



Universidad Nacional
SAN LUIS GONZAGA



[Atribución 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0)

Esta licencia permite que otros distribuyan, mezclen, adapten y construyan sobre su trabajo, incluso comercialmente, siempre que le reconozcan la creación original. Esta es la licencia más complaciente que se ofrece. Recomendado para la máxima difusión y uso de materiales con licencia.

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

UNIVERSIDAD NACIONAL "SAN LUIS GONZAGA"

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA



LUACION DE ORIGINALIDAD

CONSTANCIA

El que suscribe, deja constancia que se ha realizado el análisis con el software de verificación de similitud al **TRABAJO DE INVESTIGACION – TESIS**, cuyo título es:

“ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA, EN EL CIERRE DE BRECHAS SOCIALES EN PERÚ”

Presentado por:

VALENZUELA PEREZ JOSE EDUARDO

Que, se ha recibido del operador del programa informático evaluador de originalidad de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la UNICA, el informe automatizado de originalidad, el mismo que concluye de la siguiente manera:

El documento de investigación APRUEBA, según Reglamento de Evaluación de la Originalidad con un porcentaje de 11%.

Para dar fe, se adjunta al presente el reporte de similitud de las bases de datos de Ithenticate. En Ica, 11 de abril del 2023



Atentamente
UNIVERSIDAD NACIONAL "SAN LUIS GONZAGA"
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA
DIRECCION DE UNIDAD DE INVESTIGACIÓN

Dr. Daniel Gerardo Harvey Guterrez
DIRECTOR

UNIVERSIDAD NACIONAL SAN LUIS GONZAGA DE ICA
VICERRECTORADO DE INVESTIGACION
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS



“Análisis de la incidencia de la elusión tributaria, en el cierre de brechas sociales en Perú.”

Política Tributaria, Recaudación Fiscal y sociedad

Informe final de tesis

Bachiller Jose Eduardo Valenzuela Perez

Ica- Perú

2020

Dedicatoria

A Dios:

Por haberme otorgado la fuerza suficiente para no desistir a pesar de los obstáculos y haberme guiado con su luz hacia el camino de la paciencia, sapiencia y esperanza.

A mis padres:

Porque son los pilares fundamentales de mi formación, quienes estuvieron, están y estarán en todos los momentos malos y buenos de mi vida que me toque afrontar.

A mi hermano:

Mauricio Valenzuela Perez quien me enseñó a ser padre y es el principal motor para luchar por mis sueños y que nada es imposible con esfuerzo, responsabilidad y dedicación.

Agradecimientos

Quiero expresarles mi gratitud a mis maestros por la valentía de dedicarse a la Catedra Universitaria y haber compartido sus enseñanzas a lo largo de estos seis gratificantes años.

Agradecer a mi asesor por haberme ayudado a desarrollar la presente tesis y por el tiempo dedicado en mi enseñanza profesional.

Agradezco a mi maestro de metodología universitaria por ser una parte importante en mi desarrollo de investigador jurídico.

1.3.2 CAPITULO II: EFECTOS DE LA ELUSIÓN EN LA RECAUDACIÓN FISCAL	37
1.3.2.1 ELUSIÓN TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL	37-39
1.3.2.1.1 MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS ESTADOS PARA COMBATIR LA ELUSIÓN	39-42
1.3.2.1.1.1 TRANSPARENCIA FISCAL, EL ACTION PLAN PARA COMBATIR EL BEPS.	42-44
1.3.2.1.2 BRASIL	44
1.3.2.1.3 MÉXICO	44-45
1.3.2.1.4 CHILE	45-46
1.3.2.2 LA ELUSION TRIBUTARIA EN EL PERÚ	46-52
1.3.2.3 INCIDENCIA DE LA ELUSIÓN EN EL CIERRE DE BRECHAS SOCIALES	52-53
1.3.2.3.1 BRECHAS SOCIALES PENDIENTES EN EL PERÚ	53-55
1.3.2.3.1.1 SERVICIOS BÁSICOS	55-58
1.3.2.3.1.2 SALUD	58-59
1.3.2.3.1.3 EDUCACIÓN	59-60
1.3.2.3.2 ESTIMACIONES PARA EL CIERRE DE BRECHAS	60-62
1.4 JUSTIFICACION E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACION	62-63
2. OBJETIVOS	63
2.1 OBJETIVO GENERAL	63
2.2 OBJETIVO ESPECIFICO	63
3. HIPOTESIS Y VARIABLES DE LA INVESTIGACION	64
3.1 HIPÓTESIS GENERAL	64
3.2 HIPÓTESIS ESPECIFICA	64
3.3 VARIABLES	64
3.3.1 IDENTIFICACION DE VARIABLES	64

3.3.2 MATRIZ DE OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES	64-66
4. ESTRATEGIA METODOLOGICA	66
4.1 TIPO Y DISEÑO DE INVESTIGACION	66
4.2 TECNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION	67
4.2.1 TECNICAS DE RECOLECCION DE INFORMACION	67
4.2.2 INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION	67
4.3 ANALISIS E INTERPRETACION DE RESULTADOS	67-68
4.3.1 ANALISIS	68
5. RESULTADOS	68-69
6. DISCUSION	69-70
7. CONCLUSIONES	70
8. RECOMENDACIONES	70-71
9. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	71-74
ANEXOS	

Resumen

En el presente trabajo de investigación se buscó dilucidar los efectos adversos y el impacto que tiene la elusión tributaria sobre la recaudación fiscal, y como esta ocasiona un atraso en el cierre de brechas sociales pendientes, principalmente en sectores tales como servicios básicos, educación y salud.

En el primer capítulo se desarrolló una serie de conceptos y opiniones de autores, que son de vital importancia para el entendimiento del problema de investigación, tales como la clasificación de los tributos, la dicotomía de la consideración de la elusión como infracción o delito, y su diferenciación con otras figuras contempladas como ilícitos. Asimismo, se expone como este fenómeno ha ido ocasionando grandes perjuicios en las políticas tributarias de los diferentes países a nivel mundial, y cuáles han sido algunos de los mecanismos utilizados para hacer frente a este fenómeno tributario, para posteriormente describir como se ha desarrollado el fenómeno de la elusión tributaria en el Perú.

En el segundo capítulo se expone la situación de las brechas sociales existentes en el Perú, enfocándonos principalmente en aquellas que respectan a saneamiento, salud y educación, así como la cifra estimada que deja de percibir el fisco peruano a causa de la elusión tributaria, para finalmente estimar los beneficios que implicaría para el Estado mejorar los mecanismos antielusivos actuales.

Palabras claves: elusión tributaria, recaudación fiscal, ilícitos tributarios, brechas sociales.

Abstract

In this research work, we sought to elucidate the adverse effects and the impact that tax avoidance has on tax collection, and how this causes a delay in closing pending social gaps, mainly in sectors such as basic services, education and health. .

In the first chapter, a series of concepts and opinions of authors were developed, which are of vital importance for understanding the research problem, such as the classification of taxes, the dichotomy of considering avoidance as an offense or crime, and its differentiation from other figures considered illegal. Likewise, it is exposed how this phenomenon has been causing great damage in the tax policies of the different countries worldwide, and what have been some of the mechanisms used to face this tax phenomenon, to later describe how the phenomenon has developed of tax avoidance in Peru.

In the second chapter, the situation of the existing social gaps in Peru is exposed, focusing mainly on those regarding sanitation, health and education, as well as the estimated figure that the Peruvian treasury ceases to receive due to tax avoidance, in order to finally, to estimate the benefits for the State to improve the current anti-circumvention mechanisms.

Keywords: tax avoidance, tax collection, tax crimes, social gaps.

INTRODUCCION

El convivir en sociedad implica que el individuo tiene necesidades que son difíciles de satisfacer por cuenta propia, tales como la educación, la seguridad y el transporte. Debido a esto, el hombre crea demandas para el orden público, las cuales son reconocidas y respetadas por el Estado, quien se encarga de regular la conducta de todos los miembros de la sociedad y asegurar su bienestar en general. Para que los líderes puedan satisfacer estas demandas, los ciudadanos deben proveer al Estado con los recursos financieros necesarios, los cuales son utilizados para crear leyes y regulaciones que se aplican de manera eficiente y honesta para el beneficio de la sociedad en general.

Al comprender la evolución histórica del Derecho Tributario a lo largo del tiempo y en diferentes lugares nos brinda la oportunidad de observar su desarrollo y mejorar su aplicación en beneficio de la sociedad. A medida que han transcurrido los años, se ha logrado reducir los abusos e injusticias relacionados con este campo, y se ha observado una tendencia hacia la implementación de sistemas fiscales más equitativos y justos. Esta evolución en el ámbito tributario ha permitido que se desarrollen nuevas normas y regulaciones que promueven la transparencia y la eficiencia en la gestión de los recursos fiscales.

De tal manera el Estado para poder cumplir su obligación con los gobernados, crea normas jurídicas las cuales regulan su poder tributario con la finalidad de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público, pero asimismo estos conjuntos de normas jurídicas tienen la finalidad de fiscalizar la conducta de los contribuyentes para que no realicen y/o ejecuten ilícitos tributarios.

Es importante abordar cada una de las aristas de los ilícitos y delitos tributarios, pero en el presente trabajo analizaremos como algunas de estas acciones, pueden tener consecuencias en la recaudación fiscal, refiriéndonos específicamente a la elusión tributaria.

El Ministerio de Economía y Finanzas, señala que entre 2000 y 2020, la recaudación fiscal ha constituido el 20,1% del PBI, a pesar de que se estima que cada año se dejan de recibir 69,206 millones de soles, debido a los elevados

niveles de evasión y elusión del impuesto a la renta e IGV. (MEF en Gestión, 2020)

Este fenómeno unido al de evasión, se ha convertido a lo largo del tiempo, en el causante de que el porcentaje del PBI del Perú, en cuanto a recaudación fiscal se mantuviera por debajo del promedio de las economías de mercados emergentes y en desarrollo (debajo por un 6%) y de los países de América Latina y el Caribe (debajo por un 7.2%). (MEF, 2020)

Es así que, según estas cifras, anualmente se llegan a evadir aproximadamente 19 600 millones de soles, lo cual cubre el total de ejecución del presupuesto público en el sector salud en año 2019, radicando aquí la importancia de aseverar la lucha contra la elusión en nuestro país, con la finalidad de cerrar las brechas sociales pendientes.

1. MARCO TEORICO DE LA INVESTIGACION

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1 MATRIZ DE CONSISTENCIA

Tabla 1:

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	INDICADOR
<p>Problema general ¿Cuál es la incidencia de la elusión tributaria en el cierre de brechas sociales en Perú?</p>	<p>Objetivo general Determinar la incidencia de la elusión tributaria, en el cierre de brechas sociales en Perú.</p>	<p>Hipótesis general Es importante determinar la incidencia de la elusión tributaria, en el cierre de brechas sociales en Perú.</p>	<p>Variable independiente 1 Elusión tributaria</p> <p>Variable independiente 2 Brechas sociales</p> <p>Variable dependiente Incidencia</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ilícitos tributarios - Legislación tributaria vigente. - Perdidas en la recaudación fiscal peruana. - Brechas sociales existentes en Perú.
<p>Problema específico 1 ¿Qué efectos negativos tiene la elusión tributaria en la recaudación fiscal?</p>	<p>Objetivo específico 1 Determinar los efectos negativos que tiene la elusión tributaria en la recaudación fiscal.</p>	<p>Hipótesis específica 1 La elusión tributaria tiene efectos negativos en la recaudación fiscal peruana.</p>	<p>Variable independiente 1 Elusión tributaria</p> <p>Variable independiente 2 Recaudación fiscal peruana</p> <p>Variable dependiente Efectos negativos</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ilícitos tributarios - Perdidas en la recaudación fiscal peruana.
<p>Problema específico 2 ¿Cómo afecta la elusión tributaria en la realización de proyectos de inversión pública?</p>	<p>Objetivo específico 2 Determinar como afecta la elusión tributaria en la realización de proyectos de inversión pública.</p>	<p>Hipótesis específica 2 La elusión tributaria afecta la realización de proyectos de inversión pública.</p>	<p>Variable independiente 1 Elusión tributaria</p> <p>Variable independiente 2 Proyectos de inversión pública</p> <p>Variable dependiente Afectación</p>	<p>Proyectos de inversión en:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Salud. - Educación - Servicios básicos.

Matriz de consistencia

1.1.2 PROBLEMA GENERAL

¿Cuál es la incidencia de la elusión tributaria en el cierre de brechas sociales en Perú?

1.1.3 PROBLEMA ESPECIFICO

- Problema específico 1

¿Qué efectos negativos tiene la elusión tributaria en la recaudación fiscal?

- Problema específico 2

¿Cómo afecta la elusión tributaria en la realización de proyectos de inversión pública?

1.2 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION

En el trabajo de investigación **“Análisis de incentivos Tributarios para disminuir la evasión y elusión tributaria 2008-2012”** de TOALA, Monserrate (2015) presentada ante la Universidad de Guayaquil de Ecuador, establece que, la elusión fiscal es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, aprovechando los vacíos legales para eludir la declaración o pago de impuestos, dejando a su favor los puntos débiles que la ley o la norma han dejado.

Por otro lado, GUAMAN, Javier (2013) en el trabajo de investigación **“Elusión Tributaria en la Legislación Ecuatoriana”**, concluyó que, el fenómeno tributario de la elusión tributaria no cuenta con un concepto claro y preciso por parte de la comunidad jurídica pero que sin lugar a dudas guarda relación con ciertas conductas de las personas que pretenden obtener ventajas tributarias a causa de los vacíos legales acentuados en los ordenamientos jurídicos tributarios.

Por su parte, MENDIZABAL, Leonel (2014) presentó en la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar de Guatemala la tesis **“Análisis Jurídico de la evasión fiscal y elusión fiscal en Guatemala”**, en el cual concluye que la elusión fiscal en Guatemala tiene efectos similares en términos de reducción de la recaudación para el Estado, pero no implica ninguna actividad ilícita por parte del contribuyente, ya que no está prohibida. Además, destaca la complejidad de definir y sancionar la elusión fiscal..

Una de las actitudes que debería adoptar la Administración Tributaria para aumentar la recaudación tributaria es la implementación de procedimientos sencillos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Esto podría ayudar a que más personas cumplan con sus obligaciones tributarias y, por lo tanto, se incremente la cantidad de ingresos fiscales obtenidos por el Estado.

Se puede vislumbrar que los principios que funcionan como base del Derecho tributario protegen al contribuyente y limitan al recaudador, y tomando en consideración que la mayoría de las sociedades civiles no han desarrollado un aspecto clave como es la conciencia tributaria, es por este motivo que los órganos de recaudación tributaria deben crear mecanismos flexibles que permitan obtener mayores porcentajes de éxito en cuanto a la recaudación tributaria.

OJANAMA, Christian (2016) presento en la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de Huánuco el trabajo de investigación **“El sistema tributario y la elusión tributaria en las empresas comerciales mayoristas de abarrotes en la ciudad de Tingo María- 2015”** arribando a las siguientes conclusiones tales como, que uno de los factores que contribuyen a la comisión de la elusión tributaria por parte de los contribuyentes es la inexistencia de un Sistema Tributario sólido, eficiente y fiscalizador. El Sistema Tributario actual, no permite visualizar con claridad el camino correcto a los contribuyentes con respecto al pago de sus impuestos y que tampoco ofrece medidas flexibles para evitar la obtención de una ventaja tributaria a través de vacíos legales encontrados en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

CORDOVA, Daniel, FRANCIA, Melissa y ROBLES, Nuria (2015) presentaron en la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional del Callao el trabajo de investigación **“Elusión tributaria y el cumplimiento de las normas tributarias en el mercado Municipal Virgen del Carmen de Imperial- Cañete 2014”** concluyendo que, otro de los factores que permite a los contribuyentes eludir su obligación tributaria es por la falta de una política de cultura tributaria que permita educar a los contribuyentes en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias como ciudadanos, además que dichos actos negativos

cometidos por los contribuyentes con voluntad propia afectan directamente a la recaudación de impuestos por parte del Estado.

Finalmente, COARITA, Gabriela (2019) en el trabajo de investigación titulado: **“La elusión fiscal y su incidencia en la recaudación tributaria de las empresas comerciales de Lima Metropolitana, año 2017”** establece que: “los vacíos legales evitan la transparencia de los hechos económicos en la recaudación tributaria de las empresas”, sin embargo, resalta la labor de la SUNAT en cuanto que contribuye mediante procedimientos tributarios a las empresas a cumplir con los procedimientos tributarios respectivos, y así evitar la elusión fiscal.

1.3 BASES TEORICAS

1.3.1 CAPITULO I: ELUSIÓN TRIBUTARIA

1.3.1.1 DEFINICION TRIBUTO

El tributo es el principal objeto de estudio del Derecho Tributario por lo tanto representa una definición fundamental para el ordenamiento jurídico tributario, en el ámbito tributario peruano se han realizado pocas definiciones acertadas por parte de los doctrinarios.

El término "tributo" puede tener hasta seis significados diferentes. En primer lugar, puede referirse a una cantidad de dinero que debe ser pagada. En segundo lugar, puede entenderse como una obligación jurídica que tiene el contribuyente para hacer una prestación. En tercer lugar, puede ser visto como un derecho que tiene el Estado para recibir ese pago. En cuarto lugar, puede utilizarse como un término para describir la relación jurídica entre el contribuyente y el Estado. En quinto lugar, se puede entender como una norma jurídica tributaria. Por último, puede utilizarse para describir un conjunto de hechos, normas y relaciones jurídicas que conforman la situación tributaria. (Carvalho, 2019).

Vemos que la discusión doctrinal en torno a la definición de tributo no reposa en la dicotomía de considerarlo como prestación coactiva o como obligación ex lege y que para muchos autores viene a ser lo mismo. La concepción doctrinal del tributo como norma, que haya su origen en los profusos estudios de la escuela

brasileña en torno a la norma tributaria, brinda una visión distinta y de mayor rigor científico. Desde una perspectiva estática, puede afirmarse que el tributo es una prestación de dar cuya naturaleza es definitivamente pecuniaria, desde una perspectiva dinámica puede definirse al tributo como un fenómeno normativo y desde una perspectiva constitucional podemos sostener que el tributo es en rigor una norma jurídica y no una obligación, prestación, ingreso o suma de dinero (Bravo, 2015).

“Los tributos son ingresos que pertenecen al Estado y son establecidos por ley. Son considerados ingresos de derecho público ya que se originan a partir del patrimonio de los ciudadanos. Estos tributos son utilizados para financiar una parte del Presupuesto General del Estado y permiten satisfacer las necesidades más urgentes de la comunidad” (Benavides, 2003).

“El tributo es una prestación monetaria que surge de una relación establecida por la ley entre dos partes: por un lado, el acreedor del tributo, que tiene el derecho de exigir el pago, ya sea el Estado u otra entidad pública que tenga ese derecho según la ley; y por otro lado, el deudor o los deudores, que están obligados a cumplir con el pago del tributo en cuestión. La obligación de pagar el tributo surge de una ley positiva que establece las condiciones y las obligaciones tributarias correspondientes” (Jarach, 1996).

Debido a las diversas definiciones realizadas por los distintos investigadores del Derecho Tributario se puede deducir que no se puede establecer de forma clara una definición exacta acerca del tributo, sino que existen diversas conceptualizaciones de acuerdo con casos particulares. Si examinamos el Texto Único Ordenado del Código Tributario Peruano en sus diversas normas encontraremos distintas formas de tratamiento de la definición del tributo, sin embargo, el tributo debe ser examinado como una carga fiscal o tributaria que se le impone al sujeto pasivo que puede ser de carácter pecuniaria o no. Asimismo, el tributo es un derecho conferido al sujeto activo, el cual es el encargado de recaudar esta obligación tributaria, y esta debe ser concebida como un deber u obligación que deben cumplir los contribuyentes y como una norma, hecho y relación jurídica establecida.

1.3.1.2 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

Una vez establecido las diferentes acepciones en torno al tributo es momento de clasificarlo teniendo en cuenta preliminarmente nuestro ordenamiento jurídico tributario.

El Texto Único Ordenado del Código Tributario (2016) señala en su primer párrafo en la Norma II del Título Preliminar que el tributo está comprendido por:

- a. Un impuesto es un tipo de tributo que no genera una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- b. Una contribución es un tributo cuya obligación surge de los beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales.
- c. Una tasa es un tipo de tributo que surge de la obligación de pagar por la prestación de un servicio público individualizado en el contribuyente, que es proporcionado de manera efectiva por el Estado.

• IMPUESTO

Los impuestos son una parte fundamental, y a menudo la más importante, de los ingresos públicos. Antes de definir el término "impuestos", es importante aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. Los ingresos públicos se refieren a todas las percepciones del Estado, ya sean en efectivo, especie o servicios. Una contribución es una parte de los ingresos públicos que se deriva de aportaciones de particulares, como por ejemplo pagos por servicios públicos, donaciones, multas, entre otros. Los impuestos forman parte de las contribuciones y, a su vez, las contribuciones forman parte de los ingresos públicos. (Rosas, 1962)

“Los impuestos son pagos obligatorios en efectivo que los ciudadanos deben realizar al Estado y a otras entidades de derecho público, que tienen la autoridad para reclamarlos mediante su poder coercitivo. Estos pagos no están vinculados a una contraprestación directa por parte del Estado y se determinan unilateralmente por las autoridades tributarias. La finalidad de los impuestos es satisfacer las necesidades colectivas y financiar el gasto

público, incluyendo la provisión de servicios públicos, la inversión en infraestructura y otras actividades del Estado” (Flores, 1946).

De las definiciones anteriores se puede inferir que los impuestos son cantidades de dinero que se imponen a ciertos hechos generadores de una carga tributaria, según lo dispuesto por una ley emitida por el Estado. Los impuestos son una obligación que el Estado impone a las economías privadas, utilizando su poder coactivo o potestad tributaria, sin proporcionar al contribuyente un servicio o prestación individualizada en el momento del pago. El objetivo principal de los impuestos es financiar los egresos del Estado, lo que significa que el dinero recaudado se destina a financiar servicios y actividades del gobierno que benefician a la sociedad en su conjunto.

Los impuestos son tributos que se exigen sin proporcionar una contraprestación específica del Estado. Su base imponible está constituida por los ingresos generados por actividades comerciales, trabajo, capital, así como por otros actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que reflejan la capacidad económica del sujeto pasivo. Los principales indicadores utilizados para determinar la base imponible de los impuestos son la renta, el consumo y el patrimonio. En otras palabras, los impuestos son una carga financiera impuesta por el Estado a aquellos que tienen capacidad económica para contribuir a los gastos públicos y a las necesidades colectivas, sin proporcionar una contraprestación directa en el momento del pago.

- **CONTRIBUCION**

“Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”¹.

De acuerdo con Jorge Bravo Cucci (2015), “la contribución es una norma tributaria que está relacionada indirectamente con una actividad del Estado

¹ <https://www.mef.gob.pe/es/definiciones-sp-29334>

que resulta en beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”. Aunque el principio rector de las contribuciones es el principio del beneficio, se sostiene que estas contribuciones, al igual que las tasas, deben ser graduadas por el principio de capacidad contributiva. Esto significa que la cantidad que se paga por la contribución debe basarse en la capacidad económica del contribuyente para hacer el pago, en lugar de basarse únicamente en los beneficios que reciben de las actividades del Estado. De esta manera, se busca garantizar que las contribuciones sean justas y equitativas para todos los contribuyentes.

Las contribuciones son tributos que se originan en la obtención de beneficios especiales derivados de las inversiones públicas en obras públicas, prestaciones sociales, salud y otras actividades. Las contribuciones especiales son obligatorias porque están vinculadas a beneficios individuales o de grupos sociales que surgen de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado. Esto significa que aquellos que se benefician directamente de las obras públicas o actividades especiales del Estado tienen la obligación de contribuir financieramente a su realización.

- **TASA**

“Una tasa es un tributo que se paga en contraprestación por un servicio público determinado y divisible, ya sea por particulares, el Estado u otras entidades de derecho público. La tasa es un pago obligatorio que se exige a aquellos que reciben un servicio público específico, como la recolección de basura, la emisión de licencias, el uso de instalaciones públicas, entre otros. La tasa se diferencia de otros tributos, como los impuestos y las contribuciones, en que está vinculada directamente a la prestación de un servicio específico y no está destinada a financiar el gasto general del Estado.” (García, 2006).

Las tasas son una norma tributaria que guarda una relación directa con la prestación efectiva de un servicio público individualizado por el Estado al contribuyente, y están graduadas por el principio de capacidad contributiva.

El principio rector de las tasas es el principio de provocación del costo del servicio, lo que significa que se paga una tasa por el uso o la utilización de un servicio específico provisto por el Estado. La cantidad que se paga por la tasa se basa en la capacidad económica del contribuyente para hacer el pago y se determina por el costo real del servicio utilizado por el contribuyente. (Bravo, 2015)

La tasa es un tributo que se caracteriza por tener como hecho imponible una actividad o servicio prestado por el Estado, ya sea de forma directa o indirecta, que afecta o beneficia especialmente a ciertos sujetos. El concepto de tasa se relaciona con el pago del costo del servicio o el pago del beneficio obtenido por la cesión del aprovechamiento especial del patrimonio público. En otras palabras, la tasa es un tributo que se cobra a aquellos que utilizan o se benefician directamente de un servicio o actividad pública específica, y se calcula en función del costo real del servicio proporcionado o del beneficio obtenido por el contribuyente. A diferencia de otros impuestos, la tasa tiene una relación directa entre la obligación tributaria y la prestación de un servicio público específico.

1.3.1.3 OBLIGACION TRIBUTARIA

La obligación tributaria es una relación jurídica que otorga al acreedor un derecho subjetivo para exigir una conducta específica del deudor, quien tiene la obligación jurídica de cumplir con esa prestación. El deber jurídico implica la necesidad de ajustar la conducta a los mandatos de una norma legal. Además, el deber jurídico específico se impone a sujetos particulares para realizar una conducta específica con el propósito de satisfacer los intereses de otro y tiene un contenido patrimonial. En resumen, la obligación tributaria es una relación legal en la que el acreedor tiene derecho a exigir una conducta del deudor, quien tiene la obligación de cumplir, y esta relación se basa en normas legales y tiene un contenido patrimonial específico (Bravo, 2015)

De la definición anterior se entiende que la obligación tributaria es la relación jurídica que se genera entre el sujeto activo y el sujeto pasivo entendiéndose como sujeto activo al acreedor de una obligación tributaria y como tal, debe ser cumplida por el sujeto pasivo. La obligación tributaria comprende un deber

jurídico y un deber jurídico específico, es decir, que producto de esta relación jurídica se genera el deber de cumplir lo que establece la norma y el deber específico del sujeto pasivo a cumplir determinada obligación que tiene un contenido patrimonial.

“Se puede entender que la obligación tributaria es una relación jurídica que implica un deber jurídico de dar una cantidad de dinero de forma definitiva por parte del deudor tributario a favor del acreedor (quien tiene un derecho subjetivo o crédito tributario), cuyo origen es la aplicación de una norma jurídica en el plano fáctico, a través de la existencia de un supuesto de hecho previsto en dicha norma. La obligación tributaria es un deber jurídico de prestación que no surge de la voluntad del deudor tributario, sino de una base externa a él: una norma jurídica y un hecho imponible”. (Bravo, 2015)

De acuerdo a estas definiciones podemos establecer que la obligación tributaria tiene cuatro (04) elementos: a) los sujetos, uno que tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación (sujeto activo) y otro que tiene el deber de cumplir la obligación, el deber jurídico de prestación (sujeto pasivo), b) el objeto, que es la prestación de dar una suma de dinero, c) la relación jurídica, que se genera de la obligación tributaria y que vincula a los sujetos al cumplimiento del objeto de la obligación tributaria que es la prestación tributaria y d) la causa fuente que son el conjunto de fundamentos que dio origen a la obligación tributaria, en este caso la norma tributaria y el hecho imponible.

1.3.1.3.1 SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Los sujetos de la obligación tributaria son el sujeto activo (acreedor) y el sujeto pasivo (deudor), los cuales son esenciales para la existencia de esta relación jurídica. El sujeto activo es el titular del derecho de crédito, mientras que el sujeto pasivo es el deudor que tiene la obligación jurídica de cumplir con la prestación correspondiente. Ambos sujetos son personas que están vinculadas por la relación tributaria. En resumen, la obligación tributaria implica la existencia de dos sujetos, el acreedor y el deudor, que tienen roles específicos en la relación jurídica tributaria. (Bravo, 2015)

Encontramos que cuando se genera una obligación tributaria producto de una relación jurídica debe existir definitivamente dos sujetos, uno activo y otro pasivo

que se vinculan entre sí, el primero tiene el derecho a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y el segundo el deber de cumplir con dicha obligación. Sin embargo, para que sean considerados como sujetos, deben tener la capacidad de derecho para que el vínculo o relación que exista entre ellos sea válido de otro modo la incapacidad de derecho es absolutamente nula.

Los sujetos además de tener capacidad de derecho deben tener capacidad de hecho o ejercicio la cual es imprescindible cuando estos decidan realizar actos por si mismos para que se configure la obligación tributaria, la incapacidad de hecho es relativamente nula.

- **Sujeto activo**

El sujeto activo de la obligación tributaria es aquel que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y normalmente es el Estado en sus distintos niveles (Federación, Estados y Municipios), que detenta la potestad tributaria. Sin embargo, existen excepciones en las que otros sujetos pueden tener la calidad de sujeto activo, como aquellos que tienen una personalidad jurídica distinta a la del Estado. En resumen, el sujeto activo es quien tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y normalmente es el Estado, pero existen casos en los que otros sujetos pueden asumir este papel. (Saldaña, 2005).

La figura del sujeto activo en la obligación tributaria se refiere a la entidad o persona que tiene la facultad de exigir el pago del tributo y que, por ende, ostenta un derecho de crédito frente al sujeto pasivo o deudor tributario. El sujeto activo de la obligación tributaria es generalmente el Estado, que ejerce su potestad tributaria a través del Gobierno Central, gobiernos locales y, en algunos casos, gobiernos regionales. La potestad tributaria se refiere al poder del Estado de crear, establecer y exigir tributos en virtud de su soberanía y con el fin de financiar el gasto público y satisfacer las necesidades de la colectividad. (Bravo, 2015)

En el caso peruano de acuerdo con lo que establece el artículo 04° del Código Tributario la calidad de acreedor tributario recae en favor de aquel a quien debe realizarse la obligación y según lo estipulado tienen esta calidad el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos locales, pero

además en la parte in fine dispone que también pueden ser acreedores tributarios las entidades de derecho público con personería jurídica propia que las leyes les haya otorgado esa calidad.

- **Sujeto pasivo**

Los términos "sujeto pasivo" y "deudor tributario" a menudo se utilizan indistintamente, pero en realidad se refieren a conceptos diferentes. El sujeto pasivo se refiere a la persona o entidad que está legalmente obligada a pagar un tributo, mientras que el deudor tributario se refiere específicamente a la persona que tiene una deuda tributaria pendiente con el Estado. Por otro lado, el sujeto pasivo de la obligación tributaria se refiere a la persona o entidad que está obligada a cumplir con las obligaciones establecidas por la ley tributaria, incluyendo no solo el pago del tributo sino también otras obligaciones como presentar declaraciones fiscales, mantener registros contables y proporcionar información al fisco. En general, se puede decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona o entidad que está sujeta al cumplimiento de todas las obligaciones establecidas en la ley tributaria, mientras que el deudor tributario es aquel que tiene una deuda pendiente con el Estado.

Los sujetos pasivos de los tributos se refieren a cualquier persona, ya sea física o jurídica, pública o privada, que tiene una posición de deudor en una obligación o deber impuesto por una norma tributaria. Esto no solo se aplica a aquellos que realizan el hecho imponible, sino también a aquellos que comparten la responsabilidad de cumplir con una obligación tributaria junto con el contribuyente, o aquellos que retienen una suma de dinero para entregarla a la administración financiera en nombre de un tercero para el pago de obligaciones tributarias.

Se puede entender que los deudores tributarios son aquellos que tienen una obligación de pagar una cantidad específica de dinero como resultado de una obligación tributaria. Sin embargo, es importante tener en cuenta que no todas las personas obligadas tributariamente son consideradas deudores tributarios, ya que la obligación tributaria puede involucrar otras acciones que no conlleven el pago de una suma de dinero.

Francisco Carrera Raya (1994) decía que “los sujetos pasivos de la obligación tributaria, son aquellas personas naturales o jurídicas que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto de este”.

Desde nuestro punto de vista el sujeto pasivo es quien tiene el deber de cumplir con la obligación tributaria frente al acreedor tributario. Nuestro Código Tributario establece una subdivisión sobre el sujeto pasivo encontrando a los contribuyentes y responsables, pero analizando dicho texto legal encontramos que los sujetos pasivos pueden transmitir su obligación tributaria a terceros a los que llamamos sustitutos.

El contribuyente es aquella persona sobre la que recae la obligación tributaria impuesta o establecida por un supuesto normativo tributario de estricto cumplimiento.

Los responsables solidarios son aquellos que sin tener la condición de contribuyentes deben cumplir con la obligación tributaria frente al acreedor sin haber realizado el hecho imponible. Para que se determine a los responsables solidarios es necesario que tenga una conexión con el contribuyente y que cumplen ciertas condiciones como en casos de representación o como un mecanismo sancionador.

Por último, los sustitutos son aquellos que no han realizado el hecho imponible, pero sustituyen al sujeto pasivo adquiriendo su calidad. Cuando se realiza este supuesto el deudor tributario queda exento de cumplir con la obligación tributaria acaecida recayendo la obligación en la persona del sustituto.

1.3.1.3.2 ORGANOS DE RECAUDACION TRIBUTARIA

“La Recaudación Tributaria es una sección crucial del Derecho Tributario y se encuentra dentro de la potestad tributaria, que a su vez es parte de la noción de potestad administrativa. Esta institución jurídica se ubica en el ámbito de la distribución de facultades entre dos poderes públicos o centros de poder, el Legislativo y el Ejecutivo”. (Corral, 1994)

En ese sentido, es posible señalar que la potestad de recaudación tributaria es una disposición en la que se le atribuye a la Administración Pública la facultad y/o potestad de recaudar los tributos, y esta atribución determinada es tributaria y recaudatoria.

Es importante señalar que, de la cantidad de ingresos fiscales, donde se encuentran comprendidos los ingresos tributarios y no tributarios, con los que cuenta el Estado Peruano, tienen mayor relevancia los ingresos tributarios, entre los que se encuentran los tributos aplicables a los ingresos, el impuesto al consumo e impuesto al patrimonio.

En el Código Tributario se establece que la SUNAT es responsable de la administración de los tributos internos y los derechos arancelarios. Además, la SUNAT tiene la capacidad de contratar directamente los servicios de entidades financieras para recibir el pago de deudas tributarias y para recibir y procesar declaraciones y comunicaciones dirigidas a la administración. En resumen, la SUNAT tiene un papel crucial en la recaudación de tributos y en la administración del sistema tributario.

Uno de los órganos encargados de la recaudación tributaria en nuestro país, es la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, llamada anteriormente, Dirección de Contribuciones. Este órgano recaudador ha sufrido grandes transformaciones a lo largo del tiempo en cuanto a sus funciones recaudatorias, en épocas pasadas la Dirección de Contribuciones no contaba con funciones específicas de toda administración tributaria, como la función de recaudación, de capacitación de personal, de cobranza coactiva, todas estas funciones estaban asignadas en diferentes instituciones, esto originaba que las funciones no se lleven a cabo con eficacia por parte de este órgano tributario.

En esas épocas, la función recaudatoria que no estaba asignada a la Dirección de Contribuciones, recayó en el Banco de la Nación, por lo que no se aplicaban eficazmente las estrategias de recaudación, por lo que la organización tributaria en tiempos remotos se encontraba formada por instituciones aisladas, es por ello, que se debatió sobre la reorganización de la Dirección de Contribuciones naciendo de esa forma en un primer momento la Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) mediante Ley N° 24829.

Según señala el Doctor William Mallqui (1990) en su artículo “La Recaudación de los Tributos en el Perú”, la SUNAT no solo asumió las funciones de la Dirección de Contribuciones, sino que se agregaron las siguientes:

- Entre las atribuciones y funciones que tiene la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) en la gestión de los tributos internos y los derechos arancelarios, se encuentra la de recaudar todos los tributos internos, exceptuando los municipales, a través del Banco de la Nación o mediante convenios con otras entidades bancarias, siendo el banco el encargado de realizar la función de percepción de los tributos. Además, tiene la facultad de otorgar aplazamientos y fraccionamientos del pago de la deuda tributaria de acuerdo a Ley, así como de ejercer actos de coerción para el cobro de la deuda tributaria a través del juzgado coactivo competente. La SUNAT también tiene la capacidad de proponer al Poder Ejecutivo los lineamientos tributarios para acuerdos y convenios internacionales y cooperación técnica y administrativa, mantener actualizado el Banco de Datos de Información Tributaria, desarrollar programas de capacitación y establecer procuradurías de administración tributaria, y proponer al Poder Ejecutivo el nombramiento del procurador.

“Por otro lado, conforme a lo señalado en el Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, publicado el 02 de julio de 2002, se determinó la absorción de la Superintendencia Nacional de Aduanas (SUNAD) por la Superintendencia Nacional de Tributos Internos (SUNAT)”, por lo tanto, la SUNAT no solo paso a ser la entidad encargada de recaudar los tributos internos, sino también los derechos arancelarios del Gobierno Central, en ese sentido, los órganos de recaudación tributaria en el Perú se encuentran conformados por la SUNAT, los Gobiernos Locales y algunas entidades con fines específicos.

1.3.1.4 LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

1.3.1.4.1 CLASIFICACIÓN

1.3.1.4.1.1 INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Las infracciones tributarias o ilícitos administrativos en materia tributaria se originan a partir del no cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en el Código Tributario u otras normas tributarias..

“La existencia del elemento subjetivo (dolo) no es necesario en los ilícitos administrativos tributarios, es decir, la intención del sujeto no se toma en cuenta. Lo que se considera es simplemente la realización del hecho infractor, la conducta establecida en la norma o el incumplimiento de obligaciones formales”. (Samham, 2015).

“El artículo 164 del Código Tributario define una infracción tributaria como cualquier acción u omisión que implique la violación de normas tributarias, siempre y cuando esté tipificada como tal en el Código Tributario u otras leyes y decretos legislativos”.²

Según la reflexión de García Astaburuaga (citado en Alva, 2014), una infracción tributaria se produce cuando un contribuyente no cumple con las obligaciones legales, reglamentarias o administrativas en relación a los tributos del sistema impositivo, lo que puede llevar a sanciones para los responsables de dicha falta de cumplimiento”.

Todas las actividades económicas propias que realizan en el día a día los contribuyentes tienen como consecuencia el cumplimiento obligatorio de ciertas normas tributarias y el incumplimiento de las normas, que determinan las conductas que deben realizar los contribuyentes generan la infracción tributaria que viene acompañada con una sanción.

Finalmente podemos señalar que el elemento sustancial y básico para tipificar una infracción tributaria es el simple hecho del quebrantamiento, transgresión, violación de la norma tributaria dejando de lado si el obligado tuvo o no la

² Decreto Supremo N° 133-2013-EF T.U.O del código tributario. 2013, p. 185.

intención de realizar tal acción u omisión contraviniendo la norma establecida en la legislación tributaria.

Existen dos clases de infracciones:

a. INFRACCIÓN SUSTANCIAL:

“El no pago de los tributos dentro de los plazos legales se considera una infracción tributaria objetiva que no se sanciona en sí misma, sino que genera una deuda tributaria. En el Perú, esta infracción solo conlleva responsabilidad económica por los intereses que se generan a causa del no pago de la deuda”.

b. INFRACCIÓN FORMAL:

Según Samham (2015) en cuanto al incumplimiento de las obligaciones formales, se encuentran:

1. “De hacer, no hacer y/o consentir”.
2. “Impuestas al contribuyente, responsable o terceros”.
3. “Tendientes a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y fiscalización del cumplimiento de ésta”.

Desde mi punto de vista, si bien es cierto existen dos clases de infracciones una sustancial y otra formal, la infracción sustancial deviene de la infracción formal.

La obligación sustancial es la de pagar un tributo y el incumplimiento del pago en los términos legales genera una infracción sustancial que solo provoca una responsabilidad económica que debe asumir el sujeto obligado, por otro lado, la obligación formal es el incumplimiento de la norma, el hacer o no hacer del procedimiento que debe realizar el obligado para poder cumplir con la norma tributaria establecida y así cumplir con el pago del tributo, es decir, el sujeto obligado debe realizar o cumplir su obligación formal para poder llevar a cabo su obligación sustancial. El incumplimiento de la obligación formal conlleva al incumplimiento de la obligación sustancial generando la infracción tributaria formal y sustancial.

La infracción formal genera responsabilidad administrativa y en consecuencia una sanción administrativa al sujeto obligado.

1.3.1.4.1.2 DELITOS TRIBUTARIOS

“Se entiende como delitos tributarios cualquier comportamiento doloso por parte del deudor tributario, es decir, una acción u omisión realizada con intención de violar la normativa penal tributaria, generando un perjuicio tanto al patrimonio fiscal como a la colectividad en general”. (Sanabria, 2004)

Como se puede apreciar la diferencia entre infracción tributaria y delito tributario debe estar debidamente diferenciada, si es que se plantea luchar eficazmente contra conductas que atentan la recaudación tributaria de un país. Considero que los delitos tributarios tienen elementos distintivos como la intencionalidad, la gravedad del hecho cometido, el bien jurídico protegido que en este caso es el patrimonio económico del Estado y el bien común y social de los individuos.

El marco legal que rige los delitos tributarios en el Perú se encuentra en el Título XI: Delitos Tributarios, encontrándose el Capítulo I y II derogados, pero encontrándose vigente el Capítulo III: elaboración y comercio clandestino de productos, articulados en el 271° y 272° respectivamente, también se encuentra tipificado el delito tributario de defraudación tributaria en el Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria, y es en esta Ley que mediante su séptima Disposición Final y Transitoria se derogaron los artículos 268° y 269° del Código Penal Peruano, y por último, el Decreto Legislativo N° 815, Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributarias.

Asimismo, el código tributario establece desde el artículo 189° al 194°, establece lo concerniente a la rama del derecho que se encargara de la investigación y sanción de los delitos tributarios, como es el caso del Derecho Penal, la autonomía de las penas por delitos tributarios, la reparación civil, la comunicación de indicios de delito tributario y/o aduanero, la facultad de la administración tributaria para denunciar otros delitos siempre y cuando existan indicios razonables y la validez de las pericias realizadas por los funcionarios de la SUNAT.

1.3.1.4.1.3 ELUSION TRIBUTARIA: ¿DELITO O INFRACCIÓN?

Determinar si la elusión tributaria es una infracción o delito tributario es un ámbito complejo, a priori la elusión tributaria no es sancionable debido a que se ejecuta con respecto a una forma permitida por ley o a un vacío que existe en la misma, sin embargo, su realización transgrede la recaudación tributaria de un país y vulnera principios tributarios rectores de nuestra política tributaria estatal.

La elusión tributaria como se ha señalado son aquellas conductas, actitudes, formas de evitar u obtener ventajas tributarias mediante negocios o procedimientos aparentemente legales pero que, sin embargo, transgreden principios y valores tributarios que deben ser considerados por los legisladores al momento de establecer normas que luchen contra este fenómeno tributario.

Para determinar si la elusión tributaria se debe considerar como una infracción tributaria primero tenemos que analizar los principales aspectos de valoración, la infracción tributaria no implica intencionalidad sino la mera transgresión de la norma tributaria, no importa si el sujeto obligado tuvo o no la voluntad de hacer o no hacer, por otro lado, el delito tributario es la acción u omisión dolosa del contribuyente mediante el cual se vulnera la legislación tributaria peruana.

Como ya se encuentra señalado en nuestro Código Tributario, una infracción tributaria es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre y cuando, estas normas tributarias se encuentren establecidas en el Código Tributario, en leyes o decretos legislativos.

Ahora bien, los elementos para que se configure una infracción tributaria son los siguientes:

- a) Elemento sustancial: Incumplimiento de una obligación tributaria, tipificada como tal, a través de una acción u omisión por parte del sujeto activo.
- b) Elemento formal: el tipo de conducta infractora debe estar legalmente establecida en la norma como infracción, señalándose una sanción tributaria.
- c) Elemento objetivo: se determina la responsabilidad del obligado tributario por el solo hecho de haber incumplido, sin considerar la intencionalidad.

En ese sentido, en el Perú se califica a la elusión tributaria como una infracción administrativa; como ya se sabe se suspendió la aplicación del segundo al quinto párrafo, con excepción de lo dispuesto en el primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, considerada como la “Norma Antielusiva General”, mediante Ley N° 30230, Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para a promoción y dinamización de la inversión en el país, sin embargo, mediante Decreto Legislativo N° 1422, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario establece “que los párrafos segundo al quinto de dicha norma se aplicarán a través de un proceso de fiscalización definitiva, pero solo si el órgano de la Sunat encargado del proceso cuenta con la aprobación previa del Comité Revisor”.

Adicionalmente, el artículo 6° del Decreto Supremo N° 145-2019-EF, Decreto que aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se establece las situaciones en las que se podría considerar la aplicación de la norma anti-elusiva general, las cuales son las siguientes:

Se refiere a ciertas situaciones económicas que pueden ser consideradas como sospechosas en términos tributarios. Estas situaciones incluyen: a) beneficios y riesgos desequilibrados, baja rentabilidad o falta de racionalidad económica, b) operaciones que no son parte de las operaciones habituales para lograr los efectos deseados, c) el uso de figuras no empresariales para actividades que son similares a las empresariales, d) reorganizaciones o reestructuraciones de negocios con apariencia de poca sustancia económica, e) transacciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o con regímenes fiscales preferenciales, f) transacciones a bajo costo o a cero, y g) el uso de esquemas legales o empresariales para diferir ingresos o anticipar gastos o pérdidas..

No obstante, corresponde analizar si el fenómeno de la elusión tributaria merece una valoración como delito tributario debido a que de su comisión se desprende la intencionalidad del agente por realizar conductas que vulneran principios del Derecho tributario con la intención de obtener ventajas que afectarían la recaudación tributaria y afectarían indirectamente en la provisión de servicios básicos a la sociedad.

Para que la conducta del obligado tributario sea considerado como delito se requiere de intencionalidad, es decir, de dolo, y se debe relacionar con el incumplimiento de obligaciones sustanciales, no obstante, no existe una ley o norma que establezca a la elusión tributaria como delito tributario pero consideramos que debería tratarse como tal, tomando en consideración para su aplicación el grado de lesividad contra el bien jurídico protegido, el cual correspondería a la recaudación tributaria, teniendo como sujetos activos a los contribuyentes u obligados a cumplir la obligación tributaria establecida, como sujeto pasivo, al Estado u administración tributaria.

Sin duda alguna, reviste de mayor estudio y análisis determinar si la elusión tributaria debe ser determinada por una norma o ley como delito tributario, pero consideramos que preventivamente debe actuar el órgano administrativo para combatirla, sin embargo, frente a casos que hayan producido una mayor afectación a los bienes jurídicos protegidos, o conductas reincidentes o habituales, deben ser merecedoras de una sanción que revista mayor gravedad que permita combatir de forma eficiente este fenómeno tributario.

1.3.1.5 DIFERENCIAS ENTRE EVASION, DEFRAUDACIÓN, ELUSION TRIBUTARIA Y ECONOMIA DE OPCION

Como lo he señalado en el primer capítulo el Estado Peruano a través de la administración tributaria tiene la facultad de recaudación de tributos para sufragar el gasto público, cuya obligación de cumplir el pago de los tributos les corresponde a los particulares. Sin embargo, las políticas fiscales que ha implementado el Estado son ineficientes para recaudar en mayor cantidad los tributos de los individuos, asimismo, los obligados tributarios, tanto personas naturales como personas jurídicas realizan actos contrarios a la legislación tributaria, no cumpliendo con sus obligaciones, omitiendo responsabilidades, engañando al órgano encargado de la administración tributaria u ocultando en mayor cantidad sus actividades económicas con la finalidad de no tributar, incumplir la ley y afectando el patrimonio fiscal del Estado.

a. Evasión tributaria

El Estado haciendo uso de su potestad tributaria tiene el deber de recaudar fondos para cumplir sus fines básicos y la ausencia de estos fondos es

perjudicial para el interés del Estado y de la población en general por lo que el incumplimiento del pago de los tributos de forma oportuna y correcta es lo que se le conoce como evasión tributaria. Este ilícito tributario se encuentra englobado en los ilícitos tributarios penales lo cual es importante abordar y desarrollar para precisar diferencias con la elusión tributaria que es el tema principal de este trabajo de investigación.

El concepto de evasión o defraudación tributaria se refiere a cualquier acción consciente y dirigida a evitar el pago total o parcial de un tributo que es legalmente debido al Estado, y que beneficia al individuo o entidad que lo realiza.

La evasión fiscal o tributaria se refiere a la reducción o eliminación de un monto tributario dentro del territorio de un país por parte de aquellos que están legalmente obligados a pagarlos. Esta disminución se logra a través de prácticas fraudulentas u omisivas que violan las disposiciones legales aplicables. Es comúnmente aceptado en la doctrina que la evasión fiscal es un acto ilícito que busca beneficiar a la persona o entidad involucrada en perjuicio del Estado y la sociedad en general.

“En términos técnicos, la evasión fiscal implica eludir el pago de impuestos, lo que significa que el hecho imponible se realiza, pero debido a una conducta fraudulenta u omisiva por parte del contribuyente, éste no cumple con la obligación de pago correspondiente”. (Samham, 2015).

El doctor Carlos Tacchi (1994) define la evasión tributaria como cualquier acción cuyo objetivo es obstruir el flujo tempestivo y regulado de fondos al Estado como administrador, de tal manera que la conducta del sujeto obligado implica la asignación implícita de un subsidio al disponer de los fondos que, por ley, deben apartarse de su patrimonio. Estos fondos son solo tenidos temporalmente o como depositario transitorio para ser ingresados o entregados al Estado”

La evasión tributaria en el Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria, llamada también “defraudación tributaria” tiene como hecho generador el incumplimiento de pago del tributo ya sea total o parcial con la finalidad de

conseguir un beneficio propio o a favor de un tercero perjudicando al Estado mediante el engaño, el ardid o astucia.

La evasión tributaria se encuentra tipificada en nuestra legislación penal en donde se califica la intencionalidad del sujeto de eliminar en mayor o menor medida el pago del tributo y en consecuencia el incumplimiento de la norma tributaria. El Estado Peruano no ha desarrollado estructuras o estrategias para poder combatir o disminuir la evasión tributaria.

La evasión tributaria en el Perú ha llegado a niveles superiores lo cual indica que la mayoría de la economía en el Perú es informal generando el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Existen diversas causas que generan que se materialice este delito tributario como la carencia de una conciencia tributaria a nivel social, un sistema tributario poco transparente, poca flexibilidad de la administración tributaria y poca existencia de control y fiscalización por parte del órgano de administración tributaria. El Derecho Tributario contiene las herramientas que permitirían luchar contra los ilícitos tributarios penales, sin embargo, no es suficiente debido a la falta de capacitación de los integrantes que conforman el aparato tributario, así como la falta de organización para educar a la sociedad civil sobre cada concepto tributario que se debe cumplir; existe una gran parte de población que no tiene idea porque debe cumplir con el pago de sus tributos y de cumplir, cual es el destino de su impuesto, tasa o contribución.

El Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria, en su artículo 2° establece “las modalidades de evasión tributaria o defraudación tributaria, las cuales consisten como primera conducta, la de ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar; y la segunda conducta consiste en no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieran efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes”.

b. Defraudación

La ley penal, en su artículo 1° lo define como: “El que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes”.

La defraudación fiscal vendría a ser una figura de daño patrimonial, en la cual, la materialidad de la acción consiste en omitir -total o parcialmente- las cantidades adeudadas de tributos, por los sujetos o particulares, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas. (Folco, 2004, en Rezzoagli, 2009)

Rezzoagli (2009) considera que el ilícito de defraudación fiscal siempre tendrá implícita la evasión, sin embargo, no siempre cuando exista evasión, habrá defraudación fiscal, debido a que muchas veces pueden evadirse impuestos por culpa o negligencia, y no por dolo.

En cuanto a su diferencia con la elusión tributaria

c. Elusión Tributaria

Luego de haber analizado el derecho tributario en sí mismo, haber descrito sus principios rectores y realizado la clasificación de los ilícitos tributarios, es de mayor importancia analizar el siguiente punto debido a su comisión y trascendencia jurídica en el presente trabajo de investigación.

“Según el Diccionario de la Lengua Española, el término eludir implica esquivar una dificultad o problema, o evitar algo con astucia o habilidad. En el contexto tributario, la elusión implicaría evitar o esquivar la obligación tributaria que no ha ocurrido, lo que sugiere que no se está dentro de dicha obligación y se busca evadirla”. (Pires, 2009)

La elusión fiscal se refiere a la práctica de evitar la aplicación de la normativa tributaria mediante la realización de actos o procedimientos jurídicos que tienen como finalidad principal obtener una ventaja económica para el contribuyente, que no sería posible sin la implementación de estos procedimientos. En otras palabras, la elusión busca evitar el nacimiento de

una obligación tributaria y obtener un beneficio económico a favor del contribuyente mediante el uso de procedimientos o actos jurídicos específicos.

“Se hace referencia a que en la elusión fiscal, el objetivo es obtener un beneficio financiero para el contribuyente a través del uso de contratos y formas legales complejas y sofisticadas, con la creencia previa de que estos son legalmente válidos y no pueden ser cuestionados”. (Samhan, 2015)

Giulio Tremonti (2017), quien se desempeñó como ministro de economía en Italia, definió la elusión fiscal como la práctica de crear presupuestos legales en el derecho civil con el propósito principal de reducir la carga tributaria correspondiente. Estos presupuestos solo se desarrollan en el contexto fiscal y no serían considerados en ausencia de este. En este caso, la normativa tributaria se ve como la razón detrás de la evasión fiscal.

Como se ha señalado la elusión tributaria es sinónimo de actuar con astucia, como se le dice en términos propios “sacarle la vuelta a la ley”, consiste en esquivar la norma tributaria con la finalidad que no se genere la obligación tributaria y así lograr una ventaja para no cumplir con la deuda tributaria o en su defecto lograr una reducción.

Existe una fuerte discusión en cuanto al significado de la expresión “elusión” por lo que su interpretación en materia tributaria denota mucha complejidad. Para una parte de la doctrina determinan a la elusión tributaria como un fraude a la ley, como un ahorro tributario a través de negocios anómalos mientras tanto por otro lado existe un sector que asocia a la elusión tributaria como un delito tributario. Esto se genera debido a que en nuestra legislación tributaria peruana no existe una explicación e interpretación exacta del término elusión la cual debe darse de acuerdo con los derechos constitucionales y principios tributarios.

Nuestros legisladores introdujeron en el Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado en 22 de junio del 2013 la norma XVI llamada norma antielusiva general, sin embargo, tal fue la discusión que generó esta figura jurídica en cuanto a su aplicación, que mediante el artículo 8° de la Ley N° 30230, Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país, se

suspendió la aplicación de la norma XVI y se suspendieron las facultades que se le había otorgado a la SUNAT para aplicar la norma XVI con excepción del primer y último párrafo de la citada norma tributaria, hasta que se publicara el reglamento para su correcta aplicación.

Posteriormente, se le otorgan facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria y se publica el Decreto Legislativo N° 1422, mediante el cual se agregan nuevos supuestos a la norma XVI para su aplicación, y en el año de 2019 se publicó el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, aprobando los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general contenida en la Norma XVI del Código Tributario, y todo ello se produjo con la finalidad de no desproteger a la Administración Tributaria frente a conductas irregulares que tienen la finalidad de menoscabar los ingresos fiscales, que inciden a su vez en el bienestar social, dichos parámetros resultan necesarios para combatir conductas elusivas que se presenten y puedan afectar principios tributarios constitucionales.

Es importante que hoy en día existan normas que permitan combatir contra este fenómeno tributario, tomando en consideración que la elusión tributaria le cuesta al estado peruano alrededor de S/. 15, 600.00 millones de soles anualmente y ante esta problemática es necesario contar con los mecanismos adecuados que conforme a lo establecido y determinado por el Derecho Tributario permita luchar contra la comisión de este fenómeno nocivo.

La elusión tributaria en el Perú, hoy en día es sancionada con la aplicación de la Norma XVI, Norma Antielusiva General, siendo considerada como una infracción tributaria, debido a que los actos realizados para eludir el nacimiento de una obligación tributaria se encuentran sancionados conforme al Decreto Supremo 145-2019-EF, no obstante, tratar de eludir o evadir el nacimiento de una obligación tributaria mediante actos inadecuados que transgredirían principios tributarios, con la única finalidad de evadir, constituyendo una conducta antijurídica y por lo tanto merecedora más allá de una sanción administrativa, de una sanción penal porque el aspecto subjetivo (dolo) sería el requisito indispensable para su comisión.

d. Economía de opción

En ciertas ocasiones, se puede definir la Economía de opción como la selección que hace el contribuyente de todas las alternativas y oportunidades que el legislador ofrece, lo que implica que, al mismo tiempo, tiene que renunciar o perder otras opciones. En este caso se alega a la racionalidad económica de las partes, la misma que les permite optar por la alternativa que más les satisfaga. En este sentido, la Economía de opción o también llamada ahorro fiscal muestra un costo de oportunidad, vale decir, siempre es preciso saber cuánto se gana (y si pierde) al dejar de aplicar una de las opciones frente a otra. Ese costo al que se renuncia es efectivamente el que se asume a fin de conseguir algo que se considera más conveniente. (Samhan, 2015)

“La Economía de opción se refiere a las opciones de ahorro fiscal que se encuentran disponibles para los contribuyentes de manera explícita o implícita dentro de las leyes tributarias. En estos casos, el negocio se lleva a cabo de manera transparente y abierta, y está en línea con el objetivo real de todas las partes involucradas. En este caso, no se trata de fraude a la ley tributaria, ya que el contribuyente se ampara en una norma perfectamente aplicable a su situación particular y está aprovechando una opción legítima ofrecida por el propio ordenamiento”. (Pires, 2009)

“La Economía de opción, también conocida como planificación fiscal, no implica el desconocimiento de ninguna norma, la realización de maniobras de elusión, ni el abuso de derechos o formas legales. Por el contrario, la Economía de opción se basa en la correcta aplicación de la norma o en el aprovechamiento de vacíos que el propio legislador ha dejado al regular positivamente una situación o negocio, ya sea por desconocimiento o por voluntad”. (Lalanne, 2009)

Resulta importante precisar la diferencia entre la economía de opción y la elusión tributaria, algunos autores señalan que la elusión tributaria se origina porque el propio legislador propicia que el sujeto pasivo realice otros métodos para evadir y obtener alguna ventaja o reducción pero considero que para realizar una adecuada interpretación debemos tener en cuenta que la elusión

tributaria su finalidad es no pagar el tributo evadiendo el hecho imponible que si bien es cierto no es una acción antijurídica, si lo es, la finalidad que persigue.

Mientras que la economía de opción si es propiciada por el legislador ya que de forma voluntaria o sin voluntad genera que el obligado tributario tenga que elegir que método considera le resultaría menos oneroso siempre dentro de los límites permitidos por la ley.

Debemos entender que la economía de opción son oportunidades en nuestra legislación tributaria peruana que brinda el mismo legislador que al ser aprovechadas de manera adecuada y correcta por los contribuyentes pueden otorgarle una reducción del pago del tributo de manera legal.

Hoy en día los contribuyentes peruanos que se encuentran en informalidad conciben que la única forma de no pagar tributos es trasgrediendo la ley tributaria, muchos por desconocimiento o falta de la llamada cultura tributaria realizan actos contrarios a nuestra legislación vigente sin tener en cuenta que existen mecanismos legales mediante los cuales podemos reducir de cierta manera nuestros pagos tributarios obteniendo un resultado favorable tanto para la sociedad como para el Estado.

1.3.2 CAPITULO II: EFECTOS DE LA ELUSIÓN EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.

1.3.2.1 LA ELUSION TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL

Es necesario precisar que, teniendo en cuenta que la elusión tributaria es obtener una ventaja evitando el pago del tributo o reducción de la carga tributaria mediante artificios, artimañas, maniobras o abusos que no vulneran una norma tributaria, la administración tributaria de los diferentes países se encuentra legitimados a combatir la elusión y disponen de varios instrumentos para enfrentarla.

Una de las formas para luchar contra la elusión tributaria es el ejercicio de la potestad tributaria por parte de la Administración Tributaria de los diferentes estados con respecto a los tributos, lo cual se puede materializar mediante la formulación de cláusulas anti-elusivas generales y particulares.

Una de las técnicas utilizadas para combatir la evasión fiscal son las cláusulas antielusorias, que se definen de manera genérica como estructuras normativas que establecen una situación fáctica con mayor o menor grado de amplitud, y vinculan ciertas consecuencias jurídicas a esta situación. En resumen, estas consecuencias otorgan a la Administración ciertas facultades que le permiten desconocer un acto o negocio realizado con intención elusoria, o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se intentó evadir. (Lobo Torres)

Las clausulas anti-elusivas generales son de carácter abiertas y abstractas, y se aplican a una serie de supuestos, por lo que generalmente se establecen en los ordenamientos jurídicos tributarios, por otro lado, las cláusulas anti-elusivos particulares o específicas se encuentran contenidas en una ley especial para un supuesto en concreto. Estos dos instrumentos antielusorios son los mas empleados a nivel internacional, para establecer las clausulas generales se debe tener en cuenta el principio del Derecho Tributario, como el principio de reserva de ley, además el Derecho Tributario ejerce mayor importancia debido a que es necesario el sistema de fuentes aplicables a las relaciones tributarias, como la aparición de fuentes como los Convenios para evitar la Doble Imposición, siendo su naturaleza la de tratados internacionales.

De esta misma forma, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) cumple con la función de emitir recomendaciones de actuación concreta con la finalidad de luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) permitiendo una equidad en los sistemas fiscales y permitiendo a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria. Se ha emitido una directiva para combatir la evasión fiscal, la Directiva N° 2016/0011, que establece medidas legalmente vinculantes para prevenir la planificación fiscal abusiva. Esta directiva se enfoca específicamente en situaciones en las que los grupos empresariales aprovechan las diferencias entre los sistemas tributarios nacionales para reducir sus obligaciones fiscales globales. Con este fin, se han previsto disposiciones legales para abordar la planificación fiscal abusiva en relación con:

- “la limitación de intereses”
- “las normas sobre imposición de salida”

- “las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas”
- “la norma general contra las prácticas abusivas”
- “las normas sobre asimetrías híbridas”

Otra de las formas en las que el Derecho Tributario permite combatir la elusión tributaria a nivel internacional, es a través de los Convenios para evitar la doble imposición, los cuales forman parte de las fuentes del Derecho Tributario que no solo permiten evitar la doble o múltiple tributación, además, dota de los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias para detectar casos de Elusión Tributaria.

Existe un modelo marco, que es actualizado anualmente, el cual es formulado por el OCDE y existe un segundo modelo de convenios de doble imposición elaborado por las Naciones Unidas, dichos modelos buscan evitar el abuso con la finalidad de eludir tributos, al generarse un aprovechamiento indebido.

El caso conocido como "Panamá Papers" ha puesto de manifiesto el posible uso indebido de los paraísos fiscales por parte de individuos y empresas, con el fin de ocultar riquezas, evitar el pago de impuestos y, en algunos casos, utilizar la banca off shore para actividades de lavado de dinero.

El uso de compañías "off shore" o en paraísos fiscales representa potenciales riesgos para los sistemas financieros estatales, “las regulaciones de ciertos sectores de la actividad económica, la fiscalización del lavado de activos y, en general, puede poner en riesgo los regímenes legales de orden público (como la sociedad de gananciales, la herencia o las normas de contratación pública). Además, según el catedrático Eduardo Sotelo de la PUCP, este uso también puede afectar la recaudación y el sistema tributario de los países” (2014).

Existen estadísticas que ofrecen pruebas concluyentes sobre este tema. Según estimaciones de Oxfam International, las empresas evaden alrededor de US\$ 104.000 millones al año. Además, según estimaciones de la OCDE en 2015, como se cita en Gamarra (2018), las pérdidas globales en el 2013 oscilaron entre 100 y 240 mil millones de dólares, lo que podría haber sido utilizado para cerrar las brechas sociales pendientes.

En relación a este tema, el marco legal de los países puede desempeñar un papel clave en la reducción de las prácticas empresariales deshonestas y la evasión fiscal. Si bien una legislación sólida para prevenir esta última no es la única forma de evitarla, representa una de las diversas herramientas importantes de las que los Estados pueden valerse a través del Derecho Tributario, con el fin de prevenir la evasión de impuestos.

1.3.2.1.1 MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS ESTADOS PARA COMBATIR LA ELUSION.

Los diferentes Estados han abordado este fenómeno como un tema actual y de suma importancia debido a las grandes pérdidas económicas que genera y a su impacto dañino para las economías.

De tal forma es que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico realizó un Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), la cual es una medida anti-elusiva implementada o propuesta en un gran número de jurisdicciones, los Estados también han desarrollado proyectos de reforma integral del sistema de tributación internacional en algunas economías más grandes del mundo (como la estadounidense) y una amplia gama de iniciativas de la Unión Europea que podrían aumentar sustancialmente la carga tributaria que soportan las Empresas Multinacionales.

Ante la situación financiera crítica descrita, los países con economías más desarrolladas actuaron rápidamente para hacer frente a la erosión de la base imponible. La influencia de los medios de comunicación también desempeñó un papel importante, ya que cada vez se prestaba más atención a las deficiencias de un sistema que parecía discriminatorio y que castigaba a empresas y personas físicas que cumplían con sus obligaciones tributarias.

“La sociedad civil y las organizaciones no gubernamentales (ONG) ejercieron una gran presión exigiendo equidad y justicia tributaria, condenando la evasión y la elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales y responsabilizándolas directamente de la crisis financiera y del deterioro de las economías domésticas. Se argumentó que estas prácticas contribuyeron al colapso del estado de bienestar que durante décadas había garantizado los

niveles más altos de calidad de vida, y que ahora reflejaba niveles históricos de desempleo y pobreza”.

El hecho de que la sociedad y las organizaciones no gubernamentales demandaran equidad y justicia tributaria, y responsabilizaran a las empresas multinacionales de la crisis financiera y el deterioro de las economías domésticas, finalmente adquirió una dimensión política. Esta percepción de desigualdad tributaria y de ineficiencia en la regulación de las prácticas erosivas, especialmente en los países en desarrollo, generó un aumento en la presión social para que se tomen medidas políticas más enérgicas contra la evasión y la elusión fiscal. Además, la aparente insensibilidad de los ejecutivos de las empresas multinacionales que justificaban sus agresivas estrategias de planificación fiscal, alimentó la desconfianza hacia estas corporaciones, lo que a su vez aumentó la presión política para que se tomen medidas más efectivas contra las prácticas fiscales abusivas.

A partir de junio de 2012, los líderes del G-20 comenzaron a manifestar su oposición pública a la erosión fiscal y el traslado de beneficios, así como su descontento con los niveles de tributación efectiva de las principales empresas multinacionales. “En noviembre de ese año, solicitaron un informe a la OCDE sobre la magnitud del problema y los trabajos necesarios para combatirlo. Esto refleja un cambio importante en la percepción y actitud de los líderes mundiales respecto a la evasión y elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales, lo que sugiere un mayor compromiso político para abordar el problema y aumentar la transparencia y la justicia en los sistemas fiscales globales”.

En febrero de 2013, la OCDE publicó su informe "Addressing BEPS" (Abordando la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios), en respuesta a la demanda del G-20 para abordar el problema de la erosión fiscal y el traslado de beneficios. En el informe, la OCDE reconoce que la erosión fiscal representa un riesgo para los ingresos fiscales, la soberanía fiscal y la equidad tributaria de los Estados, tanto miembros como no miembros de la organización. Este informe es otro indicio del cambio en la actitud de los líderes mundiales hacia la evasión y la elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales y su compromiso político para abordar el problema y aumentar la transparencia y la justicia en los sistemas fiscales globales.

La OCDE identifica el traslado de beneficios como la forma más significativa de planificación fiscal agresiva que erosiona las reservas fiscales. El informe BEPS destaca la falta de eficacia de las leyes nacionales en enfrentar los desafíos de un mundo globalizado, en el que los principios que buscan guiar la competencia tributaria de los Estados se ven superados por una economía cada vez más intangible y por el dinamismo del mundo empresarial, en especial de las empresas multinacionales. Esto ha tenido un impacto en las normas y los instrumentos internos e internacionales, que no han logrado adaptarse a una realidad que es cada vez más compleja que la que se concibieron. En resumen, el informe BEPS señala la necesidad de que los Estados tomen medidas para hacer frente a estas nuevas realidades económicas y proteger sus reservas fiscales de la erosión provocada por la planificación fiscal agresiva.

La OCDE identifica las deficiencias de las normas fiscales como una causa fundamental de la erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios (BEPS). En su diagnóstico de las causas del BEPS, la OCDE reconoce el papel fundamental de las normas fiscales frente al mundo globalizado y la economía digital que caracterizan nuestros tiempos, así como del incumplimiento tributario y la cultura fiscal de cada sociedad y empresas multinacionales. Los principios comunes de distribución de la competencia tributaria entre las naciones, que se inspiran en las experiencias nacionales, parecen no haber seguido el ritmo de evolución del entorno empresarial, lo que ha dejado a las normas fiscales incapaces de hacer frente a la planificación fiscal agresiva y las prácticas de BEPS”

Además de las leyes tributarias internas de cada país sobre fiscalidad internacional, existe una red global de más de 3000 tratados bilaterales de doble imposición firmados en todo el mundo, basados en los tres modelos principales (OCDE, ONU y Estados Unidos), pero negociados individualmente. Esto ha llevado a fricciones entre los países y ha dificultado la cooperación fiscal entre las administraciones tributarias. En resumen, la complejidad y diversidad de los tratados bilaterales de doble imposición han dificultado la cooperación internacional y han creado obstáculos para la lucha contra la elusión fiscal y la evasión de impuestos.

La meta principal de la OCDE era lograr una coherencia global en las leyes fiscales internas y los tratados fiscales a través de la actualización de los conceptos en los que se basan. Se recuerda que los tratados fiscales se crearon no solo para evitar la doble imposición internacional, sino también para luchar contra la elusión fiscal en todas sus formas. En resumen, la OCDE buscaba establecer un marco tributario internacional coherente y eficaz que ayudara a prevenir la planificación fiscal agresiva y proteger las reservas fiscales de los países.

El proyecto BEPS reconoce que los fenómenos económicos, normativos, tecnológicos y empresariales descritos anteriormente han creado oportunidades para que las empresas multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria. Estas oportunidades han llevado a una situación tensa en la que los ciudadanos están cada vez más sensibilizados sobre las cuestiones de equidad tributaria. Esta situación se ha convertido en algo crítico e insostenible para todas las partes afectadas:

- (i) El impacto del BEPS es crítico e insostenible para todas las partes afectadas, incluyendo a los gobiernos que pierden recaudación y se enfrentan a la presión social y mediática de la elusión corporativa,
- (ii) los contribuyentes que deben soportar una carga fiscal mayor debido a la erosión de la base imponible,
- (iii) y las empresas que no practican prácticas elusivas, especialmente las micro y pequeñas empresas, las familiares y las nuevas innovadoras, que compiten en desigualdad con aquellas que sí las practican y se benefician de ahorros tributarios indebidamente generados por el traslado artificial de beneficios. Esto afecta la libre competencia en el mercado y crea una situación de desequilibrio competitivo.

Posteriormente, en julio de 2013 la OCDE publicó su “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, un plan programático que:

- (i) “identificó las acciones necesarias para combatir el BEPS”;
- (ii) “(estableció plazos para ejecutar estas acciones; e”
- (iii) “identificó los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones”.

El Plan BEPS se propuso como objetivo principal proponer cambios fundamentales en los sistemas fiscales con el fin de evitar de manera efectiva la doble no imposición internacional (o doble exención), así como la exención o baja imposición asociadas a prácticas artificiosas de traslación de beneficios. El plan constó de 15 acciones específicas destinadas a mejorar la transparencia fiscal, reforzar la cooperación internacional y establecer un marco tributario internacional más coherente y efectivo para prevenir la planificación fiscal agresiva.

1.3.2.1.1.1 Transparencia fiscal, El Action Plan para combatir el BEPS.

Es esencial para que las recomendaciones sean efectivas que sean transparentes y no dejen lugar a dudas, y que garanticen la previsibilidad para las empresas. Esto implica establecer mecanismos para que las autoridades fiscales puedan detectar el riesgo de BEPS y de prácticas agresivas de planificación fiscal.

Las acciones establecidas para lograr el objetivo principal del Plan BEPS son las siguientes:

- Acción 11: Esta acción busca establecer metodologías para recopilar y analizar datos relacionados con el BEPS y las acciones para enfrentarlo.
- Acción 12: La acción 12 tiene como objetivo exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación agresiva.
- Acción 13: Esta acción busca reexaminar la documentación de precios de transferencia, que es un proceso por el cual se establece el valor de los bienes y servicios que son transferidos entre empresas relacionadas.
- Acción 14: La acción 14 busca hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias, permitiendo a los países resolver de manera efectiva las disputas fiscales transfronterizas.

Además de las trece acciones que se han agrupado en tres objetivos principales, el plan de acción también aborda dos esfuerzos que tienen una perspectiva transversal:

- (i) El plan de acción BEPS también aborda dos temas transversales: el primero es abordar los desafíos de la economía digital en términos de tributación internacional,
- (ii) y el segundo es el desarrollo de un instrumento multilateral para implementar las medidas adoptadas en el proyecto BEPS.

Estas dos recomendaciones están estrechamente relacionadas con el éxito de las otras trece acciones. Por un lado, buscan la unificación de los sistemas fiscales para poder comprender y abordar los nuevos modelos empresariales, las economías a escala y la evolución de la economía digital. Por otro lado, la creación de un instrumento multilateral permitirá la implementación de las medidas adoptadas en el proyecto BEPS y asegurará que los cambios realizados en las legislaciones internas estén conectados y armonizados entre las diferentes jurisdicciones fiscales.

El proyecto BEPS llegó a su fin el 5 de octubre de 2015, después de varios informes y comentarios públicos realizados por expertos fiscales, ONGs, empresas multinacionales, académicos, países, medios de comunicación y la sociedad civil en general. Estos informes y comentarios se llevaron a cabo a lo largo de 2014 y en los primeros y mediados de 2015.

La lucha contra la evasión fiscal es un tema importante y en ese sentido, el Consejo de la Unión Europea ha tomado medidas significativas para combatirla. Uno de sus planes más destacados es el Paquete de Lucha contra la Elusión Fiscal, que consiste en una serie de iniciativas legislativas y no legislativas destinadas a fortalecer la normativa contra la evasión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, simple y efectiva.

En vista de lo expuesto, a continuación, se expone la situación de la lucha contra la elusión de algunos países de América, con la finalidad de ilustrar los mecanismos utilizados para tal fin.

1.3.2.1.2 Brasil

En este país, se utilizan una norma general antielusiva -dirigida a legalizar conductas contra los intentos de los contribuyentes para la planificación fiscal-,

complementada a su vez con normas antielusivas específicas -destinadas a desalentar conductas que tiendan escapar de la incidencia del impuesto-. (Sampaio, 2016)

La norma general antielusiva, fue insertada en el Código Tributario Nacional, mediante Ley complementaria N° 104/2001, y tiene como objetivo “reclasificar el acto destinado a ocultar el hecho imponible del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria” (Sampaio, 2016). Sin embargo, esta norma solo funciona como un indicador para la interpretación, preponderando la sustancia a la forma.

En cuanto a las normas de carácter específico, se utilizan técnicas como la presunción legal, la cual en opinión de Paulo Vásquez (en Sampaio, 2016) se utiliza para definir situaciones en las que se busca definir el tratamiento tributaria una manera clara y objetiva.

1.3.2.1.3 México

En México, desde antes de la existencia de una cláusula general antielusiva, utilizaban mecanismos administrativos para dar a conocer los actos que podrían considerarse elusivos, el cual cumple la función de un compendio de cláusulas antielusión específicas, las cuales brindaban facultad a las autoridades fiscales para detectar conductas elusivas.

Cabe mencionar que si bien, ha habido proyectos de ley que buscaban aprobar una norma general antielusión, esto no llegó a realizarse hasta el primero de enero del presente año la cual *“permite a las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III, y IX del artículo 42 del CFF, desconocer los efectos fiscales que un contribuyente le dió a sus actos jurídicos carentes de una razón de negocios, y aplicarles consecuentemente los efectos que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente”*.(Prodecon, 2020)

1.3.2.1.4 Chile

En Chile, entró en vigencia desde septiembre del 2015 la Ley N° 20.780, la cual introdujo la norma antielusiva general, con la cual se brindaba la potestad legal

para la recalificación de actos, contratos, etc. para frenar los efectos elusivos de las planificaciones tributarias agresivas, específicamente en cuanto a simulación y abuso de formas jurídicas. (Matus, 2017)

Cabe mencionar que antes de estas modificaciones al Código Tributario, ya había proyectos legislativos con los cuales se buscaba, principalmente, disminuir lo efectos de la elusión en la recaudación tributaria.

Es así, que adicionalmente a la norma antielusiva general la normativa chilena ha optado desde antes por un mecanismo legislativo casuístico, siendo que al momento de detectar una figura elusiva nueva, se modifica la ley, con la finalidad de evitar próximas. Esto significa que la estrategia que utiliza Chile para combatir la elusión se basa en elementos de interpretación y de una constante modificación de la normativa.

El uso de presunciones “es una herramienta adicional utilizada para combatir la elusión fiscal. Básicamente, las presunciones actúan en el campo de la prueba al considerar ciertos hechos como verdaderos, a menos que se presente prueba en contrario. Las presunciones pueden ser simplemente legales o de derecho, y son útiles en la lucha contra la elusión, ya que dificultan el propósito o intención de aquellos que buscan evitar el pago de impuestos. Esto se debe a que basta con que el contribuyente realice el hecho en el que se basa la presunción para que se genere el hecho imponible, sin importar la forma jurídica que este adopte”. (Valenzuela, 2007)

Es así que al implementar una norma antielusiva general, se complementa las normas antielusivas específicas impuestas con anterioridad, no siendo ya necesario recurrir a principios de interpretación económica³.

En cuanto a la dicotomía de la prueba de la elusión en este caso, la legislación ha optado por reconocer el principio de la buena fe, por lo que para probar la

³ “La interpretación de acuerdo con la realidad económica implica que los efectos fiscales de una transacción no se consideren válidos si las partes han distorsionado la verdadera naturaleza económica de la transacción mediante la utilización de una forma jurídica inapropiada con el propósito de evadir impuestos. Esto significa que se debe ir más allá de la forma legal de una transacción y examinar su sustancia económica para determinar su verdadero impacto fiscal”. (Calderón, 2003)

elusión se deberá tachar como no fidedigna la contabilidad, y probar el abuso de formas o simulación tributaria. (Matus, 2017)

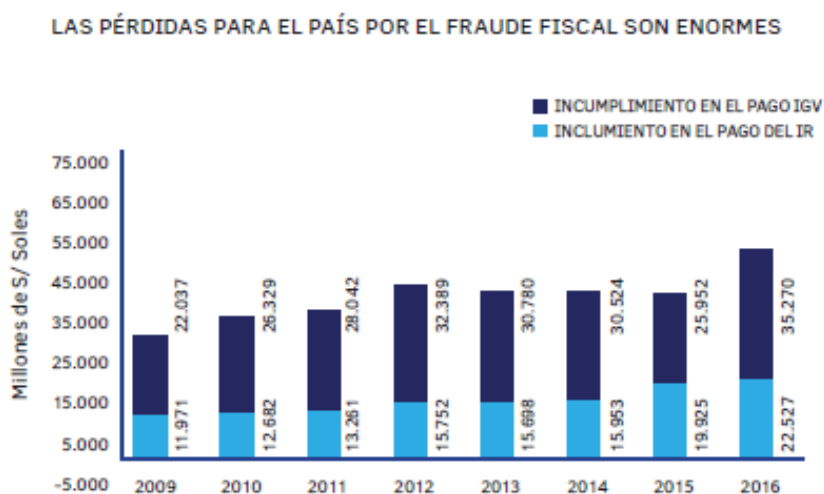
1.3.2.2 LA ELUSION TRIBUTARIA EN EL PERU

La elusión tributaria en el Perú se encuentra estrechamente relacionada con los delitos de lavado de dinero y la fuga de capitales a través de las denominadas empresas “off shore” o paraísos fiscales. La SUNAT en el año 2013, revisó de manera aleatoria 187 transacciones realizadas entre empresas nacionales y sus filiales en el extranjero, en la cual halló que en 27 se había eludido por un valor de 105 millones de dólares. (Salazar, 2016 en Gamarra, 2018)

Posteriormente, en el año 2015 señaló que existían 1223 empresas peruanas con socios y accionistas ubicados en paraísos fiscales, las cuales habrían realizado operaciones por mas de S/. 13 mil millones.

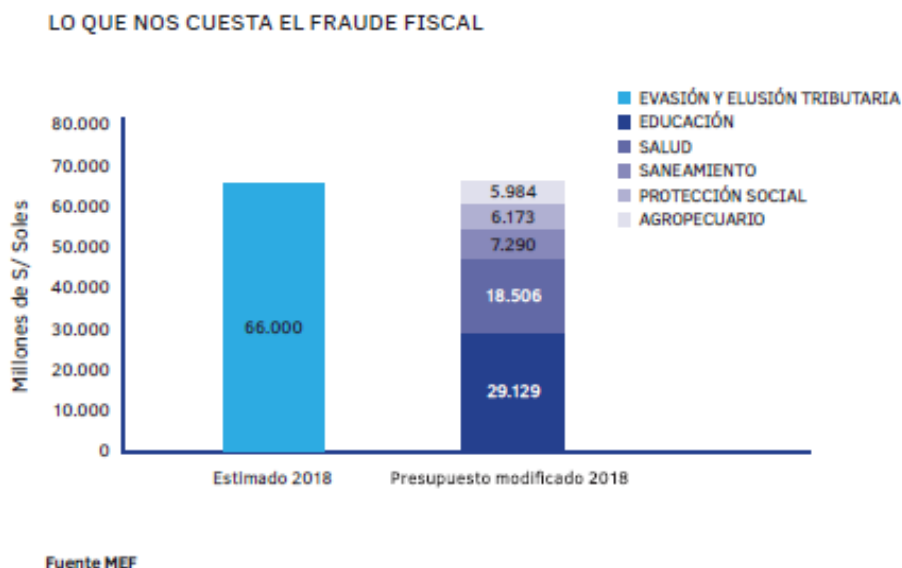
Otro claro ejemplo, es el del caso de Minera Yanacocha, en la cual se llegó a establecer que se producía una elusión de 186 millones de dólares entre los años 1993-2013, con en concepto de sobrecostos. (Wiener y Polo, 2016 en Gamarra, 2018)

Las pérdidas para el Perú por la comisión de conductas que atentan contra la potestad tributaria de recaudar adecuadamente los tributos son enormes, estimándose que en el 2016 la perdida tributaria por el incumplimiento del pago del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta ascendió a casi S/. 58 mil millones, lo cual se grafica en el siguiente cuadro comparativo.



Fuente: SUNAT

La Hoja Informativa N° 03 del Grupo de Justicia Fiscal Perú señala que, debido a los niveles de evasión y elusión tributaria, en el 2018 la perdida tributaria alcanzó aproximadamente los S/. 66 mil millones, monto equivalente al monto otorgado a la inversión social y productiva en aspectos como la salud, educación, protección social, saneamiento y agronomía.



Como ya se expuso en el acápite anterior, una de las formas para combatir la elusión tributaria es a través de emitir cláusulas generales y específicas anti-elusivas, perseguir e introducir en los ordenamientos jurídicos tributarios internos las recomendaciones de la OCDE y suscribir Convenios de Doble Imposición, en este último caso existen a nivel mundial dos Modelos Marco de Convenios de Doble Imposición, el primero es elaborado por la OCDE, el cual el Estado Peruano forma parte, y en base a este Modelo Marco de la OCDE, el Perú ha suscrito los siguientes Convenios de Doble Imposición:

- “Convenio con Chile”
- “Convenio con Canadá”
- “Convenio con la Comunidad Andina”
- “Convenio con Brasil”
- “Convenio con los Estados Unidos Mexicanos”
- “Convenio con la Republica de Corea”
- Convenio con la Confederación Suiza”

- “Convenio con la Republica de Portugal”

Con respecto a la emisión de normas anti-elusivas generales y específicas, si bien se emitió a través del Código Tributario la Norma XVI (D.L. 1121) conocida como “Norma Antielusiva General”, se suspendió la aplicación de sus párrafos del segundo al quinto, mediante La Ley 30230, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la mencionada norma. Sin embargo, mediante Decreto Legislativo N° 1422 se permitió la aplicación de los mencionados párrafos en algunos casos en concreto.

Posteriormente, a través del Decreto Supremo N° 145-2019-EF se reglamentaron los parámetros de forma y fondo para combatir contra la elusión tributaria desarrollada en el Perú, brindándole esta potestad a la SUNAT, la cual en el marco de sus funciones difunde las características generales de los supuestos en los que se acrediten los elementos suficientes para aplicar la norma anti-elusiva general.

En ese sentido, la SUNAT publicó la primera versión del catalogo de esquemas de alto riesgo tributario que podrían dar lugar a una incorrecta determinación de la obligación tributaria o la obtención de ventajas tributarias indebidas. Es importante señalar que, el catalogo no es vinculante, ya que la calificación de cada acción requerirá de un análisis detallado de las razones jurídicas y económicas para su realización, por lo que el catalogo de esquemas de alto riesgo tributario se expondrá en la siguiente imagen:

No.	Esquema	Ahorro o ventaja tributaria
1	Deducción de regalías por cesión en uso de marca	Se crea un gasto deducible (regalías) en la empresa domiciliada, que disminuye su renta neta. A su vez, el importe de las regalías tributa en cabeza de una persona natural con el 5%.
2	Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo	Se evita la generación de una renta de fuente peruana (enajenación indirecta de acciones).
3	Redomicilio de una empresa y uso de CDI	En aplicación del CDI, se busca que el Estado peruano no tenga potestad para gravar la renta que genere la venta de las acciones peruanas, que son de fuente peruana.
4	Cesión de marcas y capitalización de créditos	Se evita la generación de una renta de fuente peruana (regalías por explotación de marcas).
5	Contrato de gerenciamiento entre empresas vinculadas domiciliadas	Se genera un gasto deducible en la usuaria del servicio, que se compensa con sus ingresos. A su vez, la prestadora del servicio genera ingresos que se compensan contra sus pérdidas tributarias.

Fuente: SUNAT⁴

Es necesario considerar, la información emitida por el Órgano Recaudador de los tributos internos, SUNAT señaló que quienes cometer mayor elusión tributaria son las empresas, las cuales han utilizado varios recursos legales para eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por S/. 15, 900 millones de soles, anualmente, dicho monto corresponde al pago de impuestos a la renta de tercera categoría, que es aplicable a las empresas, es por ese motivo que el ente tributario emitió la lista de catálogos de alto riesgo tributario señalados en el párrafo anterior con la finalidad de elevar la presión tributaria.

Es claro, que cualquier empresario o inversor, le produce satisfacción establecerse en un gobierno o estado que le reduzcan o disminuyan la carga tributaria, siendo el principal mecanismo de elusión tributaria los paraísos fiscales donde se establecen empresas “off shore”.

La normativa tributaria peruana, ha regulado la problemática de los paraísos fiscales, dicho mecanismo se vislumbra en el artículo 86° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, el cual establece lo siguiente:

⁴ Para mayor información, los esquemas se encuentran en el siguiente enlace:

http://orientacion.sunat.gob.pe/images/norma-antielusiva-general/Esquemas_Alto_Riesgo_2020.pdf

Artículo 86.

(...) “se considera país o territorio de baja o nula imposición a aquél donde la tasa efectiva del Impuesto a la Renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior en un cincuenta por ciento (50%) o más a la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza, de conformidad con el Régimen General del Impuesto, y que, adicionalmente, presente al menos una de las siguientes características”:

a) “Que no esté dispuesto a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo”.

b) “Que en el país o territorio exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias que excluya explícita o implícitamente a los residentes”.

c) “Que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio”.

d) “Que el país o territorio se publicite a sí mismo, o se perciba que se publicita a sí mismo, como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen en su país de residencia”.

“En caso que el Perú suscribiera con algún país o territorio de baja o nula imposición un Convenio para evitar la doble imposición que incluya una cláusula de intercambio de información, la calificación de dicho país o territorio como de baja o nula imposición dejará de tener efecto desde que entra en vigor dicho convenio”.

El Estado peruano ha implementado medidas para desincentivar el uso de paraísos fiscales debido a la dificultad de detectar o investigar casos de elusión tributaria a nivel internacional. El artículo 44° inciso m) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido un desincentivo para aquellas operaciones realizadas por sujetos que residan en paraísos fiscales o que obtengan ventajas o ganancias a través de ellos. Además, el artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se presumirá que existe elusión tributaria en aquellos casos donde se utilice una forma jurídica inapropiada que distorsione la realidad de una operación económica con el único propósito de defraudar al fisco:

Artículo 24.-

(...) “se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones”:

1. “Una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero”.

2. “Más del 30% del capital de dos o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero”.

3. *“En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad”.*

4. *“El capital de dos o más personas jurídicas pertenezca, en más del 30%, a socios comunes a éstas”.*

5. *“Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten”.*

6. *“Dos o más personas naturales o jurídicas consoliden Estados Financieros”.*

7. *“Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en más del 30% en el patrimonio del contrato o cuando alguna de las partes contratantes tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato, caso en el cual la parte contratante que ejerza el poder de decisión se encontrará vinculado con el contrato”.*

8. *“En el caso de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la vinculación entre cada una de las partes integrantes del contrato y la contraparte deberá verificarse individualmente, aplicando alguno de los criterios de vinculación establecidos en este artículo. Se entiende por contraparte a la persona natural o jurídica con la que las partes integrantes celebren alguna operación con el fin de alcanzar el objeto del contrato”.*

9. *“Exista un contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del 30% en los resultados o en las utilidades de uno o varios negocios del asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados. También se considerará que existe vinculación cuando alguno de los asociados tenga poder de decisión en los aspectos financieros, comerciales u operativos en uno o varios negocios del asociante”.*

10. *“Una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí”.*

11. *“Una empresa domiciliada en territorio peruano tenga uno o más establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes”.*

12. *“Una persona natural o jurídica ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia”.*

“Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad”.

“En el caso de decisiones relacionadas con los asuntos mencionados en el artículo 126° de la Ley General de Sociedades, existirá influencia dominante de la persona natural o jurídica que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación el mayor número

de acciones suscritas con derecho a voto, siempre y cuando cuente con, al menos, el 10% de las acciones suscritas con derecho a voto”.

“También se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable, anterior, el 80% o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el 30% de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo período. Tratándose de empresas que tengan actividades por períodos mayores a tres ejercicios gravables, tales porcentajes se calcularán teniendo en cuenta el porcentaje promedio de ventas o compras, según sea el caso, realizadas en los tres ejercicios gravables inmediatos anteriores. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación a las operaciones que realicen las empresas que conforman la Actividad Empresarial del Estado, en las cuales la participación del Estado sea mayor al 50% del capita”l.

“La vinculación, de acuerdo a alguno de los criterios establecidos en este artículo, también operará cuando la transacción sea realizada utilizando personas o entidades interpuestas, domiciliadas o no en el país con el propósito de encubrir una transacción entre partes vinculadas”. (..)

Es importante considerar, que las medidas adoptadas por el Estado Peruano conforman un gran paso para la lucha contra la elusión tributaria, ejerciendo su Potestad Tributaria a través de la Recaudación Tributaria, siendo el Órgano de Recaudación Tributaria, es decir, SUNAT la encargada de llevar a cabo esa función, así como la aplicación de los principios del Derecho Tributario y su sistema de fuentes para lograr combatir contra la elusión tributaria.

Asimismo, se debe considerar que la mayoría de casos de elusión tributaria acontecen a nivel internacional, es necesario que nuestras normas tengan un enfoque internacional, disminuyendo la discrecionalidad de la Administración Tributaria y determinando de forma específica los casos de abusos de estrategias que permitan eludir el cumplimiento de la obligación tributaria.

1.3.2.3 INCIDENCIA DE LA ELUSIÓN EN EL CIERRE DE BRECHAS SOCIALES

En el presente subcapítulo, se busca exponer como la falta de una adecuada persecución y sanción de la elusión tributaria, afecta a la recaudación fiscal, lo que, a su vez, afecta los montos destinados a proyectos de inversión pública dirigidos al cierre de brechas sociales, prolongando la desigualdad y las vulneraciones a derechos humanos básicos de algunos sectores de la población.

Durante los últimos diez años, se ha producido un aumento significativo en la cobertura de servicios básicos en los hogares peruanos. La proporción de hogares con acceso a agua ha aumentado del 72.6% al 87.6%, mientras que el acceso a saneamiento se ha incrementado del 62.8% al 71.2%. Además, el acceso a electricidad ha pasado del 86.4% al 95.2% de los hogares. En total, esto significa que en la última década, 7.1 millones de personas más han obtenido acceso al agua, 4.7 millones al saneamiento y 8.8 millones a la electricidad. Sin embargo, a pesar de este progreso, el Perú aún se encuentra rezagado en comparación con otros países en términos de competitividad y productividad. Para cerrar esta brecha y mejorar el nivel de vida de sus habitantes, se necesita acelerar este proceso de mejora en los servicios básicos (BID, 2020).

“Para cerrar las brechas y mejorar la calidad de acceso a los servicios públicos, es necesario que se implementen medidas complementarias a la priorización de inversión. Entre ellas se encuentra la gestión y planificación de recursos a largo plazo, mejoras en la gestión de proyectos de inversión pública, y coordinación entre el sector público y privado en los tres niveles de gobierno. También es importante considerar factores territoriales al implementar estas medidas”. (BID, 2020)

1.3.2.3.1 BRECHAS SOCIALES EXISTENTES EN EL PERÚ

El Perú, desde su instauración como república ha sido un país desigual, con grandes brechas de desarrollo entre las áreas urbanas y rurales, siendo estas últimas en donde a pesar de esfuerzos del gobierno, persiste hasta el día de hoy la falta de servicios básicos y el limitado acceso a salud y educación.

De acuerdo a información que consta en la página del INEI, al año 2019 el 20,2% de la población total, vive en situación de pobreza y el 2.9% en situación de pobreza extrema, concentrándose principalmente en el ámbito rural.

POBLACIÓN EN SITUACIÓN DE POBREZA MONETARIA, SEGÚN ÁMBITO GEOGRÁFICO, 2010 - 2019										
(Porcentaje respecto del total de población)										
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Total	30.8	27.8	25.8	23.9	22.7	21.8	20.7	21.7	20.5	20.2
Área de residencia										
Urbana	20.0	18.0	16.6	16.1	15.3	14.5	13.9	15.1	14.4	14.6
Rural	61.0	56.1	53.0	48.0	46.0	45.2	43.8	44.4	42.1	40.8
Región natural										
Costa	19.8	17.8	16.5	15.7	14.3	13.8	12.8	14.4	13.5	13.8
Sierra	45.2	41.5	38.5	34.7	33.8	32.5	31.7	31.6	30.4	29.3
Selva	39.8	35.2	32.5	31.2	30.4	28.9	27.4	28.6	26.5	25.8
Dominio geográfico										
Costa urbana	23.0	18.2	17.5	18.4	16.3	16.1	13.7	15.0	12.7	12.3
Costa rural	38.3	37.1	31.6	29.0	29.2	30.6	28.9	24.6	25.1	21.1
Sierra urbana	21.0	18.7	17.0	16.2	17.5	16.6	16.9	16.3	16.7	16.1
Sierra rural	66.7	62.3	58.8	52.9	50.4	49.0	47.8	48.7	46.1	45.2
Selva urbana	27.2	26.0	22.4	22.9	22.6	20.7	19.6	20.5	19.3	19.0
Selva rural	55.5	47.0	46.1	42.6	41.5	41.1	39.3	41.4	38.3	37.3

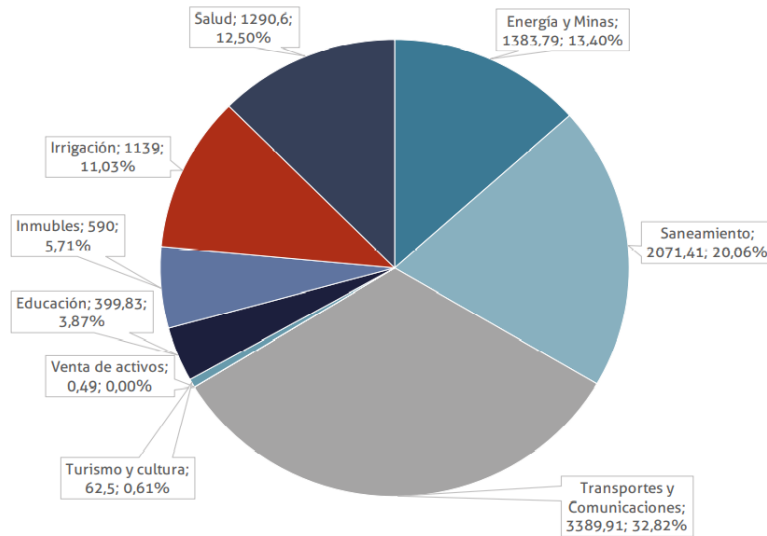
Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática - Encuesta Nacional de Hogares.

POBLACIÓN EN SITUACIÓN DE POBREZA EXTREMA MONETARIA, SEGÚN ÁMBITO GEOGRÁFICO, 2010 - 2019										
(Porcentaje respecto del total de población)										
Ámbito geográfico	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Total	7.6	6.3	6.0	4.7	4.3	4.1	3.8	3.8	2.8	2.9
Área de residencia										
Urbana	1.9	1.4	1.4	1.0	1.0	1.0	0.9	1.2	0.8	1.0
Rural	23.8	20.5	19.7	16.0	14.6	13.9	13.2	12.8	10.0	9.8
Región natural										
Costa	1.5	1.2	1.1	0.8	0.9	0.8	0.5	0.8	0.4	0.6
Sierra	15.8	13.8	13.3	10.5	9.2	8.7	8.3	8.0	6.3	6.5
Selva	12.5	9.0	8.2	6.9	6.1	6.5	6.5	6.2	4.6	3.9
Dominio geográfico										
Costa urbana	1.7	1.2	1.1	1.1	1.0	0.9	0.3	0.8	0.5	0.6
Costa rural	6.7	8.3	4.9	5.9	9.0	4.8	6.0	3.4	2.6	2.1
Sierra urbana	2.5	2.0	1.9	1.7	1.6	1.3	2.2	1.7	1.3	1.9
Sierra rural	27.6	24.6	24.0	19.0	17.0	16.5	14.9	14.9	11.9	12.0
Selva urbana	5.3	4.5	3.8	3.1	3.0	3.5	3.0	3.1	2.8	2.0
Selva rural	21.4	14.7	14.2	12.1	10.5	10.9	12.0	11.1	7.6	7.1

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática - Encuesta Nacional de Hogares.

Es así como, el Estado en su portafolio actual de proyectos 2019-2021, ha destinado 2071,41 millones de dólares a proyectos de saneamiento, 1290,6 millones de dólares al sector salud y 399,83 millones a proyectos del sector educación.

GRÁFICO 6. PORTAFOLIO ACTUAL DE PROYECTOS 2019-2021, MONTO (EN MILLONES DE US\$) Y PARTICIPACIÓN, POR SECTOR



Fuente: Proinversión, 2019

Elaboración: BID, 2020

En así que solo en el año 2019, se destinó 4615,2 millones de soles a actividades y proyectos de saneamiento, 18507,3 millones de soles a salud y 28814, 1 millones de soles a educación.

Cuadro 5
EJECUCIÓN TOTAL DEL PRESUPUESTO PÚBLICO
POR FUNCIÓN
Periodo comparativo 2020 versus 2019

Incluye: Actividades y Proyectos

Millones de soles

Función	2020				2019				Variación 2020 vs. 2019			Indicador de Eficacia					
	PIA	PIM	Ejecución	Avance %	Variación (PM) - (PIA)	Partic. % PIM	PIA	PIM	Ejecución	Avance %	Variación (PM) - (PIA)	Partic. % PIM	PIA	PIM	Ejecución	IEG (PIM) 2020	IEG (PIM) 2019
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)
TOTAL	177,367.9	217,362.5	183,770.5	84.5	39,994.7	100.0	168,074.4	188,571.6	161,407.2	85.6	20,497.2	100.0	9,293.5	28,790.9	22,363.3	0.8	0.9
01: LEGISLATIVA	614.5	609.6	438.1	71.9	-5.0	0.3	672.8	673.2	488.9	72.6	0.5	0.4	-58.2	-63.7	-50.7	0.7	0.7
02: RELACIONES EXTERIORES	750.4	797.7	752.0	94.3	47.3	0.4	740.4	782.2	757.0	96.8	41.8	0.4	10.0	15.4	-5.1	0.9	1.0
03: PLANEAMIENTO, GESTION Y RESERVA DE CONTINGENCIA	26,192.6	21,002.6	15,253.3	72.6	-5,190.0	9.7	22,377.0	18,129.6	14,608.9	80.6	-4,247.4	9.6	3,815.6	2,873.0	644.4	0.7	0.8
04: DEFENSA Y SEGURIDAD NACIONAL	5,300.3	6,034.6	5,844.7	96.9	734.4	2.8	5,267.4	5,824.7	5,507.3	94.6	557.3	3.1	32.8	209.9	337.4	1.0	0.9
05: ORDEN PUBLICO Y SEGURIDAD	11,002.5	12,963.7	11,501.5	88.7	1,961.2	6.0	9,911.2	12,111.7	11,042.0	91.2	2,200.5	6.4	1,091.3	852.1	459.5	0.9	0.9
06: JUSTICIA	6,859.1	6,764.8	6,270.7	92.7	-94.3	3.1	5,872.7	6,507.0	6,126.1	94.1	634.3	3.5	986.4	257.8	144.6	0.9	0.9
07: TRABAJO	518.8	9,255.0	9,028.8	97.6	8,736.2	4.3	496.5	562.4	514.8	91.5	65.9	0.3	22.3	8,692.6	8,514.0	1.0	0.9
08: COMERCIO	535.1	704.3	594.6	84.4	169.3	0.3	525.7	653.6	494.1	75.6	127.9	0.3	9.4	50.8	100.5	0.8	0.8
09: TURISMO	501.5	1,070.9	913.4	85.3	569.4	0.5	456.2	599.6	493.2	82.3	143.5	0.3	45.3	471.3	420.2	0.9	0.8
10: AGROPECUARIA	5,605.4	6,743.8	4,874.6	72.3	1,138.4	3.1	5,045.5	6,538.3	4,609.8	70.5	1,492.8	3.5	559.9	205.5	264.8	0.7	0.7
11: PESCA	449.7	453.9	412.1	90.8	4.1	0.2	475.5	527.3	466.0	88.4	51.8	0.3	-25.8	-73.4	-53.9	0.9	0.9
12: ENERGIA	1,120.3	2,006.1	1,597.4	79.6	885.7	0.9	924.8	1,407.3	1,148.0	81.6	482.5	0.7	195.5	598.8	449.4	0.8	0.8
13: MINERIA	158.8	270.4	229.4	84.8	111.7	0.1	152.5	261.8	230.2	87.9	109.3	0.1	6.3	8.7	-0.7	0.8	0.9
14: INDUSTRIA	218.6	396.7	372.2	93.8	178.1	0.2	214.1	219.4	186.7	85.1	5.3	0.1	4.5	177.3	185.5	0.9	0.9
15: TRANSPORTE	19,074.2	23,975.0	16,280.0	67.9	4,900.9	11.0	16,563.2	21,923.6	15,634.8	71.3	5,360.4	11.6	2,511.0	2,051.4	645.1	0.7	0.7
16: COMUNICACIONES	1,732.2	931.5	841.5	90.3	-800.8	0.4	1,430.0	1,867.2	1,184.6	63.4	437.2	1.0	302.7	-935.7	-343.1	0.9	0.6
17: AMBIENTE	3,004.6	4,330.0	3,465.2	80.0	1,325.4	2.0	2,802.4	4,008.3	3,243.5	80.9	1,205.9	2.1	202.2	321.7	221.7	0.8	0.8
18: SANEAMIENTO	5,675.5	6,657.6	4,037.0	60.6	982.1	3.1	5,536.4	7,514.2	4,615.2	61.4	1,977.7	4.0	139.0	-856.6	-578.2	0.6	0.6
19: VIVIENDA Y DESARROLLO URBANO	2,797.5	4,482.9	3,421.8	76.3	1,685.4	2.1	2,559.2	3,747.4	3,120.6	83.3	1,188.2	2.0	238.3	735.6	301.2	0.8	0.8
20: SALUD	18,494.7	27,580.1	24,294.1	88.1	9,085.5	12.7	18,217.1	20,891.0	18,507.3	88.6	2,673.9	11.1	277.5	6,689.1	5,786.8	0.9	0.9
21: CULTURA Y DEPORTE	1,314.2	2,364.4	1,628.8	68.9	1,050.2	1.1	3,160.9	4,176.1	3,446.5	82.5	1,015.3	2.2	-1,846.6	-1,811.7	-1,817.7	0.7	0.8
22: EDUCACION	31,327.9	33,194.4	28,999.9	87.4	1,866.5	15.3	30,628.0	31,803.8	28,814.1	90.6	1,175.8	16.9	699.9	1,390.6	185.8	0.9	0.9
23: PROTECCION SOCIAL	6,795.7	14,658.0	14,055.8	95.9	7,862.4	6.7	6,999.7	7,016.5	6,613.4	94.3	616.8	3.7	396.0	7,641.5	7,442.4	1.0	0.9
24: PREVISION SOCIAL	13,876.9	16,475.9	15,892.0	96.5	2,599.0	7.6	13,231.9	16,708.3	16,304.9	97.6	3,476.4	8.9	644.9	-232.4	-412.9	1.0	1.0
25: DEUDA PUBLICA	13,447.0	13,638.6	12,771.6	93.6	191.6	6.3	14,413.5	14,117.2	13,249.1	93.9	-296.3	7.5	-966.5	-478.6	-477.5	0.9	0.9

Fuente: MF - 22.1.21 - Elaboración: ASISP

1.3.2.3.1.1 SERVICIOS BÁSICOS

Dentro de este acápite, consideraremos principalmente, las brechas existentes en servicios básicos tales como luz, agua y saneamiento. Es así que, según información del Instituto Nacional de Estadística e Informática, al 2019, el 16% de la población total no cuenta con al menos uno de estos servicios básicos.

POBLACIÓN CON AL MENOS UNA NECESIDAD BÁSICA INSATISFECHA, SEGÚN ÁMBITO GEOGRÁFICO, 2010 - 2019 (Porcentaje respecto del total de población)										
Ámbito geográfico	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Total	23.9	23.3	21.6	20.3	19.7	19.4	18.7	18.0	16.6	16.0
Área de residencia										
Urbana	15.8	15.8	14.4	14.0	13.9	13.7	13.2	12.8	12.3	11.9
Rural	46.5	44.9	43.0	39.7	37.9	37.7	37.0	35.9	32.1	31.1
Región natural										
Costa	14.0	14.5	12.9	12.2	12.0	11.3	10.8	11.1	10.5	10.2
Sierra	28.8	27.4	26.0	23.7	22.4	22.6	22.1	20.8	17.9	17.2
Selva	52.5	49.6	46.9	46.1	45.7	45.6	43.8	41.1	40.1	38.5
Dominio geográfico										
Costa urbana	16.0	16.0	14.5	14.1	13.4	13.6	12.6	13.4	11.9	11.6
Costa rural	44.3	40.8	37.6	30.4	28.6	27.7	28.6	28.3	24.9	22.3
Sierra urbana	15.9	15.1	14.1	13.1	12.9	13.8	14.0	13.0	11.5	11.0
Sierra rural	40.2	38.6	37.2	34.0	32.0	31.7	30.9	29.5	25.4	24.4
Selva urbana	41.0	36.7	34.8	35.0	35.4	35.5	33.3	29.5	30.5	28.3
Selva rural	66.7	66.2	63.3	61.6	60.3	60.6	59.8	59.3	55.9	55.6

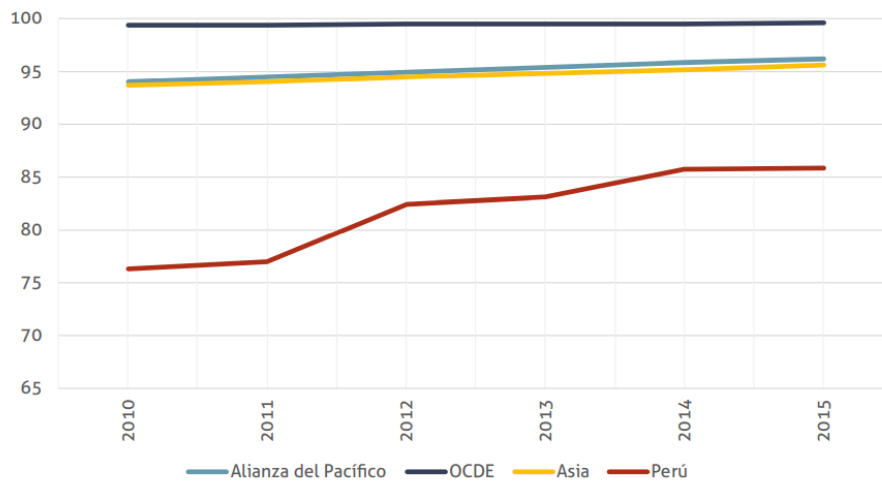
Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática – Encuesta Nacional de Hogares.

En cuanto al acceso al servicio de agua potable, al 2015 aproximadamente el 86% de la población cuenta con este servicio, ubicando a Perú 13 puntos porcentuales mas abajo que el resto de los países que conforman la Alianza Pacífico⁵ o de Asia⁶.

⁵ Chile, Colombia y México.

⁶ Comparado con países asiáticos como China, Indonesia, Japón, República de Corea, Malasia, Filipinas, Singapur, Tailandia y Vietnam.

GRÁFICO 7. PERÚ: PERSONAS QUE UTILIZAN AL MENOS SERVICIOS BÁSICOS DE AGUA POTABLE (% DE LA POBLACIÓN)



Fuente: INEI, SINIA - MINAM, *World Development Indicators* (2019).

Al año 2019, el 90,8% del total de la población cuenta con acceso a agua potable, y en cuanto a su porcentaje por ámbito territorial, el 94,9% población en el área urbana cuentan con acceso al agua mediante red pública, frente a un 75,6% de la población en el área rural (INEI, 2020).

En cuanto a saneamiento a mayo a abril del 2020, el 74,8% de la población del país tiene acceso al sistema de alcantarillado (24 millones 327 mil personas), siendo los porcentajes 89,7% en el área urbana y 19,5% en el área rural, (INEI, 2020) para lo cual el estado destinó 4,615.2 millones de soles (MEF, 2020).

Cuadro N° 29
Perú: Población que accede a red pública
de alcantarillado, por área de residencia
Año móvil: Mayo 2019 - Abril 2020
 (Porcentaje)

Año móvil	Nacional	Urbana	Rural
Indicadores anuales			
Abr 2018 - Mar 2019	74,5	89,9	19,0
May 2018 - Abr 2019	74,5	89,8	19,2
Jun 2018 - May 2019	74,6	89,9	19,2
Jul 2018 - Jun 2019	74,6	89,9	19,3
Ago 2018 - Jul 2019	74,6	89,9	19,0
Set 2018 - Ago 2019	74,6	89,9	18,9
Oct 2018 - Set 2019	74,8	90,0	19,2
Nov 2018 - Oct 2019	74,8	90,0	19,0
Dic 2018 - Nov 2019	74,8	90,1	18,4
Ene 2019 - Dic 2019	74,9	90,1	18,9
Feb 2019 - Ene 2020	75,0	90,2	19,0
Mar 2019 - Feb 2020	75,2	90,3	19,3
Abr 2019 - Mar 2020	75,3	90,3	19,6
May 2019 - Abr 2020 P/	74,8	89,7	19,5
Diferencia con similar año anterior (puntos porcentuales)			
May 2018 - Abr 2019/ May 2019 - Abr 2020	0,3	-0,1	0,3

P/ Información preliminar.

Nota: Red de alcantarillado incluye, red pública dentro de la vivienda o fuera de la vivienda pero dentro de la edificación.

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática – Encuesta Nacional de Programas Presupuestales.

1.3.2.3.1.2 SALUD

El siguiente cuadro muestra los montos de inversión pública que realizó el Estado peruano en el año 2019, fueron de 35 424 millones de soles, siendo 21 067 millones de soles en el sector público y 14 357 millones de soles en el sector privado.

A. GASTO EN SALUD			
GASTO DESTINADO AL SECTOR SALUD, 2007- 2019			
(Millones de soles)			
Año	Total	Gasto en el Sector Salud	
		Público	Privado 1/
2007	10 681	5 487	5 194
2008	11 595	5 998	5 597
2009	13 264	7 253	6 011
2010	14 263	7 715	6 548
2011	15 715	8 700	7 015
2012	17 635	10 023	7 612
2013	20 167	11 731	8 436
2014	23 207	13 922	9 285
2015	25 473	15 188	10 285
2016	28 536	17 124	11 412
2017	30 623	18 264	12 359
2018 P/	32 887	19 792	13 095
2019 P/	35 424	21 067	14 357

1/ El gasto privado en salud corresponde al Valor Bruto de la Producción de la actividad de Salud Privada (No incluye EsSalud). Las cifras para los años 2015 al 2019 han sido modificadas.

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática

El Ministerio de Salud (MINSa) ha estimado que la brecha de infraestructura y equipamiento en el sector de salud en Perú asciende a S/ 52 mil millones o US\$ 16 mil millones. Esta estimación se basa en la proporción de establecimientos de salud de primer, segundo y tercer nivel de atención que no cuentan con la capacidad instalada adecuada, lo que significa que no tienen los recursos físicos necesarios para atender las necesidades de salud de la población en su ámbito correspondiente. (MINSa en BID, 2020)

1.3.2.3.1.3 EDUCACIÓN

En cuanto a Educación, en el año 2019, se invirtieron 54 192 millones de soles en infraestructura, sin embargo, es necesario mencionar que para las estimaciones correspondientes respecto al cierre de brechas pendientes en este sector, no solo se debe tener en cuenta la infraestructura disponible, sino también indicadores tales como la calidad y pertinencia de la educación brindada.

GASTO EN EDUCACIÓN

GASTO DEL GOBIERNO CENTRAL DESTINADO AL SECTOR EDUCACIÓN, 1994-2019

(Miles de Soles)

Año	Total	Sector Público	Sector Privado 1/
1994	7 118 789	2 388 152	4 730 637
1995	8 646 542	3 238 914	5 407 628
1996	9 699 414	3 679 204	6 020 210
1997	10 862 990	3 930 347	6 932 643
1998	11 916 852	3 966 841	7 950 011
1999	12 895 330	4 313 784	8 581 546
2000	13 855 752	4 663 781	9 191 971
2001	14 487 828	4 667 018	9 820 810
2002	15 447 737	5 174 792	10 272 945
2003	16 554 304	5 566 921	10 987 383
2004	18 016 748	6 212 893	11 803 855
2005	19 148 605	6 671 259	12 477 346
2006	20 594 313	7 155 354	13 438 959
2007	18 908 000	7 446 000	11 462 000
2008	20 493 000	8 042 000	12 451 000
2009	21 585 000	8 191 000	13 394 000
2010	22 700 000	8 182 000	14 518 000
2011	24 829 000	9 199 000	15 630 000
2012	27 169 000	10 021 000	17 148 000
2013	30 179 000	11 124 000	19 055 000
2014	33 637 000	12 674 000	20 963 000
2015	37 777 000	14 665 000	23 112 000
2016	41 788 000	16 333 000	25 455 000
2017 P/	45 926 000	18 349 000	27 577 000
2018 P/	50 108 000	19 741 000	30 367 000
2019 E/	54 192 000	21 089 000	33 103 000

1/ El gasto privado en educación corresponde al Valor Bruto de la Producción de la actividad de Educación Privada.

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática.

1.3.2.3.2 ESTIMACIONES PARA EL CIERRE DE BRECHAS

Como bien ya se ha expuesto, la necesidad de aumentar los ingresos para restaurar la sostenibilidad fiscal en el mediano y largo plazo radica en la importancia de financiar las inversiones públicas para mejorar y fortalecer los servicios brindados por los sistemas de salud, lograr que la totalidad de la

población tenga acceso a los servicios básicos de luz, agua y saneamiento; y ofrecer una educación de calidad.

“En consecuencia, es importante reforzar el sistema tributario del país a través de medidas que generen ingresos fiscales permanentes y por parte de la administración tributaria, intensificar las acciones de control y fiscalización para promover el cumplimiento voluntario, generar riesgo sobre aquellos que no cumplen con sus obligaciones fiscales, y reducir la evasión y la elusión tributarias”. (MEF, 2020)

“El Ministerio de Economía y Finanzas tiene previsto tomar medidas para fortalecer la base tributaria, mejorar la progresividad del impuesto a la renta y combatir los esquemas de evasión y elusión fiscal. Todo esto con el objetivo de alcanzar una mayor equidad y neutralidad en línea con los estándares del proyecto BEPS en las perspectivas para el período 2021-2024”. (MEF, 2020)

Tal como se expone en el siguiente gráfico, el Grupo de Justicia Fiscal Perú, hizo una estimación de la cantidad que se perdió a causa de la evasión y elusión tributaria en el año 2018, la cual es la cantidad equivalente al presupuesto que designo el Estado ese mismo año a la inversión en sector de salud, educación, saneamiento, protección social y agropecuario. (GJF, 2018)



Elaboración: GJF, 2018.

Durante el año 2019, se registró una pérdida de 4.774 millones de dólares en el país debido a la elusión de impuestos por parte de grandes empresas. De acuerdo con la investigación del portal "Ojo Público", existe en Perú un grupo denominado "El club de los deudores" tributarios, conformado por 50 grandes corporaciones que adeudan alrededor de 4.000 millones de dólares en impuestos.

Es así que, si comparamos las cifras expuestas en el subcapítulo anterior sobre la inversión en proyectos de agua, saneamiento, educación y salud, con las pérdidas que ocasionó la elusión al Estado en el año 2019, tenemos que según el siguiente cuadro para superar las brechas sociales de estos sectores en un largo plazo⁷ es necesario aproximadamente 160.433 millones de soles por año.



Fuente: Universidad del Pacífico

Conforme a este cálculo, si anualmente se pierden 176.282 millones de soles, solo en elusión tributaria, con la ayuda de un fortalecimiento en la política tributaria del país, lograríamos un total cierre de brechas en un estimado de 17 años, solo con el dinero recaudado de la elusión, si tenemos en cuenta además otros ilícitos fiscales, se puede llegar a reducir este plazo a aproximadamente 10

1.4 JUSTIFICACION E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACION

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad visibilizar la incidencia de la elusión tributaria, en el cierre de las brechas sociales pendientes en el Perú,

⁷ En un estimado de 20 años.

en el sentido que, al influir negativamente en la recaudación fiscal, ocasiona un retraso en la elaboración de proyectos de inversión públicas, destinados a cubrir servicios básicos de la ciudadanía.

La elusión tributaria importa grandes pérdidas de ingresos al Estado Peruano, no solo generando problemas de recaudación tributaria, sino también de bienestar social debido a que los ingresos por tributación permiten al gobierno peruano implementar servicios públicos a favor de la sociedad.

Si bien se vienen realizando grandes avances en cuanto a las estrategias optadas por parte del Estado Peruano para combatir la elusión tributaria, es importante que se empiece a definir y determinar si la elusión como tal debe ser pasible de una sanción administrativa o penal, tomando en consideración que dicha conducta se materializa indudablemente con la presencia de la voluntad del obligado tributario en menorar el monto de su obligación frente al órgano recaudador.

Debemos considerar, que la relevancia de este tema no solo radica en la conducta inadecuada de los contribuyentes frente a sus obligaciones, sino también en la falta de implementación de políticas que generen conciencia tributaria en la sociedad, la falta de normas claras y transparentes que no permitan la vulneración de principios básicos del Derecho Tributario y en la ausencia de flexibilidad en cuanto a la exigencia o ejecuciones de tributos, muchas veces exigiendo a personas naturales y jurídicas que tienen menores ingresos de rentas, el pago de tributos excesivos.

2. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

2.1 OBJETIVO GENERAL

Determinar la incidencia de la elusión tributaria, en el cierre de brechas sociales en Perú.

2.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Objetivo Especifico 1

Determinar los efectos negativos que tiene la elusión tributaria en la recaudación fiscal.

- Objetivo Especifico 2

Determinar cómo afecta la elusión tributaria en la realización de proyectos de inversión pública.

3. HIPOTESIS

3.1 Hipótesis General

Es importante determinar la incidencia de la elusión tributaria, en el cierre de brechas sociales en Perú.

3.2 Hipótesis Especifica

- Hipótesis específica 1

La elusión tributaria tiene efectos negativos en la recaudación fiscal peruana.

- Hipótesis específica 2

La elusión tributaria afecta la realización de proyectos de inversión pública.

3.3 VARIABLES

3.3.1 IDENTIFICACION DE VARIABLES

- a) Variable independiente 1: “Elusión Tributaria”
- b) Variable independiente 2: “Brechas sociales”

3.3.2 MATRIZ DE OPERACIONALIZACION DE VARIABLES

Tabla 2:

Matriz de operacionalización

Variable	Definición conceptual	Dimensiones	Indicador	Ítem	Fuente del ítem	Técnica e instrumentos
Variable independiente 1 Elusión tributaria	Conducta antijurídica que consiste en eludir la obligación exigida por la legislación tributaria mediante el empleo de formas jurídicas	Ilícitos tributarios	Delitos e ilícitos tributarios	Delitos e ilícitos tributarios existentes	Rezzogli (2009)	Tipo de Investigación: Descriptiva simple Alcance de la investigación: Descriptiva o Diseño de
			Formas jurídicas inapropiadas	La elusión tributaria se contraponen a las reglas implícitas del ordenamiento		

	<p>inapropiadas para los fines que económicamente persiguen las partes; guardando el término “economía de opción” para la utilización no abusiva de formas jurídicas (Villegas y García Vizcaino, 1993 y 1996)</p>		<p>Economía de opción</p>	<p>optar por el régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que la normativa propone de manera estructural</p>		<p>Investigación: Documental monográfico Población: Empresas peruanas o extranjeras con actividades en el país. Muestra: Estadísticas del MEF e INEI Técnica: Recopilación documental y bibliográfica. Instrumentos: Ficha de registro de datos.</p>
			<p>Utilización correcta de las formas jurídicas provistas</p>	<p>Prácticas recubiertas de legalidad sin resultados antijurídicos.</p>		
<p>Variable independiente 2 Brechas sociales</p>	<p>está vinculado a la desigualdad social. Entre el grupo de personas que tienen su propio hogar, estudios universitarios y acceso a servicios de salud, y el grupo de personas que viven en viviendas precarias, no tienen capacitación académica y no tienen la posibilidad de recibir tratamiento</p>	<p>Desarrollo social</p>	<p>Servicios básicos</p>	<p>El 16% de la población peruana no cuenta con servicios básicos.</p>	<p>INEI (2019)</p>	
			<p>Educación</p>	<p>El 96.1% de la población tiene acceso inadecuado a la educación pública.</p>	<p>Comex Perú (2020)</p>	
			<p>Salud</p>	<p>Al 2019, el 22.3 % de la población no cuenta con acceso a un seguro de salud.</p>	<p>INEI (2019)</p>	

	en hospitales o clínicas.					
Variable dependiente Incidencia	Influencia de determinada cosa en un asunto o efecto que causa en él.	Recaudación fiscal peruana	Perdidas en recaudación	La recaudación fiscal del Perú se ha mantenido o por debajo del promedio de las economías de mercados emergentes, principalmente por la evasión y elusión del IR.	MEF (2019)	

4. ESTRATEGIA METODOLOGICA

4.1 TIPO Y DISEÑO DE INVESTIGACION

a) Tipo de investigación:

En el presente trabajo de investigación se aplicará el tipo de investigación descriptiva simple enfocada en realizar un informe detallado sobre el fenómeno de estudio, sus características y configuración.

b) Alcance de la investigación:

Este trabajo de investigación se encuentra en el nivel de investigación descriptivo, ya que tiene como objetivo describir fenómenos sociales o clínicos, en una circunstancia temporal y geográfica determinada. Su finalidad es describir y/o estimar parámetros.

c) Diseño de investigación:

El diseño de investigación de esta tesis es Documental monográfico con enfoque jurídico en donde se busca recoger información actual con respecto a nuestro objeto de estudio.

4.2 TECNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION

4.2.1 TECNICAS DE RECOLECCION DE INFORMACION

- **Recopilación documental y bibliográfica**

En este trabajo se utilizó esta técnica de recolección ya que busca centrarse en hechos pasados, a través de documentos que brindan testimonio de ello.

4.2.2 INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION

Ficha de registro de datos

Se procedió a plasmar la información resaltante obtenida en la búsqueda de información en las fichas correspondientes.

Modelo:

Nombre del autor. Apellidos, nombre. Primer apellido en mayúsculas.
Título del libro.
Lugar de la impresión.
Nombre de la editorial o imprenta.
Año de publicación
Reseña del contenido. Descripción resumida de los contenidos principales del documento.

Computadora y unidades de almacenaje

Se dispuso de los recursos para almacenar los datos correspondientes a la investigación.

4.3 ANALISIS E INTERPRETACION DE DATOS

Luego de recolectar la información y los datos, se seleccionarán y se presentarán los datos de la investigación en informes elaborados, para la correcta comprensión de la interrelación de variables y los resultados obtenidos.

4.3.1 Análisis

Se utilizará el análisis descriptivo general, el cual se realiza en dos fases:

- a) Se analizan los resultados de la búsqueda de información, con la finalidad de comprender la tendencia, la magnitud y características del fenómeno de la elusión tributaria a través de los instrumentos de recolección de información.
- b) Posteriormente, luego de haber analizado la información obtenida, se efectúa el análisis descriptivo general, es decir, el correspondiente a todas las fichas de registro de datos.

5. RESULTADOS

El Perú, desde su instauración como república ha sido un país desigual, con grandes brechas de desarrollo entre las áreas urbanas y rurales, siendo estas últimas en donde a pesar de esfuerzos del gobierno, persiste hasta el día de hoy la falta de servicios básicos y el limitado acceso a salud y educación.

Según información del Instituto Nacional de Estadística e Informática, al 2019, el 16% de la población total no cuenta con al menos uno de los servicios básicos de luz, agua y saneamiento.

Por otra parte, a la fecha el 22.3% de la población no cuenta con acceso seguro a la salud, siendo así que, en el año 2019, el Estado invirtió 35 424 millones de soles en proyectos destinados a este sector

En cuanto a Educación, en el año 2019, se invirtieron 54 192 millones de soles en infraestructura, y aunque algunos señalan que en este sector solo queda pendiente una brecha mínima pendiente, es necesario recalcar que, según estándares internacionales, esta brecha debe calcularse según ciertos indicadores como calidad y pertinencia, siendo así que se estima que en realidad el 96,1% de la población no cuenta con acceso a una educación de calidad.

Asimismo, es necesario recalcar que estas brechas sociales, se intensifican en los ámbitos rurales de nuestro país, habiendo una gran diferencia en cuantos a los ámbitos rurales.

Según el análisis de la información recopilada, tenemos que, se estima que para superar las brechas sociales de estos sectores en un largo plazo (de 20 años aproximadamente) es 160.433 millones de soles por año.

Si comparamos esta cifra, con lo que anualmente se pierde mediante el ilícito de elusión tributaria, lograríamos un total cierre de brechas en un estimado de 17 años, solo con el dinero recaudado de la elusión. Si, además, tenemos en cuenta otros ilícitos fiscales, se puede llegar a reducir este plazo a aproximadamente 10 años.

6. DISCUSION

Se determinó que la elusión fiscal al afectar en la recaudación tributaria del Estado, genera un atraso en el cierre de brechas sociales de los sectores de agua, saneamiento, salud y educación, ocasionando en el 2019, pérdidas de aproximadamente de 4,774 millones de dólares.

De acuerdo con esto, las empresas con actividades en el país que utilizan los vacíos legales para no cumplir o menorar sus obligaciones tributarias, será un problema para el acreedor tributario, para el Estado y para los objetivos de desarrollo del país.

Si bien la elusión se realiza a través de prácticas legales, no significa que no atente contra los principios de equidad, estabilidad normativa tributaria, realidad económica y especialmente contra los intereses del Estado, en cuanto a su recaudación tributaria, afectando y retrasando el desarrollo de la sociedad.

En el proceso de investigación de la variable independiente y luego de haberse realizado el respectivo análisis de la misma, se ha logrado visibilizar la importancia del fortalecimiento de las facultades de la SUNAT para la persecución de ilícitos tributarios como la elusión fiscal, como una herramienta para lograr una mayor recaudación tributaria de las empresas comerciales con actividades en el país.

Con la puesta en vigencia de la cláusula general antielusión y la adecuación de nuestra normativa a los estándares del proyecto BEPS, se provee de mayores herramientas al ente fiscalizador, permitiendo que se publiquen documentos tales como el catálogo de esquemas de alto riesgo tributario, permitiendo a los contribuyentes conocer sus obligaciones y acciones permitidas.

7. CONCLUSIONES

- La elusión tributaria en el Perú, se encuentra estrechamente relacionada con los delitos de lavado de dinero y la fuga de capitales a través de las denominadas empresas “off shore” o paraísos fiscales.
- Anualmente, se estima que se eluden aproximadamente 15 900 millones de soles, siendo la principal fuente el pago de impuestos a la renta de tercera categoría, que aplica a las empresas.
- En el 2019, el gasto en proyectos de inversión pública destinados al cierre de brechas sociales fue de 4615.2 millones en saneamiento, 18507.3 millones en salud y 28814.1 millones en educación.
- En el contexto actual de pandemia, hemos podido visibilizar que, en estos casos, las brechas sociales pendientes se aseveran, cargando además de la deuda histórica con los sectores menos favorecidos, vulneraciones a derechos humanos básicos, tales como el acceso a salud, educación, trabajo y vida digna.
- Asimismo, se ha demostrado ampliamente la importancia de la recaudación fiscal para realizar proyectos de inversión fundamentales para la protección de los derechos humanos mencionados en el acápite anterior, por lo que se asevera la importancia de la persecución de los ilícitos tributarios, como la elusión.

8. RECOMENDACIONES

De acuerdo a las conclusiones, producto del trabajo de investigación se recomienda lo siguiente:

- a. Se recomienda que el Estado Peruano a través de los órganos competentes, mejoren la capacitación de los operadores tributarios, así como también, realicen campañas de cultura tributaria, con la finalidad de difundir las herramientas con las que cuenta el aparato estatal tributario y los operadores tributarios puedan utilizarlas de manera eficiente, y dar a conocer a los contribuyentes los mecanismos de recaudación, facultades y limitaciones con los que cuenta la recaudación tributaria.
- b. Se recomienda, que los órganos de recaudación tributaria continúen detectando las conductas que mas cometen los obligados tributarios, mediante estrategias tributarias que permitan establecer con mayor

precisión los supuestos o acciones que afectan o vulneran la recaudación tributaria.

- c. Se recomienda que, en aplicación del Principio de Legalidad, se sigan emitiendo disposiciones o cláusulas Antielusivas en este caso específicas que permitan a través de leyes y normas internas combatir un supuesto específico de la elusión tributaria.
- d. Se recomienda que el Estado Peruano siga cumpliendo su rol de socio frente a la OCDE, con la finalidad de adecuarnos a los parámetros establecidos internacionalmente sobre el intercambio de información y asistencia en la lucha contra la elusión tributaria.
- e. Se recomienda aseverar la persecución de los responsables de este ilícito tributario, con la finalidad de recaudar los montos eludidos y destinarlos a proyectos de inversión pública de cierre de brechas sociales.
- f. Se recomienda fortalecer las facultades de la SUNAT, brindándole mayores facilidades para el acceso al secreto bancario, y actualizándolo a parámetros establecidos por la fiscalidad internacional.

9. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Fuentes Bibliográficas

- ARRIOJA, Adolfo, "Derecho Fiscal", año 1982.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, Brecha de infraestructura en el Perú: estimación de la brecha de infraestructura de largo plazo 2019-2038. Lima, 2020.
- BENAVIDES, Merck, "Teoría y práctica Tributaria en el Ecuador", año 2003.
- BRAVO CUCCI, Jorge, "Fundamentos del Derecho tributario", año 2015.
- CALDERON, Lourdes. La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos. UNMSM, Perú, 2003.
- CALVO ORTEGA, Rafael, "Curso de Derecho financiero. Parte general", año 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros, "Curso de direito tributário", año 2019.
- COARITA, Gabriela. La elusión fiscal y su incidencia en la recaudación tributaria de las empresas comerciales de Lima Metropolitana, año 2017. Perú, 2019.

- Código Tributario, “Título Preliminar”, año 2016.
- CORRAL GUERRERO, Luis, “Potestad Tributaria de recaudación”, año 1994.
- ECHAIZ, Daniel, Sandra, ECHAIZ. La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual normatividad y propuestas para una futura reforma. Revista Derecho y Sociedad. Lima, 2014.
- FLORES, Ernesto, “Elementos de finanzas publicas mexicanas”, año 1946.
- GAMARRA, Carmen. Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación. Perú, 2018.
- HUANCA, Rossana. Capacidad de la administración tributaria y prevención de las prácticas de elusión tributaria por las MYPES rubro venta de electrodomésticos del centro comercial Túpac Amaru II – Tacna, 2015. 2017.
- JARACH, Dino, “El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo”, año 1996.
- LALANNE, Guillermo. Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario, articulo en la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006.
- LOBO TORRES, Ricardo. Normas de interpretación e integración del Derecho Tributario, p. 149.
- MARGAIN, Emilio, “La Constitución y algunos aspectos de Derecho Tributario mexicano”, año 1967.
- MATUS FUENTES, MARCELO. La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et Praxis* [online]. 2017.
- OSSORIO, Manuel, “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”, año 1974.
- PAREDES, Marat y RODRIGUEZ, Raúl. El principio de Reserva de Ley en materia tributaria, México DF, 2001.
- PEREZ ROYO, “Derecho financiero y tributario”, año 1995.
- PIRES A., Mario. Evasión, Elusión y Economía de opción en el ámbito tributario, 2009.
- PRODECON Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. La Economía de opción y la cláusula antielusión. México, 2020.

- REZZOAGLI, Bruno. Ilícitos Tributarios: Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal. UNAM, México. 2009.
- ROSAS, Roberto, “Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México”, año 1962.
- SALDAÑA, Alejandro, “Curso Elemental sobre Derecho Tributario”, año 2005.
- SAMHAN SALGADO, Fiorella., “Ilícitos Tributarios”, año 2015.
- SANABRIA ORTIZ, Rubén. Curso Derecho Tributario I. ppt. 14.
- Sevillano, S., & Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar. *Derecho PUCP*, (72), 71-101.
- SIMON, Eugenio, “Derechos fundamentales y tributos: Sistema tributario peruano, año 2000.
- TACCHI, Carlos, “Evasión Tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia”, año 1994.
- VALENZUELA, Juan. Elusión tributaria: Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al servicio de impuestos internos, en relación al impuesto a la renta. Chile, 2007.
- VILLEGAS, Héctor, “Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario”, año 1987.

Fuentes electrónicas

- <https://www.mef.gob.pe/es/definiciones-sp-29334>
- <https://www.inei.gob.pe/estadisticas/indice-tematico/sociales/>
- <https://gestion.pe/economia/mef-conozca-los-factores-que-generan-que-el-fisco-deje-de-recibir-s-69106-millones-noticia/?ref=gesr>
- <https://gestion.pe/economia/sunat-empresas-eluden-el-pago-de-mas-de-s-15900-millones-en-impuestos-nndc-noticia/>
- <https://inversionenlainfancia.net/?blog/entrada/noticia/2011/0>

Fuentes Hemerograficas- revistas

- LALANNE, Guillermo. “Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario”, Fuente: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, revista 44-abril de 2006.

10 ANEXOS