tienen una influencia moderada en la elusión tributaria, mientras que la correlación con la evasión tributaria alcanza un $Rho= 0,322$, evidenciando una correlación positiva baja, es decir que confirma la existencia de incidencia, aunque de baja intensidad, concluyéndose que las exoneraciones tributarias incide en la elusión y la evasión tributaria en el Perú, en una forma negativa.

PALABRAS CLAVES: Beneficio Tributario, exoneraciones, elusión y evasión.

ABSTRACT

The present non-experimental, quantitative, correlational research work with an ex post facto design, aimed to determine the incidence between the misuse of tax exemptions in tax avoidance and evasion in Peru, with a sample made up of 40 specialists in taxation to which a Likert-type survey was applied, whose results 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 the misuse of tax exemptions affects tax avoidance and evasion in Peru, in a negative way.

KEY WORDS: Tax Benefit, exemptions, avoidance and evasion

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

1.1. Situación Problemática

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) respecto a la efectividad con los incentivos tributarios otorgados por los Estado Unidos, argumentando que los beneficios son inferiores al cumplimiento de los propósitos, a diferencia de lo que se puede lograr con los gastos públicos, considerando la complejidad que generan los beneficios tributarios respecto a su equidad y su administración.

Es importante tomar en cuenta el tratamiento tributario y las buenas prácticas de otros países como en el caso de Indonesia, país en el período 1970 a 1980 ofreció, en forma similar a otras naciones de la región, incentivos tributarios que, luego, dejó sin efecto, ocasionando malestar entre los inversionistas, cuyas pérdidas iniciales se recuperaron con rapidez, situación que ha sido destacada por Wells et al. (2001) por constituir una prueba de la posibilidad de lograr el incremento de las inversiones sin que necesariamente se aplique incentivos tributarios, siendo suficiente 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 que, principalmente, es incentivar la inversión económica y desarrollo sostenible del país; sin embargo, 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, la cual genera una menor recaudación de impuestos.

En ese sentido, el Perú no es ajeno al otorgamiento excesivo de esta herramienta de política - fiscal que son los gastos tributarios.

Malaspina (2019), afirma que en el Perú existen aproximadamente 244 incentivos tributarios y exoneraciones, precisando que las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II del Decreto Supremo N° 055-99-EF, *TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo* prescinde de mayor trámite ante la Administración Tributaria, puesto que, el derecho a la exención se hace efectivo una vez publicado, habilitando al administrado para la venta o prestación del servicio, siempre y cuando estos estén incluidos en los referidos apéndices.

A pesar de que en el Perú se concede un excesivo otorgamiento de los gastos tributarios como medida de política fiscal, se ha evidenciado que no tiene un proceso de seguimiento ni control prudente por parte de la Administración Tributaria, lo cual no permite cumplir su finalidad para la que fue otorgada.

En ese sentido, el mismo Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 hace notar 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, omitiéndose, como corresponde, una evaluación de su efectividad, lo que genera dudas respecto al cumplimiento de su propósito, pudiendo efectuarse la sustitución de determinados beneficios por otras medidas alternativas.

Escobal (2017), respecto a la economía de la Región San Martín, refiere que ésta experimentó un crecimiento de 6% adicionales anuales, a partir de 2016, esto debido al cambio de los beneficios tributarios por el apoyo vía transferencia al Gobierno Regional por 45 millones de soles anuales para financiar obras de infraestructura pública.

El Congresista Gilmer Trujillo Zegarra, representante de la Región San Martín, presentó el Proyecto de ley N° 3688/2018-CR en cuya Exposición de Motivos se expone que por diversas disposiciones legales se exoneró del pago del Impuesto General a las Ventas (IGV) a la importación de bienes destinados al consumo en la Amazonía, beneficio que fue prorrogado por la Ley N° 30400 hasta el 31 de diciembre de 2018, decisiones que significaron pérdidas para el departamento de San Martín por un monto aproximado de S/ 27 millones anuales, ascendiendo la pérdida a S/ 162 millones en un período de seis años, con lo cual se afectó el desarrollo regional.

En ese contexto, el Proyecto de Ley antes mencionado, además de tener como objeto la incentivación de la inversión pública, pretende también lograr la inversión privada, aprovechando la exoneración del IGV durante los tres siguientes años, relacionadas a bienes de capital.

Asimismo, el Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025, pone de relieve el carácter regresivo de los beneficios tributarios por la disminución de los ingresos, beneficiando 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 la obligación de realizar las declaraciones juradas, propiciándose la elusión y evasión tributarias.

Por lo tanto, si a las exoneraciones tributarias se les empieza a dar mayor revisión sobre el costo - beneficio por la cual es Estado está otorgando, se podría prevenir en seguir otorgando mayores gastos tributarios si estos no están cumpliendo con el objetivo del Estado, asimismo la Administración Tributaria debe empezar a hacer campañas focalizadas en fiscalizar a empresas que gozan de los beneficios tributarios, podríamos saber si estos realmente están siendo utilizados por aquellos agentes que el Estado quiso otorgarles, asimismo en la fiscalización se revisaría si estas empresas cumplen con los requisitos para este otorgamiento, caso contrario tendrían que tributar logrando así una mayor recaudación de impuestos.

Si bien es cierto, hay muchas causas del porqué en el Perú la recaudación tributaria no alcanza niveles importantes, ello se debería a motivos diversos propios de la estructura económica nacional, como es, la falta de cultura tributaria, la evasión tributaria, la elusión tributaria, el planeamiento tributario agresivo de las grandes empresas, la falta de una mayor fuerza fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria a los contribuyentes que obtienen beneficios tributarios. Sin embargo, este trabajo se va a referir específicamente a las exoneraciones tributarias y su incidencia en la elusión y evasión tributaria en el Perú.

1.2. Formulación del Problema

1.2.1. Problema General

¿Existe relación entre las exoneraciones tributarias y la elusión y evasión tributarias en el Perú, durante el período 2018-2020?

1.2.2. Problemas específicos

- a. ¿En qué medida las exoneraciones tributarias inciden en la elusión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020?
- b. ¿En qué medida las exoneraciones tributarias inciden en la evasión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020?

1.3. Justificación de la Investigación

1.3.1. Justificación teórica

La potestad tributaria del Estado tiene gran trascendencia en la vida de la Nación, puesto que está vinculada a los fines que la Constitución le encomienda a fin de lograr el bienestar general.

Es ese sentido, no se trata de recaudar solo por el hecho de hacerlo, sino de apelar a la solidaridad de todos los ciudadanos a fin de que contribuyan a mejorar las condiciones de vida de la población.

Por otro lado, el deber de tributar se basa en determinados principios, lo que quiere decir que no es una imposición o capricho, sino que obedece a cuestiones de derecho tanto de los contribuyentes como de los beneficiarios de la recaudación a través de la ejecución del Presupuesto Nacional.

Por lo que, la obligación tributaria debe formar parte de la cultura ciudadana, de modo que los contribuyentes actúen en forma consciente y voluntaria, bajo la comprensión que se trata de una obligación ineludible en beneficio de la Nación.

Desde ese punto de vista, la presente investigación, se justifica por los aspectos de orden doctrinarios relacionados con la obligación tributaria que debe tenerse en cuenta al estudiar las exoneraciones tributarias y sus posibles efectos, especialmente con relación a la elusión y evasión tributarias, considerando que, en nuestro país, lo transitorio se ha convertido en permanente en dicha materia.

1.3.2. Justificación práctica

El presente estudio hará posible un enfoque objetivo respecto a la importancia de tributar todos en iguales condiciones. Desde ese punto de vista, el pago de los impuestos, si bien se efectúa por la potestad tributaria del Estado, es una expresión de solidaridad a fin de que este pueda atender las múltiples necesidades sociales. Se basa en la distribución de la carga impositiva haciendo que paguen más quienes más tienen respecto a los que menos tienen, contribuyendo ambos en conjunto a la recaudación fiscal.

Tanto las personas naturales como los agentes económicos se benefician con las acciones emprendidas por el Estado orientadas a elevar el nivel de la calidad de vida de la sociedad.

En ese sentido, nadie puede sustraerse a cumplir su obligación tributaria, más aún cuando se trata de actividades que generan ingresos a sus propietarios. Por tal motivo, la Administración Tributaria está investida de facultades para

realizar el cobro de los impuestos y aplicar medidas coercitivas a fin de lograr tal cometido, llegando, incluso, al inicio de acciones penales.

Si bien es necesario que el Estado promueva la inversión privada para mejorar la economía, dicha promoción debe darse bajo condiciones que no afecten los intereses nacionales ni constituyan una ventaja indebida para los inversores, perjudicando las posibilidades de resolver las necesidades sociales.

Desde dicha perspectiva, la presente investigación tiene como propósito analizar la exoneración tributaria, elusión tributaria y evasión tributaria y la manera en que estos se encuentran relacionados y plantear alternativas de solución a los problemas que de dicha relación se deriven.

1.4. Objetivos de la Investigación

1.4.1. Objetivo General

Determinar la incidencia entre las exoneraciones tributarias y la elusión y evasión tributarias en el Perú, durante el período 2018-2020.

1.4.2. Objetivos Específicos

- a. Determinar en qué medida las exoneraciones Tributarias incide en la elusión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020.
- b. Determinar en qué medida las exoneraciones tributarias incide en la evasión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020.

1.5. Hipótesis y Variables

1.5.1. Hipótesis

1.5.1.1. Hipótesis General:

Existe relación entre las exoneraciones tributarias y la elusión y evasión tributarias en el Perú, durante el período 2018-2020.

1.5.1.2. Hipótesis Específicas:

a. Las exoneraciones tributarias inciden en la elusión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020.

b. Las exoneraciones tributarias inciden en la evasión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020.

1.5.2. Identificación de variables

Variable independiente:

X = Exoneraciones tributarias

Dimensiones

X1: Tratamiento favorable

X2: Pérdida de ingresos tributarios

X3: Contribución al desarrollo

Variables dependientes:

Y = Elusión tributaria

Dimensiones

Y1: Medios lícitos

Y2: Vacíos legales

Z = Evasión tributaria

Dimensiones

Z1: Ocultamiento

Z2: Falsa declaración

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. Marco Filosófico

La obligación de tributar no constituye únicamente una acción de dar una suma de dinero al Estado, puesto que tal acción se inscribe dentro de conceptos de gran alcance y significado relacionados con derechos constitucionales y fines del Estado.

Así, desde el punto de vista teleológico, la tributación como conducta ciudadana se enfila al logro del bienestar general y es, como ya se ha anotado antes, una muestra de solidaridad, con diversos matices marcados por el Estado según las capacidades de los contribuyentes.

De allí que la tributación haya merecido el desarrollo de todo un cuerpo doctrinario y jurídico, constituyendo una rigurosa disciplina que ha dado origen a diversas teorías generando, al mismo tiempo, un conjunto de normas regulatorias, entre las que destaca el Código Tributario. En ese sentido, la obligación de tributar se basa en principios constitucionales como los de legalidad e igualdad, que, por un lado, dan sustento normativo y, por otro, imponen la obligación bajo condiciones que alcancen de manera similar a los contribuyentes, según su capacidad económica.

Es común en todos los estados asociar la obligación de tributar con la justicia y, consecuentemente, con el Estado de Derecho y los valores cívicos que éste alberga. En ese orden de ideas, la justicia debe entenderse desde dos ángulos: el primero, referido a que el ejercicio del poder tributario debe presionar más a aquellos que más tienen y, el segundo, que lo recaudado debe destinarse a mejorar el nivel de vida de la población, bajo el principio constitucional de igualdad para el ejercicio pleno de los derechos fundamentales por parte de todos los ciudadanos.

No obstante, a pesar de contar con capacidad económica suficiente, algunos ciudadanos, aprovechando ciertos vacíos legales, tratan de evitar en forma voluntaria que se configure el hecho imponible, incurriendo de esa manera en

elusión o, en otros casos, pretenden evitar el cumplimiento de la obligación tributaria, generándose así la evasión.

A diferencia de la evasión tributaria, la elusión constituiría una conducta antiética, orientada a desconocer la propia obligación con el Estado y una demostración de falta de solidaridad con los fines estatales. (Tarsitano, http://www.albertotarsitano.com/interpretacion/FORMA_Y_SUSTANCIA.pdf.)

2.2. Antecedentes del Problema

2.2.1. Antecedentes internacionales

España:

a) Goenechea (2017) en su tesis doctoral de tipo cualitativo “Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal” en la Universidad Internacional Cataluña, se propuso como objetivo el “análisis de la amnistía fiscal como mecanismo para disminuir el fraude” (p. 12), concluyendo que:

Con independencia de que efectivamente este tipo de figuras puedan ser objeto de cierta controversia, hay que tener en cuenta la tendencia en los últimos años a regímenes menos beligerantes contra los contribuyentes y de mayor consenso entre las partes, entre otras cosas, por los efectos positivos que producen para la economía y para todos.
(p. 191)

Ecuador:

b) Valverde y Pillajo (2016) en su tesis descriptiva y relacional “Análisis y evaluación de la recaudación tributaria como instrumento de la política fiscal y del desarrollo del país en la última década periodo 2003-2013”, para optar el Título Profesional de Economistas en la Universidad Central del Ecuador, propusieron como objetivo:

Analizar y Evaluar la Política Fiscal implementada en la Última Década en el Ecuador para determinar el impacto que ha tenido la Recaudación Tributaria en el Estado, que contribuya en la redistribución del ingreso de manera eficiente y sostenible en el país. (p. 8)

Concluyen las autoras:

El Estado ecuatoriano, a través del Servicio de Rentas Internas, órgano encargado de la administración tributaria, ha fomentado la cultura tributaria para que la generación de ingresos esté asegurada, el incremento de la recaudación no está relacionado únicamente al incremento de esta cultura, sino principalmente al buen momento que la economía ecuatoriana presenta, la misma que se refleja en una mayor producción y un incremento en los mercados en general. (p. 126)

Honduras:

c) Perdomo (2016) en su tesis descriptiva, cuantitativa y longitudinal *Análisis del impacto económico de las exoneraciones fiscales como política pública del Estado de Honduras 2000-2012*, para optar el Grado de Master en Metodologías de Investigación Económica y Social en la Universidad Nacional Autónoma de Honduras. Tegucigalpa, planteó como objetivo “Determinar cuáles han sido los efectos que presenta la aplicación las políticas de exoneración fiscal en la dinámica de la economía hondureña”. (p. 9), concluyendo que:

La producción de Honduras se ha mantenida en cierto nivel de estancamiento es decir desde la crisis económica mundial del 2008, la económica nacional ha crecido a bajos niveles y las exoneraciones han

aumentado en ese periodo donde el único efecto de otorgar las exoneraciones fue de mantener operando las empresas exportadoras, aunque desde esa fecha se han perdido aproximadamente 100,000 empleos. (p. 69)

México:

d) Hernández (2017) en su tesis cualitativa *Las condonaciones fiscales en México*, para optar el Grado de Maestra en Estudios Jurídicos en la Universidad Autónoma del Estado de México, planteó como objetivo analizar “la figura jurídica de la condonación fiscal”. (p. 8). Concluye que: “La condonación fiscal disminuye la percepción del contribuyente sobre la exigibilidad del pago de sus contribuciones en tiempo y forma, fomentándose la cultura del no pago y, en cierta medida, podría propiciar la evasión fiscal”. (p. 118)

Bolivia:

e) Bautista (2017) en la Monografía *Presencia de la elusión impositiva por vacíos legales en el Código Tributario*, para el Diplomado en Tributación en la Universidad Mayor de San Andrés de La Paz, Bolivia, planteó el objetivo de “Formular una propuesta de reforma procedimental al Código Tributario Boliviano, incorporando de manera expresa normas anti-elusión” (p. 4), concluyendo que;

La elusión tributaria comprende conductas orientadas al incumplimiento normativo en materia tributaria, sin que ello signifique una contravención legal sancionable, como lo es la evasión tributaria. (p. 37)

2.2.2. Antecedentes nacionales

a) Cárdenas (2019) en su tesis descriptiva, inductiva y deductiva *Factores que influyen en la evasión tributaria de los comerciantes informales en el Centro Comercial de Gamarra del año 2013 al año 2017*, para optar el Grado Académico de Maestro en Derecho con mención en Política Fiscal y Tributación en la Universidad Nacional Federico Villarreal, estableció como objetivo “Analizar de qué manera la evasión tributaria distorsiona el cumplimiento de las normas tributarias en el Centro Comercial de Gamarra”,(p. 18). Concluye que:

- i. Que, la evasión tributaria está configurada en los vacíos legales y la informalidad del contribuyente del centro comercial de gamarra.
- ii. Que, los vacíos legales evitan que los hechos económicos realizados los comerciantes del centro comercial gamarra permitan lograr una recaudación tributaria adecuada.
- iii. Que, la competencia desleal propicia el incumplimiento del pago de los impuestos directos e indirectos en el Centro Comercial de Gamarra.
- iv. Que, los procedimientos tributarios originan la evasión tributaria en el Centro Comercial de Gamarra; el 59.5% están de acuerdo, el 35.1% están en desacuerdo, con la hipótesis planteada. (p. 66)

b) Coarita (2019) en su trabajo académico de tipo aplicado “La elusión fiscal y su incidencia en la recaudación tributaria de las empresas comerciales de Lima Metropolitana, año 2017”, para optar el Grado de Bachiller en Ciencias Contables y Financieras en la Universidad San Martín de Porres, planteó como objetivo “Determinar de qué manera la elusión fiscal incide en la recaudación tributaria de las empresas comerciales en Lima Metropolitana, año 2017”. (p. 5). Concluye que:

Los vacíos legales evitan la transparencia de los hechos económicos en la recaudación tributaria de las empresas comerciales en Lima Metropolitana ya que los vacíos legales hacen que se reduzca el pago de los impuestos lo que ocasiona que no se logre la transparencia de los hechos económicos. (p. 93)

c) Huertas (2019) en su tesis cualitativa *Vulneración del principio de igualdad en las exoneraciones tributarias: Tratando la Ley N° 29624*, para optar el Título de Abogado en la Universidad Nacional de Trujillo, planteó como objetivo “Determinar los alcances de la Ley N° 29624 y sus efectos actualmente en la recaudación tributaria por parte de ADUANAS y SUNAT”. (p. 6). Concluye que:

Primer resultado. - Se determina que las exenciones otorgadas por el poder legislativo han sido emitidas en contra lo regulado por el artículo 103° de la Constitución Política del Perú.

Segundo resultado. - Las exenciones generadas por la Ley N° 29624 ha generado que las grandes empresas de líneas aéreas obtengan grandes beneficios exentos de aranceles.

Tercero resultado. - La emisión de dicha Ley resulta conculcar el artículo 103° de la Constitución Política del Estado de 1993 por emitirse normas con beneficio a determinado grupo de personas. (p. 257)

d) Jiménez (2018) en su tesis correlacional *Exoneración tributaria y la recaudación fiscal en la PYME Maquinarias Amazónicas S.A.C. Periodo 2013 – 2016*, para optar el Título Profesional de Contador Público en la Universidad Privada TELESUP, propuso como objetivo “Determinar cuál es la relación entre exoneración tributaria con la recaudación fiscal en la Pyme Maquinarias Amazónicas S.A.C.”. (p. 28). Concluye que:

La existencia de la Ley N° 27037 “Ley de Promoción de la Inversión de la Amazonia”, genera mayores complejidades al sistema de recaudación fiscal, y confunde las buenas costumbres de los contribuyentes Loretanos y específicamente de las PYMES y emprendedores como es el caso de la PYME Maquinarias Amazónicas S.A.C.

2) Existe duplicidad normativa y en consecuencia inconsistente debido a que la Ley N° 27037, “Ley de Promoción de la Inversión de la Amazonia” colisiona con lo dispuesto por el código tributario art. 179 régimen de incentivos; así como con el régimen de buenos contribuyentes publicado el 25 de Julio del año 2003 DL.912; DS.105-2003-EF. (p. 101)

e) Cornejo (2017) al desarrollar la tesis básica *La evasión tributaria y su impacto en la recaudación fiscal en el Perú*, orientada a la obtención del Grado Académico de Maestría en Gestión Pública, planteó como objetivo “Determinar la influencia de la evasión tributaria en la recaudación fiscal en el Perú” (p. 59), concluyendo que:

Según los indicadores de Cox y Snell y de Nagelkerke, se ha verificado la forma en que la evasión tributaria afecta negativamente la recaudación tributaria. (p. 96)

f) Malaspina (2019) en su tesis descriptiva “Renuncia a la exoneración del IGV y el crecimiento financiero de las empresas pecuarias del sector lechero de la provincia de Cañete (Lima-Perú) en el ejercicio 2015”, cuya finalidad fue obtener el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión Tributaria en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, planteó como objetivo establecer la forma en que “se relaciona la renuncia a la Exención del IGV con el crecimiento financiero de las empresas productoras de leche de Cañete – 2015” (p. 21), concluyendo que.

Las empresas ganaderas evaluadas en la presente investigación renunciaron a la Exención del IGV por motivos tributarios, con la finalidad de usar el IGV proveniente de las adquisiciones como crédito fiscal del periodo.

La renuncia a la Exención del IGV se relaciona con el Crecimiento financiero de las empresas productoras de leche de Cañete - 2015, al manifestarse un crecimiento en los indicadores de liquidez, rentabilidad y solvencia. (p. 103)

2.3. Bases Teóricas

2.3.1. Teorías de la tributación

Según Villegas (2001), las teorías que fundamentan las exigencias impositivas del Estado son:

a) El precio de cambio: Considera que el impuesto es una compensación por parte de los contribuyentes a los servicios que reciben del Estado, pago que debe corresponder al precio justo de los servicios percibidos, con lo cual se atribuye a los impuestos un carácter jurídico contractual.

b) La prima del seguro: Sostiene que el impuesto constituye un pago que realiza el contribuyente por la seguridad de su persona y sus bienes que recibe por parte del Estado, convirtiéndose el pago, de ese modo, en una prima de seguro frente a los riesgos que pudieran afectarlo.

c) La distribución de la carga pública. Afirma que la obligación impositiva deriva de la solidaridad que debe existir entre los miembros de la sociedad, que depende de la capacidad personal del individuo para contribuir a los gastos de la comunidad como forma de lograr que cada uno participe según sus posibilidades. (p. 73-74)

Villegas (2001), asimismo, plantea las teorías referidas al momento en que nace la deuda tributaria, exponiendo las siguientes posturas:

a) Carácter constitutivo de la determinación. – Que postula como requisito la determinación de la administración para que nazca la obligación, así como su monto, siendo insuficiente el cumplimiento del presupuesto de hecho establecido en la ley.

b) Carácter declarativo de la determinación. – Atribuye al hecho imponible el origen de la deuda tributaria, con lo cual “mediante la determinación sólo se declara algo que preexiste de antemano”, limitándose a declarar y precisar el monto de la deuda. (p. 333)

García (2020) señala la existencia de diversas teorías respecto a la explicación del fenómeno tributario, haciendo hincapié en dos de ellas:

1. Teoría de relación de crédito. – Equipara la obligación tributaria con el derecho de obligaciones, que establecería una relación jurídica de crédito entre el Estado y el sujeto pasivo de la obligación.

Sintetiza en tres las críticas a esta teoría:

a) Prescinde de considerar los poderes y potestades de la Administración que propios del derecho tributario.

b) Deja de lado la existencia de la reglamentación y la determinación del tributo y su satisfacción por parte del contribuyente.

c) Pretende que con la sola “realización del hecho imponible, como presupuesto de hecho de la obligación tributaria, casi siempre no surge de manera inmediata el derecho de cobrar la deuda”.

2. Las teorías dinámicas: Se basan en la función tributaria, afirmando que la obligación tributaria nace como consecuencia de un procedimiento administrativo y no del hecho generador de la misma.

Expone dos críticas a estas teorías:

a) No en todos los casos es precisa la existencia de un proceso previo para la aplicación efectiva de tributos.

b) El requisito procesal argumentado por estas teorías queda vencido en mérito a que en muchos estados la potestad tributaria tiene como requisito la existencia de una ley, facultad que es propia del Poder Legislativo, quedando de lado el requisito procesal.

Añade que “la deuda tributaria nace de la ejecución del hecho generador previsto en ley y se perfecciona la ejecución de la deuda, por medio de la intervención del Ente Público”. (p. 13-15)

Por su parte, Nava-Rodríguez (2010), sostiene que:

Son tres las teorías que tratan de la interpretación de la ley fiscal o tributaria: la cognitiva o formalística, la escéptica y la intermedia.

Teoría cognitiva o formalística

Sostiene que la interpretación es una actividad de carácter cognoscitivo; en esta teoría interpretar es verificar de manera empírica el significado objetivo de los textos normativos, o la intención subjetiva del legislador. Se entiende, en consecuencia, que el objetivo de la interpretación es únicamente descubrir ese significado objetivo o esa voluntad subjetiva preexistentes.

Teoría escéptica

La interpretación es una actividad valorativa y de decisión, se funda sobre la opinión de que las palabras tienen una multiplicidad de significados y las diversas interpretaciones dependen de las posturas valorativas de los intérpretes. También señala que los sistemas jurídicos no son ni completos ni coherentes, sino que presentan lagunas y antinomias.

Teoría intermedia

Se ubica entre los dos precedentes. Sostiene que la interpretación es en ocasiones una actividad de conocimiento y, en otras, una actividad de decisión discrecional. Considera la textura abierta, la vaguedad e indeterminación de casi todos los textos normativos que se formulan en lenguaje natural. (p. 9)

García- Vizcaíno (1996), expone las siguientes teorías:

a) ***Teoría del sacrificio***. - John Stuart Mill planteó el derecho de los individuos de gozar del producto de su propia producción y de su propiedad. Introdujo la noción de “capacidad contributiva” en lugar del principio del beneficio, con lo cual se pretendió proporcionar un trato igualitario y en forma proporcional, reduciendo al mínimo el sacrificio, al mismo tiempo que la obligación tributaria se impusiera de manera progresiva.

b) ***Teoría del cambio***. - Bastiat y Nassau Sénior en lo que respecta a la cuestión financiera, consideran al Estado como un agente que ofrece un conjunto de servicios vinculados a la seguridad, el orden social y la justicia, a cambio de los cuales recibe como retribución los impuestos.

Esta teoría “no considera como bienes a los servicios estatales por los cuales son cobrados los impuestos, y para quien la actividad financiera es un fenómeno de consumo, no de creación o cambio de riquezas”. (p. 26-28)

c) **Teoría del beneficio.** – Postula que quienes reciben iguales beneficios del Estado, deben recibir igual tratamiento Respecto de la equidad, “y que la distribución de impuestos entre los individuos que reciben diferentes beneficios se haga en proporción al monto del beneficio recibido”. Ello significa la aplicación de una regla comercial que precisa que todo consumo requiere de un pago. Asimismo, sostiene que obligar a pagar más a quienes tienen mayor capacidad económica, lo que logra es desmotivarlos para invertir, al mismo tiempo se castiga su éxito en los negocios, en tanto que se premia el fracaso, con lo cual se afecta el desarrollo. Otra de sus ideas es que alentar el beneficio contribuye a un adecuado ajuste de los servicios del Estado

A esta teoría se le han formulado las siguientes objeciones:

El Estado difiere sustancialmente del sector privado, porque éste no puede llevar a cabo las funciones del primero, ya que no tiene como objetivo vender bienes y servicios a los ciudadanos, de modo que el pago de impuestos no constituye una retribución por los beneficios recibidos, la mayoría de los cuales son de carácter social y, siendo los pobres los que más los reciben, tendrían que ser los que más paguen.

2.3.2. Los tributos

a) Concepto

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 “la prestación pecuniaria obligatoria, derivada de la realización de un supuesto de hecho, establecida por ley y cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines”. (p. 43-44)

Jarach (1982) sostiene que el tributo, a diferencia de los empréstitos públicos es consecuencia de la facultad coercitiva del Estado y establece una relación entre dos sujetos: el Estado y el contribuyente.

Taveira (2006) por su parte, hace notar el origen constitucional de la obligación de pagar los tributos, destacando su finalidad de sostenimiento de los gastos del Estado para lograr el bienestar de la comunidad.

De acuerdo con Colao (2015)

Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública.

Se exigen como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos. Así, el tributo es:

- Una obligación pecuniaria, es decir, que se ha de satisfacer en dinero y no mediante otro tipo de bienes o servicios.
- Una obligación establecida a favor de un ente público.
- Una obligación que nace por la realización de un presupuesto definido por una norma con rango de ley. Dicho presupuesto se denomina hecho imponible, y demuestra o manifiesta riqueza o capacidad económica en aquel que lo realiza.
- El tributo genera un ingreso público, porque se establece a favor de un ente público, y pasa a formar parte de recursos no privados, sino públicos. En consecuencia, tiene que aplicarse a la satisfacción de necesidades públicas.
- Es un ingreso de Derecho público. implica que está regulado por normas de carácter público.

El Derecho público no deja prácticamente margen a los sujetos para que dispongan de sus derechos y obligaciones, sino que establece un marco de relación rígido. (p. 14)

García, (2020), coincidiendo con Colao (2015), caracteriza a los tributos como “prestación patrimonial, de carácter público, coactiva, impuesta por ley, en supuestos de representantes de capacidad económica para hacer efectiva la contribución al mantenimiento de los gastos estatales, aunque también al genérico de otros fines”. (p. 25)

b) Características

Según Huamaní, R. (2013)

- **Es prestación debida y obligatoria, por mandato de la ley**

Constituye un pago al Estado por mandato de la ley y, en consecuencia, obligatorio, es decir, la norma impone al contribuyente la obligación de dar, lo que le da el carácter coactivo al mandato legal.

- **Es prestación derivada de la realización de un supuesto de hecho**

Parte de un supuesto de hecho consistente en una actividad económica considerada en la ley tributaria como pasible de obligación tributaria.

- **Es prestación generalmente pecuniaria o monetaria**

En la práctica, el contribuyente debe cumplir la obligación en forma monetaria, no admitiéndose pago en especie, salvo que dicho pago sea efectuado por la vía coactiva mediante remate de los bienes incautados, haciéndose efectivo el cobro del dinero obtenido de la venta. (p. 44-45)

c) **Sujetos**

Valdés (1996) sostiene que, en la relación, el Estado asume la posición de acreedor correspondiendo al contribuyente el papel de deudor.

c.1) **Sujeto activo**

Queralt, et. al (2008) afirman que:

Consistiendo el tributo, principalmente, en la obligación de dar una suma de dinero al ente público, es obvio que la relación jurídico-tributaria ~ establece entre el obligado a su ingreso y el ente público. Dicho ente es el sujeto activo del tributo, pero dado que puede aparecer con diversas manifestaciones, es preciso concretar el término. (p. 133)

El titular de la potestad de exigir el tributo es el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria

Valdés (1996), refiriéndose al Estado, sostiene que:

La doctrina contemporánea, superando anteriores confusiones, lo caracteriza como el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo. El sujeto activo es parte de una relación jurídica creada por ley.

Es el reverso del sujeto activo. Es el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo. (p. 309)

Por su parte Saccone (2002), afirma que:

El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *villculun juris* tributario, que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos.

En el primer caso (titularidad de la potestad tributaria), el Estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran, el Poder Legislativo.

La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica tributaria principal) es atribución de otro poder del Estado (el Poder Ejecutivo) (p. 83)

En opinión de García-Vizcaíno (1996) el sujeto activo es asumido, según el caso, en sentido genérico, el Estado, pero también las provincias, municipalidades o entes parafiscales.

En opinión de García-Obregón, (2020) el papel de sujeto activo lo asume el Estado, el que a través de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT y los Servicios de Administración Tributaria – SAT de los gobiernos locales, efectúa la recaudación y exige su cumplimiento.

c.2) **Sujeto pasivo**

De acuerdo con Queralt, et. al (2008) al deudor de la obligación tributaria le corresponde el papel de sujeto pasivo, “incumbiéndole asimismo otros deberes y prestaciones de carácter accesorio a la obligación tributaria principal”. (p. 135)

Valdés (1996) expone que el artículo 22 del modelo de Código Tributario para América Latina define al sujeto pasivo como a aquél que está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, concepto al que califica de dualista, puesto que presenta variantes, tanto desde el punto de vista legal como doctrinario respecto al concepto manejado en España e Italia, además de otras características respecto a América Latina.

Saccone (2002), basándose en lo económico, atribuye el rol de sujeto pasivo a aquellos que soportan la carga tributaria utilizando para el efecto su patrimonio pecuniario y sus rentas, con el fin de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, en tanto que, desde una perspectiva jurídica, lo serían quienes asumen la posición de deudores tributarios y, en consecuencia, deben realizar la prestación.

García-Vizcaíno (1996) utiliza el término responsable para referirse al sujeto pasivo, atribuyéndole la obligación legal de pago del tributo.

García-Obregón, (2020) considera la necesidad de la regulación legal de los sujetos pasivos atendiendo a su categorización de acuerdo con las finalidades perseguidas para la distribución de la carga tributaria, para asegurar la adecuada recaudación, proponiendo distinguir entre:

1. El contribuyente puro y simple, que es quien realiza el hecho generador y al mismo tiempo es su capacidad económica la que el tributo pretende gravar.
2. Otro tipo de sujetos que aparecen más bien como colaboradores en la recaudación y/o como garantes de la obligación tributaria. (p. 102)

2.3.3. Política tributaria en el Perú

Bárcena (2019) sostiene que:

Las políticas tributarias adoptadas no solamente tienen un impacto sobre el nivel de recursos disponibles, sino también sobre múltiples dimensiones de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, como la desigualdad, la pobreza y el bienestar de mujeres, ancianos, jóvenes y otras poblaciones vulnerables. (p. 8)

Lo afirmado por la citada autora permite comprender la trascendencia de la política tributaria, puesto que va más allá de la sola recaudación para fijar metas de largo alcance vinculadas a los derechos fundamentales de los ciudadanos en general, como también de aquellos grupos que se encuentran en grave desventaja por su vulnerabilidad en situaciones de crisis, razón por la cual el Estado tiene la obligación de plantear políticas que perduren en el tiempo.

Tello, J. (2002) sostiene que

El concepto de equivalencia o neutralidad *ricardiana*, para el caso de la ineficacia de la política fiscal sobre el ahorro nacional, guarda estrecha relación con la intertemporalidad de las medidas y reacciones del sector privado. Así, el efecto distorsionador de una política fiscal, como la expansiva, modifica las expectativas de los agentes sobre una futura compensación del actual déficit público. Por ello, el sector privado tiende a reducir su consumo e inversión con la finalidad de incrementar su ahorro futuro y poseer los recursos necesarios para responder ante la demanda futura de recursos del gobierno. (p. 11)

Morel, et. al. (2020), refiriéndose a lo dispuesto por la Constitución de 1979, preceptuó que sólo por ley expresa se puede crear, modificar, eliminar o exonerar tributos, incluyendo en dicha facultad a los gobiernos regionales y locales.

Portocarrero, et. al (2006), afirma que:

Históricamente, la política fiscal en el Perú se ha caracterizado por ser procíclica, lo cual tiende a generar una mayor volatilidad macroeconómica.

La Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal (LRTF) ofrece un marco reglamentario, en general, adecuado para la política fiscal. El seguimiento de la LRTF favorece un manejo anticíclico, flexible y responsable de la política fiscal. De hecho, dicha ley es flexible en entornos de crisis económica y la regla de crecimiento del gasto no financiero permite al Estado ahorrar recursos en períodos de bonanza. Lamentablemente, al no contar con penalidades en caso de su incumplimiento, estas reglas no pueden ser más que referenciales. (p. 71-72)

Durand (2017) sostiene que durante los períodos de Humala y de Kuczynski se dictaron políticas que afectaron el sistema tributario y las facultades de la Superintendencia de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), trayendo como consecuencia la inversión de la carga tributaria en desmedro de los que menos tienen.

Dicha política fiscal provocó que la SUNAT no realizara una debida fiscalización a los principales contribuyentes como las empresas multinacionales, no obstante que bajo la asesoría del Ministerio de Economía y Finanzas el año 2012 se incluyó la Norma Antielusiva, reservándose la

SUNAT de intervenir, para aplicarla, dada la gran controversia que generó, hasta que en el año 2014 la Norma fue suspendida.

En el Perú no es novedad que se dicte una norma antielusiva, como tampoco es novedad que este hecho desate una fuerte oposición por parte de un influyente grupo de empresarios, los que, finalmente, mediante presiones logran su derogatoria, tal como ocurrió en 1996, cuando la SUNAT logró la aprobación de la NORMA VIII, cuya vigencia fue solo de cinco meses.

Estos hechos, muestran el temperamento de los grandes contribuyentes con relación a la política tributaria, resultándoles indiferente la necesidad de lograr mayores niveles de recaudación, obligando al Estado a incrementar los montos de los impuestos directos regresivos.

Según Durand (2017) los grupos empresariales opositores a las normas antielusivas, son la CONFIEP, la Cámara de Comercio de Lima, los cuales son asesorados por especialistas en tributación, estudios de abogados y consultores empresariales.

Durand, considera que la evaluación del impacto de la Norma Antielusiva sería una advertencia para quienes intentan cometer delitos de orden tributario, ya que la suspensión de la Norma ha impedido luchar efectivamente contra la elusión tributaria y añade que durante los periodos 2007 y 2013 “los montos estimados de la manipulación de precios del comercio internacional de bienes, pasó de USD55.000 millones a USD101.000 millones” (p. 38), asimismo, la política fiscal trajo como resultado que el año 2016 el Perú fuera considerada como candidato a convertirse en un paraíso fiscal.

La Comisión Económica para América Latina y El Caribe (2019) sostiene que:

En América Latina no se grava adecuadamente a la riqueza ni a la extrema riqueza, por lo que la comprensión de la desigualdad y su relación con la política fiscal deben explicarse desde el estudio de la conformación de la propiedad de los activos físicos y financieros.

Pecho, M. et. al (2016) sostienen que:

en el Perú la estructura tributaria está orientada a los impuestos indirectos. Esta es también una característica que muestran las estructuras tributarias de la mayoría de los países de América Latina, pero no es el caso de los países miembros de la OCDE, donde los impuestos directos aportan la mayor parte de los ingresos totales, seguidos de los impuestos indirectos y las contribuciones sociales, en ese orden. (p. 11)

Jiménez & Podestá (2017), sostienen que en América Latina:

los gastos tributarios vuelven más complejos los sistemas impositivos, incrementan los costos de administración y cumplimiento, crean espacios de evasión y elusión y restan transparencia a la política fiscal, debido a que no están sujetos a los mismos mecanismos de control ni rendición de cuentas que tienen los gastos directos, no están incluidos en el presupuesto y, por lo general, se renuevan automáticamente todos los años. (p. 81)

Arias (2021) estima que el bajo rendimiento de los impuestos en el Perú se debe, por un lado, a las disposiciones legales que crean exenciones, autorizan deducciones y reducen ciertas tasas y, por otro lado, al cumplimiento en el pago de los impuestos, que “se mide por la diferencia entre el valor teórico de la recaudación si el incumplimiento fuera nulo y el monto de la recaudación efectiva.

Más adelante, el mismo autor agrega:

los gastos tributarios, que eran equivalentes al 1.9% del PBI en el año 2011 y al 12% de la recaudación tributaria, han mantenido una tendencia creciente desde dicho año y actualmente equivalen al 2.24% del PBI y al 16% de la recaudación tributaria.

Si se eliminasen todos los gastos tributarios, el Estado podría aumentar su recaudación en el corto plazo en 11% y en un monto equivalente al 1.58% del PBI.

Frente a lo expuesto, Arias propone las siguientes opciones:

- Opción 1. Cuyo objetivo es mantener la sostenibilidad tributaria, mediante la concentración de esfuerzos orientados a la reactivación económica a fin de lograr incrementar la recaudación, la que conjuntamente con una reestructuración importante del gasto público, permitiría lograr el objetivo en un plazo de alrededor de tres a cuatro años.

- Opción 2. Junto con el objetivo de preservar la sostenibilidad fiscal, se requiere implementar algunas reformas para aumentar la recaudación de manera también sostenida.

Se debe acompañar la opción con una continuación de reformas de la administración tributaria, con énfasis en la transformación digital y en la lucha contra la evasión, particularmente la elusión internacional.

- Opción 3. Esta opción tiene como objetivo no solo preservar la sostenibilidad fiscal, sino retomar el crecimiento con equidad. Esto requiere realizar reformas que fortalezcan las debilidades estructurales

de la economía peruana (pensiones, salud, inclusión financiera), identificando las reformas tributarias para obtener el financiamiento necesario. (p. 22)

2.3.4. Marco regulatorio de la tributación en el Perú

El Artículo 74 de la Constitución Política de 1993, referido al Principio de Legalidad, 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. Asimismo, faculta a los Gobiernos Regionales y Locales la creación, modificación y supresión de contribuciones y tasas, o la exoneración de éstas, estableciendo límites a la potestad tributaria del Estado mediante la obligación de éste de respetar los principios de reserva de la ley y de igualdad, así como de los derechos fundamentales de las personas, estando prohibido que los tributos tengan carácter confiscatorio. Es de resaltarse además que la Constitución Política, en el citado artículo, impide que las leyes de presupuesto, así como los decretos de urgencia contengan disposiciones en materia tributaria.

La Norma IV y el Artículo 14 del Decreto Legislativo N.º 757, precisa en su primer párrafo 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.

Por su parte, el Ministerio de Economía y Finanzas (2003) precisa que

Las exoneraciones tributarias más comunes son:

- Exoneraciones del pago de impuestos (total o parcial) o reducciones en las tasas.
- Créditos tributarios (por ejemplo, para investigación y desarrollo o para vivienda).
- Diferir el pago del impuesto, con un subsidio implícito por ello.

- Depreciación acelerada para gastos de capital y otros costos significativos. (p. 9-10)

Baldeón *et. al.* (2009) señala que los tributos son “prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cubrimiento de los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”. (p. 35)

Más adelante, refiriéndose a la relevancia de los tributos, agrega:

Conforme con el Código Tributario, las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurren con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a los que se refiere el artículo 30 del D. Ley N° 25897; alimentos e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente registro. (p. 43)

El Decreto Legislativo N° 771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, en su Artículo 2, dispone que.

El Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por:

I. El Código Tributario.

II. Los Tributos siguientes:

1. Para el Gobierno Central;

- a) Impuesto a la Renta;
 - b) Impuesto General a las Ventas;
 - c) Impuesto Selectivo al Consumo;
 - d) Derechos Arancelarios;
 - e) Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos por tramitación de procedimientos administrativos; y,
 - f) El Nuevo Régimen Único Simplificado.
2. Para los Gobiernos Locales: los establecidos de acuerdo con la Ley de Tributación Municipal.

Por otro lado, el Artículo 4 dispone:

Los contribuyentes que hayan suscrito Convenios de Estabilidad Tributaria deberán informar el régimen tributario al cual se encuentran sujetos y la base imponible de los tributos a los que estuvieran afectos o exonerados, en la forma, plazo y condiciones que para tal efecto fije la SUNAT.

La Norma I, precisa que dicho cuerpo normativo “establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario”, siendo su ámbito de aplicación “las relaciones jurídicas originadas por los tributos”.

La Norma II, precisa que la denominación genérica *tributo* comprende:

- a) Impuesto: es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- b) Contribución: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- c) Tasa: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

La Norma VII, Reglas Generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, que se desarrolla más adelante en el numeral 2.3.6. referido a las exoneraciones tributarias, la modificación realizada mediante el Decreto Legislativo N° 1521, que hace algunas nuevas precisiones, no aporta elementos trascendentes que se distingan de las disposiciones ya aprobadas.

La Norma XVI, incorporada al Código Tributario por el D. Leg. 1121, la cual se refiere a una disposición antielusiva.

2.3.5. Los gastos tributarios

a) Concepto

El término gasto tributario es un término genérico que comprende a las exoneraciones tributarias, las deducciones y otros incentivos tributarios, y que fue elaborado por Surrey (1967), para referirse a la semejanza que tienen las exoneraciones tributarias con los programas de gasto directo, y por lo tanto deberían estar sujetos al control del presupuesto tal como lo están estos programas.

Cuba & Jiménez (2018): agregan que Surrey fue el pionero en incorporar un presupuesto de gastos tributarios, y que gracias a esta iniciativa posteriormente, gran cantidad de países desarrollados también consideraron su inclusión.

Las formas que pueden asumir son diversas: suspensión o eliminación de impuestos por un periodo limitado, cuentas de créditos fiscales, alternativas de depreciación acelerada de activos para la deducción de ingresos, escalas diferenciadas de impuestos para promover determinado tipo de gastos o inversiones (por ejemplo, en investigación y desarrollo), etc. En todos los casos suelen estar asociados a reducciones del costo tributario neto que enfrentan algunos grupos, agentes o sectores económicos de interés (Easson y Zolt, 2003).

Campana (2011) sostiene que los incentivos tributarios:

tienen la intención general de incrementar el flujo de inversiones, atrayendo nuevas o facilitando la realización de las que se encuentran planeadas, para ampliar el stock de capital físico, tecnológico o de otro tipo, y acelerar así el crecimiento económico de las áreas o actividades donde se aplican (las cuales, posiblemente, deberían estar en condiciones deprimidas o presentar desventajas en la atención del Estado y en comparación con otras áreas o actividades. (p. 6)

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2011), precisa que:

OCDE (2002) definió a los gastos tributarios como los costos estimados en los ingresos fiscales que produce el tratamiento preferencial a actividades específicas. Por su parte, Kraan (2004) amplió esta definición señalando que un gasto tributario puede ser definido como una transferencia de recursos públicos que es lograda mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia, en lugar que por un gasto público directo. (p. 79)

Cuba & Jiménez (2018) señalan que el Fondo Monetario Internacional (FMI, 2007) define los gastos tributarios como:

los ingresos sacrificados como resultado de ciertas disposiciones del código tributario, tales como exenciones de la base tributaria, deducciones del ingreso bruto, créditos tributarios que se deducen de las obligaciones tributarias, reducciones de la tasa impositiva y aplazamientos del pago de impuestos (como la depreciación acelerada). Los gastos tributarios a menudo reemplazan programas de gasto explícitos. También pueden estar dirigidos específicamente a determinados tipos de gasto o a determinadas categorías de particulares, familias o empresas, según la riqueza, el ingreso, el perfil de gasto, u otras características. (p. 5)

De acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, los gastos tributarios constituyen beneficios al margen de lo considerado por el Código Tributario respecto a los tributos a cargo de determinados grupos de contribuyentes, disminuyendo en consecuencia la recaudación tributaria, lo que hace necesario definir con precisión el gasto tributario, así como su estimación,

diferenciándolo de la base de referencia o base normal, debiéndose también determinar su costo. (Cuba & Jiménez, p. 5)

El MEF (2021) señala que los gastos tributarios se convierten en retribuciones que el Estado desiste en percibir, con la finalidad de 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.

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.

Sin embargo, el MEF, también precisa que dichos gastos “dan origen a una considerable opacidad al sistema tributario, en la medida de que no se dispone de una metodología que permita estimar cuanto se deja de recaudar”.

b) Definición y Medición en América Latina

Tabla 1 Gastos tributarios en América Latina

País	Definición de Gasto Tributario	Concepto que se mide	Unidad responsable de las estimaciones
Argentina	Ingresos que el fisco deja de percibir, en forma definitiva, al otorgar tratamiento impositivo que se aparta de lo establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objeto de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Producción.
Brasil	Gastos indirectos del gobierno realizados por medio del sistema tributario, que buscan asistir a objetivos económicos y sociales.	Ingreso renunciado	Recelta Federal

País	Definición de Gasto Tributario	Concepto que se mide	Unidad responsable de las estimaciones
Chile	Recaudación que el fisco deja de percibir por la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Servicio de Impuestos Internos
Colombia	Beneficios tributarios concedidos con el fin de incentivar actividades económicas o regiones menos desarrolladas.	<i>Ingreso renunciado</i>	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia
México	Ingresos que el gobierno deja de percibir por la existencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales, estímulos fiscales y resoluciones particulares.	Ingreso renunciado	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Perú	Ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar incentivos y beneficios tributarios que reducen la carga tributaria de un grupo particular de contribuyentes.	Ingreso renunciado	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Fuente: CEPAL (2019), Panorama Fiscal de ALC.
Elaboración: Propia

c) Características

Morales (2013) resalta los aspectos positivos y negativos de los gastos tributarios, precisando que en el aspecto positivo a) favorecen la participación privada en programas económicos y sociales cuando el Estado no está en condiciones de desarrollarlos; b) a diferencia del gasto público, se agiliza la transferencia de recursos a la población; c) favorecen la inversión en proyectos con alto retorno social; d) hacen posible la mejora del Sistema Tributario, al mismo tiempo que incentivan el consumo de bienes necesarios; e) cuando se trata de incentivos regionales o de inversión científica y tecnológica se alienta el crecimiento y desarrollo económico focalizado. Por otro lado, en el aspecto negativo puede ocurrir que la mayor parte de gastos tributarios no ofrecen resultados adecuados, ya que, en el caso de requerirse

el fortalecimiento de políticas comerciales y la Inversión Extranjera Directa (IED), es necesario tomar en cuenta el tamaño del mercado, la infraestructura disponible y contar con mano de obra calificada, además del riesgo-país, a diferencia de lo que ofrecen que los incentivos tributarios.

Villela et. al. (2009) señalan que Surrey, expone como objeciones a los beneficios tributarios:

1. Son regresivos por naturaleza: Al aplicarse a renta en forma progresiva, excluye de sus beneficios a los más pobres, aunque si se aplican franquicias en el IVA y al consumo, la progresividad del sistema tributario tiende a mejorar.
2. Generan ganancias inesperadas: Pueden constituirse en factores que estimulen a las personas a actuar sin necesidad del beneficio.
3. Los incentivos tributarios son más difíciles de administrar y controlar: Cuando se dan muchos incentivos, la falta de experiencia puede generar errores y hasta fraude.
4. Distorsionan las decisiones de los mercados: Generan el desvío de recursos hacia el grupo de contribuyentes favorecidos, a menos que se trate de corregir distorsiones ocasionadas por los propios impuestos.
5. Condicionan la elevación de tasas, debido que su recaudación depende de la recuperación de los impuestos dejados de percibir.

Seguidamente, Villela et. al. (2009) describen los aspectos positivos expuestos por Swift et al. (2004):

1. Incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales en que el gobierno juega un rol principal.
2. Promueven la toma de decisiones del sector privado, y no tanto la del gobierno.
3. Reducen la necesidad de supervisión estatal de los gastos directos equivalentes. (p. 11)

Los mismos autores exponen como características de los gastos tributarios:

1. **Focalización:** Desde el punto de vista de los beneficiarios, las franquicias tributarias tienen un acceso más simple que el subsidio directo, pues operan de manera relativamente automática, mientras que un programa de subsidios requiere un sistema de postulación y selección de beneficiarios. Por el contrario, desde el punto de vista del Estado, al ser automáticas, las franquicias tributarias son menos focalizadas, pues benefician tanto al grupo objetivo como a cualquier otro que cumpla o simule cumplir la normativa legal.

2. **Inequidad horizontal:** Los gastos tributarios suelen generar inequidad en sentido horizontal, puesto que no todas las personas tienen las mismas preferencias o necesidades de consumo. Así, por ejemplo, cuando se establecen exenciones respecto del IVA, ya sea para mejorar la progresividad o para estimular el consumo de bienes meritorios, se reduce proporcionalmente más la carga tributaria de las familias que manifiestan una preferencia por los bienes que resultan exentos, en desmedro de otras familias con igual nivel de ingresos pero que privilegian el consumo de bienes no favorecidos.

3. **Estímulos a la evasión y la elusión:** La aplicación de gastos tributarios hace más compleja la estructura tributaria, lo cual incrementa la evasión y la elusión. Slemrod (1989) resume las razones de ello en las cuatro siguientes: primero, la incertidumbre que producen dichos gastos en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; segundo, la merma en la capacidad de fiscalización de la

administración tributaria, pues la auditoría demanda más tiempo cuanto más compleja es la normativa; tercero, la mayor dificultad que imponen a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual los lleva a incumplir parte de ellas, ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema les impone; y por último, las mayores oportunidades para manipular el sistema tributario, en vista de los mayores espacios de evasión y elusión que se abren a medida que aumenta la complejidad de la normativa tributaria.

4. **Aumento de los costos del cumplimiento tributario:** En general, cuanto mayor es el número de incentivos tributarios, mayores son los costos en tiempo y dinero que los contribuyentes deben afrontar para cumplir con sus obligaciones impositivas. Y no siempre estos costos recaen en los beneficiarios del incentivo. Por ejemplo, las exenciones respecto del IVA benefician a los consumidores finales, pero los mayores costos de cumplimiento derivados de los registros especiales necesarios para la contabilización de ventas exentas y créditos del IVA recaen sobre los vendedores. En cuanto al impuesto a la renta, el control de las franquicias requiere, en muchos casos, contar con información que debe ser provista por terceras personas. (p. 12)

d) **Importancia del Gasto Tributario**

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, teniendo en cuenta 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. En referencia a ello, Peláez (2017) sostiene que:

La identificación, cuantificación y publicación de los reportes de gastos tributarios reviste enorme importancia, en la medida que permite conocer la dimensión del fenómeno, los sujetos, sectores, regiones o actividades beneficiadas y es uno de los componentes de la ecuación costo-beneficio, que el responsable de política deberá analizar para conocer si, el beneficio otorgado mediante este mecanismo surtió el efecto deseado y si este último justifica el sacrificio fiscal asociado. (p. 2)

Tabla 2: Objetivos para el uso de exoneraciones o incentivos tributarios

Objetivos para el uso de exoneraciones o incentivos tributarios	a) Atraer inversión, nueva tecnología o generar empleo
	b) Fomentar el desarrollo de determinadas industrias consideradas estratégicas por el Estado.
	c) No perder competitividad, en términos de la capacidad de atraer inversiones, dado el uso por países vecinos.
	d) Diversificar la estructura económica, la cual puede ser especialmente importante en países más expuestos a la volatilidad de los precios de los commodities.
	e) Entrenar y desarrollar el capital humano.
	f) Fomentar el desarrollo de áreas geográficas deprimidas o que presentan desventajas de infraestructura o atención del Estado.
	g) Sustituir gastos explícitos del gobierno

Fuente: MEF (2003) (p. 9)
Elaboración: Propia

Villela (2009), sostiene que:

Son cuatro los grandes temas que demuestran la importancia de profundizar en el análisis de los gastos tributarios. El primero de ellos es el dimensionamiento de los gastos tributarios, de cuyo análisis se pueden derivar ciertas conclusiones sobre la magnitud de la acción estatal en cada uno de los países. El gasto tributario es un compromiso de recursos fiscales tan importante y válido como cualquier

componente del gasto público reconocido como tal en las cuentas fiscales. Por lo tanto, una implicación interesante de la medición de los gastos tributarios es que permite actualizar las comparaciones sobre el tamaño del Estado entre los países.

Un segundo tema tiene que ver con la economía política que subyace a la creación, revisión y actualización de los gastos tributarios, y cómo se generan, evalúan y modifican éstos en el tiempo. El hecho de que los gastos tributarios aparezcan “neteando” a los ingresos fiscales limita la capacidad del sistema político de revisar su efectividad. Por lo tanto, en la medida en que se pueda generar más información sobre la materia habrá mayores posibilidades de evaluar la efectividad de los gastos tributarios.

En tercer lugar, aparecen los temas de equidad. En muchos casos no queda claro quién se beneficia con los gastos tributarios. Por consiguiente, el análisis del impacto de éstos sobre la equidad es importante, incluyendo la evaluación de su incidencia sobre la progresividad del sistema tributario.

En cuarto y último término está la importancia de la coordinación entre las diferentes agencias o áreas del gobierno involucradas en el tema. Hay que admitir que el estudio de los gastos tributarios es una cuestión multidimensional, que involucra aspectos de administración tributaria, política tributaria y gerencia de las finanzas públicas. Por lo tanto, tiene que haber una adecuada coordinación entre los distintos organismos de la administración pública encargados de las acciones de implementación, ejecución y control de tales gastos. (p. 3)

e) Clasificación del Gasto Tributario

El MEF (2002), clasifica los gastos tributarios en:

Tabla 3: Clasificación de gastos tributarios

1. Impuesto a la Renta de Personas Naturales	<p>-Exoneraciones e inafectaciones: Constituidas por indemnizaciones laborales, CTS, intereses por depósitos en el sistema financiero.</p> <p>-Deducciones: A favor de las personas que inviertan en la Selva, la cuales pueden deducir el monto invertido hasta el 20% de su renta neta.</p> <p>-Créditos: Beneficia a las personas naturales que realicen donaciones a instituciones educativas, lo que le da derecho a un crédito contra el impuesto a la renta.</p>
2. Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas	<p>-Exoneraciones e inafectaciones: Se aplica a las rentas generadas por comunidades campesinas, instituciones religiosas, y depósitos en el sistema financiero.</p> <p>-Deducciones: Las inversiones en infraestructura de servicio público son deducibles de renta neta.</p> <p>-Diferimientos: Depreciación acelerada, con lo que se difiere el pago de Impuesto a la Renta.</p> <p>-Tasas Reducidas: La inversión en la Amazonía y en el Sector Agrario otorga tasas reducidas.</p> <p>-Créditos: Se otorga por reinversión en ciertas actividades o regiones, y por donaciones a instituciones calificadas.</p> <p>-Régimen Especial: El Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER)</p>
3. Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto de Promoción Municipal (IPM)	<p>-Exoneraciones e Inafectaciones: Existen bienes y servicios inafectos al IGV/IPM, se diferencian de los grabados a "tasa cero" porque dichos bienes no pueden obtener crédito fiscal. Entre los bienes exonerados se encuentran productos agrícolas, viviendas con un valor de venta inferior a 35 UIT, el expendio de comidas a comedores populares, etc.</p> <p>-Devoluciones: Es el derecho que tienen algunos sectores o regiones geográficas de solicitar la devolución de una parte del IGV pagado por los insumos, ejemplo: la que obtienen los agentes que realizan adquisiciones con fondos donados desde el exterior por Gobiernos u Organismos de Cooperación Técnica Internacional.</p> <p>-Créditos: Los contribuyentes situados en la Amazonía y determinadas actividades gozan de un crédito fiscal especial para las ventas realizadas fuera de la Amazonía.</p> <p>-Otros Gastos Tributarios: Principalmente, Régimen de recuperación anticipada del IGV.</p>
4. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	<p>-Exoneraciones e Inafectaciones: Entre los bienes exonerados se encuentran la venta de combustibles realizadas en la Amazonía, las operaciones inafectas incluyen la importación de bienes donados a entidades religiosas.</p> <p>-Devoluciones: Actualmente, el único caso es el de las empresas ubicadas en Madre de Dios, que pueden recuperar el ISC pagado por las compras de combustibles y derivados.</p> <p>-Tasas Reducidas: Cuando un mismo producto tiene una tasa del impuesto menor por su localización geográfica (CETICOS) o por el sujeto que adquiere el bien.</p>
5. Otros impuestos o tasas	<p>-Impuesto de solidaridad a la Niñez Desamparada: Se refiere a la exoneración a la expedición o revalidación de pasaportes al exterior.</p>
6. Otros gastos tributarios no imputables a un impuesto específico	<p>Entre los principales se encuentran el RUS y el Crédito Tributario a las Empresas Productoras de Maquinarias y Equipos.</p>

Fuente: MEF (2002, p. 46 – 47)

Elaboración: Propia

Por su parte el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2011), clasifica los gastos tributarios en:

Exenciones. - Son supresiones de la tributación. Pueden tener un periodo de vigencia definido.

Exclusiones. - Son hechos dejados fuera del ámbito de aplicación de los impuestos.

Alícuotas reducidas. - Constituyen desviaciones de las alícuotas generales establecidas para los impuestos.

Deducciones. - Son las cuantías que se sustraen de la base imponible de un impuesto.

Créditos, - Son los montos que se permite reducir del impuesto determinado.

Diferimientos., - Corresponden a todas aquellas disposiciones que postergan la obligación tributaria en el tiempo.

Regímenes simplificados especiales o promocionales. - Son disposiciones que abarcan uno o varios impuestos. Típicamente operan sobre pequeños contribuyentes, zonas geográficas con desventajas comparativas respecto del resto del país y sectores económicos específico.

Devoluciones o reintegros. - Adelantan o compensan financieramente a los contribuyentes. (p. 4 – 5)

f) **Estimación del Gasto Tributario Perú**

Para 2020, según el MEF (2019):

el gasto tributario potencial estimado ascendería a S/ 16 715 millones (2,01% del PBI). Según tipo de impuesto, la mayor parte de dicho gasto está asignado en el IGV (76,4%), principalmente en la exoneración de productos agrícolas, la exoneración del IGV a la Amazonía, y en la inafectación de productos y servicios educativos; así como en el impuesto a la renta de personas naturales (9,4%), específicamente en la inafectación de la CTS de trabajadores. Cabe resaltar que la proyección del gasto tributario potencial de 2020 se ha reducido en S/ 525 millones respecto a lo estimado para el año 2019. Esta caída está concentrada en el IGV (S/ 381 millones) y en el impuesto a la renta (personas jurídicas: S/ 278 millones, personas naturales: S/ 55 millones), y es atenuada por el incremento del gasto proyectado para el impuesto Ad Valorem (S/ 135 millones) e ISC (S/ 55 millones). (p. 80)

Para 2022, según el MEF (2021):

el gasto tributario potencial estimado ascendería a S/ 17 622 millones (2,04% del PBI). Según tipo de impuesto, la mayor parte de dicho gasto está asignado en el IGV (73,9%), principalmente en la exoneración de productos agrícolas, la exoneración del IGV en la Amazonía y en la inafectación a la importación de productos y prestación de servicios educativos. A ello se suman los gastos tributarios del impuesto a la renta de personas jurídicas (7,7%) y naturales (7,6%), tales como la

aplicación de tasas diferenciadas en beneficio de algunos sectores productivos y la inafectación de la CTS de los trabajadores, respectivamente. Cabe resaltar que la proyección del gasto tributario potencial de 2022 se ha incrementado en S/ 1 680 millones respecto a lo estimado para el año 2021. Este crecimiento está concentrado en el IGV (+S/ 1 232 millones) y en el impuesto Ad Valorem (+S/ 526 millones), el cual resulta ligeramente atenuado por la reducción del gasto proyectado para el impuesto a la renta de personas naturales (-S/ 180 millones). (p. 86)

2.3.6. Las exoneraciones tributarias

A. Concepto

A través de la RTF N° 559-4-97, se pronuncia el Tribunal Fiscal, donde precisa respecto a las exoneraciones tributarias, que:

no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo mediante una disposición legal se excluye al sujeto del cumplimiento de dicha obligación (p. 7)

B. Evolución histórica en el Perú sobre la regulación de exoneraciones

Paredes (2018), hace una breve descripción de las exoneraciones tributarias en el Perú, señalando que éstas tienen su origen con la promulgación del Primer Código Tributario mediante el Decreto Supremo N° 263-H del año 1966, cuya Norma IV, entre otras disposiciones, establece el cumplimiento del principio de reserva de ley, en tanto que la Norma V previó, entre otras cosas,

que sólo por ley se podía suprimir o exonerar tributos, refiriéndose finalmente la Norma VIII al plazo de exoneración o beneficio tributario, indicando que si no se señala plazo, éste debe interpretarse que se concede por un año, no existiendo prórroga tácita, precisándose el año 1967, mediante Ley N.º 16677 que las disposiciones de esta Norma no tiene carácter retroactivo.

Agrega que mediante el Decreto Legislativo N° 259 del año 1982, se reguló por primera vez las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, estableciéndose los principios que debían regir su concesión, así como su vigencia y la evaluación de su sustento.

A través del Decreto Legislativo N° 300 del año 1984, se modificó la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en la que extiende el plazo complementario de la vigencia de los beneficios tributarias, de uno a cinco años.

Mediante el Decreto Ley N° 25859 del año 1992, se eliminó todo respecto a las exoneraciones y demás beneficios contenidos en la Norma V trasladando asimismo la regulación sobre el plazo complementarios de su vigencia de la Norma VIII a la Norma VII.

El Decreto Legislativo N° 773 dado el año 1993, dio un nuevo Código Tributario, que dispuso un nuevo plazo supletorio de tres años de vigencia de exoneraciones y demás beneficios, incluyendo en Norma IV, la concesión de exoneraciones o beneficios tributarios por Decreto Legislativo, por tener rango de ley.

El Decreto Legislativo N° 816 modificó la Norma VII, en lo relativo al plazo complementario, de las clases desgravatorias que se incluían, así como a la formación de ellas, de manera que desde que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 953, en el año 2004, se dispuso literalmente que la regulación de los incentivos tributarios debía mostrarse en la Norma VII, hasta el año 2007 en que por cumplimiento del Decreto Legislativo N° 977, se derogó la

Norma VII, norma que fue declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional. (p. 6-8)

Tabla 4: Vigencia de las normas vinculadas a las exoneraciones e incentivos tributarios

Norma	Descripción	Fecha de publicación	Vigencia de la norma
DS 054-99-EF	TUO de la Ley de Impuesto a la Renta	14-Abr-99	Exoneraciones en la Ley de IR (art. 19) vigentes hasta 31/12/2006
DS 055-99-EF	TUO de la Ley de IGV e ISC	15-Abr-99	Exoneraciones contenidas en Apéndice I y II vigentes hasta 31/12/2003
DL 809	Ley de Aduanas	19-Abr-96	Indeterminado
DS 014-92-EM	Ley General de Minería	04-Jun-92	Beneficios tributarios (art. 72) indeterminado.
Ley 26221	Ley de Hidrocarburos	28-Ago-93	Indeterminado
Ley 27360	Ley de Promoción del Sector Agrario	31-Oct-00	Beneficios tributarios (art. 4) vigentes hasta 31/12/2010
DU 003-2003	Emisión de Documentos	11-Ene-03	31-Dic-03
Ley 26962	Ley sobre disposiciones tributarias de la actividad turística	03-Jun-98	Exoneración de IGV vigente hasta 31/12/2003
DL 883	Inversiones en sector turismo	09-Nov-96	Indeterminado
Ley 26782	Otorgan beneficio tributario a empresas productoras de maquinarias y equipos nuevos de utilización directa en el proceso	06-May-97	31-Dic-02
DL 882	Ley de Promoción de la Inversión en la Educación	09-Nov-96	Indeterminado
Ley 27037	Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía	30-Dic-98	50 años. Hasta el 31/12/2048
DL 25897	Crean el Sistema Privado de Pensiones	06-Dic-92	Indeterminado
DL 906	Precisan que la expedición o revalidación de pasaportes diplomáticos y especiales se encuentra exonerado del Impuesto de Solidaridad a favor de la Niñez	06-Ago-99	Indeterminado
Ley 26983	Importación de vehículos para uso de misiones diplomáticas, consulares, oficinas de los organismos internacionales y de funcionarios de las mismas	25-Oct-98	Indeterminado
DL 783	Devolución de impuestos que gravan las adquisiciones de bienes con donaciones del exterior e importaciones de bienes de misiones diplomáticas y otros	30-Dic-93	Prorrogado hasta el 31-dic-2003 por la Ley 27385
D.S. 112-97-EF	TUO de las normas con rango de ley emitidas en relación con los CETICOS	3-Sep-1997	31-Dic-12
Ley 26953	Ley de Creación del CETICOS Loreto	21-May-98	Hasta 50 años a partir de la publicación: 21/05/2048
D.S. 057-99-EF	TUO de la Ley del Régimen Único simplificado	16-Abr-99	Indeterminado

Fuente: MEF (2003)
Elaboración: Propia

C. Posiciones de Política Fiscal respecto a las exoneraciones tributarias

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) & Oxfam Internacional, (2019), citando a Musgrave & Buchanan (1999), señalan que:

las tres funciones tradicionales que le corresponde a 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. (p. 11)

Asimismo, hace la siguiente tipología de los gastos tributarios:

Tabla 5 Tipología de los gastos tributarios

Tipo de gasto tributario	Descripción	Ejemplos
Exenciones	Montos que se excluyen de la base gravable	Exención de los servicios educativos (IVA); exención de las rentas de asociaciones civiles, cooperativas o entidades sin fines de lucro (IRPJ)
Deducción	Montos que se pueden rebajar o deducir de la base imponible	Deducción de ciertos gastos y donaciones benéficas para el cálculo de la base gravable del IRPF o del IRPJ
Crédito	Montos que se deducen del pago de impuestos o permiten rebajar los mismos	Crédito por inversión en bienes de capital para el IRPJ
Tasas reducidas	Tasa menor a la alícuota general aplicable a ciertas transacciones o sujetos	Tasa cero para productos de la canasta básica de consumo (IVA)
Diferimiento	Postergación en el pago de impuestos	Amortización acelerada para inversiones en capital fijo (IRPJ)

Fuente: CEPAL (2019), Panorama Fiscal de ALC.
Elaboración: Propia

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 se dificulta cuando se trata de estimar la duración de la medida. La misma entidad (2019), sostiene que estos gastos tienen un

impacto heterogéneo, generando déficit tributario y diversos cambios en la conducta de los que son beneficiados.

Seguidamente, la misma entidad considera que los gastos tributarios ofrecen tanto ventajas como desventajas. Desde el punto de vista de las ventajas, al evaluar si los gastos tributarios contribuyen a la eficiencia a la asignación de los recursos, la citada fuente señala que, en ese caso, produce una mejora de Pareto, puesto que permite la aproximación a una asignación óptima de recursos, como, también, el sector privado a través de la oferta y demanda puede producir una adecuada distribución de los recursos. En suma, dice la CEPAL, que se puede justificar el otorgamiento de los gastos tributarios ya que estos ayudarían a aprovechar las externalidades positivas y reducir sus efectos negativos. (p. 119)

En contraposición a lo afirmado, señala que:

la existencia de múltiples fallas del mercado pone en tela de juicio el argumento de que la intervención estatal mediante la política de incentivos tributarios (o de cualquier otro instrumento) lograría una asignación de los recursos más eficiente, dado que, cuando hay varias distorsiones, no es posible asegurar que la eliminación de una de ellas aumentaría el bienestar. Los mercados monopólicos u oligopólicos suelen producir resultados ineficientes, al tiempo que las asimetrías de información y la información incompleta limitan la capacidad de los agentes económicos de tomar decisiones que maximicen su utilidad. En este contexto es posible, que el tratamiento preferencial dé lugar a una asignación ineficiente de los recursos y por consiguiente genere un beneficio neto neutro, en el mejor de los casos, o negativo dependiendo del costo asociado con ello para la sociedad. (p. 119)

Esa aparente contradicción, señala, que es necesario identificar claramente el objetivo que busca alcanzar, los indicadores de impacto y el costo fiscal, con lo cual se puede medir los resultados efectivos de los gastos tributarios.

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, 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” (p. 120)

CEPAL, agrega:

el tratamiento tributario diferenciado entre contribuyentes similares puede dar lugar a resultados perversos, creando situaciones en que la carga tributaria de una filial de una empresa multinacional sea más baja que la de una empresa nacional, a raíz de lo cual la industria nacional pierde competitividad.

Esos tratamientos preferenciales también pueden ocasionar una pérdida de progresividad y de equidad vertical, especialmente cuando afectan impuestos progresivos y de mayor impacto redistributivo, como el impuesto sobre la renta personal o los impuestos sobre el patrimonio.

Un ejemplo muy común en la región es el tratamiento favorable para los ingresos de capital, con tasas reducidas para rentas percibidas de dividendos y otros instrumentos financieros. Dado que este tipo de ingresos se concentran en los deciles más altos de la distribución de ingreso, el gasto tributario lleva a una reducción en su tasa media

efectiva, disminuyendo la progresividad del impuesto sobre la renta personal. (p. 120)

Finalmente, CEPAL afirma que

Los gastos tributarios también abrirían espacio para la evasión y la elusión fiscal.

Esto refleja la habilidad de ciertos contribuyentes quienes pueden aprovechar los servicios de asesoramiento tributario para manipular el sistema tributario encontrando maneras de aprovechar el arbitraje fiscal. Al mismo tiempo, la mayor complejidad de la estructura tributaria como consecuencia de la aplicación de los gastos tributarios dificultaría la fiscalización de los contribuyentes por parte de las autoridades tributarias, lo que generaría oportunidades para evitar el pago de impuestos. (p. 121)

En el caso del Perú, 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, los cuales están conformados en la siguiente tabla.

Tabla 6 Bienes exoneradas de IGV

PARTIDAS ARANCELARIAS	PRODUCTOS
0207.11.00.00/ 0207.14.00.90	Carne de aves de la especie <i>Gallus domesticus</i> frescos, refrigerados o congelados
0407.21.90.00	Huevos frescos de gallina de la especie <i>Gallus domesticus</i>
1701.14.00.00 1701.99.90.00	Azúcar
1902.11.00.00/ 1902.19.00.00	Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma
1905.90.90.00	Solo: pan

Fuente: Ley N° 31452

Elaboración: Propia

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 tener en cuenta que dentro de la cadena de comercialización, antes de llegar al consumidor final, si uno de los agentes de 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 lo que, 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 ser significativa en términos del monto del IGV (18%).

Para mejor ilustración de lo expuesto, citamos como ejemplo lo que ocurrirá con el precio de venta del pollo, asumiendo que el comercializador quiere mantener su utilidad neta inicial de S/ 20.00. 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 que querer mantener su margen de utilidad, se verá obligado a trasladar al consumidor final el costo del IGV del pollo vivo (S/ 14.40), fijando de ese modo el nuevo precio (S/ 114.40) en lugar de los S/ 100.00 que es el que se espera que pague el público.

Tabla 7 Escenarios de exoneración de IGV a venta de aves

	Escenarios		
	Anterior	Exoneración	Posterior
Precio de Venta (Pollo muerto)	118	100	114.4
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	-14.4	-14.4
Utilidad/pérdida	20	5.6	20
Impuesto a la renta	6	2	6
Utilidad Neta	14.10	3.95	14.10

Fuente: Ley N° 31452

Elaboración: Propia

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. 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 se 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 lo 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.

Por otro lado, a través del Decreto Supremo N° 068-2022 -EF, se exonera el ISC a productos como la gasolina y Diésel, sin mayor justificación económica ni financiera, debido a la presión social. Respecto a dicha medida, Carlos Parodi, docente de la Universidad del Pacífico, declaró al diario Gestión, que:

no beneficiará, específicamente, a los que más lo necesitan; ya que se da en la primera parte de la cadena, no en los grifos, por tanto, no se tiene la certeza de que el beneficio se traslade al consumidor final y, por último, supone un costo fiscal para el Gobierno, porque deja de percibir ingresos tributarios.

De acuerdo a Perú Retail (2022) el Ministro de Economía y Finanzas anunció que las exoneraciones del IGV a cinco productos de la canasta básica, así como al ISC a los combustibles no serán prorrogadas una vez cumplido el plazo de vigencia de la norma, dado que las medidas no cumplieron su finalidad, habiendo generado, por el contrario, un alto costo fiscal ascendente a mil cincuenta millones de soles en los tres meses de vigencia, solo en el caso de la exoneración al ISC, razón por la cual se estima reemplazar la medida optar por acciones focalizadas, considerando que dicho monto podría beneficiar a un millón trescientos mil ciudadanos.

Por propia versión del Ministro, la medida fue adoptada sin tener en cuenta la opinión de especialistas que consideraban que no daría el resultado esperado, lo que pone en evidencia que no se llevó a cabo una adecuada evaluación técnica tal como exige la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, sino que fue una decisión de tipo populista.

En vista de lo acontecido, el Ministro anunció que se prevé tomar medidas focalizadas para lo cual se adicionará dos mil millones de soles al Presupuesto

para otorgar un bono alimentario de quinientos Soles a favor de la población en situación de vulnerabilidad, así como la financiación del 100% de la conversión de los vehículos automotores a GNV, sin cuota inicial ni intereses, que será devuelto en un plazo de tres años en lugar de la exoneración del ISC al Diésel y a la gasolina.

D. Alcances de las exoneraciones

Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL) & Oxfam Internacional (2019), en América Latina se han realizado muy pocos estudios con relación a análisis de la causalidad de otorgar los gastos tributarios, citando dicho organismo a los trabajos realizados por:

Tokman y otros (2006); sobre lineamientos para un marco sistemático de evaluación de las excepciones tributarias” (p. 46); y los de Jorratt (2010), Banco Mundial (2012), Agostini y Jorratt (2013), Banco Mundial (2017) y CIAT/UN-DESA (2018), respecto a evaluaciones costo-beneficio a casos específicos de países latinoamericanos. Dichos estudios plantean como lineamientos la justificación de la eficiencia económica, justicia distributiva u otra que fundamente una intervención estatal de excepción, así como la comprobación de la eficacia y eficiencia de la franquicia tributaria, además de verificar la inexistencia de instrumentos alternativos. (p. 46)

El Grupo de Justicia Fiscal (2019) indica que, las exoneraciones son beneficios tributarios que favorecen a “un sector, grupo o actividad, permitiéndole reducir su tributación con respecto a un contribuyente normal”, definiendo exoneración como un grupo selecto que debería pagar sus impuestos, sin embargo, es excluido de dicho pago por un tiempo determinado.

Las exoneraciones tributarias, como los demás beneficios tributarios, cumplen objetivos económicos y sociales, como, dar facilidades a los agentes económicos a fin de lograr el desarrollo de determinadas regiones o la incentivación de ciertas actividades económicas.

De acuerdo con la ley los agentes económicos, son “Personas naturales y/o jurídicas, sociedades irregulares o patrimonios autónomos, con o sin fines de lucro, que pretendan iniciar, desarrollar y/o continuar con una actividad económica. (Decreto Legislativo N° 1256 que aprueba la Ley de prevención y eliminación de barreras burocráticas)

Parra (2020), afirma que:

Una exoneración es la dispensa o desgravación de la carga tributaria a través de la cual, se busca disminuir de forma parcial o total el monto de la obligación tributaria.

En la exoneración se materializa o produce el hecho imponible, pero mediante una norma se libera la carga tributaria total o parcialmente por un determinado periodo de tiempo ya que son temporales, de acuerdo con lo dispuesto en el Código Tributario.

El mismo autor, agrega:

Tabla 8 Bienes exonerados de IGV

Bienes exonerados	a) Productos agrícolas.
	b) Primera venta de inmuebles que realicen los constructores, siempre que estén destinados para la vivienda.
	c) Importación de bienes culturales que integren el Patrimonio Cultural de la Nación.
	d) Importación de obras de arte originales y únicas creadas por artistas peruanos realizadas o exhibidas en el exterior.
	e) La importación y/o venta en el país de los libros y productos editoriales afines.

Fuente: Parra (2020)
Elaboración: Propia

Tabla 9 Servicios exonerados de IGV

Servicios exonerados	a) El servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, exceptuando el ferroviario y aéreo.
	b) El servicio del sistema eléctrico de transporte masivo de Lima y Callao.
	c) Servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y el que se realice desde el exterior hacia el país.
	d) Espectáculos en vivo culturales.
	e) Servicios de expendio de comidas y bebidas prestados en los comedores populares y comedores de universidades públicas.
	f) Las pólizas de seguro del Programa de Seguro de Crédito para la Pequeña Empresa.
	g) Construcción y reparación a las Unidades de las Fuerzas Navales de la Marina de Guerra del Perú.
	h) Los ingresos que perciba el Fondo MIVIVIENDA.
	i) Los ingresos, comisiones e intereses derivados de las operaciones de crédito que realice el Banco de Materiales.
	j) Los ingresos percibidos por las Empresas Administradoras Hipotecarias, domiciliadas o no en el país.

Fuente: Parra (2020)
Elaboración: Propia

El Grupo de Justicia Fiscal (2019) precisa que:

Un beneficio tributario puede justificarse por múltiples razones: interés nacional, consideraciones sociales, apoyo a sectores productivos claves, promoción del desarrollo, entre otras. En el Perú existen numerosos casos de beneficios justificados, como las exoneraciones del IGV para los alimentos básicos, que protege la capacidad adquisitiva de las familias.

El Ministerio de Economía y Finanzas (2003), refiriéndose a las exoneraciones tributarias en la Selva peruana, señala:

la complejidad para administrar el sistema de los beneficios tributarios en la Amazonía crea condiciones favorables para prácticas de evasión y elusión tributaria. Algunas prácticas posibles son:

(i) En el caso de la exoneración del ISC a combustibles existe evidencia de uso del beneficio en zonas no comprendidas en la ley.

(ii) Las devoluciones favorecen el internamiento de productos hacia otras regiones vía la Amazonía, con el fin de obtener la devolución de IGV o el internamiento sólo “documentario” con el fin de obtener el beneficio tributario.

(iii) La existencia del crédito fiscal especial permite el uso indebido del beneficio por parte de una empresa exportadora, que crea una empresa en la región Amazonia para apropiarse del crédito fiscal especial.

(iv) Evasión del pago de IGV, especialmente a través del establecimiento de filiales. (p. 128)

Las exoneraciones tributarias han sido objeto, en los últimos años, de severas críticas, especialmente cuando benefician a grandes grupos económicos, como el minero. Para la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, el Estado debería prorrogar la devolución del IGV a las empresas mineras y de hidrocarburos, puesto que considera “que no se trata de la exoneración de un impuesto, sino de una medida de promoción aplicada a una actividad de alto riesgo” (Diario El Comercio, 22 de noviembre de 2019)

Dicho argumento resulta poco creíble, puesto que todo agente económico sabe que quien asume la ganancia asume la pérdida. Por otro lado, los perjuicios causados por actividades mineras y de hidrocarburos en nuestro

país están referidos al deterioro de la salud de los pobladores cuya sangre está contaminada por metales pesados, la contaminación ambiental, la destrucción de tierras de cultivo y contaminación del agua, además de incumplimientos de los compromisos asumidos por parte de las empresas con las comunidades afectadas.

En la campaña presidencial del año 2021, los partidos de izquierda enarbolaron como parte de sus programas la eliminación de exoneraciones tributarias a los agentes económicos de mayor poder económico. Las críticas a las exoneraciones tributarias apuntan, también, a señalar que incentivan la elusión y evasión tributarias.

Según el MEF (2018) indica que:

En el 2018, los ingresos tributarios del Gobierno General ascendieron a S/ 107 678,1 millones, reportando un aumento de 13,4% en términos reales respecto al 2017 y se alcanzó una presión tributaria de 14,5% del PBI, por debajo del promedio histórico 2011-2017 (15,5% del PBI). Uno de los factores más importantes que influyó en los resultados obtenidos fue el impacto de medidas tributarias vinculadas a las detracciones, así como, el incremento de las tasas impositivas del ISC aplicado desde mayo 2018.

El Grupo de Justicia Fiscal (2019) afirma que:

También existen beneficios cuya legitimidad y utilidad son cuestionables: casos donde el beneficio podría ser excesivamente oneroso o donde tiene un efecto indeseado, e incluso casos donde el beneficio no alcanza a quienes legítimamente corresponde, sino que es absorbido por otros grupos (p. 2)

Continúa la misma fuente (2019), señalando que:

En el Perú los beneficios tributarios se han incrementado hasta alcanzar niveles considerables, traduciéndose en una enorme pérdida de recursos fiscales. Se estima que del 2009 al 2020 el total acumulado de ingresos que el fisco perdió por beneficios tributarios alcanzó casi S/. 153 mil millones y para el año 2020 el costo de los beneficios tributarios ascendería a S/ 16.715 millones, monto que más que duplica lo que se proyecta asignar a la Protección Social (S/ 6.796 millones), es decir a todo el gasto en programas sociales. De igual forma, los recursos que el Estado perderá por dichos beneficios son muy superiores a la asignación de gasto para sectores claves como Orden público, Defensa nacional, Saneamiento, Agricultura o Ambiente.

Por Decreto Legislativo N° 1521, en el marco de la Ley N° 31380, se modifica la Norma VII, destacando la inclusión del inc. i), que precisa:

Solo podrán ser beneficiarios de alguna exoneración, incentivo o beneficio tributario, aquellos sujetos que emitan comprobantes de pago electrónicos por la prestación de las actividades económicas que realizan, en tanto estén obligados, de acuerdo con las normas que emita la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)

Además de lo ya señalado, otras medidas de dicha modificación, contemplan la obligación que toda norma que otorgue exoneraciones tributarias debe estar debidamente sustentada mediante la Exposición de Motivos, de manera que lo dejado de percibir sea compensado con otros ingresos, para salvaguardar

el Presupuesto frente al déficit; debe guardar coherencia con el propósito de la política fiscal, así como evitar la concesión de exoneraciones que tengan efectos nocivos; la propuesta legislativa debe considerar su objetivo, la población beneficiaria, indicadores de evaluación de impacto y el plazo de vigencia del beneficio, sin que éste exceda de los tres años; la iniciativa requiere informe previo del MEF; la norma que se apruebe entra en vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente de su publicación; el Congreso de la República, con aprobación de dos tercios de congresistas, puede otorgar tratamiento tributario especial de manera temporal; por única vez se puede aprobar la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, siendo necesaria la aprobación del sector respectivo con relación al impacto de la medida, considerando factores sociales, económicos, administrativos, su influencia en la zona; y, la ley podrá establecer plazos distintos a los contemplados en los Apéndices I y II de la Ley del IGV e ISC así como del artículo 19 de la Ley del IR, el cual puede ser prorrogado.

Tabla 10 Cuadro Comparativo - Análisis crítico del Decreto Legislativo N° 1521

NORMA VII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (DLeg N° 1117)	NORMA VII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (DLeg N° 1521)
<p>a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos. Estos requisitos son de carácter concurrente. El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa.</p>	<p>a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, <u>el sustento que demuestre que la medida adoptada resulta más eficaz y eficiente respecto a otras opciones de política de gasto público considerando los objetivos propuestos, y la evaluación de que no se generen condiciones de competencia desiguales respecto a los contribuyentes no beneficiados.</u> Estos requisitos son de carácter concurrente. El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación y aprobación de la propuesta legislativa.</p>
<p>b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.</p>	<p>b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas. <u>No deberá concederse exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios sobre impuestos selectivos al consumo ni sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medio ambiente.</u></p>

NORMA VII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (DLeg N° 1117)	NORMA VII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (DLeg N° 1521)
c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años. Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.	c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, <u>los indicadores, factores y/o aspectos que se emplearán para evaluar el impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario</u> ; así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años. Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.
d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.	d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas. <u>En el caso que la propuesta sea presentada por el Poder Ejecutivo se requiere informe previo favorable del Ministerio de Economía y Finanzas.</u>
e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma.	e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria a la misma norma.
f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79° de la Constitución Política del Perú.	f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79 de la Constitución Política del Perú.
g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar. Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. La Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita.	g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar. Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. La Ley o norma con rango de ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita.

Fuente: Decreto Legislativo N° 1521

Elaboración: Propia

El marco que debe cumplir para que se conceda las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, fue modificado después de 10 años, precisando con estas modificaciones los requisitos de la dación de los gastos tributarios.

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, la importancia de analizar los cambios efectuados en materia tributaria.

En el inciso a) se han establecido criterios objetivos respecto a la eficiencia y eficacia normativa y sus connotaciones respecto a los demás contribuyentes, a diferencia de la versión anterior caracterizada por su vaguedad y ambigüedad y, sobre todo el carácter subjetivo del texto que no permitía contar con elementos orientados a su verificación.

En el inciso b) se prohíben 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, ello debería significar tanto la devolución de los montos con los cuales se benefició como los intereses correspondientes.

De manera complementaria, el 19 de abril de 2022, la SUNAT a través de la “Resolución de Superintendencia N° 000066-2022/SUNAT, aprueba el porcentaje requerido para determinar el límite máximo de devolución del impuesto selectivo al consumo a que se refiere el reglamento del Decreto de Urgencia N° 012-2019”, de acuerdo con los siguientes detalles:

Tabla 11 Límite máximo de devolución del ISC

MES	% de participación del ISC (%)
Enero 2022	11.86%
Febrero 2022	11.13%
Marzo 2022	9.97%

Fuente: RS N° 66-2022/SUNAT
Elaboración: Propia

La motivación de la devolución del impuesto selectivo al consumo se fundamenta en la preservación del medio ambiente, prevención de la producción de accidentes de tránsito y el reemplazo de la flota de vehículos.

Asimismo, con el Decreto Supremo N° 068-2022 - EF, se exoneró el ISC a productos como la gasolina y Diésel, a pesar de los efectos que dichos bienes tienen sobre el medio ambiente.

En el inciso c) se ha agregado que en la propuesta legislativa debe contener “indicadores, factores y/o aspectos que se emplearán para evaluar el impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario”, lo cual es un criterio objetivo, en comparación con la versión anterior, lo que permitiría poder 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 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. 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.

Al respecto, el exjefe de la Sunat, Luis Arias Minaya (2022), señaló a Gestión que:

Esta norma busca regular el otorgamiento de beneficios tributarios.

En tanto si bien este es una medida positiva, no ataca el problema.

Ya en el pasado han existido regulaciones, plazos y procedimientos.

El ordenamiento, la regulación está bien, pero no se aborda el tema de fondo, en el que, habiendo innumerables exoneraciones, su análisis costo-beneficio no se ha realizado. Lo más importante no es regular el otorgamiento de nuevos beneficios, sino, evaluar lo que ya existe y lo que se deja de recaudar, dijo.

En ese sentido, dijo que el plazo de dos años para publicar la información relacionada a las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios es muy amplio, considerando que esos datos ya existen.

“Me parece un plazo excesivo para publicar información. Además, esa información ya está publicada en el Marco Macroeconómico Multianual. Entonces no queda claro para qué se está otorgando ese plazo”, sostuvo.

De acuerdo con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1521, 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, señala que los beneficios tributarios para que sean otorgados, deben contar con una justificación financiera y económica, que demuestre que la medida que se está optando tenga mejores resultados en comparación con otras opciones de política fiscal, para no generar competencias desiguales a los contribuyentes no beneficiados.

E. Diferencia entre inafectación y exoneración

La Vocal del Tribunal Fiscal Salas Lozada, en su voto singular emitido en la RTF 1997-4-0559 del 27 de mayo de 1997, distingue inafectación de exoneración, expresando:

Inafectación: Cuando se trata de una situación que no ha sido comprendida dentro de dentro del campo de aplicación de tributo, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (hipótesis de incidencia) que una vez que acontece en la realidad se le denomina hecho imponible.

Exoneración: Cuando no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo mediante una disposición legal se excluya al sujeto del cumplimiento de dicha obligación. (p. 7)

F. Tipos de Exoneraciones Tributarias

Tabla 12 Principales Gastos Tributarios – Periodo 2018 a 2022

(Miles de S/)

BENEFICIARIOS	ALCANCE GEOGRÁFICO	TIPO DE GASTO	TRIBUTO	DESCRIPCIÓN DEL BENEFICIO	POTENCIAL				
					2018	2019	2020	2021	2022
AGROPECUARIO		Exoneración	IGV	Apéndice I: Insumos Agrícolas	160,673	194,198	303,561	349,209	473,249
			IGV	Apéndice I: Productos Agrícolas 5/	3,305,815	3,733,920	3,891,666	3,757,771	3,884,736
HIDROCARBUROS	Amazonía	Exoneración	IGV	Venta de combustible por las empresas petroleras a las comercializadoras o consumidores finales ubicados en la Amazonía.	118,996	134,033	118,858	107,844	159,570
			ISC	Venta de combustible por las empresas petroleras a las comercializadoras o consumidores finales ubicados en la Amazonía.	214,159	216,825	271,871	257,491	348,587
			AD VALOREM	Hidrocarburos – Actividades vinculadas a la exploración - Importaciones	1,114	1,815	0	31	484
	Exoneración	IGV	Hidrocarburos – Actividades vinculadas a la exploración - Importaciones	1,971	3,610	0	1,506	5,688	
		IGV	Importación y venta de libros y productos editoriales - ley de Democratización del Libro	43,523	56,992	232,720	0	0	
CONSTRUCCIÓN		Exoneración	IGV	Apéndice I: Primera venta de inmuebles cuyo valor no supere las 35 UIT	75,899	75,163	69,707	0	117,116
			IGV	La construcción y reparación de las Unidades de las Fuerzas Navales que efectúen los Servicios Industriales de la Marina .	0	38,601	22,682	38,021	40,948

BENEFICIARIOS	ALCANCE GEOGRAFICO	TIPO DE GASTO	TRIBUTO	DESCRIPCIÓN DEL BENEFICIO	POTENCIAL					
					2018	2019	2020	2021	2022	
TRANSPORTE		Exoneración	IGV	Apéndice II: Servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, excepto el transporte aéreo.	438,418	410,751	459,407	408,857	455,069	
INTERMEDIACION FINANCIERA		Exoneración	IGV	Apéndice II: Los ingresos que perciba el Fondo MIVMENDA por las operaciones de crédito que realice con entidades bancarias y financieras	55,375	51,374	52,117	49,815	55,370	
			IR	Exoneración a las rentas provenientes de la enajenación de valores mobiliarios.	0	0	0	0	269,553	
			IRPN	Intereses de Cooperativas de ahorro y crédito	25,128	27,667	28,318	25,452	28,522	
			IGV	La emisión de dinero electrónico efectuada por las Empresas Emisoras de Dinero Electrónico	0	0	0	452	786	
SALUD		Exoneración	AD VALOREM	Importación de medicamentos oncológicos, para VIH y diabetes	16,888	16,641	18,423	24,973	28,474	
			IGV	Importación de medicamentos oncológicos, para VIH y diabetes	66,945	78,588	86,235	264,683	427,181	
			AD VALOREM	Importación de muestras médicas	1,504	1,322	869	640	184	
APLICACION GENERAL		Exoneración	IGV	Exoneración del IGV en la Amazonía	2,272,378	2,288,437	2,172,269	2,137,693	2,164,929	
			IGV	Importaciones destinadas a la Amazonía	195,119	203,751	111,348	73,243	0	
			Exoneración	AD VALOREM	Incentivo Migratorio	370	0	434	499	0
				IGV	Incentivo Migratorio	1,819	0	1,902	1,950	0
				ISC	Incentivo Migratorio	930	0	1,563	1,741	0
				AD VALOREM	Donaciones para entidades religiosas y de asistencia social	2,521	0	2,435		0
				DERECHO ESP.	Donaciones para entidades religiosas y de asistencia social	31	0	0	0	0

BENEFICIARIO	ALCANCE GEOGRÁFICO	TIPO DE GASTO	TRIBUTOS	DESCRIPCIÓN DEL BENEFICIO	POTENCIAL				
					2018	2019	2020	2021	2022
			IGV	Donaciones para entidades religiosas y de asistencia social	10,197	0	13,944	0	0
			ISC	Donaciones para entidades religiosas y de asistencia social	473	0	296	0	0
			IRPN	Intereses por depósitos en la banca múltiple	76,062	0	136,870	136,703	0
				Exoneración a actividades productivas en zonas altoandinas		0	12,311	0	0
			IRPJ	Exoneración a actividades productivas en zonas altoandinas	9,000	0	10	0	0
		Exoneración	IRPJ	Fundaciones afectas y Asociaciones sin fines de lucro 10/	267,283	0	370,703	401,376	0
	Zona Franca	Exoneración	IRPJ	Las empresas que se constituyan o establezcan en la ZOFRATACNA (*) y que desarrollen actividades industriales, agroindustriales, de maquila y de servicio	9,303	0	13,483	7,696	0
SUBTOTAL					7,369,694	7,533,688	8,394,002	8,049,646	8,460,446
TOTAL									39,807,476

Fuente: Marco Macroeconómico Multianual, considerando el tipo de gasto tributario potencial
Elaboración: Propia

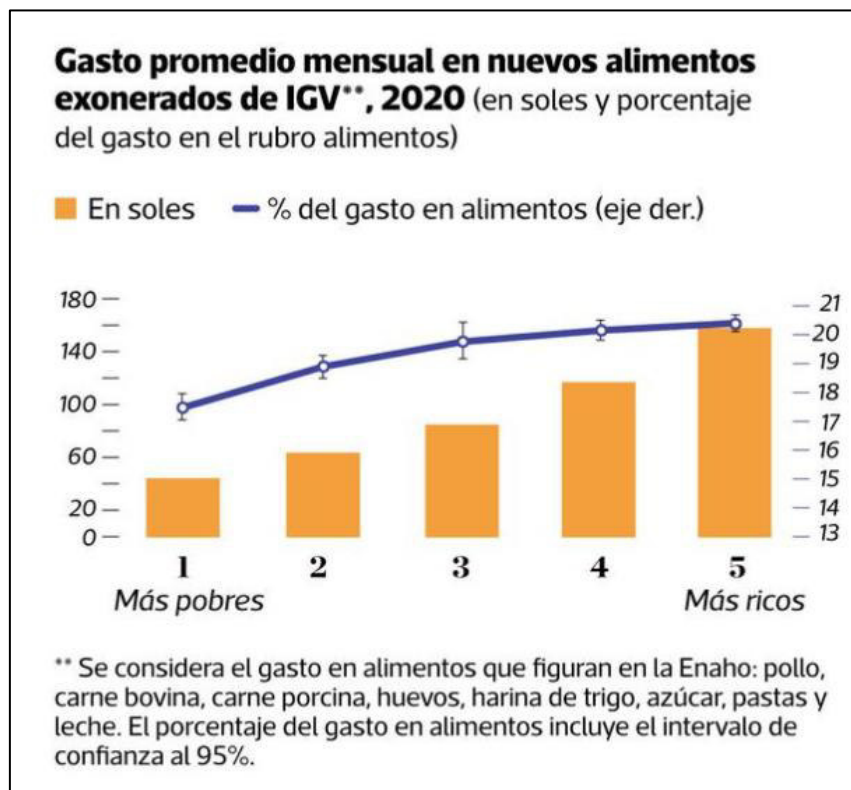
Los gastos tributarios respecto a las exoneraciones tributarias, para el 2022 ascendería a S/ 8,460,446 millones.

Como se puede apreciar en la Tabla 8, los montos de las exoneraciones tributarias, durante el período 2018 a 2022, se fueron incrementando, con excepción del año 2021 por factores internos y externos vinculados a la pandemia por el COVID 19, totalizando S/ 39,807,476.

(*) Si bien en el Perú se respetan y acatan las disposiciones de la OCDE prevista en la Acción 5 del Plan BEPS; sin embargo, en ZOFRATACNA, por su régimen tributario preferencial, ello no ocurriría así, por lo que existe el riesgo de que se produzcan actos que conlleven a prácticas elusivas, por lo que dicho organismo internacional recomienda que se modifique la ley de Zofratacna, a fin de que cumpla con los estándares internacionales.

El Instituto Peruano de Economía – IPE (2022) estima que las nuevas exoneraciones costarían S/400 millones mensuales, precisando que tales medidas no disminuirán los precios y, consecuentemente, no beneficiarán a los más necesitados y, por el contrario, significan un costo para el Estado.

Figura 1



Fuente: Diario El Comercio, 11 de abril de 2022.

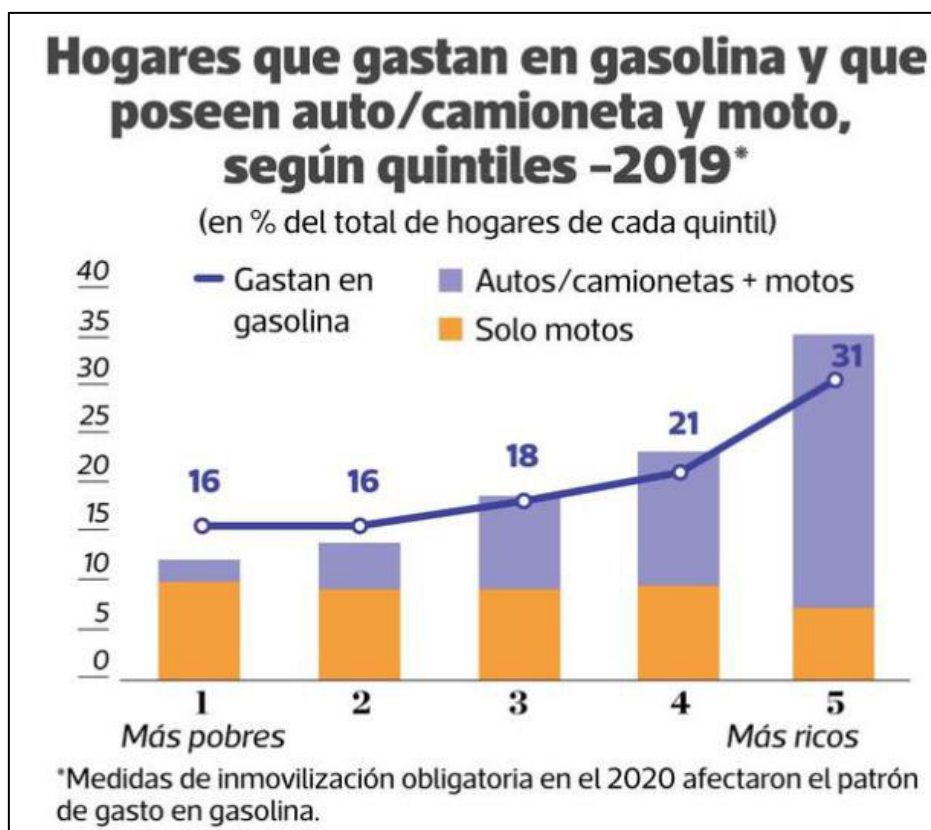
Según el IPE:

Dado que estas medidas se aplican sobre las ventas mayoristas, no se traducen por completo en menores precios para los consumidores finales. En el caso de los combustibles, Arturo Vásquez, exviceministro de Energía, señala que los consumidores solo percibirían un 40% de esa reducción. Según el especialista, esto se debe a la presencia de múltiples intermediarios dentro de la cadena de producción –

especialmente en el caso del GLP– y a la baja sensibilidad de la demanda ante el cambio en los precios.

Por el contrario, de acuerdo con el ex Ministro de Energía y Minas Gonzalo Tamayo, en el caso de los combustibles, quienes realmente se benefician son quienes tienen mayores recursos, no solo por su capacidad económica sino también por el alto consumo que hacen de la gasolina, ocurriendo lo mismo con los alimentos.

Figura 2



Fuente: Diario El Comercio, 11 de abril de 2022

La situación internacional en Europa ha elevado el precio del petróleo y consecuentemente sus derivados, afectando con ello la economía de los países de dicho continente y de América, razón por la cual el gobierno ha tenido que incrementar las transferencias al Fondo de Estabilización de los Precios de los Combustibles (FEPC).

El IPE calcula que al otorgar las exoneraciones del ISC e IGV estas alcanzarán los S/ 400 millones mensuales, que, para todo el periodo del 2022, ascenderá a S/ 3 600 millones, equivalente al costo de diversos programas sociales del año 2021.

La misma fuente expresa su preocupación respecto a la posibilidad que la medida no sea de carácter temporal considerando que el retiro de esta tendría un alto costo político, siendo una señal de ello las constantes renovaciones de beneficios otorgados como el caso de la Amazonía donde se otorgaron para el periodo 2007 - 2009 y que, a pesar de ello, se mantienen. Frente a esta problemática, el profesor Winkelried recomienda como una mejor alternativa realizar transferencias focalizadas, tal como ocurre con el Fondo de Inclusión Social Energético (FISE), en el mismo sentido opina Víctor Shiguiyama, exsuperintendente de la Sunat, así como, hacer las devoluciones directas de impuestos para las personas con menores gastos, cuyos beneficios se destinen a los sectores de menores recursos.

Por su parte Arias (2022) sostiene que, los beneficios a los productos agrícolas representan el 0.50% de PBI, suma que se elevará con las nuevas exoneraciones, y que la eliminación del IGV tendrá un impacto incierto en los precios, ya que dicho beneficio podría quedarse los procesos de producción y comercialización, coincidiendo en ese aspecto con otros destacados especialistas. Asimismo, reitera que los hogares con mayores recursos se verán más beneficiados debido al defectuoso diseño de las exoneraciones, argumentando a favor de las transferencias, como ocurre actualmente en Chile.

G. Justificación social y económica de las exoneraciones

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) & Oxfam Internacional, (2019) sostiene que:

La efectividad de la política de incentivos tributarios depende, en gran medida, de una buena gobernanza en su diseño, definición, implementación, gestión, seguimiento y evaluación, donde los aspectos relacionados con la transparencia, la rendición de cuentas y la coordinación entre actores clave adquieren particular relevancia. (p. 7)

Por su parte el MEF (2003) al referirse al costo de los gastos tributarios, hace notar el riesgo que implica 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, cuando se estime que resulta más beneficioso desde los puntos de vista social y económico.

El desligar a ciertas actividades económicas de determinadas cargas tributarias, tiene a la vez finalidad social como finalidad económica, de modo que se incentiva el crecimiento económico y, como producto de éste, 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.

En ese orden de ideas, si la exoneración tributaria tiene finalidades económicas y sociales, se espera que su concesión sea temporal, dado que no resulta razonable que una medida de esa naturaleza tenga una duración indefinida, porque, de ser así, se desnaturalizaría y, consecuentemente, perdería su objetivo.

El Grupo de Justicia Fiscal (2019), sostiene:

Es vital asegurar que los beneficios se canalicen hacia los sectores que legítimamente necesitan y merecen dicho apoyo, optimizando así el bienestar general. De lo contrario, lo que se genera es una distorsión del sistema fiscal que termina acumulando recursos y beneficios en sectores que no los necesitan, extendiendo y profundizando las desigualdades. Por ello, la transparencia y equidad en el manejo de los beneficios tributarios es un elemento sobre el cual ni el Estado ni la sociedad pueden retroceder o transigir.

2.3.7. La 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”.

La misma fuente informa que:

Como resultado de la aplicación de políticas incoherentes en el campo tributario, en los últimos años los niveles de evasión y elusión han aumentado. Se estima que tan solo en el 2017 la pérdida fiscal por incumplimiento en el pago del IGV y del IR ascendió a casi S/ 56 mil millones, equivalente a 10.9% del Producto Bruto Interno y a casi dos veces todo el presupuesto del sector educación.

Es evidente que, sin ser dolosa, la elusión causa perjuicio económico al Estado puesto que este deja de percibir los tributos que le corresponden,

gracias a maniobras amparadas legalmente, pero que en el fondo constituye 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, al afirmar:

La persistencia de la costumbre ha hecho pensar a muchos que la elusión tributaria, en términos generales, es una conducta lícita. Cuando no es sino, dicha postura, la menos vigente de las doctrinas sobre el referido fenómeno. Y a ello han contribuido autores clásicos, pero lamentablemente desfasados, como Dino Jarach y Giuliani Fonrouge.

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)

De acuerdo con el diario La República (2020):

Según datos compartidos por la Sunat, al año, Perú deja de recaudar cerca de 15.900 millones de soles por elusión tributaria. Esa cifra podría significar 9% de crecimiento de la recaudación si logramos erradicar ese concepto”, explicó hace unos días Palmer de la Cruz Pineda, intendente nacional de Estrategias y Riesgos del ente recaudador.

La misma fuente revela la existencia de cinco esquemas para la elusión tributaria:

Deducción de regalías por cesión en uso de marca.

Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo.

Redomicilio de una empresa para uso de Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI).

Cesión de marcas y capitalización de créditos.

Contrato de gerenciamiento.

Cabe señalar lo afirmado por Echaiz & Echaiz, (2014) respecto a que:

La elusión tributaria se encuentra regulada en nuestro Texto Único Ordenado del Código Tributario, de manera algo imprecisa; sin embargo, el 12 de julio del 2014 se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Ley N° 30230 que suspende la aplicación de la normatividad sobre elusión tributaria hasta la promulgación de una nueva norma que regule una serie de aspectos. A su vez, es menester señalar que, desde inicios del 2014, apreciamos en las noticias el anuncio del Gobierno respecto a que, en conjunto con la SUNAT, estaban preparando una completa reglamentación con relación a la elusión tributaria; sin embargo, a la fecha no hay noticias al respecto. (p. 154-155)

Como ya se señaló anteriormente, por Decreto Legislativo N° 1121, se incorporó la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la cual especifica que, para establecer la naturaleza genuina del hecho imponible, la Administración Tributaria debe tener en cuenta las situaciones, actos y relaciones económicas que realizan los contribuyentes.

En ese sentido, la detección de supuesto de elusión tributaria, faculta a la SUNAT a la exigencia de la deuda tributaria o, en su defecto, a la disminución de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de restitución de montos indebidamente devueltos.

Asimismo, dispone que:

Quando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

Por Ley N.º 30230 se estableció el ordenamiento tributario, a través de la simplificación de los procedimientos y otorgamientos de permisos para dinamizar las inversiones en el país, las cuales son de aplicación general para deudas tributarias que están pendientes de pago a la fecha que entra en vigor

la Ley, cabe precisar que se está exceptuando a las personas naturales que tengan procesos penales sentenciados o inclusive en trámite por delito de agravio del Estado, asimismo los deudores con actualización excepcional, o con deudas reclamadas ante autoridad administrativa o judicial. (Artículo 3)

La norma en comentario, en su Artículo 4, hace referencia que, para determinar la deuda tributaria, se debe actualizar y flexibilizar el procedimiento para tal fin, considerando, por ejemplo, la no capitalización de los intereses y el reconocimiento de los pagos parciales producto del fraccionamiento.

El Decreto Legislativo N.º 1422, dado el 12 de septiembre de 2018, que modifica el Código Tributario, precisa que su objetivo es ofrecer mejores garantías a los contribuyentes cuando apliquen la Norma Antielusiva, asimismo, asignar a la Administración Tributaria las herramientas para que pueda implementarla (Artículo 1).

En su Exposición de Motivos, se señala que la inclusión de la Norma Antielusiva en el Código Tributario tiene como fin otorgar la facultad que necesita la Administración Tributaria para que pueda lidiar con el comportamiento elusivo de los contribuyentes ya que los mismos tienen la obligación de contribuir con el mantenimiento de las cargas públicas, según su capacidad tributaria. (Diario Oficial El Peruano)

La misma norma, modifica los criterios para aplicar los párrafos segundos al quinto de la Norma Antielusiva.

Para el diseño de los planes de gestión de riesgo y de estrategias de fiscalización para la aplicación de lo previsto en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la SUNAT podrá tomar en cuenta, entre otros criterios, el tamaño o envergadura de las empresas; nivel de ingresos; monto de transacción.

A través del Decreto Legislativo N.º 1442 y su exposición de motivos, se establece que;

en la doctrina se sostiene que, si la conducta elusiva constituye un intento de evitar la realización del hecho imponible, pero en sustancia lo verifica, queda abierta la posibilidad de sanciones porque se ha omitido declarar en forma correcta el impuesto. (p. 4)

Quiere decir que la elusión tributaria crea un conflicto con la ley tributaria por un acto voluntario del contribuyente y, aunque dicha conducta no constituye delito, sí merece una sanción de orden administrativa.

Conviene agregar que la Exposición de Motivos, también señala:

Sin embargo, debido a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley N° 30230 no es posible a la fecha utilizar este mecanismo de combate a la elusión. Es más, la citada ley señala expresamente que los parámetros de fondo y forma que se deben establecer por decreto supremo para la aplicación de la Norma XVI deben ser aquellos que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de dicha norma. Ello sumado al hecho que la Norma XVI, en sus párrafos segundo al quinto es una que utiliza conceptos jurídicos indeterminados precisamente porque no se refiere a conductas específicas y que una norma con rango inferior a la ley no puede modificar su contenido, lleva a concluir que el decreto supremo a que se refiere la Ley N° 30230 equivale en realidad a uno que solo puede tratar aspectos generales o procedimentales de aplicación de norma antielusiva general. (p. 6)

Según Baldeón *et. al.* (2009)

En la elusión, el contribuyente realiza un comportamiento dirigido a impedir la realización del hecho imponible, no realizándolo o realizando otro distinto. Pero la elusión no importa un acto ilícito, sino que se trata más bien de buscar un medio para conseguir un fin, pero burlando un camino natural para conseguirlo, siguiendo otra alternativa que no es la adecuada, sin configurarse el hecho imponible. (p. 21)

El Ministerio de Economía y Finanzas (2003), sostiene:

Tabla 13 Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación.

Oportunidades de evasión y elusión	Exoneración del IGV: Apéndice 1 Algunos agentes económicos del sector, sea de manera consciente o por desconocimiento e información distorsionada, obtienen indebidamente la exoneración de determinados productos como el arroz, el trigo, el sorgo, etc., bajo el amparo de que dichos productos se encuentran comprendidos en el Apéndice 1. La exoneración expresada en la Ley del IGV está reservada, en dichos casos, sólo para aquellos productos destinados a la siembra.
Atomización de las tierras	El Régimen de las 50 UIT incentiva a las grandes empresas agrarias a dividir sus tierras (atomizarlas) y entregarlas a trabajadores vinculados al empresario, con el fin de no pagar el IR e IGV.
Informalidad en el campo	Generalmente el productor agrario asocia la idea de la exoneración con la no entrega de comprobantes de pago, lo que genera informalidad en el campo y dificultades en el control caminero de Sunat. Ante esta situación, los principales comercializadores formales de determinados productos agrarios (supermercados), por ejemplo, el arroz, prefieren importar el producto que le permitirá deducir costo o gasto con efecto tributario o utilizar el respectivo crédito fiscal.
Competencia desleal	El régimen de las 50 UITs permite la aparición de dos precios en el mercado para un mismo producto agrícola, uno más elevado que otro en función del tamaño del productor agrícola. Lo anterior crea oportunidades para la generación de ganancias extraordinarias para aquellos beneficiados con la norma, perjudicando la situación de los productores o comercializadores que no están beneficiados. Tasa reducida de IR de 15% (Ley de Promoción del Sector Agrario) Las actividades agroindustriales excluidas de la ley (relacionada con trigo, tabaco, semillas oleaginosas, aceites y cerveza), cuyas empresas realicen la actividad de manera integral (producción, transformación y comercialización), estarían accediendo a la reducción de la tasa del 15% de IR a partir del traslado de parte del proceso industrial a la empresa agrícola que sí están beneficiados con la ley. Exoneración del pago de arancel e IGV a compras de fertilizantes (DCTP) El régimen de Documentos Cancelatorios del Tesoro Público (DCTP) se considera en términos impositivos como un beneficio ciego, pues no puede identificarse con certeza que los únicos beneficiarios de la norma sean los agricultores. Por ejemplo, empresas dedicadas a la producción de explosivos podrían importar urea a través de documentos cancelatorios. Es problema también se presentaba con la vigencia de la Ley N° 27400, que contenía en su anexo como producto materia de beneficio a los tubos de plásticos, también utilizado en el sector construcción.

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas (p. 106 – 109)
Elaboración: Propia

Andrade & García. (2012) definen a la cultura Tributaria como el conducto del cumplimiento a sus obligaciones fiscales que deben tener los contribuyentes, lo cual se basa en sus valores, actitudes y creencias que comparten dentro de la sociedad. (p. 3)

2.3.8. La evasión tributaria

Bedoya & Rúa (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, que 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. (p. 75)

Lahura (2016) en un estudio sobre evasión tributaria en clientes informales del sistema financiero, señalan que, el 19.2% del total de los deudores registrados en los bancos está conformado por informales los que con solo demostrar a la entidad financiera que tienen un flujo positivo que le permita poder devolver el crédito, se benefician con los préstamos, con lo cual estas entidades estarían contribuyendo a la evasión tributaria.

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 violando así las normas legales. (p. 382)

Según el Ministerio de Economía y Finanzas (2021) en el Perú se han generado altos niveles de elusión y evasión tributaria del Impuesto a la Renta e IGV en el 2019 y 2020 ascienden a 49.5% y 38.1% de la recaudación potencial, respectivamente, cabe precisar que estos niveles alcanzados son mayores a los demás países de la región. (p. 84)

De Echave (2018) afirma que:

Es conocido 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 recursos necesarios que podrían aplicarse en mejorar la educación, la salud y la lucha contra la pobreza. 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: cinco veces todo el presupuesto para el sector salud.

Echaiz & Echaiz. (2014) hacen referencia a que se comete defraudación cuando se utiliza intencionalmente las normas legales, aparentando operaciones reales, sin embargo, solo lo hacen para obtener beneficios fiscales, y no porque se genera realmente esas operaciones. (p. 154)

2.4. Marco Conceptual

- Acreeedor tributario. - es el sujeto que tiene la potestad de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo la ley quien asigna como acreedores tributarios a las entidades de derecho público que tienen personería jurídica.
- Capacidad tributaria: es la aptitud que tienen los contribuyentes para pagar sus impuestos y que está en función al patrimonio con que cuentan.
- Consumo per cápita: es un indicador económico que permite conocer cuál es el consumo general de productos que realiza cada miembro de una de población, este indicador se determina dividiendo el consumo total sobre la cantidad de miembros.
- Contribuyente: es el sujeto pasivo de la obligación tributaria debiendo pagar los impuestos por realizar el hecho imponible.
- Declaración Tributaria: es un mecanismo que emplean los contribuyentes para informar y/o pagar sus tributos a la SUNAT, que se realiza a través de herramientas telemáticas establecidas por la Administración Tributaria.
- Deuda tributaria: resulta de la realización de la obligación Tributaria y está compuesta por el tributo, multas y los intereses moratorios.
- Deudor tributario: es el sujeto que tiene la obligación de pagar la prestación tributaria, ya sea que él mismo haya realizado la operación que originó la obligación tributaria o sea un responsable solidario, en ambos casos está obligado a realizar el pago.
- Elusión tributaria: es cuando un contribuyente evita que se configure el hecho imponible o en su defecto minimiza el pago de sus impuestos, utilizando los vacíos de las normas vigentes para alcanzar beneficios no previstos por el legislador.

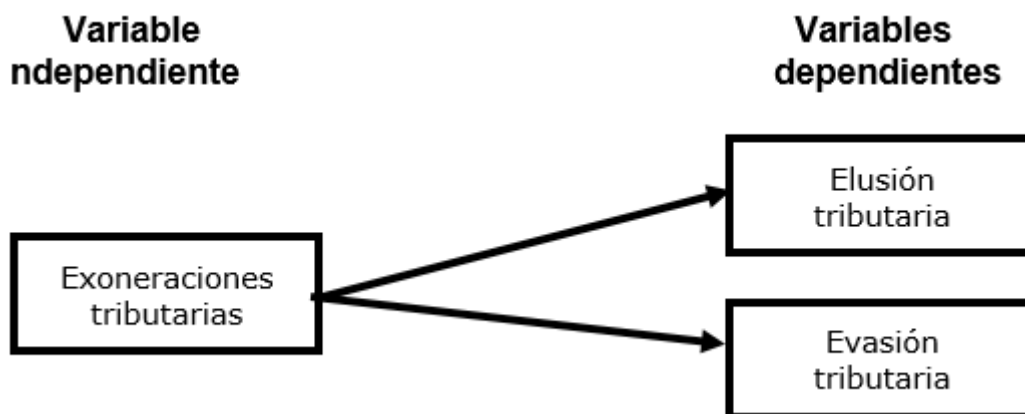
- Evasión tributaria: es cuando un contribuyente que está obligado a pagar su impuesto porque configuró el hecho imponible, actúa trasgrediendo la ley con la finalidad de evitar el pago de sus impuestos.
- Exigibilidad de la obligación tributaria: se genera la obligación al día siguiente de vencido el plazo que establece la norma tributaria, sea que el sujeto activo o pasivo realice la determinación de los impuestos a pagar.
- Exoneración tributaria: es cuando el legislador otorga a un selecto grupo de contribuyentes el beneficio de no pagar sus impuestos por un periodo determinado por más que hayan configurado el hecho imponible.
- Gastos tributarios: es una herramienta de política fiscal que utiliza el Estado donde deja de captar los recursos, producto de conceder a un grupo selecto de contribuyentes beneficios tributarios que suprime o minora su carga fiscal, con la finalidad de alcanzar ciertos objetivos como es la reactivación de la economía del país o impulsar el desarrollo de ciertas zonas geográficas.
- Gasto tributario potencial: evalúa cual es la cantidad de ingresos que el Estado no está captando por la dación de los beneficios tributarios.
- Gasto tributario de corto plazo: determina una aproximación de la recaudación de impuestos que alcanzaría si estos fueran suprimidos.
- Incentivo tributario: son disposiciones favorables para los contribuyentes que el Estado les concede, con el propósito de conseguir los objetivos sociales, económicos, políticos u otros.
- Inafectación: es cuando un contribuyente realiza un hecho el cual esta fuera del alcance de la norma, por lo cual no configura el nacimiento de la obligación tributaria y por ende el pago.

- Ingresos del sector público: son aquellos recursos que el Estado percibe para el financiamiento del presupuesto, y estos están compuestos por los ingresos de índole tributario, no tributario y por endeudamiento financiero.
- Ingreso per cápita: hace alusión a todos los ingresos económicos que percibe una persona de un país, esto es un indicador económico que ayuda a contrastar los niveles de vida entre los países.
- Modalidades de defraudación tributaria: se tiene dos modalidades de defraudación tributaria, la primera es el ocultamiento de rentas ya sea total o parcial, o consignar información falsa para eliminar los impuestos a pagar; el segundo es no otorgar a la Administración Tributaria los tributos retenidos y/o percibidos que han realizado como agentes de retención o percepción, respectivamente.
- Nacimiento de la obligación tributaria: ocurre cuando el contribuyente configura el hecho imponible que está previsto en la norma tributaria.
- Obligación tributaria: está constituida por ley y surge como resultado del vínculo que tiene el deudor y acreedor tributario, por parte del deudor la obligación de pagar sus impuestos y por el acreedor de exigir coactivamente su pago.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA

3.1. Tipo y Diseño de Investigación

La investigación es de tipo no experimental, cuantitativa y correlacional. El diseño es Ex post facto, porque los hechos serán investigados después de su ocurrencia.



3.2. Unidad de análisis

Especialistas en tributación.

3.3. Población de estudio

Cuarentaicinco (45) especialistas en tributación que laboran en un grupo de empresas consultoras y auditoras.

3.4. Tamaño de muestra

El tamaño de la muestra se estableció utilizando la siguiente fórmula:

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot (p \cdot q)}{N \cdot E^2 + Z^2 (p \cdot q)}$$

Donde:

N= Población

Z= 1.96

p= 0.50

q= 0.50

$$E= 0.05$$

3.5. Selección de muestra

$$N= 45$$

$$Z= 1.96$$

$$p= 0.50$$

$$q= 0.50$$

$$E= 0.05$$

$$n = \frac{45 \times 3.84 \times 0.25}{45 \times 0.0025 + 3.84 \times 0.25}$$

$$n = 40$$

3.6. Instrumento

Se aplicó una encuesta tipo Likert compuesta de 30 ítems, la cual fue construida tomando como base las dimensiones e indicadores de cada variable (ANEXO C), asignando a cada ítem cinco opciones de respuesta a las que se asignó un puntaje, tal como se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 14 Opciones de respuesta

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
1	2	3	4	5

Elaboración: Propia

Confiabilidad de la variable: Exoneraciones tributarias

Tabla 15 Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	N de elementos
0.807	16

Elaboración: Propia

Interpretación

El coeficiente alcanza un 0.807 en el caso de las Exoneraciones Tributarias, lo que califica como un buen nivel de confiabilidad, correspondiendo un 80,7% de confiabilidad a la estructura interna del instrumento.

Confiabilidad de la variable: Elusión tributaria

Tabla 16 Resumen de procesamiento de casos

	N	%
Casos Válido	10	100,0
Excluido ^a	0	,0
Total	10	100,0

a. La eliminación por lista se basa en todas las variables del procedimiento.

Elaboración: Propia

Tabla 17 Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	N de elementos
0.724	10

Elaboración: Propia

Interpretación

El coeficiente alcanza el 0.724 para la Elusión Tributaria, por lo que le corresponde una confiabilidad Aceptable, equivalente al 72,4 %, que le otorga confiabilidad al instrumento.

Confiabilidad de la variable Evasión tributaria

Tabla 18 Resumen de procesamiento de casos

	N	%	
Casos	Válido	10	100,0
	Excluido ^a	0	,0
	Total	10	100,0

a. La eliminación por lista se basa en todas las variables del procedimiento.

Elaboración: Propia

Tabla 19 Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	N de elementos
0,773	4

Elaboración: Propia

Interpretación

El coeficiente Alfa de Cronbach es de 0.773 para la variable Evasión Tributaria, por lo que, de acuerdo con los valores de la Tabla 17 alcanza un nivel Aceptable, que corresponde a una confiabilidad de 77,3 %.

Tabla 20 Valores del Coeficiente de confiabilidad Alfa de Cronbach

Coeficiente	Valor	Denominación
Mayor a	0.9	Excelente
Mayor a	0.8	Bueno
Mayor a	0.7	Aceptable
Mayor a	0.6	Cuestionable
Mayor a	0.5	Pobre
Menor a	0.5	Inaceptable

Nota: Interpretación del Alfa de Cronbach

Elaboración: Propia

CAPITULO IV: RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Análisis, interpretación y discusión de resultados

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

4.1.1. Resultados descriptivos

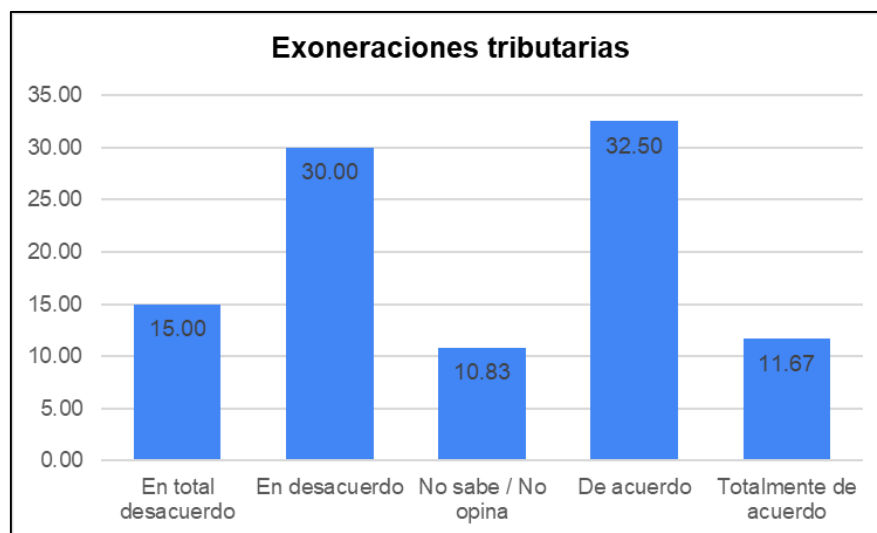
Variable Exoneraciones Tributarias

Tabla 21 Resultados descriptivos. Exoneraciones tributarias

Exoneraciones tributarias					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En total desacuerdo	6	15.00	15.00	15.00
	En desacuerdo	12	30.00	30.00	45.00
	No sabe / No opina	4	10.83	10.83	55.83
	De acuerdo	13	32.50	32.50	88.33
	Totalmente de acuerdo	5	11.67	11.67	100.00
	Total	40	100.00	100.00	

Elaboración: Propia

Figura 3



Elaboración: Propia

Interpretación

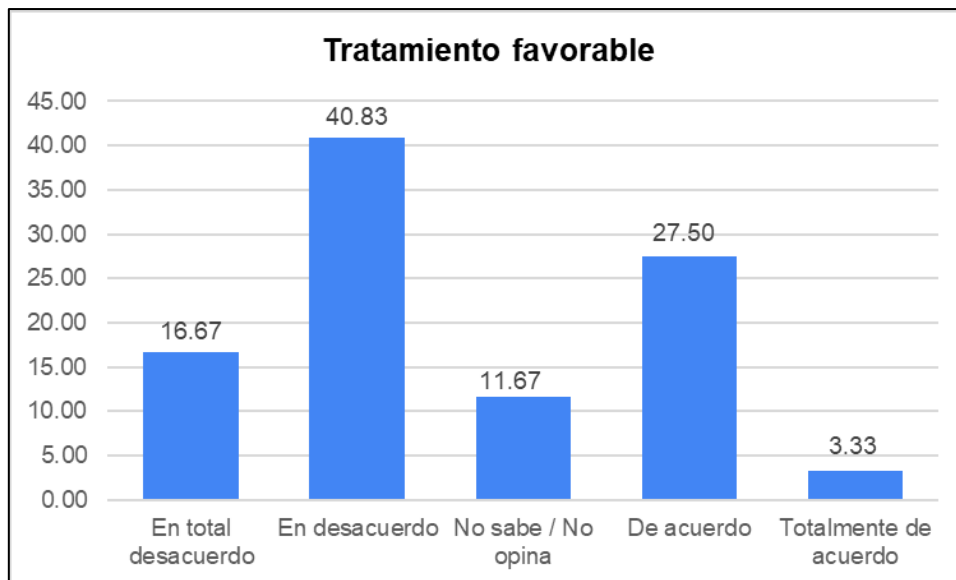
Las opiniones respecto a las exoneraciones tributarias se encuentran divididas, ya que el 30% manifiesta su desacuerdo, junto con el 15% que dice estar en total desacuerdo, dando un total de 45% de disconformidad, mientras el 32.50% está de acuerdo junto con el 11.67%, dando un total de 44.17%.

Tabla 22 Resultados descriptivos. Exoneraciones tributarias

Dimensión Tratamiento favorable					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En total desacuerdo	7	16.67	16.67	16.67
	En desacuerdo	16	40.83	40.83	47.15
	No sabe / No opina	5	11.67	11.67	64.47
	De acuerdo	11	27.50	27.50	97.24
	Totalmente de acuerdo	1	3.33	3.33	100.00
	Total	40	100.00	100.00	

Elaboración: Propia

Figura 4



Elaboración: Propia

Interpretación

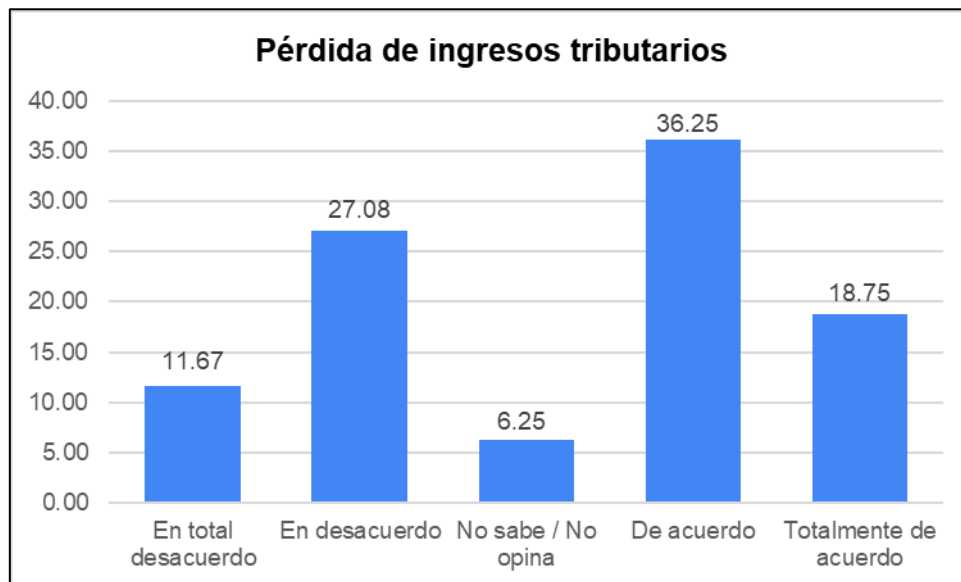
El 40.83% de especialistas encuestados está en desacuerdo con el tratamiento favorable a los contribuyentes mediante las exoneraciones tributarias en tanto que solo un 27.50% manifiesta estar de acuerdo con dicha posición.

Tabla 23 Resultados descriptivos. Exoneraciones tributarias

Dimensión Pérdida de ingresos tributarios					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En total desacuerdo	5	11.67	11.67	11.67
	En desacuerdo	11	27.08	27.08	38.75
	No sabe / No opina	3	6.25	6.25	45.00
	De acuerdo	15	36.25	36.25	81.25
	Totalmente de acuerdo	8	18.75	18.75	100.00
	Total		40	100.00	100.00

Elaboración: Propia

Figura 5



Elaboración: Propia

Interpretación

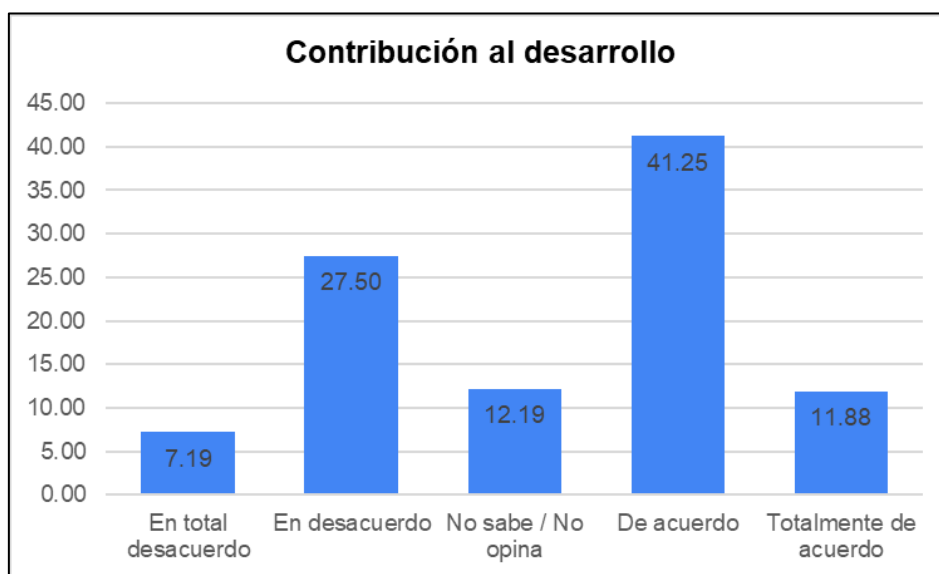
El 36.25% de encuestados manifiesta estar de acuerdo con que las exoneraciones tributarias provocan pérdida de ingresos tributarios, a los que se suma el 18.75% que está totalmente de acuerdo, con lo que ambos grupos dan un 55% del total de especialistas.

Tabla 24 Resultados descriptivos Exoneraciones tributarias

Dimensión Contribución al desarrollo					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En total desacuerdo	3	7.19	7.19	7.19
	En desacuerdo	11	27.50	27.50	34.69
	No sabe / No opina	5	12.19	12.19	46.88
	De acuerdo	17	41.25	41.25	88.13
	Totalmente de acuerdo	5	11.88	11.88	100.00
	Total	40	100.00	100.00	

Elaboración: Propia

Figura 6



Elaboración: Propia

Interpretación

El 41.25% manifiesta estar de acuerdo con que las exoneraciones tributarias contribuyen al desarrollo, al que se agrega el 11.88% que dice estar totalmente de acuerdo, sumando un total de 53.13% de encuestados.

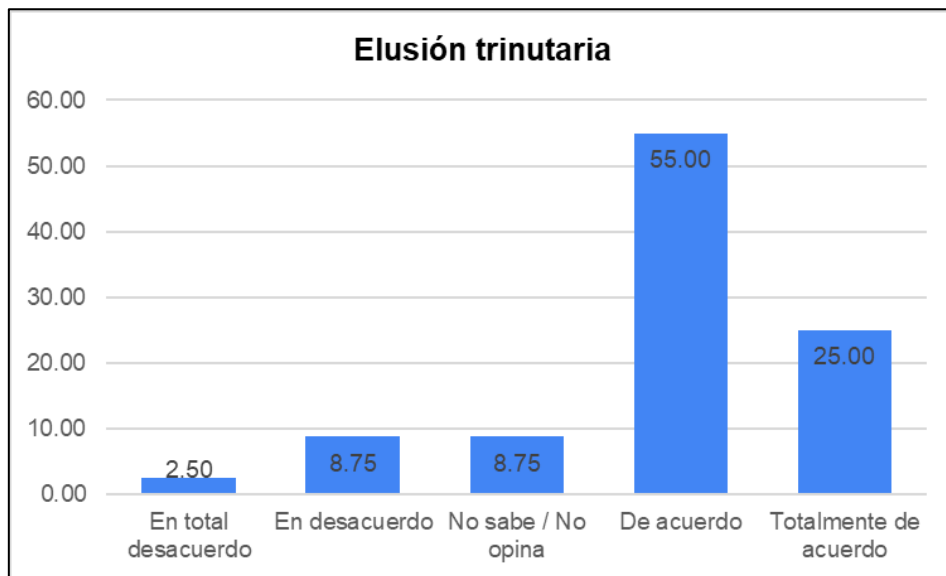
Variable Elusión Tributaria

Tabla 25 Elusión tributaria

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En total desacuerdo	1	2.50	2.50	2.50
	En desacuerdo	4	8.75	8.75	11.25
	No sabe / No opina	4	8.75	8.75	20.00
	De acuerdo	22	55.00	55.00	75.00
	Totalmente de acuerdo	10	25.00	25.00	100.00
	Total	40	100.00	100.00	200.00

Elaboración: Propia

Figura 7



Elaboración: Propia

Interpretación

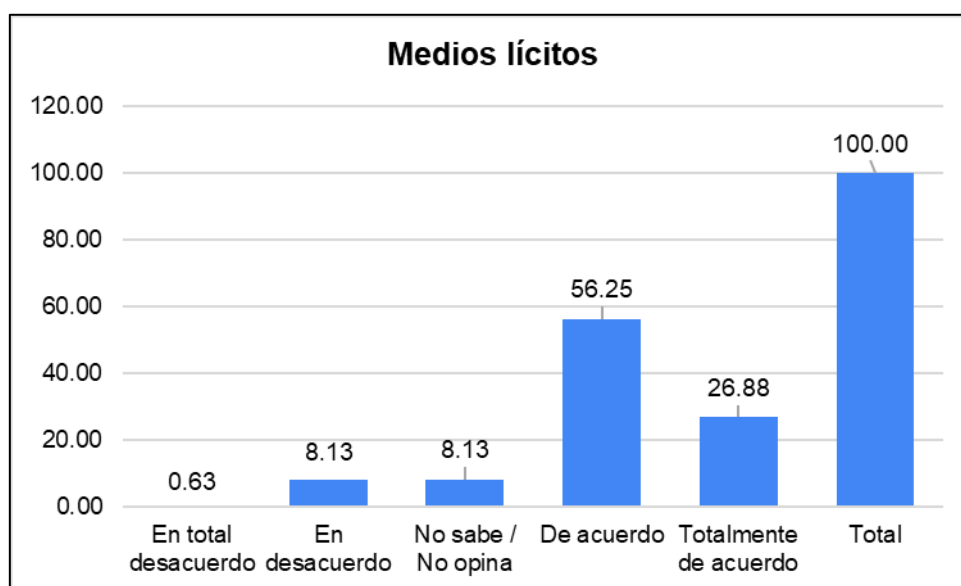
El 55% está de acuerdo con que las exoneraciones tributarias conducen a la elusión tributaria, porcentaje al que se suma el 25% que manifiesta estar totalmente de acuerdo con que ello ocurra, dando un total de 80%.

Tabla 26 Resultados descriptivos Elusión tributaria

Dimensión Medio lícitos					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En total desacuerdo	0	0.63	0.63	0.63
	En desacuerdo	3	8.13	8.13	47.15
	No sabe / No opina	3	8.13	8.13	64.47
	De acuerdo	23	56.25	56.25	97.24
	Totalmente de acuerdo	11	26.88	26.88	100.00
	Total	40	100.00	100.00	

Elaboración: Propia

Figura 8



Elaboración: Propia

Interpretación

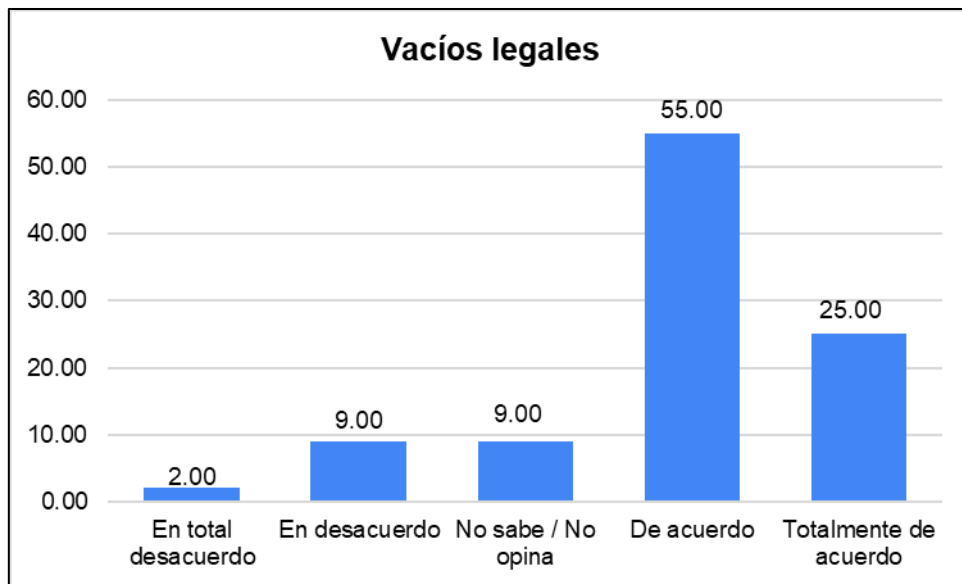
El 56.25% de encuestados está de acuerdo con que las exoneraciones tributarias permiten el uso de medios lícitos para la elusión tributaria, al que se suma el 26.88% que está totalmente de acuerdo, dando un total de 73.13%.

Tabla 27 Resultados descriptivos Elusión tributaria

Dimensión Vacíos legales					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En total desacuerdo	1	2.00	2.00	2.00
	En desacuerdo	4	9.00	9.00	11.00
	No sabe / No opina	4	9.00	9.00	20.00
	De acuerdo	22	55.00	55.00	75.00
	Totalmente de acuerdo	10	25.00	25.00	100.00
	Total	40	100.00	100.00	

Elaboración: Propia

Figura 9



Elaboración: Propia

Interpretación

El 55% está de acuerdo con que existen vacíos legales que conducen a la elusión tributaria, al que se agrega el 25% que está totalmente de acuerdo, sumando un total de 80%.

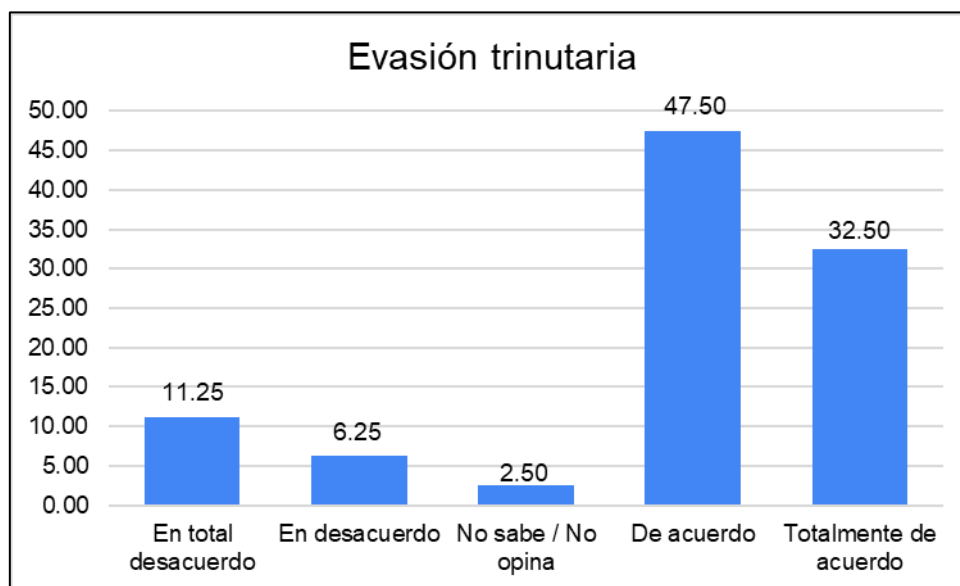
Variable Evasión Tributaria

Tabla 28 Resultados descriptivos Evasión Tributaria

Evasión trinitaria					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En total desacuerdo	5	11.25	11.25	11.25
	En desacuerdo	3	6.25	6.25	47.15
	No sabe / No opina	1	2.50	2.50	64.47
	De acuerdo	19	47.50	47.50	97.24
	Totalmente de acuerdo	13	32.50	32.50	100.00
	Total		40	100.00	100.00

Elaboración: Propia

Figura 10



Elaboración: Propia

Interpretación

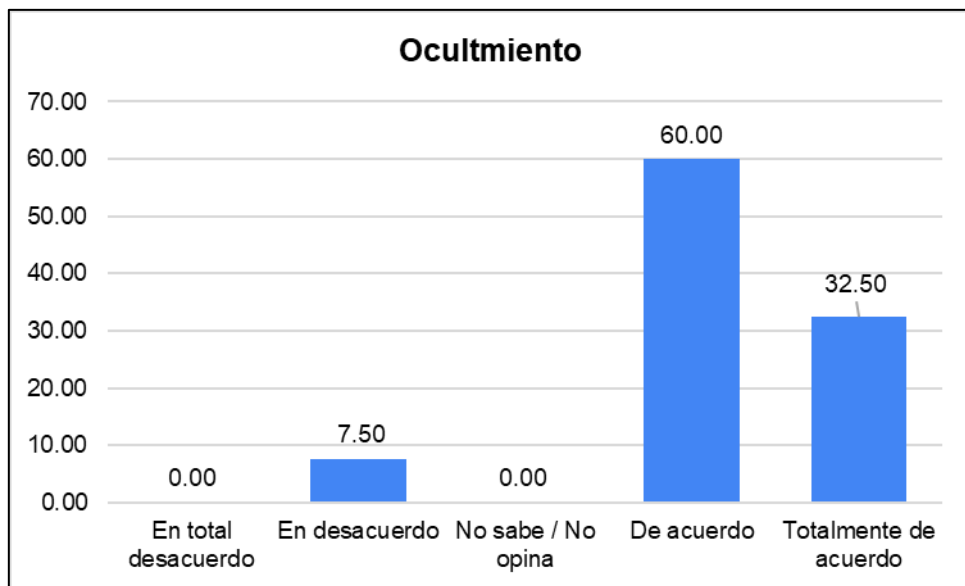
El 47.50 está de acuerdo con que las exoneraciones tributarias pueden conducir a la evasión tributaria, al que se suma el 32.50% que está totalmente de acuerdo con dicha opinión, dando un total de 80%.

Tabla 29 Resultados descriptivos Evasi3n tributaria

Dimensi3n Ocultamiento					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje v3lido	Porcentaje acumulado
V3lido	En total desacuerdo	0	0.00	0.00	0.00
	En desacuerdo	3	7.50	7.50	47.15
	No sabe / No opina	0	0.00	0.00	64.47
	De acuerdo	24	60.00	60.00	97.24
	Totalmente de acuerdo	13	32.50	32.50	100.00
	Total	40	100.00	100.00	

Elaboraci3n: Propia

Figura 11



Elaboraci3n: Propia

Interpretaci3n

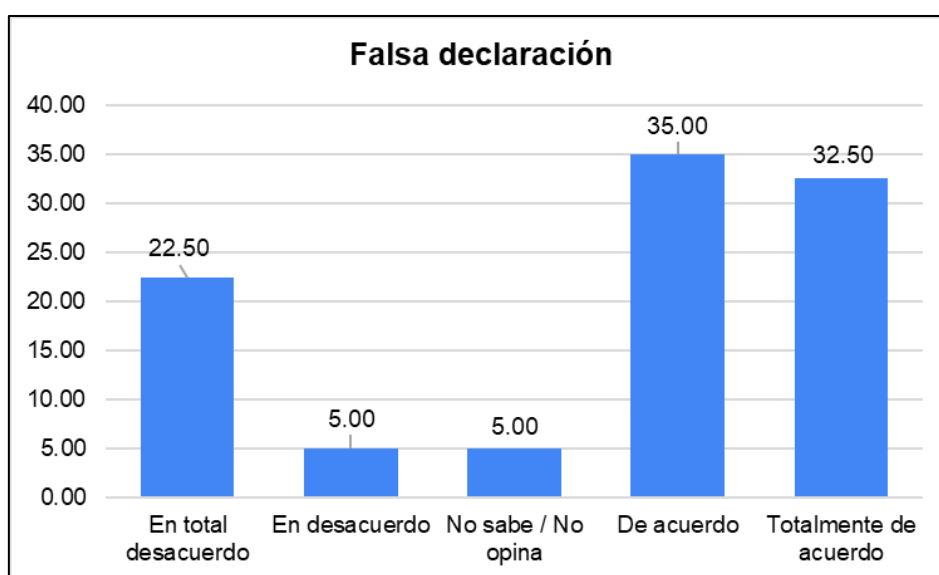
El 60% de encuestados est3 de acuerdo con que el ocultamiento conduce a la evasi3n tributaria, al que suma el 32.50% que est3 totalmente de acuerdo con dicha opini3n, dando un total de 92.50%.

Tabla 30 Resultados descriptivos Evasi3n tributaria

Dimensi3n Falsa declaraci3n					
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje v3lido	Porcentaje acumulado
V3lido	En total desacuerdo	9	22.50	22.50	22.50
	En desacuerdo	2	5.00	5.00	47.15
	No sabe / No opina	2	5.00	5.00	64.47
	De acuerdo	14	35.00	35.00	97.24
	Totalmente de acuerdo	13	32.50	32.50	100.00
	Total	40	100.00	100.00	

Elaboraci3n: Propia

Figura 12



Elaboraci3n: Propia

Interpretaci3n

El 35% de encuestados est3 de acuerdo con que la falsa declaraci3n constituye evasi3n tributaria, al que se suma el 32.50% que est3 totalmente de acuerdo, dando un total de 67.50%.

4.1.2. Resultados de correlación entre variables

Tabla 31 Correlación entre variables. Incidencia 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).

Elaboración: Propia

Interpretación

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

Tabla 32 Correlación entre variables. Incidencia de las exoneraciones tributarias y la evasión tributaria.

Correlaciones			Exoneraciones tributarias	Evasión tributaria
Rho de Spearman	Exoneraciones tributarias	Coefficiente de correlación	1.000	,322*
		Sig. (bilateral)		0.043
		N	40	40
	Evasión tributaria	Coefficiente de correlación	,322*	1.000
		Sig. (bilateral)	0.043	
		N	40	40

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

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 incide en menor medida en la evasión tributaria.

Tabla 33 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la dimensión medios lícitos de la variable elusión tributaria.

Correlaciones			
		Exoneraciones tributarias	Medios ilícitos
Rho de Spearman	Exoneraciones tributarias	Coefficiente de correlación	1.000
		Sig. (bilateral)	,394*
		N	40
	Medios ilícitos	Coefficiente de correlación	,394*
		Sig. (bilateral)	0.012
		N	40

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

Elaboración: Propia

Interpretación

La correlación entre la variable exoneraciones tributarias y la dimensión medios lícitos de la variable elusión tributaria alcanza un $Rho = 0,394$, es decir correlación positiva de nivel bajo, lo que señala que las exoneraciones tributarias inciden en menor medida en la posibilidad de uso de medios lícitos.

Tabla 34 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la dimensión vacíos legales de la variable elusión tributaria.

Correlaciones			Exoneraciones tributarias	Vacios legales
Rho de Spearman	Exoneraciones tributarias	Coefficiente de correlación	1.000	,458**
		Sig. (bilateral)		0.003
		N	40	40
	Vacios legales	Coefficiente de correlación	,458**	1.000
		Sig. (bilateral)	0.003	
		N	40	40

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

Elaboración: Propia

Interpretación

La correlación entre la variable exoneraciones tributarias y la dimensión vacíos legales de la variable elusión tributaria alcanza un $Rho = 0,458$, es decir correlación positiva de nivel moderado, lo que establece que las exoneraciones tributarias se relacionan con la posibilidad de aprovechamiento de los vacíos legales.

Tabla 35 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la variable evasión tributaria.

Correlaciones			Exoneraciones tributarias	Evasión tributaria
Rho de Spearman	Exoneraciones tributarias	Coefficiente de correlación	1.000	,322*
		Sig. (bilateral)		0.043
		N	40	40
	Evasión tributaria	Coefficiente de correlación	,322*	1.000
		Sig. (bilateral)	0.043	
		N	40	40

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

Elaboración: Propia

Interpretación

El coeficiente de correlación entre la variable exoneraciones tributarias y la variable evasión tributaria alcanza un $Rho = 0,322$, que corresponde una correlación positiva baja, lo que puede interpretarse en el sentido que las

exoneraciones influyen, aunque con un bajo nivel en la posibilidad de comisión de evasión tributaria.

Tabla 36 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la dimensión ocultamiento de la variable evasión tributaria.

Elaboración: Propia

Correlaciones			
		Exoneraciones tributarias	Ocultamiento
Rho de Spearman	Exoneraciones tributarias	Coeficiente de correlación	1.000
		Sig. (bilateral)	,376*
		N	40
	Ocultamiento	Coeficiente de correlación	,376*
		Sig. (bilateral)	0.017
		N	40

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

Interpretación

La correlación entre las exoneraciones tributarias y el ocultamiento que está dentro de la variable evasión tributaria alcanza $Rho = 0,376$, es decir una correlación positiva de nivel baja, que establece que las exoneraciones tributarias está relacionado con la posibilidad de que los contribuyentes puedan ocultar información.

Tabla 37 Correlación entre variables Incidencia de las exoneraciones tributarias y la dimensión falsa declaración de la variable evasión tributaria.

Correlaciones			
		Exoneraciones tributarias	Falsa declaración
Rho de Spearman	Exoneraciones tributarias	Coeficiente de correlación	1.000
		Sig. (bilateral)	0.153
		N	40
	Falsa declaración	Coeficiente de correlación	0.153
		Sig. (bilateral)	0.346
		N	40

Elaboración: Propia

Interpretación

La correlación entre la variable exoneraciones tributarias y la dimensión falsa declaración de la variable evasión tributaria alcanza un $Rho = 0,153$, que si bien significa correlación positiva esta es muy baja, lo que indica que las exoneraciones tributarias tienen escasa incidencia en la posibilidad que los contribuyentes realicen falsas declaraciones de sus impuestos.

Tabla 38
Interpretación del coeficiente de correlación de Spearman

Valor de Rho	Significado
-1	Correlación negativa grande y perfecta
-0.9 a -0.99	Correlación negativa muy alta
-0.7 a -0.89	Correlación negativa alta
-0.4 a -0.69	Correlación negativa moderada
-0.2 a -0.39	Correlación negativa baja
-0.1 a -0.19	Correlación negativa muy baja
0	Correlación nula
0.1 a 0.19	Correlación positiva muy baja
0.2 a 0.39	Correlación positiva baja
0.4 a 0.69	Correlación positiva moderada
0.7 a 0.89	Correlación positiva alta
0.9 a 0.99	Correlación positiva muy alta
1	Correlación positiva grande y perfecta

Elaboración: Propia

4.2. Análisis y discusión

El Estado como ente unificador de una población en un territorio determinado, necesita estar dotado de poder y ejercer su autoridad dentro de los cauces constitucionales y legales, de manera que esté en condiciones de asumir sus responsabilidades frente a las ingentes necesidades de la sociedad asegurando la captación de los recursos necesarios a través de diversas fuentes, siendo la principal de ellas la recaudación tributaria.

Sin embargo, la recaudación de impuestos requiere de todo un sistema conformado por órganos y normas, denominado Administración Tributaria, que le permiten llevar a cabo su labor dentro de un clima de justicia, tanto en lo relativo a que deben tributar los que más tienen, así como en cuanto al

respeto de los derechos de los contribuyentes, de manera que pueda proveer de recursos económicos al Estado a fin de que éste pueda cubrir el Presupuesto General de la República.

La Política fiscal busca orientar las acciones que debe cumplir la SUNAT al momento de recaudar los impuestos, y dentro de ella se contempla los llamados gastos tributarios, dentro de los cuales se encuentran las exoneraciones tributarias, cuya finalidad es funcionar como alternativa para el desarrollo económico y social de determinadas regiones o sectores y que, según su concepción, deberían darse en forma temporal y excepcional.

Como ya se ha expuesto en el presente estudio, en el Perú existe una cantidad significativa de exoneraciones tributarias, muchas de las cuales vienen aplicándose desde hace mucho tiempo, sin que se haya realizado una adecuada evaluación de la necesidad de su mantenimiento, así como las normas regulatorias en esa materia no se distinguen por su calidad técnica, incurriendo algunas veces en vacíos y contradicciones, de modo que todas estas situaciones abren la posibilidad de que los contribuyentes encuentren la oportunidad de incurrir en elusión y evasión tributaria.

En ese sentido, existe una fuerte resistencia por parte de grupos empresariales a que el Estado adopte normas antielusivas y, tal como se ha expuesto anteriormente, estas disposiciones han sido postergadas o derogadas para no afectar los intereses de dichos grupos. Quiere decir que existe un nexo entre exoneraciones tributarias y elusión y evasión tributaria, lo que explica las resistencias para combatir la comisión de estos hechos, tal como describe Durand (2017), así como para dejar sin efecto ciertas exoneraciones tributarias.

Según señalan la CEPAL & OXFAM (2019) existen pocos estudios sobre el costo-beneficio de las exoneraciones, de donde resulta que la finalidad de desarrollo económico y social de estos beneficios puede ser puesto en duda, más aún por las consecuencias colaterales como son la elusión y la evasión

tributarias, tal como lo ha señalado el Ministerio de Economía y Finanzas (2003)

El presente estudio ha permitido comprobar que los especialistas en tributación encuestados comparten opiniones similares respecto a las exoneraciones tributarias y su posible incidencia en la elusión y evasión tributarias.

Aunque las opiniones de los especialistas se encuentran divididas respecto a las exoneraciones tributarias, con una ligera inclinación hacia el desacuerdo con dichas medidas, al examinarse las dimensiones de éstas en relación con las variables dependientes, se encuentra que expresan su disconformidad con el tratamiento favorable que suponen a favor de algunos contribuyentes y que generan pérdidas de ingresos tributarios, aunque reconocen que las exoneraciones contribuyen al desarrollo, pero al mismo tiempo admiten que conducen a la elusión tributaria por las posibilidades que ofrecen para el uso de medios lícitos y debido al aprovechamiento de las deficiencias legales. Asimismo, opinan que las exoneraciones tributarias pueden conducir a la evasión tributaria porque abre posibilidades de ocultamiento y la falsa declaración.

Lo expuesto queda confirmado por el coeficiente de correlación entre las variables exoneraciones tributarias y elusión tributaria, alcanzó un $Rho=0,473$, que corresponde a la correlación positiva pero moderada, lo que significa en opinión de los especialistas encuestados, que las exoneraciones tributarias tienen influencia en la elusión tributaria.

En el mismo sentido, al correlacionar las variables exoneraciones tributarias y evasión tributaria, se alcanza un coeficiente de correlación de $Rho=0,322$, que, corresponde a una correlación positiva baja, indica que las exoneraciones inciden, aunque con baja intensidad, en la evasión.

Al correlacionar la variable exoneraciones tributarias con la dimensión medios lícitos de la variable elusión tributaria el coeficiente es de $Rho=0,394$,

correspondiendo a una correlación positiva baja, demostrando cierto grado de incidencia entre ambas. Asimismo, existe una correlación positiva moderada ($Rho= 0,458$) entre la variable exoneraciones tributarias y la dimensión vacíos legales de la variable elusión tributaria, lo que quiere decir que los contribuyentes aprovechan dicha ventaja.

Por otro lado, al correlacionar la variable exoneraciones tributarias con la dimensión ocultamiento de la variable evasión tributaria se encuentra un $Rho= 0,376$, que corresponde a una correlación positiva baja, lo que es un indicativo de que las exoneraciones tributarias contribuye al ocultamiento de información, como también la correlación de $Rho= 0,153$ entre la variable exoneraciones tributarias y la dimensión falsa declaración de la variable evasión tributaria, aunque es una correlación positiva baja, deja un pequeño margen a la posibilidad de falsa declaración.

Finalmente, los resultados expuestos han permitido cumplir con los objetivos propuestos, así como probar plenamente la hipótesis general y las hipótesis específicas.

CONCLUSIONES

1. Se ha determinado que las exoneraciones tributarias inciden en forma moderada en la elusión tributaria y con baja incidencia en la evasión tributaria, diferencia que 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.

2. Las exoneraciones tributarias tiene incidencia en la elusión tributaria en el Perú de forma moderada lo que hace posible que los contribuyentes utilicen medios lícitos contenidos en las normas o aprovechen los vacíos legales de éstas para beneficiarse indebidamente. Desde el punto de vista de la finalidad de las exoneraciones tributarias, éstas están orientadas al desarrollo económico y social de determinadas regiones o estimular algunas actividades económicas, de manera que cuando propician la elusión tributaria, se desnaturalizan.

3. Existe incidencia de las exoneraciones tributarias en la evasión tributaria, tanto en lo relativo a ocultamiento de información como respecto a falsas declaraciones, aunque dicha incidencia sea de bajo nivel, el mismo que 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 da en forma elevada.

RECOMENDACIONES

1. Existen muchas de las exoneraciones tributarias en el Perú y se reitera 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 incidencia 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.

2. Es recomendable que la Administración Tributaria tenga una mayor fuerza fiscalizadora focalizada a los contribuyentes que gozan de beneficios tributarios, ya que del análisis realizado en la investigación hemos notado que existe 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.

3. 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.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andrade, M. & García, M. (2012) Cultura Tributaria para una mayor recaudación fiscal. XVII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, octubre 3, 4 y 5. Universidad Nacional Autónoma de México. México.
- Arias, L. (2021) 1. Reforma del Estado y gestión pública. 1.4 Política fiscal y tributaria frente a la pandemia global del coronavirus. Proyecto Perú Debate 2021: propuesta hacia un mejor gobierno. Primera edición. Lima.
- Arias, L. (2022) Alza de precios y exoneraciones tributarias. Instituto Peruano de Economía – IPE. <https://www.ipe.org.pe/portal/alza-de-precios-y-exoneraciones-tributarias/>.
- Auccapuclla, M. Propuesta de incremento de los ingresos fiscales mediante reducción del gasto tributario en las exoneraciones del IGV – Perú. https://www.academia.edu/47759975/Propuesta_de_incremento_de_los_ingresos_fiscales_mediante_reduccion_del_gasto_tributario_en_las_exoneraciones_del_IGV_Peru.
- Baldeón, N. *et. al.* (2009) Código Tributario Comentado. Manual Operativo del Contador N° 6. Gaceta Jurídica. Lima.
- 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. Comisión Económica para América Latina y El Caribe. Naciones Unidas. Santiago. Chile.
- Bautista, A. (2017) “Presencia de la elusión impositiva por vacíos legales en el Código Tributario”, Monografía, Diplomado en Tributación, Universidad Mayor de San Andrés. La Paz, Bolivia.
- Bedoya, O.; Rua, 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.
- Campana, Y. (2011) ¿Son efectivas las exoneraciones tributarias en la selva? Una primera aproximación a la medición de su impacto en el bienestar

de los hogares. Centro de investigación Económico Social – CIES & Macroconsult.

Cárdenas, E. (2019) “Factores que influyen en la evasión tributaria de los comerciantes informales en el Centro Comercial de Gamarra del año 2013 al año 2017” Tesis para optar el Grado Académico de Maestro en Derecho con mención en Política Fiscal y Tributación en la Universidad Nacional Federico Villarreal. Lima.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2011), anual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios. Una experiencia Iberoamericana. Panamá.

Coarita, G. (2019) “La elusión fiscal y su incidencia en la recaudación tributaria de las empresas comerciales de Lima Metropolitana, año 2017”, trabajo académico para optar el Grado de Bachiller en Ciencias Contables y Financieras en la Universidad San Martín de Porres. Lima.

Colao, P. (2015) Derecho Tributario. Parte General. Materiales de comprensión, trabajo y estudio. Universidad Politécnica de Cartagena. Facultad de Ciencias de la Empresa. Crai Editores. Cartagena.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL (2009) El papel de la política tributaria frente a la crisis global. Consecuencias y perspectivas. 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, 19 y 20 de mayo de 2009.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) & Oxfam Internacional, (2019) Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe, Documentos de Proyectos (LC/TS.2019/50), Santiago.

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. Impreso en Naciones Unidas, Santiago.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (2020) Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante

la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19) Santiago. Chile.

Congreso de la República del Perú: (2018) Cifras sobre el Sistema Tributario Peruano. Data para el debate parlamentario. N°03/2017-.2018, junio de 2018.

[https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/FDAEDD759296819A052582AB00652EC4/\\$FILE/DATA-N%C2%BA-3-Tema-tributario.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/FDAEDD759296819A052582AB00652EC4/$FILE/DATA-N%C2%BA-3-Tema-tributario.pdf)

Constitución Política del Perú.
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/198518/Constitucion_Politica_del_Peru_1993.pdf.

Cornejo, S. (2017) “La evasión tributaria y su impacto en la recaudación fiscal en el Perú”, Tesis para optar el Grado Académico de Maestra en Gestión Pública en la Universidad César Vallejo. Lima.

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

Decreto Legislativo N° 1256 que aprueba la Ley de prevención y eliminación de barreras burocráticas.
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/12833/DECRETO-LEGISLATIVO-N_-1256.pdf.

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>.

De Renzio, P. (2019) Gastos tributarios en América Latina: Una perspectiva de la sociedad civil. International Budget Partnership.

Diario El Comercio, 22 de noviembre de 2019,
<https://elcomercio.pe/economia/peru/exoneraciones-y-devoluciones-tributarias-cuales-quedan-pendientes-de-ser-publicadas-noticia/>)

Diario La República (2020) Empresas eluden impuestos en Perú: ¿Cómo lo hacen? [Infografía]
<https://larepublica.pe/economia/2020/02/07/empresas-eluden-impuestos-en-peru-como-lo-hacen-infografia/>.

- Durand, E. (2017) Juegos de Poder. Política tributaria y lobby en el Perú, 2011-2017. OXFAM. Tarea Asociación Gráfica Educativa. Lima
- Durand, E. (2018) Transparencia fiscal y recaudación en Perú: problemas y posibilidades. <http://library.fes.de/pdf-files/nuso/14090.pdf>.
- Echaiz, D. y Echaiz. S. (2014) La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma. Revista Derecho & Sociedad, N° 43, Diciembre 2014 / ISSN 2079-3634. <https://echaiz.com/pdf/167-LA-ELUSION-TRIBUTARIA.pdf>.
- Escobal, J. (2017) Impacto de la renuncia de exoneraciones tributarias en la región San Martín: estimación preliminar. Grupo de Análisis para el Desarrollo – GRADE. <https://www.grade.org.pe/wp-content/uploads/Impacto-de-Renuncia-a-exoneraciones-Regi%C3%B3n-San-Mart%C3%ADn.pdf>.
- Fernández, S. (2018) Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales. <https://core.ac.uk/download/pdf/30047151.pdf>.
- Flores, C. *et. al.* (2017) RECAUDACIÓN FISCAL Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN EL SECTOR MINERO. A la luz de los casos Las Bambas y Cerro Verde. Editores: Paul Maquet, Miguel Lévano. OXFAM América. Lima.
- García, J. (2020) Lecciones de Derecho Tributario Nicaragüense. Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ) Managua.
- García-Obregón, (2020) Lecciones de Derecho Tributario Nicaragüense. Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ)
- García-Vizcaíno, C. (1996) Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia. T. I. Parte General. Ediciones Depalma. Buenos Aires.
- Goenechea, M. (2017) Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal. Tesis Doctoral. Universidad Internacional Cataluña.
- Grupo de Justicia Fiscal (2019) Beneficios tributarios: problema fiscal pendiente. Documento de Trabajo N° 1. Noviembre 2019. https://cng-cdn.oxfam.org/peru.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/Beneficios_Tributarios_2019.pdf.

- Hernández, M. (2017) "Las condonaciones fiscales en México". Tesis para obtener el Grado de Maestra en Estudios Jurídicos. Universidad Autónoma del Estado de México. Toluca.
- Huamaní, R. (2013) Código Tributario Comentado. Parte 1. Jurista Editores. Lima.
- Huertas, H, (2019) "Vulneración del principio de igualdad en las exoneraciones tributarias: Tratando la Ley N° 29624" tesis para optar el Título de Abogado en la Universidad Nacional de Turismo de Trujillo.
- Jarach, D. (1982) El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Tercera edición. Reimpresión. Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
- Jiménez, J, (2018) "Exoneración tributaria y la recaudación fiscal en la PYME Maquinarias Amazónicas S.A.C. Periodo 2013 – 2016". Tesis para optar el Título Profesional de Contador Público en la Universidad Privada TELESUP. Lima.
- Jiménez & Podestá (2017) La tributación sobre la renta en América Latina: desafíos y perspectivas. En: Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina. Juan Carlos Gómez Sabaini, Juan Pablo Jiménez y Ricardo Martner editores. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) Santiago.
- Lahura. E. (2016) Sistema financiero, informalidad y evasión tributaria en el Perú. Banco Central de Reserva del Perú. Lima.
- Ley N° 31105 Ley que proroga la vigencia de beneficios y exoneraciones tributarias.https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/ADL_P/Normas_Legales/31106-LEY.pdf.
- Malaspina, J. (2019), Renuncia a la exoneración del IGV y el crecimiento financiero de las empresas pecuarias del sector lechero de la provincia de Cañete (Lima-Perú) en el ejercicio 2015. Tesis para optar el Grado Académico de Magister en Política y Gestión Tributaria con mención en Auditoría Tributaria. Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2002) Boletín de Transparencia Fiscal - Informe Especial. Una aproximación a los gastos tributarios en el Perú. https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/btf/Aprox_gastos_tributarios.pdf.

- Ministerio de Economía y Finanzas (2003) Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación. Apoyo Consultoría. Lima.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2018) Estadísticas de la recaudación tributaria.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/2018/comp_tributario2018_tomo1.pdf.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2019) Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023, aprobado en sesión de Consejo de Ministros 21 de agosto de 2019.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2021) Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025, aprobado en sesión de Consejo de Ministros, 25 de agosto de 2021. Lima.
- Ministerio de Economía y Finanzas, SUSTITUCIÓN DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN LA AMAZONÍA <http://descentralizacion.gob.pe/wp-content/uploads/2019/04/PPT-Sustituci%C3%B3n-de-beneficios-tributarios-Amazon%C3%ADa-15abr19-1.pdf>.
- Ministerio de Economía y Finanzas. Una aproximación a los gastos tributarios en el Perú. Boletín de Transparencia Fiscal - Informe Especial.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/btf/Aprox_gastos_tributarios.pdf.
- Ministerio de Economía y Finanzas. INFORME N° 33-2018-SUNAT/1V3000.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/gastos_tributarios_SUNAT.pdf.
- Morales, J. (2013) Tesis para optar al título de Magister en Economía. Pontificia Universidad Javeriana. Colombia.
- Morel, J, *et. al.* (2020), PODER Y TRIBUTACIÓN EN EL PERÚ: UN BALANCE BIBLIOGRÁFICO. Documento de Trabajo N.º 269. Instituto de Estudios Peruanos, IEP. Lima.
- Nava-Rodríguez, M. (2010) Análisis de teorías, y criterios de interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias. Estudios. Sociojurídicos vol.12 no.1 Bogotá Jan./June 2010.
http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-05792010000100004

- Ochoa León, M. (2014). Elusión o evasión fiscal. Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración: RICEA.Vol. 3(5), 18-46, México. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5063717>.
- Paredes, M. (2018) El marco jurídico de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú. Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario. Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario. Pontificia Universidad Católica de Perú. Lima.
- Parra, F. (2020) Conoce las operaciones que están exoneradas del IGV. Grupo Verona. <https://grupoverona.pe/conoce-las-operaciones-que-estan-exoneradas-del-igv/>.
- Pecho, M. et. al (2016) Política tributaria. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Universidad del Pacífico. Lima.
- Peláez, F. (2017) Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)
- Perdomo, G. (2016) “Análisis del impacto económico de las exoneraciones fiscales como política pública del Estado de Honduras 2000-2012”. Tesis para optar el Grado de Master en Metodologías de Investigación Económica y Social. Universidad Nacional Autónoma de Honduras. Tegucigalpa.
- 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/>.
- Portocarrero, J. et. al (2006) Desafíos de la Política fiscal en el Perú. Consorcio de Investigación Económica y Social. Ediciones Nova Print S.A.C. Lima.
- Presidencia del Consejo de Ministros. (1993) Decreto Legislativo N° 771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional. https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/EAB82F81C2149E1E05257FD40075C3B7/%24FILE/Fuente.pdf.
- Presidencia del Consejo de Ministros (2017) Decreto Supremo N° 150-2017-EF, que aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1276,

- Decreto Legislativo que aprueba el Marco de la Responsabilidad y Transparencia Fiscal del Sector Público No Financiero.
- Presidencia del Consejo de Ministros, (2016) Decreto Legislativo N° 1256, aprueba la ley de prevención y eliminación de barreras burocráticas.
- Queralt, et. al (2008) Derecho Tributario. Décimo tercera edición. Ed. Thomson Aranzadi. Navarra.
- Rezzoagli, L. Beneficios tributarios: su legitimidad y utilidad como herramienta de política pública.
<https://www.ait.gob.bo/DOCUMENTOS/REVISTA/2018/Revista%203%20-%20Luciano%20Rezzoagli.pdf>.
- Ríos, G: Recaudación de tributos como base de una reforma fiscal.
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/9.pdf>.
- Ruiz de Castilla, F. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. Foro Jurídico, (12), 136-148. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13808>
- Saccone, M. (2002) Manual de Derecho Tributario. Editorial La Ley. Buenos Aires.
- 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>.
- Sol, H. (2012) Derecho Fiscal. Primera edición. Red Tercer Milenio S.C. México.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, (2012) Informe de gastos tributarios 2012.
https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/informes_publicaciones/gastos_tributarios/gastos_tributarios_2012.pdf.
- Tarsitano, A. Forma y sustancia en el derecho tributario.
http://www.albertotarsitano.com/interpretacion/FORMA_Y_SUSTANCIA.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) CRONICA TRIBUTARIA

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

Tribunal Constitucional del Perú (2019) Compendio Normativo Constitucional. Centro de Estudios Constitucionales. Cuarta edición. Lima.

Valdés, R. (1996) Curso de Derecho Tributario. Segunda edición. Depalma. Buenos Aires.

Valdivia, M. (2014) Administración Tributaria. Programa de Educación Superior a Distancia. Universidad Peruana Unión.

Valverde, M y Pillajo, E, (2016) “Análisis y evaluación de la recaudación tributaria como instrumento de la política fiscal y del desarrollo del país en la última década periodo 2003-2013”. Tesis previa a la obtención del Título de Economistas. Universidad Central del Ecuador.

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

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

Wells, L. et. al. (2001), “Using Tax Incentives to Compete for Foreign Direct Investment: Are They Worth The Costs?”. The International Finance Corporation, World Bank, occasional paper 15.

Wittmann, S. (2009) Delitos tributarios: aspectos teóricos y prácticos. 1ª. ed. – San José, C.R: Corte Suprema de Justicia. Escuela Judicial. San José.

Yacolca, D. et. al. (2008) Tratado de Procedimientos y Procesos Tributarios, Grijley. Lima.

Zavala, J. (1998) Manual de Derecho Tributario. Editorial Jurídica Cono Sur Ltda. Santiago de Chile.

Zuzunaga, F. TRIBUTACIÓN DE LA EXPLOTACIÓN MINERA Y PETROLÍFERA EN EL PERÚ.
[https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/66827D00825D02C505257C1C0053029D/\\$FILE/Tributacion_Peru.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/66827D00825D02C505257C1C0053029D/$FILE/Tributacion_Peru.pdf).

ANEXOS

ANEXO 1: ENCUESTA A ESPECIALISTAS EN TRIBUTACIÓN

INSTRUCCIONES: A continuación, encontrará un conjunto de afirmaciones, seguidas de cinco alternativas de respuesta, respecto a la relación entre exoneraciones tributarias y elusión tributaria y evasión tributaria.

Por favor, lea atentamente cada una de las afirmaciones y a continuación marque con un aspa (X) el recuadro de la alternativa que más se asemeje a su forma de pensar, teniendo en cuenta que no existen respuestas buenas o malas.

Esta encuesta es anónima y los resultados serán utilizados para fines exclusivamente académicos.

Aseveraciones	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
1. Las exoneraciones tributarias demuestran ser medidas eficaces y eficientes.					
2. Las exoneraciones tributarias son coherentes con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal.					
3. Debido a la concentración de nuestra economía y ciertos mercados, las exoneraciones tributarias terminan beneficiando a los grandes monopolios.					
4. Existe una adecuada ponderación entre lo dejado de percibir por las exoneraciones tributarias en comparación con el beneficio social y económico que se espera recibir.					
5. La exoneración tributaria propicia, generalmente, una menor recaudación de manera injustificada.					
6. Existe un adecuado control estatal del uso de las exoneraciones tributarias.					
7. Las exoneraciones tributarias son vías propicias para prácticas elusivas y evasivas					
8. Algunas normas sobre exoneraciones tributarias adolecen de deficiencia técnica legislativa, que no logra los objetivos de política fiscal.					
9. Algunas normas sobre exoneraciones tributarias se dan por presión social y/o política.					
10. Las exoneraciones tributarias en el Perú se encuentran debidamente justificadas desde					

el punto de vista de su finalidad económico - social.					
11. Ciertas exoneraciones tributarias se han convertido, en la práctica, en un beneficio de carácter permanente debido a las prórrogas injustificadas.					
12. Es preferible el riesgo de renunciar a la exoneración tributaria y optar por el beneficio directo.					
13. Las reducciones impositivas vía exoneraciones es una herramienta para lograr el desarrollo.					
14. Las exoneraciones tributarias tienen efectos negativos sobre el ingreso per cápita.					
15. Las exoneraciones tributarias han permitido incrementar el consumo per cápita de manera sostenible.					
16. Doctrinariamente, las exoneraciones tributarias están diseñadas para el cumplimiento de objetivos sociales y económicos.					
17. Existen formas de lograr el incumplimiento de ciertas normas tributarias con la finalidad de eludir.					
18. Algunas exoneraciones tributarias facilitan actos elusivos.					
19. Las exoneraciones hacen posible simular actos para eludir impuestos.					
20. La escasa cultura tributaria promueve la comisión de actos orientados a la disminución o al no pago de impuestos.					
21. En el Perú existe un excesivo número de exoneraciones tributarias.					
22. Falta una mayor fuerza fiscalizadora focalizada por parte de la Administración Tributaria a contribuyentes que gozan de beneficios tributarios.					
23. La elusión tributaria puede conllevar a la evasión tributaria.					
24. Existen exoneraciones tributarias sobre bienes o servicios que dañan la salud y/o el medio ambiente.					

Aseveraciones	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
25. Existen vacíos legales que permiten evitar el pago de tributos en forma aparentemente lícita.					
26. La elusión tributaria es una práctica que es utilizada principalmente por las grandes compañías en nuestro país.					
27. Algunas exoneraciones tributarias posibilitan actos evasivos.					
28. Existe un aprovechamiento indebido de las exoneraciones tributarias por parte de algunos contribuyentes.					
29. La simulación es un medio para la evasión tributaria.					
30. La evasión tributaria es una práctica común en nuestro país.					

ANEXO 2: MATRIZ DE CONSISTENCIA

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	DIMENSIONES	INDICADORES	RECOLECCIÓN DE DATOS
<p>Problema General</p> <p>¿Existe relación entre las exoneraciones tributarias y la elusión y evasión tributarias en el Perú, durante el período 2018-2020?</p>	<p>Objetivo General</p> <p>Determinar la relación entre las exoneraciones tributarias y la elusión y evasión tributarias en el Perú, durante el período 2018-2020</p>	<p>Hipótesis General</p> <p>Existe relación entre las exoneraciones tributarias y la elusión y evasión tributarias en el Perú, durante el período 2018-2020.</p>	<p>Variable Independiente X</p> <p>X: Exoneraciones tributarias</p>	<p>Tratamiento favorable</p>	<p>Variable Independiente X</p> <p>X1 Exoneración</p> <p>X2 Reducción impositiva</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Fichaje bibliográfico • Análisis normativo • Análisis documental. • Encuesta tipo Likert a especialistas en tributación
				<p>Pérdida de ingresos tributarios</p>	<p>X3 Menor recaudación</p> <p>X4 Inaplicación normativa general</p>	
				<p>Contribución al desarrollo</p>	<p>X5 Desarrollo económico-social</p> <p>X6 Consumo per cápita</p> <p>X7 Ingreso per cápita</p>	
			<p>Variables dependientes</p> <p>Y: Elusión tributaria</p>	<p>Medios lícitos</p>	<p>Variable dependiente Y</p> <p>Y1 Evitación del pago</p> <p>Y2 Disminución del pago</p>	
				<p>Vacios legales</p>	<p>Y3 Beneficios</p> <p>Y4 Perjuicio al Estado</p>	
			<p>Z: Evasión tributaria</p>	<p>Ocultamiento</p>	<p>Z1 No pago</p>	
				<p>Falsa declaración</p>	<p>Z2 Simulación</p>	
<p>Problemas Específicos</p>	<p>Objetivos Específicos</p>	<p>Hipótesis Específicas</p>				
<p>1. ¿En qué medida las exoneraciones tributarias inciden en la elusión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020?</p> <p>2. ¿En qué medida las exoneraciones tributarias inciden en la evasión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020?</p>	<p>1. Determinar en qué medida las exoneraciones tributarias incide en la elusión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020.</p> <p>2. Determinar en qué medida las exoneraciones tributarias incide en la evasión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020</p>	<p>1. Las exoneraciones tributarias inciden en la elusión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020.</p> <p>2. Las exoneraciones tributarias inciden en la evasión tributaria en el Perú, durante el período 2018-2020</p>				

ANEXO 3: OPERACIONALIZACION DE VARIABLES

Variable	Dimensiones	Indicadores	Ítems
Variable independiente X= Exoneraciones tributarias	Tratamiento favorable	Exoneración	1, 2
		Reducción impositiva	3
	Pérdida de ingresos tributarios	Menor recaudación	5, 7, 9, 11
		Inaplicación normativa general	4, 6, 8
	Contribución al desarrollo	Desarrollo económico-social	10,12, 13
		Ingreso <i>per cápita</i>	14,16
Consumo <i>per cápita</i>		15	
Variable dependiente Y= Elusión Tributaria	Medios lícitos	Evitación del pago	17, 18, 19
		Disminución del pago	20
	Vacíos legales	Beneficios	21, 23
		Perjuicio al Estado	22, 24, 25, 26
Variable dependiente Z= Evasión tributaria	Ocultamiento	No pago	27, 30
	Falsa declaración	Simulación	28, 29